

Wijziging van enkele belastingwetten en enige andere wetten (Overige fiscale maatregelen 2017)

Memorie van toelichting

Inhoudsopgave

I. Algemeen.....	2
1. Inleiding	2
2. Inkomstenbelasting.....	2
2.1. Toerekening schulden die deel uitmaken van een algemeenheid waarop krachtens erfrecht een vruchtgebruik rust	2
2.2. Codificatie beleidsbesluit vruchtgebruik	2
2.3. Heffing beloningen bestuurders en commissarissen	3
2.4. Intrekking spaarrenterichtlijn.....	3
2.5. Codificatie beleidsbesluit tijdsklemmen.....	3
3. Loonbelasting	4
4. Vennootschapsbelasting	4
4.1. Verduidelijking quasi-inbestedingsvrijstelling overheidslichamen	4
4.2. Vennootschapsbelastingplicht SNS-vennootschappen.....	7
5. Erf- en schenkbelasting	7
5.1. Reparatie arrest over bedrijfsopvolgingsregeling bij indirecte aandelenbelangen van minder dan 5%.....	7
5.2. Termijn vaststelling aanslag na schenking eigen woning	10
6. Accijnzen	10
6.1. Aanpassing wijnaccijnstarieven.....	10
6.2. Verruiming teruggaafregeling biobrandstoffen	11
6.3. Inzet apparatuur of dieren bij accijnscontroles	11
7. Energiebelasting	12
8. Toeslagen.....	12
8.1. Fatale termijn voor herziening voorschot en vaststelling toeslag	12
8.2. Aanpassing Wet aanpak fraude toeslagen en fiscaliteit.....	12
8.3. Creëren grondslag voor informatie-uitwisseling	13
9. Budgettaire aspecten.....	14
10. EU-aspecten	14
11. Uitvoeringskosten Belastingdienst	14
12. Gevolgen voor bedrijfsleven en burger	14
13. Advies en consultatie.....	14
II. ARTIKELSGEWIJZE TOELICHTING	15

I. ALGEMEEN

1. Inleiding

De fiscale wetgeving is constant aan veranderingen onderhevig. Dit vergt voortdurend inhoudelijke wijzigingen en technisch onderhoud van deze wetgeving. In lijn met eerdere jaren bevat het pakket Belastingplan 2017 een wetsvoorstel Overige fiscale maatregelen. De maatregelen in het wetsvoorstel Overige fiscale maatregelen 2017 hebben geen of nauwelijks gevolgen voor het budgettaire en koopkrachtbeeld voor 2017. Het is echter wel wenselijk dat deze maatregelen per 1 januari 2017 in werking treden. Dit wetsvoorstel bevat onder andere een reparatie van het arrest over de bedrijfsopvolgingsregeling bij indirecte aandelenbelangen van minder dan 5%, een wijziging in de heffing van buitenlandse commissarissen en bestuurders die ondernemers zijn en de opname van een fatale termijn voor de herziening van een voorschot en de vaststelling van een toeslag.

Het algemeen deel van deze toelichting is ingedeeld aan de hand van de verschillende belastingwetten die worden gewijzigd. In de aan het slot van het algemeen deel van deze memorie opgenomen paragrafen wordt ingegaan op de budgettaire effecten, de EU-aspecten, de gevolgen voor de uitvoeringskosten van de Belastingdienst, de gevolgen voor bedrijfsleven en burger van dit wetsvoorstel en ingewonnen advies en consultatie bij de totstandkoming van het wetsvoorstel.

2. Inkomstenbelasting

2.1. Toerekening schulden die deel uitmaken van een algemeenheid waarop krachtens erfrecht een vruchtgebruik rust

Bij goederen waarop een vruchtgebruik rust, geldt voor box 3 dat in beginsel de blooteigendomswaarde bij de bloot eigenaar in aanmerking wordt genomen en de waarde van het vruchtgebruik bij de vruchtgebruiker. In afwijking hiervan geldt echter voor goederen waarop krachtens erfrecht een vruchtgebruik rust dat deze bij de bloot eigenaar (doorgaans het kind) niet tot de bezittingen in box 3 behoren en dat bij de langstlevende echtgenoot niet slechts de waarde van het vruchtgebruik, maar de volle waarde van de goederen in aanmerking wordt genomen. Doel hiervan is het aansluiten bij de maatschappelijke realiteit in erfrechtelijke situaties door de (forfaitaire) inkomsten uit het nagelaten vermogen te belasten bij degene die over de inkomsten kan beschikken. De hiervoor genoemde regeling ziet enkel op bezittingen waarop een dergelijk vruchtgebruik rust. Schulden vallen hier op grond van de huidige wettekst niet onder. Tot een nalatenschap waarop krachtens erfrecht een vruchtgebruik rust, kunnen echter ook schulden behoren. Deze schulden maken dan deel uit van een zogenoemde algemeenheid waarop een vruchtgebruik is gevestigd. De bezittingen uit een dergelijke algemeenheid worden volledig belast bij de vruchtgebruiker, terwijl de schulden die deel uitmaken van dezelfde algemeenheid voor de blooteigendomswaarde bij de bloot eigenaar en voor de vruchtgebruikswaarde bij de vruchtgebruiker worden belast. Dat leidt tot een onwenselijke uitkomst. De vruchtgebruiker is immers degene die rente verschuldigd is over de schuld. Mede vanuit het oogpunt van vereenvoudiging en van vermindering van administratieve lasten wordt daarom voorgesteld om alle vermogensbestanddelen die deel uitmaken van een algemeenheid waarop krachtens erfrecht een vruchtgebruik rust voor box 3 gelijk te behandelen en dus ook de schulden volledig bij de vruchtgebruiker in aanmerking te nemen.

2.2. Codificatie beleidsbesluit vruchtgebruik

Tijdens de parlementaire behandeling van het Belastingplan 2014 is toegezegd om te bezien of, en zo ja hoe, vruchtgebruikssituaties in de per 2013 gewijzigde eigenwoningregeling kunnen worden ingepast.¹ Daarop vooruitlopend is bij beleidsbesluit van 21 februari 2014 goedgekeurd dat een vruchtgebruiker krachtens erfrecht de rente en kosten die hij betaalt op een schuld die de erfflater is aangegaan en waarvan de eigendom bij de bloot eigenaar ligt in aftrek kan brengen als aftrekbare kosten voor de eigen woning.² Aan de genoemde toezegging wordt in onderhavig wetsvoorstel uitvoering gegeven waarbij onder meer het genoemde besluit wordt gecodificeerd.

¹ Kamerstukken II 2013/14, 33 752, nr. 16, blz. 40.

² Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 21 februari 2014, nr. BLKB 2014/342M (Stcrt. 2014, 6641).

2.3. Heffing beloningen bestuurders en commissarissen

In belastingverdragen wordt het heffingsrecht over beloningen van bestuurders en commissarissen van een vennootschap in de regel toegewezen aan het land waar die vennootschap is gevestigd. In dat kader wordt voorgesteld voor buitenlands belastingplichtige bestuurders en commissarissen van in Nederland gevestigde vennootschappen in de Wet inkomstenbelasting 2001 vast te leggen dat zowel wanneer sprake is van winst uit onderneming als wanneer sprake is van loon of resultaat uit overige werkzaamheden Nederland ook volgens nationaal recht over deze beloningen kan heffen. Hiermee wordt zeker gesteld dat Nederland het in verdragen aan Nederland toegewezen heffingsrecht op beloningen van bestuurders en commissarissen in alle gevallen kan effectueren.

2.4. Intrekking spaarrenterichtlijn

Bij de wet van 18 december 2003 tot wijziging van de Wet op de internationale bijstandsverlening bij de heffing van belastingen en de Wet inkomstenbelasting 2001 (implementatie spaarrenterichtlijn) (Stb. 2003, 531) is de spaarrenterichtlijn³ in de Nederlandse wetgeving opgenomen. In de strijd tegen grensoverschrijdende belastingfraude en -ontwijking is vervolgens Richtlijn 2011/16/EU⁴ goedgekeurd, die daarna is gewijzigd bij de CRS-richtlijn.⁵ De implementatie van de CRS-richtlijn is in Nederland geschied met de Wet uitvoering Common Reporting Standard, die met ingang van 1 januari 2016 in werking is getreden. Het toepassingsgebied van de CRS-richtlijn is over het algemeen breder dan dat van de spaarrenterichtlijn en waar, zoals binnen de Europese Unie, beide samenvallen, heeft de CRS-richtlijn voorrang. De Raad van de Europese Unie heeft daarom bij Richtlijn (EU) 2015/2060⁶ de spaarrenterichtlijn ingetrokken. De gevolgen daarvan voor de Nederlandse wetgeving zijn in dit wetsvoorstel opgenomen.

Met het oog op de ononderbroken voortzetting van de automatische rapportage van informatie over financiële rekeningen dienen de intrekking van de spaarrenterichtlijn en de gevolgen hiervan voor de Nederlandse wet- en regelgeving van toepassing te worden vanaf dezelfde datum als die waarop de maatregelen van de CRS-richtlijn van toepassing zijn geworden. Voor Nederland is dat dus met ingang van 1 januari 2016. Daarop is een tweetal uitzonderingen. In de eerste plaats blijft de spaarrenterichtlijn ten aanzien van Oostenrijk van toepassing tot en met 31 december 2016. In 2016 wisselt Oostenrijk dus nog geen inlichtingen uit, maar houdt het een bronbelasting in. Hetzelfde geldt ten aanzien van een aantal andere specifiek aangewezen landen van buiten de Europese Unie die een vergelijkbare bronbelasting heffen. De bepalingen die daarop zien, zijn dan ook na 31 december 2015 van overeenkomstige toepassing. In de tweede plaats moet ook na 31 december 2015 worden voldaan aan verplichtingen op grond van de spaarrenterichtlijn die vóór 1 januari 2016 zijn ontstaan. Ook hiervoor wordt voorzien in overgangsrecht.

2.5. Codificatie beleidsbesluit tijdsklemmen

Een van de voorwaarden om een vrijstelling te kunnen benutten bij het tot uitkering komen van een kapitaalverzekering eigen woning, een spaarrekening eigen woning, een beleggingsrecht eigen woning of een zogenoemde Brede Herwaarderingskapitaalverzekering is dat ten minste 15 of 20 jaar jaarlijks premie moet zijn voldaan, dan wel bedragen moeten zijn overgemaakt. In een goedkeuring vooruitlopend op wetgeving zijn de hiervoor genoemde termijnen - de zogenoemde tijdsklemmen - in bepaalde situaties buiten toepassing verklaard. Het betreffende onderdeel uit het beleidsbesluit van 17 december 2014 wordt met dit wetsvoorstel gecodificeerd.⁷ Omdat in de praktijk is gebleken dat de reikwijdte van de goedkeuring niet altijd toereikend is en het ook in bepaalde andere gevallen gewenst is eerder dan na de termijn van 15 of 20 jaar met behoud van de vrijstelling tot afkoop over te kunnen gaan, is de codificatie deels breder dan in het besluit en is ook de situatie van verkoop van de eigen woning meegenomen. Vanwege het ook in die situatie vervallen van de tijdsklemmen, wordt tegelijkertijd een andere goedkeuring⁸ op dit terrein gecodificeerd, zij het in gewijzigde vorm. Het betreft het voorkomen van verlies van (een deel van) de vrijstelling bij afkoop van een kapitaalverzekering eigen woning na goedkoper wonen.

³ Richtlijn 2003/48/EG van de Raad van 3 juni 2003 betreffende belastingheffing op inkomsten uit spaargelden in de vorm van rentebetaling (PbEG 2003, L 157).

⁴ Richtlijn 2011/16/EU van de Raad van 15 februari 2011 betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de belastingen en tot intrekking van Richtlijn 77/799/EEG (PbEU 2011, L 64).

⁵ Richtlijn 2014/107/EU van de Raad van de Europese Unie van 9 december 2014 tot wijziging van Richtlijn 2011/16/EU wat betreft verplichte automatische uitwisseling van inlichtingen op belastinggebied (PbEU 2014, L 359).

⁶ Richtlijn (EU) 2015/2060 van de Raad van 10 november 2015 tot intrekking van Richtlijn 2003/48/EG betreffende belastingheffing op inkomsten uit spaargelden in de vorm van rentebetaling (PbEU, L 301).

⁷ Onderdeel 4.7 van het besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 17 december 2014, nr. BLKB 2014/2168M (Stcrt. 2014, 36875).

⁸ Onderdeel 4.6 van het besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 6 december 2014, nr. BLKB 2014/1763M (Stcrt. 2014, 36172).

3. Loonbelasting

Met de voorgestelde wijzigingen in de Wet vermindering afdracht loonbelasting en premie voor de volksverzekeringen (WVA) vindt in de eerste plaats codificatie plaats van het in de praktijk gehanteerde loonbegrip van de WVA, waarbij eindheffingsloon niet tot het voor de S&O-afdrachtvermindering relevante loon wordt gerekend.⁹ Op dit moment wordt voor de bepaling van de afdrachtvermindering het gemiddelde uurloon gebruikt. Dit uurloon wordt bepaald aan de hand van de loongegevens zoals die blijken uit de polisadministratie van het UWV. De polisadministratie ziet op het loon uit tegenwoordige en vroegere dienstbetrekking, maar niet op eindheffingsloon. Met deze wijzigingen wordt wettelijk vastgelegd dat eindheffingsloon is uitgesloten van het loonbegrip dat in het kader van de S&O-afdrachtvermindering wordt gehanteerd voor de berekening van het gemiddelde uurloon.

De ontvanger van de S&O-verklaring heeft een mededelingsplicht over het kalenderjaar voor het aantal bestede S&O-uren en gerealiseerde kosten en uitgaven per S&O-verklaring. Indien deze mededelingsplicht niet wordt nageleefd, wordt er een boete opgelegd. Voorgesteld wordt de boetebepaling van de WVA in dit kader materieel en formeel te vereenvoudigen.

Op dit moment wordt bij het niet of niet tijdig doen van de mededeling een boete opgelegd ter hoogte van het bedrag van de S&O-correctieverklaring, maar de boete kan gematigd worden op grond van de geringe ernst van de overtreding. Omdat het om een administratieve fout gaat wordt de boete in de praktijk op maximaal € 2500 vastgesteld. Ter verduidelijking van de wet wordt voorgesteld om in de bepaling een maximumboete op te nemen ter hoogte van dit bedrag. De hoogte van dit bedrag zal eens in de vijf jaar geëvalueerd worden.

Tot slot wordt voorgesteld dat bij het opleggen van deze boetes een lichtere procedure geldt dan de volgens de Algemene wet bestuursrecht (Awb) geldende procedure. Ook de lichtere procedure – die aansluit bij de procedure voor verzuimboetes in de Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR) – biedt de belastingplichtige voldoende zekerheid en vereenvoudigt het systeem. Of een mededeling niet of niet tijdig gedaan is, is eenvoudig vast te stellen, waardoor de rechtsbescherming van de betrokkene ook bij het gebruik van de lichte procedure gewaarborgd zal zijn. Deze wijziging laat onverlet dat bij onjuiste mededeling een hogere boete kan worden opgelegd op grond van artikel 26, eerste lid, WVA, waarvoor de zware procedure blijft gelden. In geval van grove nalatigheid of fraude is de zware procedure van toepassing.

4. Vennootschapsbelasting

4.1. Verduidelijking quasi-inbestedingsvrijstelling overheidslichamen

Op 12 juni 2015 is de Wet modernisering Vpb-plicht overheidsondernemingen in werking getreden. Die wet heeft voor het eerst effect voor boekjaren die aanvangen op of na 1 januari 2016. Met die wetgeving zijn in beginsel alle direct of indirect door de overheid gedreven ondernemingen belastingplichtig voor de vennootschapsbelasting geworden. Hiermee wordt een gelijk speelveld gecreëerd tussen private ondernemingen en publieke ondernemingen. De wetgeving voorziet tevens in een aantal vrijstellingen waarmee onder meer wordt beoogd te bereiken dat het fiscale stelsel materieel zo min mogelijk een factor is bij de afweging van overheidsinstellingen over de juridische vorm waarin activiteiten worden verricht. Het zou daardoor zo min mogelijk moeten uitmaken of de activiteiten worden verricht door kort gezegd:

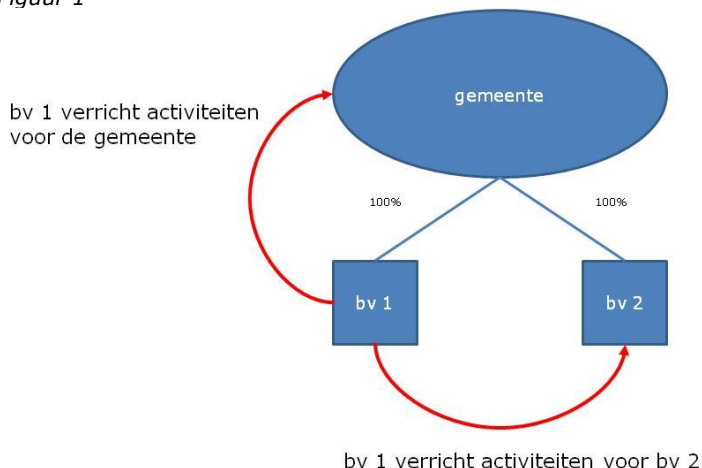
1. de publiekrechtelijke rechtspersoon zelf, of
2. een volledig door die rechtspersoon beheerst privaatrechtelijke overheidslichaam (dan wel door een samenwerkingsverband).

Zo is er de quasi-inbestedingsvrijstelling voor privaatrechtelijke overheidslichamen. Een privaatrechtelijk overheidslichaam is bijvoorbeeld een besloten vennootschap waarvan alle aandelen door een gemeente gehouden worden.

Op basis van de quasi-inbestedingsvrijstelling worden bij privaatrechtelijke overheidslichamen voordelen vrijgesteld die opkomen uit activiteiten verricht voor (1) de publiekrechtelijke rechtspersoon waartoe dat privaatrechtelijke overheidslichaam volledig behoort en (2) andere privaatrechtelijke overheidslichamen die volledig in handen zijn van die publiekrechtelijke rechtspersoon. Zie ter illustratie de figuur hieronder. De pijlen in de figuur geven aan voor wie de activiteit wordt verricht. De quasi-inbestedingsvrijstelling is van toepassing op het niveau van bv 1.

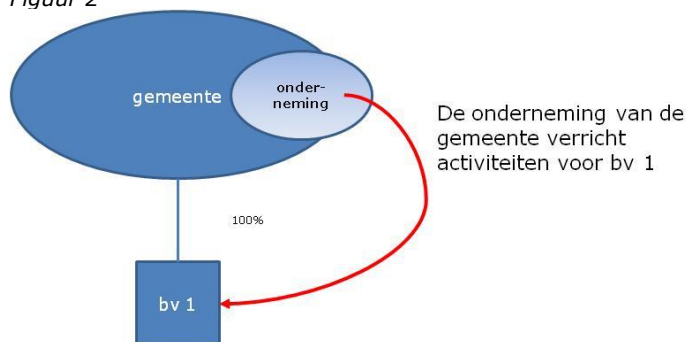
⁹ Als een werkgever een vergoeding of verstrekking aanwijst als een eindheffingsbestanddeel, valt onder het eindheffingsloon. De werknemer is over het eindheffingsloon geen belasting verschuldigd. Eventuele belasting hierover wordt betaald door de werkgever.

Figuur 1



Daarnaast kent de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (Wet Vpb 1969) voor publiekrechtelijke rechtspersonen, zoals een gemeente, de vrijstelling voor interne diensten. De vrijstelling voor interne diensten is een met de quasi-inbestedingsvrijstelling vergelijkbare vrijstelling voor publiekrechtelijke rechtspersonen. Publiekrechtelijke rechtspersonen zijn slechts belastingplichtig voor zover zij een onderneming drijven. Indien er bij een publiekrechtelijk rechtspersoon sprake is van een onderneming worden, onder de vrijstelling voor interne diensten, (onder andere) voordelen uit activiteiten verricht voor een privaatrechtelijk overheidslichaam van de publiekrechtelijke rechtspersoon vrijgesteld. Zie ter illustratie figuur 2 hieronder. Ook in deze figuur geeft de pijl aan voor wie de activiteit wordt verricht. De vrijstelling voor interne diensten is van toepassing op het niveau van de onderneming van de gemeente.

Figuur 2



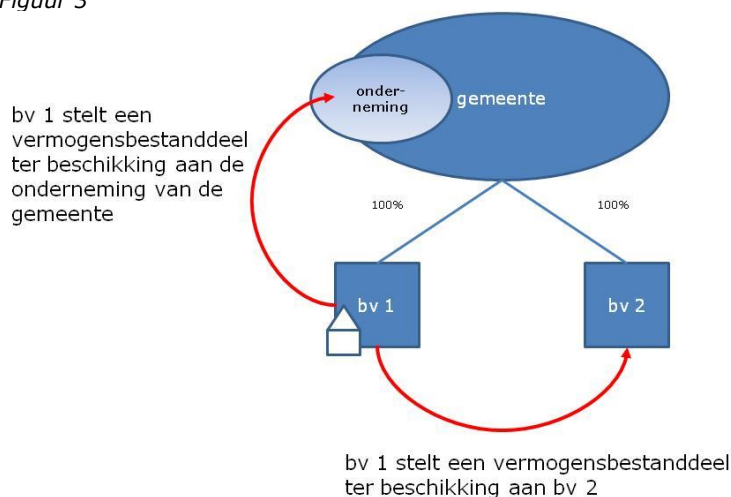
Inmiddels is gebleken dat het voorgaande onder omstandigheden tot ongewenste gevolgen kan leiden. Het gaat hierbij in het bijzonder om situaties waarin de verrichte activiteit het ter beschikking stellen van vermogensbestanddelen betreft.

Op basis van de quasi-inbestedingsvrijstelling kan het resultaat uit het ter beschikking stellen van vermogensbestanddelen door een privaatrechtelijk overheidslichaam vrijgesteld zijn, terwijl die vermogensbestanddelen door het afnemende overheidslichaam worden gebruikt voor belaste activiteiten en dus resulteren in een aftrekpost op de belastbare winst. Door middel van het overdragen van vermogensbestanddelen tussen de gelieerde overheidslichamen kunnen op deze manier gekunstelde situaties opgezet worden. Een voorbeeld ter verduidelijking.

Indien een pand eigendom is van een publiekrechtelijke rechtspersoon en als ondernemingsvermogen wordt beschouwd van de door die publiekrechtelijke rechtspersoon gedreven onderneming, is het daarmee behaalde voordeel in beginsel belast. Als deze publiekrechtelijke rechtspersoon echter besluit dit pand over te dragen aan een besloten vennootschap (bv) waarvan het 100% van de aandelen houdt, kan het exploitatieresultaat van het pand bij die bv met een beroep op de quasi-inbestedingsvrijstelling onder voorwaarden buiten de heffing worden gehouden. Dit geldt in ieder geval als het pand aan de onderneming van de publiekrechtelijke rechtspersoon wordt verhuurd. Het exploitatieresultaat van het pand bij die bv is dan vrijgesteld, terwijl de huursom aftrekbaar is bij het bepalen van de winst van de onderneming van de publiekrechtelijke rechtspersoon.

Om het voorgaande te voorkomen, wordt voorgesteld de quasi-inbestedingsvrijstelling aan te passen. Voorgesteld wordt de quasi-inbestedingsvrijstelling niet van toepassing te laten zijn op het ter beschikking stellen van vermogensbestanddelen die bij de afnemer worden aangewend ten behoeve van belaste (niet-vrijgestelde) activiteiten. Zie ter illustratie figuur 3 hieronder, waar een privaatrechtelijk overheidslichaam een vermogensbestanddeel (in dit geval een pand) ter beschikking stelt aan: (1) een onderneming van een publiekrechtelijk rechtspersoon en (2) een privaatrechtelijk overheidslichaam van die publiekrechtelijke rechtspersoon.

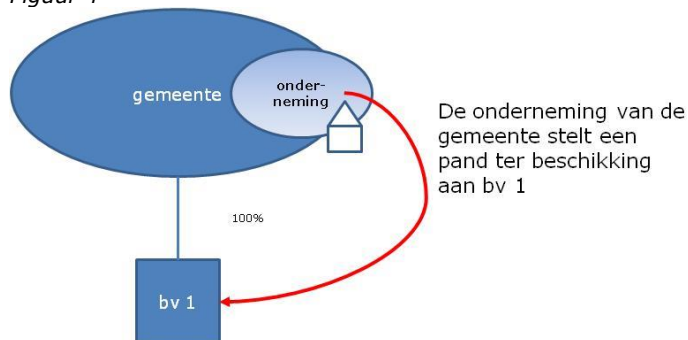
Figuur 3



De voorgestelde maatregel ziet op beide in figuur 3 geïllustreerde situaties en bewerkstelligt dat er voor bv 1 geen vrijstelling is voor het exploitatieresultaat van het pand indien de huursom ten laste wordt gebracht van de belastbare winst bij de afnemer (in casu bv 2 of de onderneming van de gemeente).

Eenzelfde ongewenst gevolg kan zich ook bij de vrijstelling voor interne diensten voordoen. Op basis van de vrijstelling voor interne diensten wordt het resultaat op het ter beschikking stellen van een vermogensbestanddeel door een onderneming van een publiekrechtelijke rechtspersoon aan een privaatrechtelijk overheidslichaam van die publiekrechtelijke rechtspersoon vrijgesteld. Dit terwijl dat vermogensbestanddeel door dat privaatrechtelijke overheidslichaam mogelijk wordt aangewend voor belaste activiteiten. Ook hier kan dus sprake zijn van een aftrekpost bij de afnemer van de activiteiten in de belaste sfeer, terwijl de voordelen worden vrijgesteld bij de ontvanger. Voor deze situatie wordt daarom voorgesteld de vrijstelling voor interne diensten op overeenkomstige wijze niet van toepassing te laten zijn op het ter beschikking stellen van vermogensbestanddelen die bij de afnemer worden aangewend ten behoeve van belaste (niet-vrijgestelde) activiteiten zoals geïllustreerd in figuur 4. De pijl in deze figuur geeft aan, aan wie het pand ter beschikking wordt gesteld.

Figuur 4



Volledigheidshalve wordt opgemerkt dat de wijziging van de vrijstelling voor interne diensten alleen betekenis heeft voor vermogensbestanddelen die zijn aan te merken als ondernemingsvermogen van een publiekrechtelijke rechtspersoon. Indien het vermogensbestanddeel niet als ondernemingsvermogen wordt aangemerkt, heeft deze wijziging van de vrijstelling voor interne

diensten geen belang. In dat geval valt het vermogensbestanddeel immers buiten de belaste sfeer en wordt er dus niet toegekomen aan de vrijstelling. Ten aanzien van die situatie worden publiekrechtelijke rechtspersonen, stichtingen en verenigingen hetzelfde behandeld. De wijzigingen vinden voor het eerst toepassing op boekjaren die aanvangen op of na 1 januari 2017.

4.2. Vennootschapsbelastingplicht SNS-vennootschappen

De gewijzigde vormgeving van de vennootschapsbelastingplicht voor overheidsondernemingen zoals opgenomen in de Wet modernisering Vpb-plicht overheidsondernemingen vindt voor het eerst toepassing voor boekjaren die aanvangen op of na 1 januari 2016. Voordien werd – kort gezegd – een aantal bij naam genoemde overheidsondernemingen, met inbegrip van de door die genoemde ondernemingen beheerde lichamen, als belastingplichtige aangemerkt. Dit gold onder meer voor SNS Reaal N.V. In het najaar van 2015 heeft een herstructurering van het SNS-concern plaatsgevonden, waardoor – zonder aanvullende maatregelen – gedurende de laatste maanden van 2015 een periode van niet-belastingplicht voor de vennootschapsbelasting zou ontstaan voor (voormalige) onderdelen van het SNS-concern. Het kabinet meent dat deze situatie voorkomen moet worden. Derhalve wordt een maatregel voorgesteld, waarmee dit wordt bewerkstelligd. De in deze maatregel vervatte formele terugwerkende kracht stuit naar verwachting van het kabinet bij de betrokken belastingplichtigen niet op bezwaren.

5. Erf- en schenkbelasting

5.1. Reparatie arrest over bedrijfsopvolgingsregeling bij indirecte aandelenbelangen van minder dan 5%

De Hoge Raad oordeelde op 22 april 2016 dat de bedrijfsopvolgingsregeling (BOR) in de SW 1956 ook van toepassing kan zijn op aandelen die een holding houdt in een lichaam waarin de erflater geen indirect aanmerkelijk belang heeft.¹⁰ Het arrest van de Hoge Raad heeft een forse verruiming van de reikwijdte van de BOR en daarmee ook van de doorschuifregelingen in de aanmerkelijkbelangregeling in de Wet IB 2001 tot gevolg, mede doordat in een dergelijke situatie naast ondernemingsvermogen ook beleggingsvermogen onder het bereik van deze regelingen wordt gebracht en oneigenlijk gebruik mogelijk wordt. Het oordeel van de Hoge Raad heeft daarmee effecten die niet passen binnen de doelstelling van zowel de BOR als de doorschuifregelingen. In verband met de budgettaire gevolgen die dit met zich mee brengt, stelt het kabinet voor om de gevolgen van het arrest te repareren. Hierna wordt eerst toegelicht hoe de regeling tot nu toe in de praktijk door de Belastingdienst is uitgelegd. Daarna worden de gevolgen van het arrest beschreven en ten slotte is de voorgestelde reparatie van de BOR en doorschuifregelingen opgenomen. De reparatie houdt kort gezegd in dat de uitleg en werkwijze zoals de Belastingdienst die sinds 2010 heeft gehanteerd wettelijk wordt vastgelegd.

Toepassing BOR door de Belastingdienst...

De BOR houdt in dat de verkrijging van een onderneming onder bepaalde voorwaarden geheel of gedeeltelijk zonder heffing van erf- en schenkbelasting kan plaatsvinden. Deze regeling geldt niet alleen ter zake van de verkrijging van een door de erflater of schenker gedreven onderneming in de sfeer van de inkomstenbelasting (IB-onderneming), maar onder voorwaarden ook ter zake van de verkrijging van tot een aanmerkelijk belang behorende aandelen in een lichaam dat een onderneming drijft. Belangrijke voorwaarden voor de toepassing van de BOR zijn de bezitseis (de schenker moet de onderneming vijf jaar hebben gedreven of de aandelen gedurende vijf jaar direct of indirect in bezit hebben gehad; voor een erflater geldt een eenjaartermijn) en een voortzettingseis van vijf jaar voor de bedrijfsopvolger.

Anders dan geldt voor een IB-onderneming wordt voor de heffing van vennootschapsbelasting een lichaam op grond van de Wet Vpb 1969 geacht zijn onderneming te drijven met zijn gehele vermogen en dus ook met eventueel beleggingsvermogen. Om te voorkomen dat de BOR ook kan worden toegepast op het hiervoor bedoelde beleggingsvermogen, is de BOR voor deze situatie zodanig vormgegeven dat niet de volledige waarde van de aandelen in aanmerking wordt genomen, maar in beginsel alleen het deel van de waarde van de aandelen dat toerekenbaar is aan de door het lichaam gedreven onderneming.¹¹

Het komt regelmatig voor dat het lichaam waarin de erflater of schenker een aanmerkelijk belang houdt een holding is die zelf geen onderneming drijft, maar wel is gerechtigd tot een

¹⁰ HR 22 april 2016, nr. 15/02845, ECLI:NL:HR:2016:705.

¹¹ In artikel 35c, eerste lid, onderdeel c, onder 2°, van de SW 1956 is hierop een uitzondering geformuleerd, ook wel aangeduid als 5%-marge. Het beleggingsvermogen kan tot maximaal 5% van het (toegerekende) ondernemingsvermogen worden meegenomen.

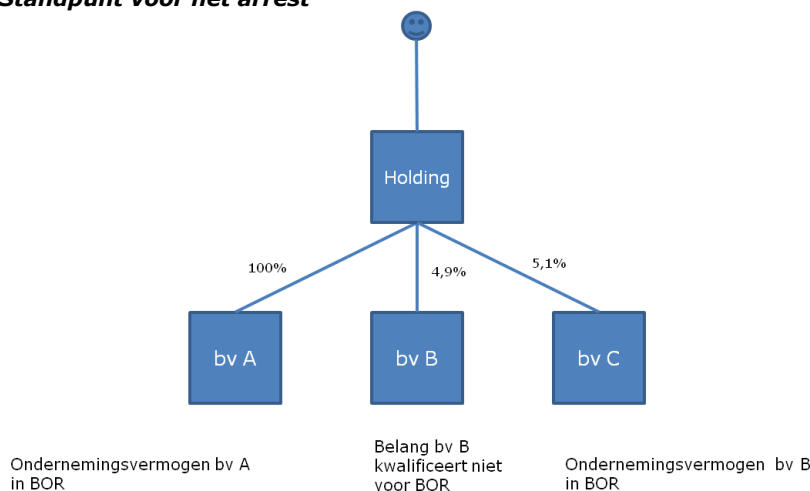
dochtervennootschap waarin een onderneming wordt gedreven (de werkmaatschappij). Aangezien de beoordeling of sprake is van ondernemingsvermogen plaatsvindt op het niveau van de holding en niet op het niveau van de werkmaatschappij, zou – gegeven de eis dat de holding een onderneming moet drijven – in een dergelijk geval de faciliteit zonder nadere regelgeving niet van toepassing zijn. Om die reden is geregeld dat onder voorwaarden de bezittingen en schulden van de werkmaatschappij aan de holding worden toegerekend (de toerekeningsregel). Vervolgens vindt op holdingniveau de toets plaats of de holding een onderneming drijft en zo ja, met welk vermogen zij dat doet. Op deze wijze wordt dus het ondernemingsvermogen wel gefaciliteerd en het beleggingsvermogen niet. De hiervoor beschreven regeling geldt in beginsel alleen indien de erflater of de schenker een indirect aanmerkelijk belang had in de werkmaatschappij.¹² Met de eis dat sprake moet zijn van een indirect aanmerkelijk belang bij de erflater of de schenker heeft de wetgever beoogd een gelijke behandeling te bewerkstelligen tussen de verkrijging van een direct aanmerkelijk belang en de verkrijging van een indirect gehouden aanmerkelijk belang. Voor de toepassing van de zogenoemde doorschuifregelingen in de Wet IB 2001 geldt mutatis mutandis hetzelfde.

...doorkruist door het arrest van de Hoge Raad

Het komt voor dat het lichaam waarin de erflater of schenker een aanmerkelijk belang houdt, al dan niet door toepassing van de toerekeningsregel, een onderneming drijft en eveneens een belang heeft in een ander lichaam waarin de erflater of schenker geen indirect aanmerkelijk belang hield. Tot het arrest van de Hoge Raad werd ervan uitgegaan dat in die situatie de waarde van laatstgenoemd belang onder het bereik van de BOR noch onder het bereik van de doorschuifregelingen valt. De Hoge Raad heeft bij arrest van 22 april 2016 echter, anders dan het Gerechtshof Den Haag,¹³ voor de BOR beslist dat in die situatie moet worden beoordeeld in hoeverre het belang in dat andere lichaam op grond van de algemene leer van de vermogensetikettering tot het ondernemingsvermogen van de holding behoort. Dat laatste is bijvoorbeeld het geval indien het houden van dat belang past binnen de (eigen of toegerekende) ondernemingsactiviteiten van de holding en het daarom gezien kan worden als een bedrijfsmiddel van de overigens (al dan niet zelf of door toerekening) door de holding gedreven onderneming.

Vereenvoudigd weergegeven is de uitkomst van het arrest de volgende:¹⁴

Standpunt vóór het arrest



De BOR is van toepassing op het indirecte belang in bv A en op het belang in bv C (>5%) indien daarbij is voldaan aan de bezits- en (uiteindelijk ook de voortzettingseis). De bezittingen en schulden van deze bv's worden namelijk toegerekend aan de holding. Bij fictie drijft de holding dan twee ondernemingen. Eén onderneming waarin zij alleen is gerechtigd en één onderneming waarin

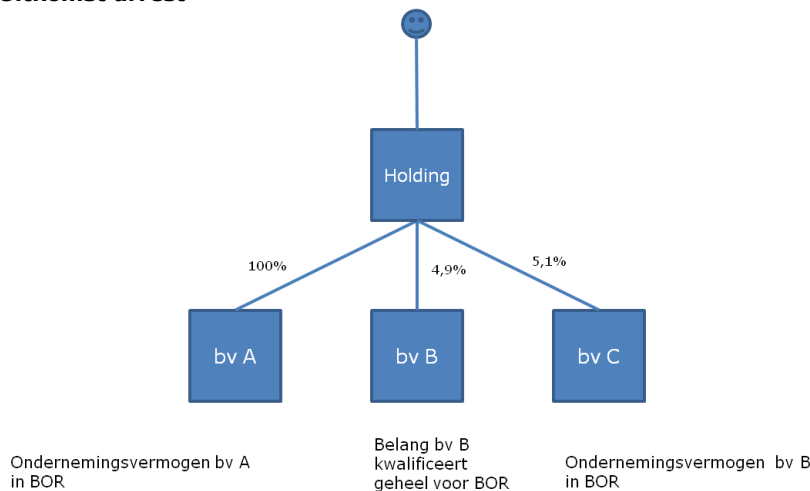
¹² Op dit uitgangspunt is een uitzondering gemaakt voor familiebedrijven in geval van een zogenoemd verwaterd aanmerkelijk belang dat bij de schenker of erflater of een rechtsvoorganger daarvan is verwaterd als gevolg van een schenking, een overlijden of een huwelijk.

¹³ Gerechtshof Den Haag 13 mei 2015, nr.BK-14/00573, ECLI:NL:GHDHA:2015:1196.

¹⁴ Vereenvoudigd weergegeven: de ab-houder heeft 100% van de aandelen in de holding (zijn eigen holding) en de holding heeft 100% van de aandelen in bv onderneming A.

zij een aandeel heeft van 5,1%. Het in bv A en bv C aanwezige ondernemingsvermogen kwalificeert dus voor de BOR, het daarin aanwezige beleggingsvermogen kwalificeert niet voor de BOR. Het belang in bv B vormt geen ondernemingsvermogen omdat de erflater of schenker niet een belang van minimaal 5% heeft.

Uitspraak arrest



De BOR is van toepassing op het indirecte belang in bv A en op het belang in bv C (>5%) indien daarbij is voldaan aan de bezits- en (uiteindelijk ook de voortzettingseis). De bezittingen en schulden van deze bv's worden namelijk toegerekend aan de holding. Bij fictie drijft de holding dan twee ondernemingen. Eén onderneming waarin zij alleen is gerechtigd en één onderneming waarin zij een aandeel heeft van 5,1%. Het in bv A en bv C aanwezige ondernemingsvermogen kwalificeert dus voor de BOR, het daarin aanwezige beleggingsvermogen kwalificeert niet voor de BOR.

Door het arrest kwalificeert het 4,9% belang in bv B per direct in zijn geheel indien het tot het (toegerekende) ondernemingsvermogen van de holding behoort. In dat geval hoeft niet te worden voldaan aan de bezits- en voortzettingseis. Evenmin vindt er een afsplitsing plaats van het in dat belang aanwezige beleggingsvermogen.

Het arrest van de Hoge Raad heeft een forse verruiming van de reikwijdte van zowel de BOR als de doorschuifregelingen tot gevolg ten opzichte van de uitleg door en werkwijze van de Belastingdienst. Ook heeft het oordeel van de Hoge Raad effecten die niet passen binnen de doelstelling van zowel de BOR als de doorschuifregelingen. De verruiming van de reikwijdte wordt met name veroorzaakt door het feit dat het indirect gehouden belang van zichzelf kwalificeert als bedrijfsmiddel en niet de onderliggende bezittingen en schulden. Hierdoor wordt eventueel beleggingsvermogen in het lichaam waarin de erflater of schenker het indirecte belang hield niet van de faciliteiten uitgezonderd. Ook gelden daardoor de bezits- en voortzettingseis niet. Zou de schenker of erflater wel een indirect aanmerkelijk belang hebben gehad, dan zou dat wel het geval zijn omdat dan de toerekeningsregel van toepassing is. Hierdoor worden de bezittingen en schulden van het indirecte aanmerkelijk belang dwingend toegerekend aan de holding. Vervolgens wordt getoetst of de holding een onderneming drijft en, indien dat het geval is, bepaald met welk vermogen zij dat doet. Op deze wijze wordt het beleggingsvermogen dus uit het belang geëlimineerd. Bovendien worden de bezits- en de voortzettingseis toegepast op de activiteiten die de holding na de toerekening wordt geacht uit te voeren. Als gevolg van het arrest zijn indirect gehouden belangen die niet kwalificeren voor de toepassing van de toerekeningsregel dus beter af dan wel kwalificerende indirecte belangen. Ook ontstaat een verschil in behandeling tussen een direct en indirect gehouden belang van kleiner dan 5%. Een ander mogelijk gevolg van het kwalificeren als bedrijfsmiddel is dat bijvoorbeeld preferente aandelen die niet zijn ontstaan en verkregen in het kader van een bedrijfsopvolging wellicht op grond van de regels van de vermogensetikettering toch kunnen kwalificeren als ondernemingsvermogen.

Het budgettaire belang van deze verruiming belooft op basis van de bij de Belastingdienst bekende gevallen naar eerste inschatting zeker enkele tientallen miljoenen op jaarbasis. Het is echter niet onwaarschijnlijk dat het budgettaire belang van het arrest uiteindelijk fors hoger zal uitpakken doordat in de praktijk kwalificerende situaties gecreëerd worden. Naar aanleiding van het arrest hebben belastingplichtigen en belastingadviseurs de Belastingdienst reeds diverse vragen gesteld over de ruimere toepassing van deze faciliteiten in specifieke praktijkgevallen. In de artikelsgewijze toelichting wordt nader ingegaan op de uit het arrest voortvloeiende verruiming van het

toepassingsbereik van de genoemde faciliteiten en de relatieve eenvoud waarmee als gevolg van het arrest een succesvol beroep op deze faciliteiten kan worden gedaan.

Door reparatie terugkeer naar situatie vóór arrest

De verruiming als gevolg van het arrest is gezien het voorgaande van een zodanige aard dat deze niet aansluit bij de doelstelling van de BOR en de doorschuifregelingen, namelijk het uitsluitend faciliteren van reële bedrijfsopvolgingen voor het aanwezige ondernemingsvermogen. Gegeven deze forse uitbreiding van de reikwijdte van de BOR en de doorschuifregelingen, het bijbehorende budgettaire belang en mede gelet op de signalen uit de praktijk dat heel gemakkelijk kwalificerende situaties kunnen worden gecreëerd, wordt voorgesteld de gevolgen van het arrest te repareren met terugwerkende kracht tot en met het tijdstip waarop deze wijzigingen bij persbericht bekend zijn gemaakt, dus tot en met 1 juli 2016, 0.00 uur. De reparatie houdt kort gezegd in dat de uitleg en werkwijze zoals de Belastingdienst die sinds 2010 heeft gehanteerd wettelijk wordt vastgelegd.

5.2. Termijn vaststelling aanslag na schenking eigen woning

Dit wetsvoorstel bevat enkele wijzigingen in de SW 1956 ter zake van de zogenoemde schenkingsvrijstelling eigen woning. Door de op grond van het Belastingplan 2016 vanaf 1 januari 2017 geldende vrijstelling eigen woning mag iedereen tussen 18 en 40 jaar per schenker eenmalig een schenking van € 100.000 ten behoeve van de eigen woning vrijgesteld ontvangen. Deze vrijstelling is (per schenker) eenmalig, maar het is mogelijk om deze verspreid over drie achtereenvolgende kalenderjaren te benutten.¹⁵ Dat wil zeggen dat als de verkrijger van dezelfde schenker in het tweede of derde jaar nog een schenking voor de eigen woning ontvangt, voor die schenking(en) ook nog gebruik kan worden gemaakt van de schenkingsvrijstelling, voor zover deze nog niet volledig is benut bij de eerdere schenking(en). De geschonken bedragen moeten uiterlijk in het tweede kalenderjaar na het kalenderjaar waarin de eerste schenking is gedaan worden aangewend ten behoeve van de eigen woning. Naar verwachting valt het in veel gevallen pas na drie kalenderjaren na te gaan wat de feitelijke benutting van de vrijstelling is geweest en op welke wijze de schenking is aangewend. De ervaringen die zijn opgedaan met het toezicht op de tijdelijke regeling uit 2013/2014 laten zien dat de voor het vaststellen van de aanslag geldende periode van drie jaren na het tijdstip waarop de belastingschuld is ontstaan, te krap is. Daarom wordt voorgesteld om de termijn voor het opleggen van de aanslag met twee jaar te verlengen en vast te stellen op vijf jaar.

6. Accijnzen

6.1. Aanpassing wijnaccijnstarieven

Het wetsvoorstel inzake de Wet uitwerking fiscale maatregelen Begrotingsakkoord 2013 (Wet UFM) voorzag in een vereenvoudiging van de accijns op wijn en tussenproducten. De bestaande vijf accijnstarieven voor wijn en drie accijnstarieven voor tussenproducten zouden budgettair neutraal worden vervangen door twee tarieven zowel voor wijn als voor tussenproducten, waarbij voor beide productgroepen het onderscheid tussen mousserend en niet-mousserend zou vervallen. Via een amendement van het lid Schouten c.s. werd de datum van inwerkingtreding van deze vereenvoudiging bepaald op 1 januari 2017.¹⁶ In dit amendement waren al de accijnstarieven opgenomen met ingang van 1 januari 2017, zijnde de in het wetsvoorstel voor de Wet UFM genoemde tarieven. Met ingang van 1 januari 2014 zijn de accijnstarieven van wijn en tussenproducten echter verhoogd, waardoor de in de Wet UFM opgenomen tarieven met ingang van 1 januari 2017 niet juist meer zijn om budgettair neutraal tot twee tarieven per categorie te komen. Als die tarieven niet zouden worden aangepast, zou er per 1 januari 2017 een tariefverlaging plaatsvinden met als gevolg een budgettaire derving. Daarom stelt het kabinet voor de in de Wet UFM opgenomen tarieven, zoals die zouden gaan gelden met ingang van 1 januari 2017, te corrigeren op de wijze zoals is opgenomen in tabellen 1a en 1b om de beoogde budgettaire neutraliteit te realiseren.

Tabel 1a: Tarieven wijnaccijns

Product	Voorstel UFM 1-1-2013	Amendement UFM 1-1-2017	Voorstel 1-1-2017
---------	-----------------------------	-------------------------------	----------------------

¹⁵ Kamerstukken II 2015/16, 34 302, nr. 79, blz. 3 en 6.

¹⁶ Kamerstukken II 2011/12, 33 287, nr. 18.

Wijn mousserend en niet-mousserend max. 8,5%	41,78	41,78	44,49
Wijn mousserend en niet-mousserend > 8,5%	83,56	83,56	91,50
Tussenproducten mousserend en niet-mousserend max. 15%	100,22	100,22	105,98
Tussenproducten mousserend en niet-mousserend > 15%	141,17	141,17	149,31

Tabel 1b

	Tarief sinds 1-1-2014	Voorstel 1-1-2017
Wijn en mousserende wijn:		
Wijn ≤ 8,5%	44,18	44,49
Mousserende wijn ≤ 8,5%	48,25	
Wijn > 8,5% ≤ 15%	88,36	91,50
Wijn > 15%	129,81	
Mousserende wijn > 8,5%	254,41	
Tussenproducten:		
Tussenproducten ≤ 15%	105,98	105,98
Tussenproducten > 15%	149,29	149,31
Mousserende tussenproducten	254,41	

6.2. Verruiming teruggaafregeling biobrandstoffen

Het kabinet stelt voor de huidige teruggaafregeling voor biobrandstoffen in de Wet op de accijns uit te breiden met hernieuwbare brandstoffen. Voor biobrandstoffen alsmede mengsels van biobrandstoffen en fossiele brandstoffen voor gebruik als motorbrandstof kan onder voorwaarden gedeeltelijk accijns worden teruggevraagd ter compensatie van de lagere energie-inhoud van de biobrandstof ten opzichte van die van de fossiele brandstof waarvan het accijnstarief is verschuldigd. Nu zijn of komen er ook hernieuwbare brandstoffen op de markt die geen biobrandstof zijn, zoals hernieuwbare methanol. Op methanol is het accijnstarief van benzine van toepassing. Op hernieuwbare methanol is vorengenoemde teruggaafregeling niet van toepassing ondanks dat de energie-inhoud van methanol slechts 50% is van die van benzine. Dit is moeilijk verdedigbaar, zeker gezien het feit dat bio-methanol wel onder deze teruggaafregeling valt. Daarom wil het kabinet de teruggaafregeling uitbreiden met hernieuwbare brandstoffen. Hernieuwbare brandstoffen komen in aanmerking voor de teruggaafregeling als daarvoor een verklaring van een verificateur hernieuwbare brandstof is afgegeven.

6.3. Inzet apparatuur of dieren bij accijnscontroles

Het kabinet stelt voor in de Wet op de accijns een bepaling op te nemen om de benodigde apparatuur of dieren te mogen gebruiken bij controles. Daardoor kan de Douane onder meer tabakshonden en scanapparatuur inzetten bij accijnscontroles (niet zijnde invoer). Een vergelijkbare bepaling is opgenomen in de Algemene douanewet. Door de nieuwe bepaling worden de bevoegdheden van de Douane voor de accijnswetgeving gelijk aan die voor de douanewetgeving, zodat bestaande taken – binnenlandse accijnscontroles – effectiever kunnen worden uitgevoerd. Zonder inzet van apparatuur of dieren zouden bijvoorbeeld vrachtauto's of containers voor een controle helemaal moeten worden uitgeladen. Op dit moment zet de Douane al apparatuur of dieren in bij accijnscontroles, maar alleen met toestemming van de belanghebbende. De inzet van apparatuur of dieren bij accijnscontroles wordt nu geformaliseerd zodat voortaan, waar nodig, ook zonder toestemming van belanghebbenden apparatuur of dieren kunnen worden ingezet. Zowel voor de Douane als het bedrijfsleven betekent de inzet van apparatuur of dieren bij accijnscontroles een tijdswinst.

7. Energiebelasting

Procedure teruggaaf energiebelasting voor zeeschepen

In de Wet belastingen op milieugrondslag is met ingang van 1 januari 2016 een teruggaafregeling ingevoerd in de energiebelasting voor aardgas dat is geleverd om te worden gebruikt als brandstof voor vaartuigen op communautaire wateren (met inbegrip van de visserij). Daarbij is verzuimd om gelijktijdig vast te leggen dat de beslissing op het teruggaafverzoek – evenals bij de andere teruggaafregelingen in de energiebelasting – wordt genomen bij een voor bezwaar vatbare beschikking. Deze omissie wordt in het onderhavige wetsvoorstel rechtgezet.

8. Toeslagen

8.1. Fatale termijn voor herziening voorschot en vaststelling toeslag

Op grond van de systematiek van de Algemene wet inkomensafhankelijke regelingen (Awir) krijgt de belanghebbende die een tegemoetkoming heeft aangevraagd in de regel eerst een voorschot tot het bedrag waarop de tegemoetkoming vermoedelijk zal worden vastgesteld. De Belastingdienst/Toeslagen kan het voorschotbedrag naderhand nog herzien en kent vervolgens de tegemoetkoming toe, onder verrekening van het verleende voorschot.

Op 1 juni 2016 heeft de Afdeling bestuursrechtspraak van de Raad van State (ABRvS) uitspraak gedaan in een zestal procedures waarin de vraag centraal stond in hoeverre de Belastingdienst/Toeslagen de bevoegdheid heeft om nog na verloop van lange tijd de tegemoetkoming over een berekeningsjaar toe te kennen tot een lager bedrag dan het bedrag van het verleende voorschot of het voorschot te herzien tot een lager bedrag met de terugvordering van het ten onrechte uitbetaalde gedeelte tot gevolg.¹⁷ De ABRvS oordeelde dat deze bevoegdheid vervalt ingeval vijf jaar zijn verstreken na de laatste dag van het berekeningsjaar. De tegemoetkoming moet in die gevallen worden toegekend tot ten minste het bedrag van het verleende voorschot, zodat een terugvordering als gevolg van de verrekening van het verleende voorschot niet aan de orde is. Voorgesteld wordt de Awir op dit punt in overeenstemming te brengen met het oordeel van de ABRvS.

8.2. Aanpassing Wet aanpak fraude toeslagen en fiscaliteit

De Wet aanpak fraude toeslagen en fiscaliteit bevat diverse maatregelen die erop gericht zijn om fraude- en invorderingsrisico's tegen te gaan die verband houden met de voorschotsystematiek van de onder de Awir vallende toeslagen: een toeslag wordt uitgekeerd als voorschot, dat is gebaseerd op geschatte gegevens. Een van deze maatregelen heeft betrekking op, kort samengevat, het niet verlenen van een voorschot aan de aanvrager van een toeslag die een vergrijp heeft begaan waarvoor de Belastingdienst/Toeslagen of de inspecteur hem een bestuurlijke boete heeft opgelegd of een soortgelijk misdrijf heeft begaan waarvoor hem een strafrechtelijke sanctie is opgelegd. Deze maatregel dient nog bij koninklijk besluit in werking te treden. De Wet aanpak fraude toeslagen en fiscaliteit bevat een vergelijkbare maatregel met betrekking tot voorlopige aanslagen inkomstenbelasting. Deze maatregel, die is opgenomen in de AWR, is inmiddels in werking getreden.¹⁸

De maatregel in de AWR heeft vorm gekregen als een bevoegdheid van de inspecteur om af te zien van het opleggen van een voorlopige aanslag of om een voorlopige aanslag op een ander bedrag vast te stellen dan het bedrag waarop de definitieve aanslag vermoedelijk zal worden vastgesteld. Dit laat de inspecteur de ruimte om in bepaalde gevallen toch een voorlopige aanslag op te leggen als de belastingplichtige daar expliciet om verzoekt. De maatregel in de Awir zoals die op dit moment is vormgegeven, biedt die ruimte niet voor de Belastingdienst/Toeslagen als het gaat om het verlenen van een voorschot. Om uniforme toepassing van beide maatregelen te kunnen bewerkstelligen, kiest het kabinet ervoor om de maatregel in de Awir ook vorm te geven als een bevoegdheid. Omdat de maatregel in de sfeer van de toeslagen niet alleen betrekking heeft op eerdere vergrijpen of misdrijven gepleegd door de aanvrager zelf maar ook op vergrijpen of misdrijven gepleegd door de partner of een medebewoner, kan onverkorte toepassing van de maatregel in bepaalde situaties onwenselijk zijn. De Belastingdienst/Toeslagen heeft dan de mogelijkheid in bepaalde gevallen toch een voorschot te verlenen.

¹⁷ Afdeling bestuursrechtspraak van de Raad van State 1 juni 2016 (nrs. 201409171/1/A2, ECLI:NL:RVS:2016:1484, 201410150/1/A2, ECLI:NL:RVS:2016:1485, 201410387/1/A2, ECLI:NL:RVS:2016:1486, 201410659/1/A2, ECLI:NL:RVS:2016:1487, 201501693/1/A2, ECLI:NL:RVS:2016:1493 en 201502584/1/A2, ECLI:NL:RVS:2016:1501).

¹⁸ Besluit van 18 maart 2016 tot inwerkingtreding van artikel 13, vijfde lid, onderdeel b, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen en van artikel 16, zevende lid, eerste volzin, onderdeel b, en tweede volzin, van de Algemene wet inkomensafhankelijke regelingen (Stb. 2016, 113).

8.3. Creëren grondslag voor informatie-uitwisseling

De Belastingdienst/Toeslagen beschikt over gegevens die relevant zijn voor andere bestuursorganen in de uitoefening van hun publiekrechtelijke taken. Het kan bijvoorbeeld gaan om gegevens waaruit blijkt of iemand een toeslag ontvangt, welke toeslag dat is en voor welk bedrag degene in aanmerking komt. Ook het feit dat sprake is van terugvordering van een toeslag of dat sprake is van een opgelegde bestuurlijke boete, is een gegeven dat relevant kan zijn voor andere bestuursorganen. Als andere bestuursorganen ook over deze gegevens kunnen beschikken, kunnen zij een beter beeld krijgen van de betreffende personen en de geldstromen die deze personen van overheidswege ontvangen. Tevens kunnen de bedoelde bestuursorganen de gegevens gebruiken ter verificatie van de reeds beschikbare gegevens. Op grond van de in de Algemene wet bestuursrecht (Awb) opgenomen geheimhoudingsplicht kan de Belastingdienst/Toeslagen dergelijke gegevens echter alleen verstrekken indien een wettelijk voorschrift daartoe verplicht. Dit wetsvoorstel voorziet daarom in een bepaling in de Awir die een grondslag biedt voor gegevensverstrekking door de Belastingdienst/Toeslagen aan andere bestuursorganen waarmee op basis van een convenant wordt samengewerkt. Te denken valt aan convenanten in het kader van de bestrijding van terrorismefinanciering en van georganiseerde criminaliteit. Op basis van deze grondslag zal bij algemene maatregel van bestuur nader worden uitgewerkt welke gegevens aan welke bestuursorganen voor welke doeleinden worden verstrekt. Het kabinet is zich bewust van de beperkingen van het recht op eerbiediging van de persoonlijke levenssfeer die deze maatregel voor bepaalde burgers meebrengt. In verband daarmee is een Privacy Impact Assessment gemaakt en is de Autoriteit Persoonsgegevens gevraagd over de maatregel advies uit te brengen. Naar aanleiding daarvan heeft een redactionele aanpassing van de wettekst plaatsgevonden en wordt in deze toelichting nader gemotiveerd waarom de maatregel noodzakelijk is en in overeenstemming met de beginselen van proportionaliteit en subsidiariteit.

Artikel 8 van het Europees verdrag tot bescherming van de rechten van de mens en de fundamentele vrijheden stelt aan de beperkingen de eis dat daar een legitiem doel mee wordt nagestreefd en dat voor de inbreuk op het recht een dringende maatschappelijke behoefte moet zijn met inachtneming van de beginselen van proportionaliteit en subsidiariteit. In dit geval acht het kabinet de beperkingen die het voorstel meebrengt gerechtvaardigd omdat de voorgestelde grondslag zich beperkt tot gegevensverstrekking aan andere bestuursorganen die samenwerken voor doeleinden met een groot maatschappelijk belang, zoals de bestrijding van georganiseerde criminaliteit en het tegengaan van terrorismefinanciering. De informatie waarover de Belastingdienst/Toeslagen beschikt kan hier een belangrijke bijdrage aan leveren. Omdat de andere bestuursorganen waarmee wordt samengewerkt anders niet over deze informatie kunnen beschikken is er geen andere mogelijkheid dan informatieverstrekking door de Belastingdienst/Toeslagen door middel van een wettelijke grondslag mogelijk te maken. In het Uitvoeringsbesluit Awir zal worden opgenomen aan welke bestuursorganen welke informatie wordt verstrekt met het oog op welke taak. De bevoegdheid tot informatieverstrekking zal bovendien proportioneel toegepast worden; er zal slechts sprake zijn van gerichte informatieverstrekking ten behoeve van op maat gesneden gebruik en niet van het verstrekken van een pakket van gegevens. De convenanten bevatten ook waarborgen daartoe.

Bescherming van persoonsgegevens

De Wet bescherming persoonsgegevens (Wbp) bepaalt dat gegevensverwerking mogelijk is, indien deze verwerking noodzakelijk is voor de goede vervulling van een publiekrechtelijke taak door het betreffende bestuursorgaan, dan wel het bestuursorgaan aan wie de gegevens worden verstrekt. Met het onderhavige wetsvoorstel wordt een grondslag gecreëerd in de Awir voor gegevensverstrekking door de Belastingdienst/Toeslagen aan andere bestuursorganen. Hiermee wordt invulling gegeven aan de bevoegdheid op grond van de Wbp, zodat bestuursorganen door middel van het beschikbaar komen van gegevens met betrekking tot de toeslagen een beter beeld kunnen krijgen van de geldstromen die bepaalde personen van overheidswege ontvangen en de reeds beschikbare gegevens kunnen verifiëren. De gevallen waarin gegevensverstrekking over toeslagen aan andere bestuursorganen plaatsvindt in verband met de noodzakelijke goede vervulling van hun publiekrechtelijke taken zullen worden opgenomen in een algemene maatregel van bestuur. Het kan daarbij gaan om gegevensverstrekking aan bestuursorganen die op basis van een convenant samenwerken in bijvoorbeeld het Financieel Expertise Centrum en het Landelijk Informatie en Expertise Centrum in het kader van de bestrijding van terrorismefinanciering en van georganiseerde criminaliteit. Het kan dan bijvoorbeeld gaan om het gegeven dat iemand een toeslag ontvangt, welke toeslag dat is, welk bedrag het betreft, over welke periode de toeslag wordt ontvangen, dat sprake is van terugvordering van een toeslag of dat sprake is van een opgelegde bestuurlijke boete. Met het onderhavige wetsvoorstel wordt tevens duidelijk aangegeven in welke gevallen de geheimhoudingsplicht van de Awb voor de Belastingdienst/Toeslagen niet geldt.

9. Budgettaire aspecten

Het wetsvoorstel bevat geen maatregelen met materiële budgettaire effecten.

10. EU-aspecten

Op grond van richtlijn (EU) 2015/1535¹⁹ zal de uitbreiding van het toepassingsbereik van de teruggaafregeling biobrandstoffen met hernieuwbare bronnen aan de Europese Commissie als technisch voorschrift worden genotificeerd.

Bij Richtlijn 2015/2060/EU²⁰ heeft de Raad van de Europese Unie Richtlijn 2003/48/EG²¹ (spaarrenterichtlijn) ingetrokken. De aanleiding hiervoor is de totstandkoming van Richtlijn 2014/107/EU²², die nieuwe, bredere rapportageverplichtingen voor financiële instellingen heeft ingevoerd dan de verplichtingen onder de spaarrenterichtlijn. Om dubbele rapportageverplichtingen te vermijden en kosten te besparen voor zowel de belastingdiensten als de marktdeelnemers is de spaarrenterichtlijn ingetrokken. Met dit wetsvoorstel worden de Wet op de internationale bijstandsverlening bij de heffing van belastingen en de Wet IB 2001 hierop aangepast.

11. 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. Bij een aantal voorstellen worden door de Belastingdienst kanttekeningen geplaatst, waarmee duidelijk is welke potentiële kansen, problemen of risico's de Belastingdienst voorziet bij de invoering daarvan. In de bijlage zijn de uitvoeringstoetsen in de vorm van een rapportage per onderdeel van het wetsvoorstel opgenomen. Dit wetsvoorstel heeft geen gevolgen voor de uitvoeringskosten van de Belastingdienst.

12. Gevolgen voor bedrijfsleven en burger

Geen van de in dit wetsvoorstel opgenomen maatregelen heeft een meer dan verwaarloosbaar positief of negatief effect op de administratieve lasten. Ook per saldo treedt er als gevolg van dit wetsvoorstel geen te kwantificeren wijziging van de omvang van de administratieve lasten voor burgers en bedrijven op.

13. 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 maatregelen: Codificatie beleidsbesluit tijdklemmen en Creëren grondslag voor informatie-uitwisseling in de Awir.

Tevens is advies gevraagd aan de Raad voor de Rechtspraak. De Raad voor de Rechtspraak verwacht dat de werklastgevolgen van dit wetsvoorstel beperkt zijn.

¹⁹ Richtlijn 2015/1535/EU van het Europees Parlement en de Raad van 9 september 2015 betreffende een informatieprocedure op het gebied van technische voorschriften en regels betreffende de diensten van de informatiemaatschappij (PbEU 2015, L 241/1).

²⁰ Richtlijn (EU) 2015/2060 van de Raad van 10 november 2015 tot intrekking van Richtlijn 2003/48/EG betreffende belastingheffing op inkomsten uit spaargelden in de vorm van rentebetaling (PbEU 2015 L 301).

²¹ Richtlijn 2003/48/EG van de Raad van 3 juni 2003 betreffende belastingheffing op inkomsten uit spaargelden in de vorm van rentebetaling (PbEG 2003, L 157).

²² Richtlijn 2014/107/EU van de Raad van de Europese Unie van 9 december 2014 tot wijziging van Richtlijn 2011/16/EU wat betreft verplichte automatische uitwisseling van inlichtingen op belastinggebied (PbEU 2014, L 359).

II. ARTIKELSGEWIJZE TOELICHTING

II. ARTIKELSGEWIJZE TOELICHTING

Artikel I

Artikel I, onderdeel A (artikel 3.111 van de Wet IB 2001)

In artikel 3.111, derde lid, van de Wet IB 2001 is bepaald dat ook een woning in aanbouw als eigen woning wordt aangemerkt, mits aannemelijk wordt gemaakt dat die woning in aanbouw uitsluitend bestemd is om in het kalenderjaar of in een van de daaropvolgende drie jaren de belastingplichtige als eigen woning ter beschikking te staan. Op basis van jurisprudentie is pas sprake van een woning in aanbouw vanaf het moment dat sprake is van een bouwstel.²³ Dat betekent dat bijvoorbeeld moet zijn begonnen met heien of het leggen van de fundering. Het kabinet beoogt echter een enigszins bredere reikwijdte van het begrip woning in aanbouw. Daarom is, in aansluiting op de bestaande praktijk, bij beleidsbesluit van 26 november 2014²⁴ vooruitlopend op wetgeving goedgekeurd dat ook sprake is van een woning in aanbouw in de situatie dat concrete stappen zijn gezet voor het in gang zetten van de bouwkundige werkzaamheden. Bij een nieuwbouwwoning is in ieder geval sprake van voldoende concrete stappen vanaf het moment van sluiten van de koop-/aannemingsovereenkomst. In andere gevallen is er een minder concreet moment waarbij kan worden aangesloten. Daarom wordt bij fictie aangenomen dat in ieder geval ook sprake is van een woning in aanbouw vanaf de periode die aanvangt zes maanden voorafgaande aan de feitelijke start van de bouwwerkzaamheden. Binnen deze termijn is het dus niet nodig om nader te onderbouwen dat er voldoende concrete stappen zijn gezet. Deze fictie sluit overigens niet uit dat ook buiten deze termijn sprake kan zijn van een woning in aanbouw. In dat geval zal de belastingplichtige echter wel nader moeten onderbouwen dat er voldoende concrete stappen zijn gezet voor het in gang zetten van de bouwkundige werkzaamheden. Met de voorgestelde wijziging van artikel 3.111, derde lid, van de Wet IB 2001 wordt voornoemde bredere uitleg van het begrip woning in aanbouw met ingang van 1 januari 2017 gecodificeerd.

Volledigheidshalve wordt opgemerkt dat ook een bouwka­vel die op grond van het voorgaande als woning in aanbouw wordt aangemerkt moet voldoen aan de voorwaarde dat aannemelijk wordt gemaakt dat de op die bouwka­vel te realiseren woning uitsluitend bestemd is om in het kalenderjaar of in een van de daaropvolgende drie jaren de belastingplichtige als eigen woning ter beschikking te staan.

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

In artikel 3.119a, eerste lid, van de Wet IB 2001 is bepaald wanneer sprake is van een eigenwoningschuld. Een van de eisen waaraan moet worden voldaan is dat er sprake is van een schuld van de belastingplichtige. In de situatie dat een belastingplichtige een eigen woning heeft op grond van artikel 3.111, eerste lid, aanhef en onderdeel b, van

²³ HR 3 oktober 2014, nr. 13/00471, ECLI:NL:HR:2014:2872, en HR 3 oktober 2014, nr. 13/00711, ECLI:NL:HR:2014:2873.

²⁴ Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 26 november 2014, nr. BLKB2014/1947M (Stcrt. 2014, 34403).

de Wet IB 2001 en er sprake is van een krachtens erfrecht verkregen recht van vruchtgebruik, recht van bewoning of recht van gebruik behoort de schuld die op (dat deel van) die woning rust niet tot het vermogen van de belastingplichtige, maar tot het vermogen van de bloot eigenaar. Om te voorkomen dat in die situatie de belastingplichtige geen recht zou hebben op de aftrek van rente en kosten van die schuld terwijl hij er wel toe gehouden is die rente en kosten te voldoen, wordt op basis van het voorgestelde artikel 3.119a, achtste lid, van de Wet IB 2001 deze schuld mede aangemerkt als schuld van de belastingplichtige en kwalificeert deze schuld – mits aan de overige voorwaarden is voldaan – als fiscale eigenwoningschuld. Voor deze schuld geldt dus net als voor overige eigenwoningschulden die onder de aflossingseis vallen, dat moet worden voldaan aan de wettelijke verplichting tot aflossing. In het voorgestelde artikel 3.119a, eerste lid, van de Wet IB 2001 is aangegeven dat de belastingplichtige gehouden moet zijn de kosten en lasten te dragen van de betreffende schuld. Dit betekent niet dat het nodig is dat de vruchtgebruiker ook de aflossingstermijnen voor zijn rekening neemt, deze kunnen ook door de bloot eigenaar worden voldaan.²⁵ Voldoende is dat er ten minste volgens het fiscale aflossingsschema wordt afgelost op de schuld om deze fiscaal als eigenwoningschuld aan te kunnen blijven merken.

Overigens wordt opgemerkt dat als de betreffende schuld bij de erflater een bestaande eigenwoningschuld in de zin van artikel 10bis.1 van de Wet IB 2001 was en de vruchtgebruiker op het moment van overlijden van de erflater diens partner was of indien het vruchtgebruik krachtens erfrecht reeds voor 1 januari 2013 is ontstaan, de schuld mede op basis van het voorgestelde artikel 10bis.1, achtste lid, van de Wet IB 2001 veelal als bestaande eigenwoningschuld van de vruchtgebruiker kan worden aangemerkt. Op een bestaande eigenwoningschuld is de aflossingseis niet van toepassing.

Artikel I, onderdeel C (artikel 3.119aa van de Wet inkomstenbelasting 2001)

In artikel 3.119aa van de Wet IB 2001 is bepaald dat bij vervreemding van een eigen woning het vervreemdingssaldo eigen woning wordt toegevoegd aan de eigenwoningreserve. Het bedrag van de eigenwoningreserve wordt, indien binnen drie jaar een volgende eigen woning wordt verkregen, geacht te worden aangewend voor de financiering van die volgende eigen woning. Omdat de vruchtgebruiker bij vervreemding van de eigen woning waar het vruchtgebruik op rust niet gerechtigd is tot de verkoopopbrengst voor zover deze ziet op het deel van de woning waar het vruchtgebruik op rust, wordt met het voorgestelde artikel 3.119aa, zevende lid, van de Wet IB 2001 bewerkstelligd dat dit deel van het vervreemdingssaldo eigen woning niet wordt toegevoegd aan de eigenwoningreserve. Ten behoeve van de restschuldregeling – zie hiervoor de toelichting op de wijziging van artikel 3.120a van de Wet IB 2001 – wordt voor dit deel wel een vervreemdingssaldo eigen woning gevormd. Het niet in aanmerking nemen van een eigenwoningreserve bij de vruchtgebruiker betekent overigens niet dat er dan een eigenwoningreserve in aanmerking zou worden genomen bij de bloot eigenaar. Voor de bloot eigenaar is er immers geen sprake van vervreemding van een eigen woning.

²⁵ Waar de vruchtgebruiker wordt genoemd, wordt overeenkomstig ook degene bedoeld met een recht van bewoning of een recht van gebruik.

Artikel I, onderdeel D (artikel 3.119c van de Wet inkomstenbelasting 2001)

Op basis van het voorgestelde artikel 3.119c, tiende lid, van de Wet IB 2001 blijft het aflossingsschema van de erflater van toepassing op de schuld waar het krachtens erfrecht gevestigde vruchtgebruik betrekking op heeft en die ingevolge het voorgestelde artikel 3.119a, achtste lid, van de Wet IB 2001 tot de eigenwoningschuld behoort als de vruchtgebruiker op het moment van overlijden van de erflater diens partner was. Dit overeenkomstig de regeling van het negende lid van genoemd artikel 3.119c waarbij het aflossingsschema van de erflater overgaat op de langstlevende partner die de schuld krachtens erfrecht verkrijgt.

Voor een vruchtgebruiker krachtens erfrecht die niet de partner van de erflater was, is derhalve alleen het eigen aftrekverleden relevant voor de vaststelling van het toe te passen aflossingsschema.

Artikel I, onderdeel E (artikel 3.120a van de Wet inkomstenbelasting 2001)

In artikel 3.120a van de Wet IB 2001 is de restschuldregeling opgenomen. Ook in de situatie dat een eigen woning als bedoeld in artikel 3.111, eerste lid, aanhef en onderdeel b, van de Wet IB 2001 wordt vervreemd kan sprake zijn van een restschuld. Als dit een schuld is waarvoor de belastingplichtige op grond van het krachtens erfrecht verkregen vruchtgebruik gehouden was de kosten en lasten te dragen en deze schuld als zodanig na vervreemding in stand blijft, houdt de belastingplichtige – mits aan de overige voorwaarden is voldaan – op basis van het voorgestelde artikel 3.120a, derde lid, van de Wet IB 2001 recht op aftrek van de rente en kosten.

Om te voorkomen dat de schuld voor de bloot eigenaar ook als restschuld zou kunnen worden aangemerkt, is in het voorgestelde artikel 3.120a, vierde lid, van de Wet IB 2001 opgenomen dat de schuld waarop het voorgestelde derde lid van dat artikel van toepassing is niet als restschuld wordt aangemerkt.

Artikel I, onderdelen F en G (artikelen 4.17a en 4.17c van de Wet inkomstenbelasting 2001)

Voor de toelichting op de voorgestelde wijzigingen van de artikelen 4.17a en 4.17c van de Wet IB 2001 wordt verwezen naar de toelichting op de voorgestelde wijziging van artikel 35c van de Successiewet 1956 (SW 1956).

Artikel I, onderdeel H (artikel 4.21 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

De wijziging van artikel 4.21, vijfde lid, van de Wet IB 2001 betreft een redactionele wijziging, waarmee in samenhang met de wijziging van artikel 4.25 van de Wet IB 2001 tot uitdrukking wordt gebracht dat de bepaling niet alleen op conserverende aanslagen ziet, maar ook op conserverende navorderingsaanslagen.

Artikel I, onderdeel I (artikel 4.25 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

Artikel 4.25, vijfde lid, van de Wet IB 2001 biedt de mogelijkheid om nadere regels te stellen op grond waarvan een conserverende belastingaanslag die is opgelegd ter zake van de emigratie van de binnenlandse belastingplichtige of ter zake van de verplaatsing van de feitelijke leiding uit Nederland van een vennootschap waarin de buitenlandse belastingplichtige een aanmerkelijk belang houdt, wordt verminderd bij terugkeer van die belastingplichtige naar Nederland binnen tien jaren nadat het belastbare feit zich heeft voorgedaan. De tienjaarstermijn is in genoemd lid opgenomen omdat voorheen in die gevallen de belasting die was verschuldigd over het inkomen ter zake waarvan de conserverende belastingaanslag was opgelegd, na verloop van tien jaar werd kwijtgescholden. Op grond van de huidige tekst van de IW 1990 blijft de conserverende belastingaanslag (voor niet onder het in artikel 70ea van de IW 1990 opgenomen overgangsrecht vallende situaties) in stand zolang de belasting niet volledig is voldaan en wordt de belasting niet meer na tien jaren kwijtgescholden. In artikel 4.25, vijfde lid, van de Wet IB 2001 is ten onrechte een verwijzing naar de tienjaarstermijn blijven staan. De voorgestelde wijziging herstelt dit.

Tevens wordt in artikel 4.25, vijfde en zesde lid, van de Wet IB 2001 een redactionele wijziging aangebracht, waarmee tot uitdrukking wordt gebracht dat deze bepalingen niet alleen op conserverende aanslagen zien, maar ook op conserverende navorderingsaanslagen.

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

Het voorgestelde artikel 5.4, vierde en vijfde lid, van de Wet IB 2001 regelt dat voor box 3 ook schulden die deel uitmaken van een algemeenheid waarop krachtens erfrecht een vruchtgebruik rust of is gevestigd volledig bij de vruchtgebruiker in aanmerking worden genomen en niet (deels) bij de bloot eigenaar. Hiermee wordt aangesloten bij de thans reeds in artikel 5.4, derde en vierde lid, van de Wet IB 2001 opgenomen regeling voor bezittingen waarop een dergelijk vruchtgebruik rust of is gevestigd.

Artikel I, onderdeel K (artikel 7.2 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

Met de wijziging van artikel 7.2 van de Wet IB 2001 wordt geregeld dat Nederland het in belastingverdragen aan Nederland toegewezen heffingsrecht over beloningen van bestuurders en commissarissen van in Nederland gevestigde vennootschappen in alle gevallen kan effectueren. De thans nog in het zevende lid, vierde volzin, van genoemd artikel ondergebrachte bepaling met betrekking tot de buiten Nederland vervulde functie van bestuurder of commissaris van een in Nederland gevestigd lichaam wordt daarbij in het voorgestelde zeventiende lid opgenomen. Daarbij worden twee toerekeningsregels van toepassing met betrekking tot beloningen van niet in Nederland wonende bestuurders of commissarissen van een in Nederland gevestigd lichaam:

- Wanneer deze beloningen kwalificeren als winst uit onderneming van die bestuurder of commissaris wordt de functie van bestuurder of commissaris van het in Nederland gevestigde lichaam steeds geacht te zijn vervuld met behulp van een vaste inrichting in Nederland.
- Wanneer deze beloningen kwalificeren als loon of resultaat uit overige werkzaamheden van die bestuurder of commissaris wordt de functie van bestuurder of

commissaris van het in Nederland gevestigde lichaam steeds geacht te zijn vervuld in Nederland.

Artikel I, onderdeel L (artikel 7.6 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

In artikel 7.6, derde en vierde lid, van de Wet IB 2001 wordt geregeld dat nadere regels kunnen worden gesteld inzake de verkrijgingsprijs van aandelen of winstbewijzen indien artikel 26 van de IW 1990 is toegepast. Op grond van de met terugwerkende kracht tot en met 15 september 2015, 15.15 uur, geldende tekst van artikel 21, derde en zesde lid, van het Uitvoeringsbesluit inkomstenbelasting 2001 wordt de verkrijgingsprijs van een aanmerkelijk belang van een buitenlandse belastingplichtige eveneens gecorrigeerd indien deze aanmerkelijkbelanghouder een uitdeling geniet waarbij op grond van artikel 25, achtste lid, onderdeel b, van de IW 1990 het uitstel van betaling voor de verschuldigde belasting is beëindigd. Abusievelijk is aan de delegatiebepaling in artikel 7.6, derde en vierde lid, van de Wet IB 2001 niet een verwijzing naar artikel 25 van de IW 1990 toegevoegd. De voorgestelde wijziging herstelt dit. Gelet op de hiervoor genoemde samenhang met de wijziging van artikel 21, derde en zesde lid, van het Uitvoeringsbesluit inkomstenbelasting 2001 wordt voorgesteld om de wijziging van artikel 7.6 van de Wet IB 2001 eveneens terug te laten werken tot en met 15 september 2015, 15.15 uur.

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

Op grond van artikel 9.2, eerste lid, onderdeel d, van de Wet IB 2001 wordt tot de voorheffingen gerekend de door Oostenrijk geheven bronbelasting, bedoeld in artikel 11, eerste lid, van de spaarrenterichtlijn,²⁶ zoals dat artikel op 31 december 2015 luidde, over een door een uiteindelijk gerechtigde in de zin van die richtlijn ontvangen rentebetaling als bedoeld in artikel 6 van die richtlijn. Bij Richtlijn (EU) 2015/2060²⁷ is de spaarrenterichtlijn door de Raad van de Europese Unie ingetrokken. Deze intrekking is voor Nederland in werking getreden op dezelfde datum als de datum waarop de maatregelen van de CRS-richtlijn²⁸ van toepassing zijn geworden. Dit is op 1 januari 2016. Daarom wordt voorgesteld om artikel 9.2, eerste lid, onderdeel d, van de Wet IB 2001 met terugwerkende kracht tot en met 1 januari 2016 te laten vervallen. In verband met de in Richtlijn (EU) 2015/2060 opgenomen overgangsregeling voor Oostenrijk voor het jaar 2016 wordt daarnaast voorgesteld om in artikel 10a.17 van de Wet IB 2001 een overgangsregeling op te nemen (zie artikel I, onderdeel S).

Naast Oostenrijk is er een aantal andere landen buiten de Europese Unie dat een met artikel 11, eerste lid, van de spaarrenterichtlijn, zoals dat artikel op 31 december 2015 luidde, vergelijkbare bronbelasting heft over rentebetalingen die onder de begripsomschrijving van artikel 6 van die richtlijn vallen. Op grond van artikel 9.2, tiende lid, van de Wet IB 2001 kan ook deze bronbelasting bij algemene maatregel van bestuur als voorheffing worden aangewezen. Dit is gebeurd in artikel 21a van het Uitvoeringsbesluit inkomstenbelasting 2001 voor door Andorra, Curaçao, Liechtenstein, Monaco, San Marino, Sint Maarten en Zwitserland geheven bronbelasting. In verband

²⁶ Richtlijn 2003/48/EG van de Raad van 3 juni 2003 betreffende belastingheffing op inkomsten uit spaargelden in de vorm van rentebetaling (PbEU 2003, L 157).

²⁷ Richtlijn (EU) 2015/2060 van de Raad van 10 november 2015 tot intrekking van Richtlijn 2003/48/EG van de Raad betreffende belastingheffing op inkomsten uit spaargelden in de vorm van rentebetaling (PbEU 2015, L 301).

²⁸ Richtlijn 2014/107/EU van de Raad van 9 december 2014 tot wijziging van Richtlijn 2011/16/EU van de Raad wat betreft verplichte automatische uitwisseling van inlichtingen op belastinggebied (PbEU 2014, L 359).

met de intrekking van de spaarrenterichtlijn per 1 januari 2016 wordt voorgesteld ook artikel 9.2, tiende lid, van de Wet IB 2001 met terugwerkende kracht tot en met 1 januari 2016 te laten vervallen. Ook genoemd artikel 21a van het Uitvoeringsbesluit inkomstenbelasting 2001 zal vervolgens komen te vervallen. In artikel 10a.17 van de Wet IB 2001 wordt voorzien in overgangsrecht voor (mogelijke) bronheffingen die nog plaatsvinden na 31 december 2015 (zie artikel I, onderdeel S).

Met het vervallen van artikel 9.2, eerste lid, onderdeel d, en tiende lid, van de Wet IB 2001 kan ook artikel 9.2, achtste lid, tweede volzin, van die wet, dat naar de genoemde bepalingen verwijst, vervallen.

Artikel I, onderdeel N (artikel 10.5 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

In artikel 10.5 van de Wet IB 2001 zijn de regels opgenomen die gelden voor de afronding die wordt toegepast bij de jaarlijkse bijstelling van de voor het eigenwoningforfait relevante bedragen en percentages. Voorts is een definitie opgenomen van het indexcijfer van de woninghuren dat eveneens wordt gebruikt voor de jaarlijkse bijstelling van het eigenwoningforfait. De voorgestelde wijzigingen van genoemd artikel zijn technisch van aard. Op grond van de huidige wettekst wordt onder genoemd indexcijfer verstaan het gemiddelde van de consumentenprijsindexcijfers voor alle huishoudens voor de woninghuur, vermeld in het nummer van de Maandstatistiek van de prijzen, uitgegeven door het Centraal Bureau voor de Statistiek, waarin het indexcijfer voor de maand juli voor het eerst, al dan niet voorlopig, wordt gepubliceerd. De betreffende publicatie van het Centraal Bureau voor de Statistiek is inmiddels vervallen. Daarom wordt voorgesteld om voortaan uit te gaan van het gemiddelde van de consumentenprijsindexcijfers voor alle huishoudens voor de woninghuur dat wordt gepubliceerd in het Statistisch Bulletin. Daarbij zal nog steeds het indexcijfer voor de maand juli worden gehanteerd, met dien verstande dat voortaan wordt uitgegaan van de tweede publicatie van dat indexcijfer (doorgaans in september) omdat dit veelal ook het definitieve indexcijfer betreft. De genoemde wijzigingen hebben inhoudelijk geen noemenswaardige betekenis. In het Statistisch Bulletin wordt een indexcijfer voor de woninghuur inclusief de huur van garages gehanteerd hetgeen bij het huidige indexcijfer niet het geval is, maar dit leidt niet tot noemenswaardige verschillen. Omdat ook de publicatie in het Statistisch Bulletin over de voorgaande jaren beschikbaar zijn, kan de eerstvolgende bijstelling reeds geheel plaatsvinden op basis van de in het Statistisch Bulletin gepubliceerde indexcijfers.

Van de gelegenheid wordt verder gebruikgemaakt om de in de praktijk toegepaste afrondingsregels te codificeren en de wettekst op dit punt in overeenstemming te brengen met artikel 10.3a van de Wet IB 2001.

Artikel I, onderdeel O (artikel 10bis.1 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

Zoals bij de toelichting op het voorgestelde artikel 3.119a, achtste lid, van de Wet IB 2001 al is opgemerkt kan een schuld waarvoor de belastingplichtige op grond van het krachtens erfrecht verkregen vruchtgebruik gehouden is de kosten en lasten te dragen in bepaalde gevallen worden aangemerkt als een bestaande eigenwoningschuld waarop de aflossingseis dus niet van toepassing is. Dit is op grond van artikel 10bis.1, eerste lid, van de Wet IB 2001 het geval als het vruchtgebruik krachtens erfrecht reeds voor 1 januari 2013 is ontstaan. In de tot die datum geldende regeling was het geen vereiste dat de schuld tot het vermogen van de belastingplichtige behoorde en kon een schuld waarvoor de belastingplichtige op grond van het krachtens erfrecht verkregen vruchtgebruik gehouden was de kosten en lasten te dragen als aan de overige

voorwaarden was voldaan al aangemerkt worden als eigenwoningschuld. Een dergelijke schuld die op 31 december 2012 dus al een eigenwoningschuld was, wordt op grond van het overgangsrecht als bestaande eigenwoningschuld aangemerkt. Voor de situatie dat de schuld voor de erflater een bestaande eigenwoningschuld was en het vruchtgebruik krachtens erfrecht na 31 december 2012 is ontstaan bij een vruchtgebruiker die op het moment van overlijden van de erflater diens partner was wordt op grond van het voorgestelde artikel 10bis.1, achtste lid, van de Wet IB 2001 bewerkstelligd dat deze schuld voor de vruchtgebruiker als bestaande eigenwoningschuld wordt aangemerkt. Dit overeenkomstig de regeling van het zevende lid van genoemd artikel waarbij de schuld van de erflater die krachtens erfrecht overgaat op de langstlevende partner voor de langstlevende partner als bestaande eigenwoningschuld wordt aangemerkt. Eveneens overeenkomstig genoemd zevende lid gaat de resterende termijn voor renteaftrek van maximaal 30 jaar van de erflater over op de vruchtgebruiker.

Voor een vruchtgebruiker krachtens erfrecht die niet de partner van de erflater was en het vruchtgebruik na 31 december 2012 verkrijgt, wordt de schuld derhalve als een niet onder het overgangsrecht vallende eigenwoningschuld aangemerkt waarop de aflossingseis dus van toepassing is.²⁹

Artikel I, onderdeel P, en artikel III, onderdeel A (artikel 10bis.6 van de Wet inkomstenbelasting 2001 en hoofdstuk 2, artikel I, onderdeel AM, van de Invoeringswet Wet inkomstenbelasting 2001)

In artikel 10bis.6 van de Wet IB 2001 zijn de voorwaarden opgenomen voor het kunnen benutten van een vrijstelling bij het tot uitkering komen van een kapitaalverzekering eigen woning (KEW). Dit artikel is via artikel 10bis.7 van de Wet IB 2001 van overeenkomstige toepassing op de spaarrekening eigen woning (SEW) en het beleggingsrecht eigen woning (BEW). Op basis van een vooruitlopend op wetgeving in een beleidsbesluit van 17 december 2014 opgenomen goedkeuring,³⁰ die met de onderhavige wijziging wordt gecodificeerd, is in een aantal specifieke situaties de voorwaarde dat ten minste 15 of 20 jaren jaarlijks premie moet zijn voldaan om een vrijstelling te kunnen benutten niet van toepassing. Deze situaties zijn opgenomen in het voorgestelde artikel 10bis.6, derde lid, van de Wet IB 2001. Het gaat daarbij om situaties waarin veelal sprake is van een financieel moeilijke periode waardoor belastingplichtigen zich genoodzaakt zien over te gaan tot afkoop van de KEW, SEW of BEW.³¹ Voortijdige afkoop is – los van de fiscale gevolgen – doorgaans niet gunstig omdat de kosten van een dergelijk product veelal aan het begin van de looptijd vallen, waardoor de premies of ingelegde bedragen pas aan het einde van de looptijd ten volle gaan renderen.

Het gaat om een viertal situaties. De eerste betreft het beëindigen van fiscaal partnerschap zoals bij echtscheiding. De tweede betreft het geboden krijgen van schuldhelpverlening als bedoeld in de Wet gemeentelijke schuldhelpverlening. De derde betreft het vervreemden van de eigen woning waarbij direct daarna nog steeds of opnieuw een eigen woning ter beschikking staat. En de vierde betreft de situatie dat de Minister van Financiën heeft vastgesteld dat de belastingplichtige financiële problemen heeft en als gevolg daarvan niet meer in staat is de lasten met betrekking tot zijn eigen woning te voldoen of die lasten naar verwachting binnen afzienbare tijd niet meer zal kunnen voldoen.

²⁹ Tenzij hierop een van de bestaande uitzonderingen van artikel 10bis.1 van de Wet IB 2001 van toepassing is.

³⁰ Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 17 december 2014, nr. BLKB 2014/2168M (Stcrt. 2014, 36875).

³¹ Verder wordt alleen de KEW genoemd, maar wordt overeenkomstig ook de SEW en BEW bedoeld.

De derde situatie, die is opgenomen in artikel 10bis.6, derde lid (nieuw), onderdeel c, van de Wet IB 2001 is deels ruimer dan het genoemde beleidsbesluit waarin alleen de situatie van het ontstaan van een restschuld bij verkoop van de eigen woning is genoemd. Het vormt een aanvulling op artikel 10bis.6, tweede lid, onderdeel a, van de Wet IB 2001 waarin onder meer het buiten toepassing laten van de minimumtermijnen voor het jaarlijks betalen van premie is geregeld voor de situatie waarin de KEW tot uitkering komt als gevolg van het niet langer ter beschikking staan van een eigen woning. Dit is bijvoorbeeld het geval als iemand naar een huurwoning overgaat. De eis van de minimumtermijnen voor het jaarlijks betalen van premie kan ook in andere situaties dan waarin men gaat huren of waarin een restschuld is ontstaan belemmerend werken. Zo geeft de mogelijkheid tot afkoop met behoud van vrijstelling bij verkoop van de eigen woning belastingplichtigen bij verhuizing meer flexibiliteit om tot de meest passende financiering van de nieuwe eigen woning te komen. Als een KEW daarbij niet langer past of gewenst is, kan men met behoud van de vrijstelling – mits aan de overige voorwaarden wordt voldaan – de keuze maken om de KEW vroegtijdig tot uitkering te laten komen. Dit kan ook aan de orde zijn als men goedkoper gaat wonen. Bijvoorbeeld omdat na vervreemding een eigenwoningschuld ontbreekt of er sprake is van een lagere eigenwoningschuld dan waarvan sprake was bij het afsluiten van de KEW. Het in de KEW nog verder opbouwen van kapitaal is dan niet altijd nodig om de nog resterende eigenwoningschuld af te kunnen lossen. Voornoemde eis van de minimumtermijnen voor het jaarlijks betalen van premie leidt er echter toe dat men – indien het vereiste aantal termijnen nog niet is bereikt – de uitkering onnodig moet uitstellen om een vrijstelling te kunnen benutten terwijl een latere uitkering er niet toe leidt dat met die uitkering feitelijk een hoger bedrag wordt afgelost op de eigenwoningschuld. Door de genoemde termijnen ook voor dit soort situaties te laten vervallen, kan de goedkeuring in onderdeel 4.6 van het beleidsbesluit van 6 december 2014³² op een andere en eenvoudiger wijze worden vormgegeven en worden gecodificeerd. Dit wordt bij de toelichting op de wijziging van het huidige vierde lid van genoemd artikel 10bis.6 nader toegelicht. Omdat het in de situatie die is opgenomen in artikel 10bis.6, derde lid (nieuw), onderdeel d, van de Wet IB 2001 – in tegenstelling tot in de in de onderdelen a tot en met c opgenomen situaties – gaat om een fiscale weging van feiten en omstandigheden, vindt de beoordeling in deze situatie plaats door de Minister van Financiën. Als een belastingplichtige denkt een beroep te kunnen doen op genoemd derde lid (nieuw), onderdeel d, kan hij een onderbouwd verzoek indienen bij de Belastingdienst/Directie Vaktechniek Belastingen/Team Brieven en beleidsbesluiten te Den Haag. Door in dit soort gevallen vroegtijdige afkoop met behoud van de vrijstelling toe te staan kan het opgebouwde kapitaal vroegtijdig worden benut om af te lossen op de eigenwoningschuld waardoor er weer financiële ruimte kan ontstaan en in bepaalde gevallen zelfs gedwongen verkoop van de eigen woning kan worden voorkomen. Met de wijziging van het vijfde lid (nieuw) van genoemd artikel 10bis.6 wordt, zoals hiervoor al deels is toegelicht, de mogelijkheid geboden om in situaties waarin het opgebouwde kapitaal in de KEW toereikend is om de na vervreemding van een eigen woning nog resterende eigenwoningschuld af te lossen een hogere vrijstelling te benutten dan normaliter zou kunnen worden toegepast. Normaliter wordt op basis van het huidige vierde lid de vrijstelling gemaximeerd op het bedrag van de aanwezige eigenwoningschuld op het tijdstip van uitkering.³³ Met de voorgestelde tegemoetkoming wordt voorkomen dat goedkoper wonen steeds zou leiden tot verlies van een deel van de vrijstelling terwijl de reeds plaatsgevonden opbouw in de KEW was gebaseerd op de

³² Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 6 december 2014, nr. BLKB 2014/1763M (Stcrt. 2014, 36172).

³³ Als een vrijstelling van toepassing is, is de rente begrepen in de uitkering niet belast.

bij afsluiting aanwezige en in de toekomst af te lossen hogere eigenwoningschuld. Daartoe wordt voorgesteld in genoemd lid te bepalen dat als het bedrag van de eigenwoningschuld onmiddellijk na vervreemding van een eigen woning lager is dan het bedrag van de eigenwoningschuld van die vervreemde woning onmiddellijk voorafgaande aan die vervreemding het bedrag van de vrijstelling niet wordt gemaximeerd op het bedrag van de aanwezige eigenwoningschuld op het tijdstip van uitkering, maar op het bedrag van de eigenwoningschuld voor de vervreemde woning onmiddellijk voorafgaande aan de vervreemding.³⁴ Daarbij kan de vrijstelling uiteraard niet hoger worden dan waarop men zonder deze additionele regeling maximaal recht zou kunnen hebben (artikel 10bis.6, eerste lid, in verbinding met het huidige derde lid, van de Wet IB 2001). Van de tegemoetkoming kan alleen gebruik worden gemaakt indien de KEW uiterlijk binnen zes maanden na de vervreemding van de woning tot uitkering komt. Als de KEW op enig moment na deze termijn tot uitkering komt, geldt de hoofdregel en wordt de vrijstelling gemaximeerd op het bedrag van de op het tijdstip van uitkering aanwezige eigenwoningschuld. De genoemde tegemoetkoming in onderdeel 4.6 van het beleidsbesluit van 6 december 2014³⁵ waarbij de eigenwoningschuld fictief wordt verhoogd bij het tot uitkering komen van de KEW komt hiermee te vervallen. De nu voorgestelde tegemoetkoming is minder complex dan die in voornoemd beleidsbesluit. De voorgestelde tegemoetkoming werkt weliswaar beperkter in de tijd, maar daar staat tegenover dat de minimumtermijnen voor het jaarlijks betalen van premie niet van toepassing zijn bij vervreemding van de woning, waardoor men de KEW ook feitelijk eerder met behoud van de vrijstelling tot uitkering kan laten komen.

Voorbeeld 1

A verkoopt zijn eigen woning voor € 220.000. Hij had een eigenwoningschuld van € 150.000 waarvoor een KEW is afgesloten. De waarde van de KEW bedraagt op het moment van verkoop € 100.000. A koopt vervolgens een nieuwe eigen woning van € 150.000 waarvoor hij een schuld van € 80.000 aangaat. Op basis van de hoofdregel zou bij uitkering van de KEW de vrijstelling worden gemaximeerd op een bedrag van € 80.000. Het rendement in het verschil tussen de uitkering (€ 100.000) en de maximale vrijstelling (€ 80.000) zou dan belast zijn. Op basis van de tegemoetkoming wordt, indien de KEW uiterlijk binnen zes maanden na de vervreemding van de woning tot uitkering komt, de vrijstelling gemaximeerd op een bedrag van € 150.000 (de vóór vervreemding van de woning aanwezige eigenwoningschuld). Omdat de vrijstelling echter niet hoger kan zijn dan de feitelijke uitkering, geldt een vrijstelling van € 100.000 en is de uitkering volledig vrijgesteld. A kan de KEW dus tot uiterlijk zes maanden na vervreemding van de woning geheel vrijgesteld tot uitkering laten komen. Hij heeft voldoende kapitaal opgebouwd in de KEW om zijn resterende eigenwoningschuld te kunnen aflossen. Kiest A er desondanks voor om de KEW door te laten lopen dan geldt bij latere uitkering de hoofdregel en is maximaal € 80.000 van die uitkering vrijgesteld.

Voorbeeld 2

Als voorbeeld 1, maar nu is de opgebouwde waarde in de KEW € 60.000. Op basis van de hoofdregel zou bij uitkering van de KEW de vrijstelling worden gemaximeerd op een bedrag van € 80.000. Als A de KEW binnen zes maanden na vervreemding tot uitkering zou laten komen is de tegemoetkoming niet nodig. Op grond van de hoofdregel is de uitkering van € 60.000 al geheel vrijgesteld. A heeft nog niet voldoende kapitaal opgebouwd in de KEW om zijn resterende eigenwoningschuld te kunnen aflossen. A kan ervoor kiezen de KEW desondanks vrijgesteld tot uitkering te laten komen. Indien hij ervoor kiest de KEW door te laten lopen dan geldt bij latere uitkering de hoofdregel en is maximaal € 80.000 van die uitkering vrijgesteld. Omdat A uiteindelijk niet meer dan € 80.000 aan uitkering nodig heeft om zijn eigenwoningschuld af te kunnen lossen, kan hij ervoor kiezen zijn toekomstige opbouw in de KEW bij te stellen door bijvoorbeeld het verzekerde kapitaal te verlagen of de looptijd te verkorten.

In artikel II is een overgangsbepaling opgenomen voor gevallen waarin vóór 1 januari 2017 na vervreemding van een eigen woning sprake was van een lagere eigenwoningschuld dan voor de vervreemding van die woning en waarbij de KEW nog niet tot uitkering is gekomen.

³⁴ Als er voorafgaande aan de vervreemding tijdelijk sprake is van twee eigen woningen, wordt dus alleen de schuld die betrekking heeft op de te vervreemden woning in aanmerking genomen.

³⁵ Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 6 december 2014, nr. BLKB 2014/1763M (Stcrt. 2014, 36172).

De overige wijzigingen van artikel 10bis.6 van de Wet IB 2001 zijn technisch van aard en zien op vernummering van leden en aanpassing van verwijzingen.

In artikel III, onderdeel A, wordt in hoofdstuk 2, artikel I, onderdeel AM, zevende lid (nieuw), van de Invoeringswet Wet inkomstenbelasting 2001 een met artikel 10bis.6 van de Wet IB 2001 overeenkomstige bepaling opgenomen die betrekking heeft op zogenoemde Brede Herwaarderingskapitaalverzekeringen. Omdat voor deze kapitaalverzekeringen – in tegenstelling tot voor de KEW, SEW en BEW standaard geldende verplichting – niet de verplichting geldt om de uitkering aan te wenden voor aflossing van de eigenwoningschuld wordt in aanvulling op het zevende lid (nieuw) in het achtste lid (nieuw) van genoemde bepaling opgenomen dat het zevende lid (nieuw) alleen van toepassing is als de uitkering heeft gediend als aflossing van de eigenwoningschuld, bedoeld in artikel 3.119a van de Wet IB 2001. Dit is overeenkomstig de eis die is opgenomen in het eerder genoemde besluit dat met onderhavige wijziging wordt gecodificeerd.

Omdat het een tegemoetkoming is om een vrijstelling te kunnen benutten zonder dat aan de normaliter vereiste minimumtermijnen voor premiebetaling is voldaan, acht het kabinet het redelijk om ook in deze gevallen een plicht tot aflossing op de eigenwoningschuld op te nemen. Dat neemt niet weg dat dit toepassing van de vrijstelling bij Brede Herwaarderingskapitaalverzekeringen niet in de weg hoeft te staan bij het geheel ontbreken van een eigenwoningschuld of bij een lagere eigenwoningschuld dan de uitkering.

Artikel I, onderdeel Q (artikel 10bis.7 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

De wijziging van artikel 10bis.7, onderdeel b, van de Wet IB 2001 is technisch van aard en ziet op aanpassing van een verwijzing.

Artikel I, onderdeel R (artikel 10bis.11 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

De wijziging van artikel 10bis.11, derde lid, van de Wet IB 2001 is technisch van aard en ziet op aanpassing van een verwijzing.

Artikel I, onderdeel S (artikel 10a.17 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

Artikel 9.2, eerste lid, onderdeel d, van de Wet IB 2001 is ingevoerd bij de implementatie van de spaarrenterichtlijn. Met het vervallen van de spaarrenterichtlijn met ingang van 1 januari 2016 wordt voorgesteld ook genoemd artikel met terugwerkende kracht tot en met die datum te laten vervallen (zie artikel I, onderdeel M, onder 1). In Richtlijn (EU) 2015/2060 en de CRS-richtlijn is Oostenrijk echter een tijdelijke uitzondering toegestaan, waardoor Oostenrijk over rentebetalingen als bedoeld in artikel 6 van de spaarrenterichtlijn die zijn gedaan vóór 1 januari 2017 bronbelasting kan heffen als bedoeld in artikel 11, eerste lid, van de spaarrenterichtlijn, zoals dat artikel op 31 december 2015 luidde, in plaats van het automatisch uitwisselen van inlichtingen. Artikel 9.2, eerste lid, onderdeel d, van de Wet IB 2001 dient derhalve ook na 31 december 2015 nog van overeenkomstige toepassing te blijven. Dit geldt ook voor artikel 9.2, achtste lid, van de Wet IB 2001 dat in de tweede volzin, die op grond van dit wetsvoorstel eveneens met terugwerkende kracht tot en met 1 januari 2016 vervalt (zie artikel I, onderdeel M, onder 2), mede naar artikel 9.2, eerste lid, onderdeel d, van de Wet IB 2001 verwijst. Daarom is op dit punt in het voorgestelde artikel 10a.17 van de Wet IB 2001 voorzien in overgangsrecht.

In samenhang met het vervallen van artikel 9.2, eerste lid, onderdeel d, van de Wet IB 2001 wordt voorgesteld om artikel 9.2, tiende lid, van de Wet IB 2001 eveneens met terugwerkende kracht tot en met 1 januari 2016 te laten vervallen (zie artikel I, onderdeel M, onder 3). Ook hierbij wordt overgangsrecht voorgesteld. Van de op grond van artikel 9.2, tiende lid, van de Wet IB 2001 aangewezen mogendheden hebben Curaçao, Liechtenstein en San Marino gelijktijdig met Nederland uitvoering gegeven aan de automatische inlichtingenuitwisseling volgens de Common Reporting Standard, en hebben Andorra, Monaco, Sint Maarten en Zwitserland zich aan de uitvoering gecommitteerd met ingang van 1 januari 2017. Daarom is voorzien in overgangsrecht. Dit overgangsrecht houdt in dat artikel 9.2, tiende lid, van de Wet IB 2001 en artikel 21a van het Uitvoeringsbesluit inkomstenbelasting 2001 ook na 31 december 2015 van overeenkomstige toepassing blijven op geheven bronbelasting over rentebetalingen die zijn gedaan na die datum. Omdat de overgang van het heffen van een bronbelasting naar het automatisch uitwisselen van inlichtingen in de gevallen van Andorra, Monaco, Sint Maarten en Zwitserland nu nog een commitment is, is geen einddatum opgenomen in het overgangsrecht. Mocht een van deze landen niet met ingang van 1 januari 2017 overgaan op automatische inlichtingenuitwisseling en in plaats daarvan over rentebetalingen na 31 december 2016 nog bronbelasting heffen, dan kan deze bronbelasting dus nog als voorheffing worden verrekend.

Artikel II

Artikel II (overgangsbepaling)

Zoals bij de toelichting op de wijziging van artikel 10bis.6, vijfde lid (nieuw), van de Wet IB 2001 is toegelicht, is in het voorgestelde artikel II een overgangsbepaling opgenomen voor gevallen waarin vóór 1 januari 2017 na vervreemding van een eigen woning sprake was van een lagere eigenwoningschuld dan voor vervreemding van die woning en waarbij de KEW nog niet tot uitkering is gekomen. Op basis van deze overgangsbepaling geldt een met het voorgestelde artikel 10bis.6, vijfde lid, tweede volzin, van de Wet IB 2001 vergelijkbare termijn van zes maanden om van een verhoogde vrijstelling gebruik te kunnen maken. Indien vóór 1 januari 2017 een eigen woning is vervreemd waarbij het bedrag van de eigenwoningschuld onmiddellijk na vervreemding van die eigen woning lager was dan het bedrag van de eigenwoningschuld van die woning onmiddellijk voorafgaande aan die vervreemding, is genoemd artikel 10bis.6, vijfde lid, tweede volzin, van overeenkomstige toepassing indien de uitkering vóór 1 juli 2017 plaatsvindt.

Artikel III

Artikel III, onderdeel B (hoofdstuk 2, artikel I, onderdeel AP, van de Invoeringswet Wet inkomstenbelasting 2001)

De wijziging van hoofdstuk 2, artikel I, onderdeel AP, van de Invoeringswet Wet inkomstenbelasting 2001 is technisch van aard en ziet op aanpassing van verwijzingen.

Artikel IV

Artikel IV, onderdeel A (artikel 23 van de Wet vermindering afdracht loonbelasting en premie voor de volksverzekeringen)

De wijziging in artikel 23, achtste lid, van de WVA strekt tot uitsluiting van het eindheffingsloon voor de berekening van het gemiddelde uurloon voor de S&O-verklaring.

Artikel IV, onderdeel B (artikel 25 van de Wet vermindering afdracht loonbelasting en premie voor de volksverzekeringen)

Met de wijziging van artikel 25, tweede lid, onderdeel a, van de WVA wordt verduidelijkt dat genoemd onderdeel ook ziet op de situatie waarin onjuiste of onvolledige gegevens of bescheiden bij de mededeling, bedoeld in artikel 24, tweede lid, van de WVA, worden verstrekt. De situatie waarin bij die mededeling onjuiste of onvolledige gegevens zijn verstrekt over het aantal bestede uren of over de gerealiseerde kosten en uitgaven valt daarmee onder de zware procedure van artikel 26, eerste lid, van de WVA.

Artikel IV, onderdeel C (artikel 26 van de Wet vermindering afdracht loonbelasting en premie voor de volksverzekeringen)

Met de wijziging van artikel 26, tweede lid, van de WVA wordt de boete bij een overtreding van het bij of krachtens artikel 24, tweede, derde of vierde lid, van de WVA bepaalde maximaal gesteld op € 2500 omdat die boete in de praktijk nooit hoger dan dat bedrag wordt vastgesteld.

In het voorgestelde artikel 26, vierde lid, van de WVA wordt bepaald dat bij het opleggen van deze boetes de meer uitvoerige, zwaardere procedure uit artikel 5:53 van de Awb geen toepassing vindt. Bij een hoge boete (ingevolge de Awb wanneer een boete van meer dan € 340 kan worden opgelegd) wordt in beginsel de zware procedure uit artikel 5:53 van de Awb gevolgd, waardoor een rapport opgemaakt moet worden van de geconstateerde overtreding en de overtreder in gelegenheid gesteld wordt zijn zienswijze naar voren te brengen. Hier kan echter bij wet van worden afgeweken. Voorgesteld wordt om hiervan gebruik te maken bij het opleggen van een boete als bedoeld in artikel 26, tweede lid, van de WVA waardoor in die gevallen volstaan kan worden met het volgen van de lichte procedure. Hiermee wordt aansluiting gezocht bij artikel 67pa van de AWR met betrekking tot verzuimboetes. Het betreft hier overtredingen met een administratief karakter. Of een mededeling niet of niet tijdig gedaan is, is eenvoudig vast te stellen, waardoor de rechtsbescherming van de betrokkene ook bij het gebruik van de lichte procedure voldoende gewaarborgd zal zijn. Tevens is de boete die voor deze overtredingen wordt opgelegd in de praktijk veelal lager dan € 340. Alleen in geval van recidive wordt een hogere boete opgelegd, tot het eerder genoemde maximum (€ 2500).

Artikel V

Artikel V, onderdeel A (artikel 8e van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)

Als gevolg van de voorgestelde wijziging van artikel 8e van de Wet Vpb 1969 is de in het eerste lid, onderdeel a, van dat artikel opgenomen vrijstelling voor interne diensten niet meer van toepassing op het door een publiekrechtelijke rechtspersoon ter beschikking stellen van vermogensbestanddelen aan een privaatrechtelijk overheidslichaam, voor zover deze vermogensbestanddelen door dat privaatrechtelijke overheidslichaam worden gebruikt voor belaste (niet-vrijgestelde) activiteiten. Onder vermogensbestanddelen worden onder meer verstaan onroerende zaken, geldleningen en immateriële activa.

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

Als gevolg van de voorgestelde wijziging van artikel 8f van de Wet Vpb 1969 is de quasi-inbestedingsvrijstelling niet meer van toepassing op het door een privaatrechtelijk overheidslichaam ter beschikking stellen van vermogensbestanddelen aan de publiekrechtelijke rechtspersoon waartoe dat privaatrechtelijke overheidslichaam behoort of aan een ander privaatrechtelijk overheidslichaam van die publiekrechtelijke rechtspersoon, voor zover die vermogensbestanddelen door die rechtspersoon of dat lichaam worden gebruikt voor belaste (niet-vrijgestelde) activiteiten.

Omdat de voorgestelde maatregel alleen ziet op de quasi-inbestedingsvrijstelling en niet op de vrijstelling voor activiteiten in het kader van een dienstverleningsovereenkomst wordt het huidige artikel 8f, eerste lid, onderdeel a, van de Wet Vpb 1969 opgesplitst.

Artikel VI

Artikel VI (vennootschapsbelastingplicht SNS)

Dit artikel ziet op de belastingplicht van SNS Holding B.V., SNS Bank N.V. en het tot 1 oktober 2015 onder de naam 'SNS Reaal N.V.' opererende SRH N.V. over een deel van het jaar 2015. Ingevolge artikel VIII van de Wet modernisering Vpb-plicht overheidsondernemingen blijven ook na inwerkingtreding van die wet per 12 juni 2015 SNS REAAL N.V. en de lichamen waarin SNS REAAL N.V. een belang heeft of waarvan SNS REAAL N.V. een bestuurder kan benoemen of ontslaan, als belastingplichtige aangemerkt middels artikel 2, zevende lid, van de Wet Vpb 1969 zoals dat tot die datum luidde. Per 30 september 2015 heeft echter een herstructurering plaatsgevonden waardoor, naar de letter van de wet, de belastingplicht eindigt voor SNS Holding B.V. en SNS Bank N.V. en de lichamen waarin zij een belang hebben of waarvan zij een bestuurder kunnen benoemen of ontslaan. Het kabinet acht dat onwenselijk. Met artikel VI, onderdeel a, wordt de belastingplicht daarom voor de periode van 30 september 2015 tot en met 31 december 2015 expliciet geregeld voor deze rechtspersonen. Aan deze regeling wordt terugwerkende kracht verleend tot en met 30 september 2015.

Als gevolg van de naamswijziging van SNS REAAL N.V. in SRH N.V. per 1 oktober 2015 kan voor de periode van 1 oktober 2015 tot en met 31 december 2015 twijfel bestaan over de belastingplicht van deze rechtspersoon voor de vennootschapsbelasting. De belastingplicht van SRH N.V. wordt daarom met artikel VI, onderdeel b, eveneens met terugwerkende kracht voor genoemde periode expliciet geregeld.

Voor boekjaren die aanvangen op of na 1 januari 2016 zijn SNS Holding B.V., SNS Bank B.V. en SRH N.V. belastingplichtig voor de vennootschapsbelasting op basis van de vanaf die datum toepassing vindende tekst van artikel 2 van de Wet Vpb 1969.

Artikel VII

Artikel VII, onderdelen A en B (artikelen 12 en 33 van de Successiewet 1956)

Abusievelijk is de term "schenkingsrecht" in de artikelen 12 en 13 van de SW 1956 nog niet vervangen door de per 1 januari 2010 ingevoerde term schenkbelasting. Dit wordt met de voorgestelde aanpassing rechtgezet.

Artikel VII, onderdeel C (artikel 33a van de Successiewet 1956)

Het ingevolge het Belastingplan 2016 met ingang van 1 januari 2017 geldende artikel 33a, eerste lid, van de SW 1956 geeft aan wat onder schenkingen ten behoeve van een eigen woning wordt verstaan voor de toepassing van de verhoogde vrijstelling van artikel 33, onderdelen 5°, onder c, en 7°, van de SW 1956. Op grond van het ingevolge het Belastingplan 2016 met ingang van 1 januari 2017 geldende artikel 33a,

tweede lid, van de SW 1956 kan die verhoogde vrijstelling verspreid over drie achtereenvolgende kalenderjaren worden benut. De geschonken bedragen moeten uiterlijk in het tweede kalenderjaar na het kalenderjaar waarin de eerste schenking is gedaan worden aangewend ten behoeve van de eigen woning. Naar verwachting valt het in veel gevallen pas na drie kalenderjaren na te gaan wat de feitelijke benutting van de vrijstelling is geweest en op welke wijze de schenking is aangewend. Daarom wordt voorgesteld om de termijn voor het opleggen van de aanslag voor deze situaties met twee jaar te verlengen. Indien de verkrijger in de aangifte een beroep op de vrijstelling schenkbelasting eigen woning heeft gedaan, geldt derhalve een periode van vijf jaar voor het opleggen van de aanslag.

Artikel VII, onderdeel D (artikel 35c van de Successiewet 1956)

Met de voorgestelde wijziging van artikel 35c van de SW 1956 worden de gevolgen van het in het algemeen deel van deze memorie genoemde arrest van de Hoge Raad van 22 april 2016 inzake de bedrijfsopvolgingsregeling (BOR) gerepareerd.³⁶ De Hoge Raad heeft geoordeeld dat een indirect belang van een erflater of schenker dat bij hem geen indirect aanmerkelijk belang vormt, onder omstandigheden toch kan kwalificeren voor de BOR.³⁷ Dit is bijvoorbeeld het geval indien het houden van dat belang past binnen de ondernemingsactiviteiten van de holding en het belang op grond van de regels van de vermogensetikettering daarmee gezien kan worden als bedrijfsmiddel. De Hoge Raad ziet geen aanleiding om een aandelenbelang hierbij anders te behandelen dan andere vermogensbestanddelen van de holding.

Het arrest van de Hoge Raad is vanuit economische optiek begrijpelijk te noemen aangezien het aansluit bij de economische realiteit. Het arrest heeft echter vergaande gevolgen. Zoals in het algemeen deel van deze memorie is aangekondigd, wordt hier nader ingegaan op de verruiming van het toepassingsbereik en de relatieve eenvoud waarmee als gevolg van het arrest een succesvol beroep op deze faciliteit kan worden gedaan. Dit arrest heeft de volgende ingrijpende gevolgen:

- Indirecte belangen kleiner dan 5%, waarvoor tot nu toe de lijn werd gehanteerd dat deze niet voor de BOR kwalificeren, kwalificeren onder omstandigheden als zodanig als bedrijfsmiddel. Hierdoor kwalificeert tevens het tot de betreffende belangen behorende beleggingsvermogen als ondernemingsvermogen. Er geldt bovendien geen bezitseis of voortzettingseis;
- Discussie kan ontstaan of de voorwaarden die op grond van artikel 35c, vijfde lid, van SW 1956 jo. art. 8 Uitvoeringsregeling schenk- en erfbelasting gelden voor indirect gehouden preferente aandelen die in het kader van een gefaseerde bedrijfsopvolging tot stand zijn gekomen, mogelijk niet ten aanzien van indirect gehouden preferente aandelen gelden als deze volgens de leer van de vermogensetikettering toch als ondernemingsvermogen kwalificeren.

Het merendeel van deze gevolgen werkt rechtstreeks door naar de doorschuifregelingen voor het aanmerkelijk belang in de artikelen 4.17a en 4.17c van de Wet IB 2001, die

³⁶ HR 22 april 2016, nr. 15/02845, ECLI:NL:HR:2016:705.

³⁷ In de SW 1956 geldt hierop slechts één uitzondering, namelijk voor familiebedrijven in geval van een zogenoemd verwaterd aanmerkelijk belang dat bij de schenker of erflater of een rechtsvoorganger daarvan is verwaterd als gevolg van een schenking, een overlijden of een huwelijk.

eveneens beogen alleen de reële bedrijfsopvolging te faciliteren.³⁸ Dit arrest heeft derhalve een forse verruiming van de reikwijdte van de BOR en de doorschuifregelingen tot gevolg, zeker als in ogenschouw wordt genomen dat de mogelijkheden voor oneigenlijk gebruik hiermee toenemen.

De voorgestelde reparatie wordt vormgegeven door invoeging van een nieuw zesde lid in artikel 35c van de SW 1956. Genoemd zesde lid regelt dat zogenoemde indirecte belangen als zodanig niet onder de reikwijdte van de BOR vallen. De huidige mogelijkheid om op grond van het vijfde lid van genoemd artikel bezittingen en schulden van een lichaam waarin een indirect belang van 5 percent of meer wordt gehouden toe te rekenen aan een lichaam waarin een direct belang wordt gehouden, blijft ongewijzigd bestaan. De wetswijziging betekent onder meer dat een indirect belang van kleiner dan 5% net als een direct gehouden belang van kleiner dan 5% niet onder de BOR valt.³⁹ Zoals bij de wijziging van de SW 1956 per 1 januari 2010 is aangegeven, is de erflater of schenker waarvan de aandelen worden verkregen in een dergelijk geval niet aan te merken als 'ondernemer'.⁴⁰ Ook voor indirecte belangen van 5% of groter wijzigt er niets ten opzichte van in de afgelopen jaren door de Belastingdienst gehanteerde uitleg en werkwijze. In geval van een indirect aanmerkelijk belang dat voldoet aan de in artikel 35c, vijfde lid, van de SW 1956 opgenomen voorwaarden, worden de bezittingen en schulden naar rato van het belang namelijk verplicht toegerekend aan de holding. Dit geldt ook voor indirect gehouden preferente aandelen die voldoen aan de voorwaarden van artikel 35c, vijfde lid, slotzin, van de SW 1956 jo. artikel 8 Uitv.reg. Schenk- en erfbelasting. Indien deze preferente aandelen tot stand zijn gekomen en zijn verkregen in het kader van een bedrijfsopvolging is ook de toerekeningsregel van genoemd vijfde lid van toepassing, mits uiteraard de preferente aandelen een indirect aanmerkelijk belang vormen bij de schenker of erflater. Vervolgens vindt, net als thans het geval is, op holdingniveau de toets plaats of sprake is van voor de BOR kwalificerend ondernemingsvermogen. Deze toets vindt dus plaats met inachtneming van de toegerekende bezittingen en schulden. Daarbij wordt eventueel beleggingsvermogen dat in het indirecte belang aanwezig is er nog steeds uitgefilterd.

Op grond van het voorgestelde zesde lid wordt tot het vermogen van de onderneming, bedoeld in het eerste lid, onderdeel c, onder 1^o, niet gerekend een belang in een ander lichaam. Daarmee wordt bewerkstelligd dat als de toerekeningsregel niet van toepassing is het aandelenbezit van de holding niet alsnog via de leer van de vermogensetikettering of anderszins kan kwalificeren als ondernemingsvermogen van de holding. Voor de kwalificatie van schulden tot ondernemingsvermogen of beleggingsvermogen is van belang voor welke bezitting de schulden zijn aangegaan. Als een bezitting waarvoor schulden zijn aangegaan, geen voor de BOR kwalificerend ondernemingsvermogen vormt, geldt hetzelfde uitgangspunt voor de daarmee samenhangende schuld. Hetzelfde geldt voor schulden die zijn aangegaan voor wel kwalificerend ondernemingsvermogen. Recapitulerend is de verhouding tussen artikel 35c, eerste lid, onderdeel c, vijfde lid en zesde lid van de SW 1956 als volgt. Het eerste lid bepaalt kort gezegd dat sprake is van kwalificerend ondernemingsvermogen voor zover het lichaam een onderneming drijft. De toets of het lichaam (bv) waarvan de aandelen worden verkregen, een onderneming drijft en met welk vermogen hij dat doet, vindt plaats met inachtneming van de

³⁸ De definities van de overdrager, het ondernemingsvermogen en de voortzetter zijn in deze regelingen grotendeels aan elkaar gelijk. Vanwege het verschil in faciliteit – vrijstelling versus doorschuifregeling – kent de BOR wel een bezitseis en een voortzettingseis en kennen de doorschuifregelingen deze eisen niet.

³⁹ Tenzij sprake is van de eerdergenoemde uitzondering voor familiebedrijven als geformuleerd in artikel 35c, vijfde lid, onderdeel b, van de SW 1956. Het betreft hier de zogenoemde verwatering door vererving, overgang krachtens huwelijksvermogensrecht of schenking.

⁴⁰ Kamerstukken II 2008/09, 31 930, nr. 3, blz. 44.

toerekeningsregel van het vijfde lid. Stel dat de bv zelf geen onderneming drijft, dan kan dit door toepassing van de toerekeningsregel dus toch het geval zijn. Deze toerekeningsregel is kort gezegd van toepassing indien sprake is van een indirect aanmerkelijk belang. Indien geen sprake is van een dergelijk kwalificerend belang bepaalt het zesde lid vervolgens dat dit aandelenbelang geen ondernemingsvermogen kan vormen als bedoeld in artikel 35c, eerste lid, SW 1956. Anders dan de Hoge Raad oordeelde op 22 april 2016 kan de BOR dus niet worden toegepast op aandelen die een holding houdt in een lichaam waarin de schenker of erflater geen indirect aanmerkelijk belang heeft.

Overigens is de BOR alleen van toepassing op het toegerekende ondernemingsvermogen indien is voldaan aan de bezitseis, zoals geformuleerd in artikel 35d van de SW 1956, en wordt de vrijstelling voorwaardelijk verleend. Indien na vijf jaar is voldaan aan de voortzettingseis, zoals geformuleerd in artikel 35e van de SW 1956, wordt de vrijstelling definitief.

Zoals opgemerkt in het algemeen deel van deze memorie, werkt het genoemde arrest van de Hoge Raad over de BOR eveneens door in de zogenoemde doorschuifregelingen in de inkomstenbelasting, die daarom op dat punt overeenkomstig dienen te worden aangepast. De reparatie van de gevolgen van dit arrest voor de doorschuifregelingen in de inkomstenbelasting vindt plaats door middel van een wijziging van artikel 4.17a van de Wet IB 2001, die door middel van een aanpassing van een verwijzing in artikel 4.17c van de Wet IB 2001 ook geldt voor laatstgenoemd artikel. In de artikelen 4.17a en 4.17c van de Wet IB 2001 is bepaald in welke gevallen er bij overgang krachtens erfrecht, respectievelijk krachtens schenking, geen sprake is van een vervreemding van de aanmerkelijkbelangaandelen en dus in welke gevallen de doorschuifregelingen van toepassing zijn. De bepalingen en voorwaarden van deze doorschuifregelingen sluiten voor wat betreft de kwalificatie van bezittingen en schulden als ondernemingsvermogen aan bij de bepalingen en voorwaarden van de BOR. Daarom wordt voorgesteld in artikel 4.17a van de Wet IB 2001 een nieuw zevende lid in te voegen dat qua strekking overeenkomt met het voorgestelde zesde lid van artikel 35c van de SW 1956. Op grond van genoemd zevende lid worden indirecte belangen uitgesloten als ondernemingsvermogen voor de doorschuifregelingen en wordt met betrekking tot die belangen dus niet toegekomen aan de toepassing van de leer van de vermogensetikettering. Indien sprake is van een kwalificerend belang als bedoeld in artikel 4.17a, vijfde lid, van de Wet IB 2001 geldt ook daarvoor de toerekeningsregel. Gegeven de forse uitbreiding van de reikwijdte van de BOR en de doorschuifregelingen, het bijbehorende budgettaire belang en mede gelet op de signalen uit de praktijk dat heel gemakkelijk kwalificerende situaties kunnen worden gecreëerd, wordt voorgesteld de gevolgen van het arrest te repareren met terugwerkende kracht tot en met het tijdstip waarop deze wijzigingen bij persbericht bekend zijn gemaakt, dus tot en met 1 juli 2016.⁴¹

Naast de hiervoor beschreven reparatie van de gevolgen van het arrest van de Hoge Raad wordt tevens een technische wijziging aangebracht in artikel 35c, vijfde lid, van de SW 1956 (en een overeenkomstige wijziging in artikel 4.17a, vijfde lid, van de Wet IB 2001). In artikel 35c, vijfde lid, van de SW 1956 is geregeld onder welke voorwaarden de bezittingen en schulden van een door een houdstermaatschappij gehouden belang in een ander lichaam aan die houdstermaatschappij moeten worden

⁴¹ Zie persbericht <https://www.rijksoverheid.nl/ministeries/ministerie-van-financien/nieuws/2016/06/30/kabinet-repareert-bedrijfsopvolgingsregeling-na-arrest-hoge-raad>.

toegerekend. Een van de doelstellingen van de wijziging van de bedrijfsopvolgingsregeling met ingang van 1 januari 2010 is geweest dat de verkrijging van een zogenoemd indirect aanmerkelijk belang in een lichaam dat een onderneming drijft, zo veel mogelijk gelijk wordt behandeld als de verkrijging van een direct aanmerkelijk belang in een actief lichaam.⁴²

Op grond van de letterlijke tekst van art. 35c, vijfde lid, eerste volzin, van de SW 1956 lijkt de toerekeningsregel beperkt te zijn tot belangen in lichamen die de holding direct houdt. Dit zou betekenen dat in geval van een zogenoemde tussenhoudster die alleen werkmaatschappijen bezit de toerekeningsregel geen uitkomst biedt. Immers, toerekening van de bezittingen en schulden van de tussenhoudster zou er dan niet toe leiden dat de holding een onderneming drijft. Door de toerekeningsregel houdt de holding dan in plaats van de aandelen in de tussenhoudster 'slechts' de aandelen in de werkmaatschappijen en drijft zij geen onderneming. In de praktijk wordt de regeling dan ook niet naar de letter (maar naar de geest) van de wet toegepast en worden de bezittingen en schulden van de werkmaatschappijen, met inachtneming van de omvang van het belang van de tussenhoudster in de werkmaatschappijen, toegerekend aan de tussenhoudster en vervolgens, met inachtneming van de omvang van het belang van de holding in de tussenhoudster, aan de holding. Voorgesteld wordt om de tekst van artikel 35c, vijfde lid, eerste volzin, van de SW 1956 op dit punt in overeenstemming te brengen met de wijze waarop deze in de praktijk reeds wordt toegepast. De tekst van artikel 4.17a, vijfde lid, van de Wet IB 2001 wordt op eenzelfde wijze aangepast. Deze bepaling werkt op grond van artikel 4.17c, derde lid, van de Wet IB 2001 ook in geval van schenking.

Artikel VII, onderdeel E (artikel 82a van de Successiewet 1956)

Het ingevolge het Belastingplan 2016 met ingang van 1 januari 2017 geldende artikel 82a van de SW 1956 regelt de samenloop van de met ingang van 1 januari 2017 geldende verhoogde vrijstellingen schenkbelasting met de vóór 1 januari 2017 bestaande verhoogde vrijstellingen schenkbelasting. Abusievelijk is in genoemd artikel 82a, eerste lid, de verwijzing naar de verhoogde vrijstelling schenkbelasting voor bedragen die worden aangewend voor de betaling van kosten van een studie of de opleiding voor een beroep op een onjuiste plaats in de tekst opgenomen. Door de voorgestelde wijziging van genoemd artikel 82a wordt dit rechtgezet.

⁴² Kamerstukken II 2008/09, 31 930, nr. 3, blz. 45.

Artikel VIII

Artikel VIII (artikel 25a van de Wet op belastingen van rechtsverkeer)

De wijziging van artikel 25a van de WBR, eerste en derde lid, is technisch van aard en ziet op de aanpassing van een verwijzing. Genoemde leden dienen namelijk ook te verwijzen naar artikel 25, zevende lid, van de WBR aangezien het bepaalde in artikel 25a van de WBR ook van toepassing behoort te zijn op de fiscaal vertegenwoordiger, bedoeld in dat zevende lid.

Artikel IX

Artikel IX, onderdelen A en B (artikelen 10 en 11d van de Wet op de accijns)

Zoals is besproken in het algemene deel van de toelichting wordt voorgesteld de bij de Wet UFM gewijzigde accijnstarieven van wijn en tussenproducten, zoals die zouden gaan gelden met ingang van 1 januari 2017, te corrigeren om de beoogde budgettaire neutraliteit te realiseren. Hiertoe worden voor wijn de tarieven in artikel 10 van de Wet op de accijns gewijzigd en voor tussenproducten de tarieven in artikel 11d van laatstgenoemde wet.

Artikel IX, onderdeel C (artikel 71h van de Wet op de accijns)

Voorgesteld wordt artikel 71h van de Wet op de accijns uit te breiden met hernieuwbare brandstoffen zoals besproken in het algemeen deel van de toelichting. Voor de bepaling wat hernieuwbare brandstoffen zijn en op welke wijze moet worden aangetoond dat deze voldoen aan de eisen die daaraan worden gesteld, wordt verwezen naar de Wet milieubeheer. Vanwege het grote aantal wijzigingen is ervoor gekozen genoemd artikel 71h in zijn geheel te herzien. De belangrijkste wijzigingen betreffen de onderverdeling van het huidige eerste lid van dat artikel in de onderdelen a en b. Het eerste lid, onderdeel a, (nieuw) betreft biobrandstoffen en het eerste lid, onderdeel b, (nieuw) hernieuwbare brandstoffen. Aan dit eerste lid, onderdeel a, (nieuw) is toegevoegd hetgeen voor biobrandstoffen is opgenomen in het huidige tweede lid van genoemd artikel 71h. Het betreft de wijze waarop moet blijken dat wordt voldaan aan duurzaamheidscriteria. In het eerste lid, onderdeel b, (nieuw) is een vergelijkbare bepaling opgenomen voor hernieuwbare brandstoffen. Hierin wordt bepaald dat hernieuwbare brandstoffen in aanmerking komen voor de teruggaafregeling als daarvoor een verklaring van de verificateur hernieuwbare brandstof als bedoeld in artikel 9.7.4.4, tweede lid, van de Wet milieubeheer is afgegeven. Deze verificateur moet beoordelen of de hernieuwbare brandstof voldoet aan de eisen die bij of krachtens artikel 9.7.4.4 van de Wet milieubeheer zijn gesteld. De overige wijzigingen van genoemd artikel 71h betreffen de toevoeging van het begrip 'hernieuwbare brandstoffen', zodat die brandstoffen technisch op de juiste wijze onder de reikwijdte van dat artikel vallen.

Artikel IX, onderdeel D (artikel 83 van de Wet op de accijns)

Voorgesteld wordt de mogelijkheid voor inzet van apparatuur of dieren bij accijnscontroles op te nemen in artikel 83 van de Wet op de accijns door het toevoegen van een zesde lid. Dat nieuwe artikellid sluit aan bij artikel 1:23, eerste lid, van de Algemene douanewet dat eenzelfde bevoegdheid regelt om elke plaats te betreden met medeneming van de benodigde apparatuur of dieren om een douanecontrole uit te kunnen voeren.

Naast de reeds in het algemeen gedeelte van de toelichting genoemde tijdswinst vloeit de noodzakelijkheid voor de bevoegdheid om de benodigde apparatuur mee te nemen mede voort uit het feit dat in bepaalde gevallen voor onderzoek bijvoorbeeld scanapparatuur uit het oogpunt van effectiviteit en het tijdsbesparende effect nodig is. Aangezien een onderzoek in sommige gevallen vereenvoudigd kan worden door speciaal daartoe getrainde dieren, in het bijzonder honden getraind om tabak te detecteren, is besloten eveneens dieren te noemen.

Artikel X

Artikel X (artikel 9 van de Wet op de belasting van personenauto's en motorrijwielen 1992)

In artikel 9, twaalfde lid, van de Wet BPM 1992 is geregeld dat voor de toepassing van dat artikel onder een bijzondere personenauto wordt verstaan een personenauto die valt onder Richtlijn 2002/24/EG van het Europees Parlement en de Raad van 18 maart 2002 betreffende de goedkeuring van twee- of driewielige motorvoertuigen en de intrekking van Richtlijn 92/61/EEG (Pb EG 2002, L 124) (abusievelijk staat in genoemd artikel 9, twaalfde lid, 'Richtlijn 2002/24/EEG' in plaats van 'Richtlijn 2002/24/EG'). Deze richtlijn is met de vaststelling van Verordening (EU) nr. 168/2013 van het Europees Parlement en de Raad van 15 januari 2013 betreffende de goedkeuring van en het markttoezicht op twee- of driewielige voertuigen en vierwielers (PbEU 2013, L 60) ingetrokken en vervangen door diezelfde verordening. Om voor bijzondere personenauto's aangesloten te blijven bij de geharmoniseerde Europese regelgeving wordt in artikel 9, twaalfde lid, van de Wet BPM 1992 de verwijzing naar Richtlijn 2002/24/EEG gewijzigd in een verwijzing naar Verordening (EU) nr. 168/2013. Hiermee is geen inhoudelijke wijziging beoogd.

Opgemerkt wordt nog dat ingevolge artikel 77 van genoemde verordening EU-typegoedkeuringen die vóór 1 januari 2016 voor voertuigen zijn verleend geldig blijven en dat typegoedkeuringen voor nieuwe voertuigtypes van de categorieën L1e, L2e en L6e nog tot 31 december 2016 uit hoofde van genoemde richtlijn worden verleend. In verband met het feit dat die overgangsbepaling in Verordening (EU) nr. 168/2013 is opgenomen, worden de voertuigen van die types aangemerkt als bijzondere voertuigen als bedoeld in artikel 9, twaalfde lid, van de Wet BPM 1992 en daarmee vallen deze onder het tweede lid van genoemd artikel 9.

Artikel XI

Artikel XI, onderdeel A (artikel 22 van de Wet belastingen op milieugrondslag)

In artikel 22 van de Wbm is een aantal definities opgenomen voor de toepassing van de afvalstoffenbelasting. Daarbij wordt voor onder meer de onderling samenhangende begrippen afvalstoffen, stoffen en preparaten verwezen naar de Wet milieubeheer. Met ingang van 1 juni 2015 is de term 'preparaten' op veel plaatsen in de Wet milieubeheer vervangen door de term 'mengsels' en wordt het begrip 'preparaten' niet langer in die wet gedefinieerd. Dit is geregeld in artikel III van de Uitvoeringswet EG-verordening indeling, etikettering en verpakking van stoffen en mengsels. Daarom wordt nu de definitie van het begrip 'preparaten' in artikel 22, eerste lid, onderdeel i, van de Wbm aangepast, met terugwerkende kracht tot en met 1 juni 2015. Aangesloten wordt bij de definitie van het begrip 'mengsel' in artikel 1.1 van de Wet milieubeheer. De term 'mengsel' ziet ingevolge die definitie op een mengsel of een oplossing bestaande uit twee of meer stoffen. Deze definitie is overeenkomstig de definitie van het begrip 'preparaten' zoals die tot 1 juni 2015 was opgenomen in de Wet milieubeheer. Evenals met de eerdere wijziging van de terminologie in de Wet milieubeheer, wordt met de aanpassing van de definitie van het begrip 'preparaat' in de Wbm geen inhoudelijke wijziging beoogd.

Artikel XI, onderdeel B (artikel 91 van de Wet belastingen op milieugrondslag)

Met ingang van 1 januari 2016 is een teruggaafregeling geïntroduceerd voor aardgas dat is geleverd om te worden gebruikt als brandstof voor vaartuigen op communautaire wateren. Deze teruggaafregeling is opgenomen in artikel 70a van de Wbm. Verzuimd is toen om gelijktijdig artikel 91, eerste lid, van de Wbm aan te passen zodanig dat de beslissing op het teruggaafverzoek – evenals bij de andere teruggaafregelingen in de energiebelasting – bij een voor bezwaar vatbare beschikking wordt genomen. Deze omissie wordt nu hersteld door artikel 70a, eerste lid, van de Wbm met terugwerkende kracht tot 1 januari 2016 toe te voegen aan artikel 91, eerste lid, van de Wbm.

Artikel XII

Artikel XII, onderdeel A (artikel 2.16 van de Douane- en Accijnswet BES)

Met de voorgestelde wijziging van artikel 2.16, tweede lid, van de DABES wordt een omissie hersteld. Verduidelijkt wordt dat niet alleen voor de inslag, maar ook voor de uitslag van goederen uit de ruimtes, genoemd in artikel 2.16, eerste lid, van de DABES, toestemming van de inspecteur is vereist.

Artikel XII, onderdeel B (artikel 2.78 van de Douane- en Accijnswet BES)

De wijziging in de aanhef van artikel 2.78, tweede lid, van de DABES betreft slechts een redactionele aanpassing. Het tweede onderdeel voorziet in een termijnbepaling voor betaling van een bestuurlijke boete die geen integraal onderdeel is van een uitnodiging tot betaling, maar bij

afzonderlijke beschikking wordt opgelegd. Een boetebeschikking kan bijvoorbeeld worden opgelegd aan een medepleger aan wie het verzuim of het vergrijp te wijten is en aan wie ingevolge de douanewetgeving afzonderlijk een bestuurlijke boete kan worden opgelegd.

Artikel XII, onderdelen C en D (artikel 2.86 en 2.87 van de Douane- en Accijnswet BES)

Op grond van artikel 2.86, vierde lid (nieuw), van de DABES wordt bepaald dat belanghebbende aan de inspecteur mag verzoeken om te worden gehoord alvorens de uitspraak op bezwaar wordt gedaan.

In de tweede volzin van dat lid wordt een minimum oproepingstermijn van zeven dagen vastgesteld die de inspecteur in acht moet nemen. Hiermee wordt voorkomen dat een belanghebbende door overschrijding van een redelijke oproepstermijn in zijn belangen wordt geschaad.

Door de invoeging van een vierde lid in artikel 2.86 van de DABES en de daaruit voortkomende vernummering van de bestaande leden vier tot tien van dat artikel tot het vijfde tot en met elfde lid, dient de verwijzing in artikel 2.87, derde lid, van de DABES naar artikel 2.86, vierde lid, van die wet te worden gewijzigd naar een verwijzing naar artikel 2.86, vijfde lid, van de DABES. Dit wordt bewerkstelligd door artikel VII, onderdeel D.

Artikel XII, onderdeel E (artikel 2.119 van de Douane- en Accijnswet BES)

In artikel 2.119, vierde lid, van de DABES wordt een foutieve verwijzing hersteld.

Artikel XII, onderdeel F en G (artikelen 3.137 en 3.138 van de Douane- en Accijnswet BES)

De BES eilanden dienen zo goed mogelijk voorbereid te zijn op eventuele calamiteiten of rampen. Met de voorgestelde aanpassing van de artikelen 3.137 en 3.138 van de DABES wordt beoogd de tijdelijke invoer van goederen voor het houden van rampenoefeningen te faciliteren. De goederen moeten vervolgens binnen drie maanden na de invoer weer worden uitgevoerd. De vrijstelling heeft tot gevolg dat bijvoorbeeld de Koninklijke Marine die jaarlijks een hulpoefening houdt op de BES eilanden in verband met mogelijke orkanen tijdelijk materieel mag invoeren voor het houden van hulpoefeningen, zonder dat heffing van invoerrechten plaatsvindt. Gedurende de genoemde drie maanden blijven de goederen onder douanetoezicht.

Artikel XII, onderdeel H (artikel 3.145 van de Douane- en Accijnswet BES)

De voorgestelde aanpassing in dit onderdeel strekt tot gelijktrekking van de teruggaftermijn van invoerrechten in artikel 3.145, tweede lid, van de DABES met de in artikel 2.76, derde lid, van de DABES opgenomen normale navorderingstermijn. Naar maatstaven van redelijkheid en billijkheid is het hanteren van een uniforme termijn van vijf jaren op zijn plaats.

Het bestaan van verschillen in termijnen zorgt bij de marktdeelnemers voor verwarring en veel onbegrip. Ook veroorzaakt het een ongelijk speelveld en niet uit te leggen verschillen voor de belanghebbenden. Door de gelijktrekking van de termijnen ontstaat de nodige uniformiteit en daarmee duidelijkheid voor alle partijen.

Artikel XII, onderdeel I (artikel 4.23 van de Douane- en Accijnswet BES)

Het vervaardigen van een accijnsgoed is niet hetzelfde als het verwerken van een accijnsgoed. Bij het verwerken van een accijnsgoed kan een goed worden gemaakt dat niet aan accijns is onderworpen. Om in een dergelijk geval een accijnsgoed dat als grondstof of halffabricaat zal dienen onveraccijnsd te kunnen opslaan of te verwerken is een accijnsgoederenplaats noodzakelijk. De voorgestelde aanpassing van artikel 4.23, eerste lid, onderdelen a en b, van de DABES strekt daartoe.

Artikel XIII

Artikel XIII, onderdelen A en B (artikelen 14 en 16 van de Algemene wet inkomensafhankelijke regelingen)

Zoals aangegeven in het algemeen deel van deze memorie heeft de AbRvS op 1 juni 2016 geoordeeld dat de bevoegdheid van de Belastingdienst/Toeslagen om een voorschot bij een herziening te verlagen of om een tegemoetkoming op een lager bedrag te stellen dan op het bedrag van het verleende voorschot, vervalt zodra vijf jaar zijn verstreken sinds het einde van het berekeningsjaar. De tegemoetkoming moet in die gevallen op het bedrag van het verleende voorschot worden gesteld, zodat een terugvordering op de voet van de artikelen 16, zesde lid, en 24, derde lid, van de Awir niet aan de orde is.

Om de Awir in overeenstemming te brengen met het oordeel van de AbRvS wordt voorgesteld een zevende lid aan artikel 14 van de Awir toe te voegen waarin wordt bepaald dat de tegemoetkoming ten minste wordt gesteld op het bedrag van het verleende voorschot indien vijf jaren zijn verstreken na het berekeningsjaar waarop de tegemoetkoming betrekking heeft. Uit de formulering van genoemd zevende lid volgt dat na het verstrijken van deze periode, vaststelling van de tegemoetkoming op een lager bedrag dan het bedrag van het verleende voorschot niet meer mogelijk is, maar vaststelling op een hoger bedrag dan het bedrag van het verleende voorschot in deze gevallen wel mogelijk blijft.

Daarnaast wordt voorgesteld in artikel 16, vijfde lid, van de Awir, dat thans een ongeclausuleerde bevoegdheid van de Belastingdienst/Toeslagen bevat om een voorschot te herzien, de beperking toe te voegen dat een voorschot bij een herziening niet kan worden verlaagd na het verstrijken van een periode van vijf jaar na afloop van het berekeningsjaar. Een verhoging van het voorschot blijft in deze gevallen derhalve wel mogelijk.

Artikel XIII, onderdeel C (artikel 38a van de Algemene wet inkomensafhankelijke regelingen)

In het voorgestelde tweede lid van artikel 38a van de Awir wordt een grondslag gecreëerd voor gegevensverstrekking door de Belastingdienst/Toeslagen aan andere bestuursorganen waarmee op basis van een convenant wordt samengewerkt. Deze verstrekking aan andere bestuursorganen zal alleen plaatsvinden als dat noodzakelijk is voor de goede vervulling van hun publiekrechtelijke taken, zoals de bestrijding van terrorismefinanciering en van georganiseerde criminaliteit. Welke gegevens in welke gevallen aan welke bestuursorganen worden verstrekt, wordt bepaald in een algemene maatregel van bestuur, waardoor de geheimhoudingsplicht van de Awb met betrekking tot de te verstrekken informatie voor de Belastingdienst/Toeslagen niet langer geldt. De Belastingdienst/Toeslagen verstrekt de gegevens pas aan een bestuursorgaan, indien het bestuursorgaan de gegevens niet op andere wijze kan verkrijgen.

Voorts wordt in de huidige – op grond van dit wetsvoorstel als eerste lid aan te duiden – tekst van artikel 38a van de Awir de term “nodig” vervangen door “noodzakelijk”. Hiermee is aansluiting gezocht bij de terminologie van artikel 2:5 van de Awb en artikel 8 van de Wet bescherming persoonsgegevens.

Artikel XIV

Artikel XIV, onderdelen A tot en met D (artikel 2, hoofdstuk IA en artikelen 6a en 14 van de Wet op de internationale bijstandsverlening bij de heffing van belastingen)

In de WIB is de spaarrenterichtlijn met ingang van 1 januari 2004 geïmplementeerd in de artikelen 2, 4a tot en met 4p, 6a en 13, vierde lid (thans artikel 14, vijfde lid). Nu deze richtlijn voor Nederland met ingang van 1 januari 2016 is ingetrokken (zie de toelichting op de wijziging van artikel 9.2 van de Wet IB 2001), wordt voorgesteld ook artikel 2, eerste lid, onderdelen e en g, hoofdstuk IA (dat wil zeggen: de artikelen 4a tot en met 4p) en artikel 6a van de WIB alsmede de verwijzingen in de artikelen 2, tweede lid, en 14, vijfde lid, van de WIB naar de uitwisseling op grond van de spaarrenterichtlijn met terugwerkende kracht tot en met die datum te laten vervallen.

Artikel XIV, onderdeel E (hoofdstuk IIIA en artikel 34a van de Wet op de internationale bijstandsverlening bij de heffing van belastingen)

Op grond van Richtlijn (EU) 2015/2060 is de spaarrenterichtlijn met ingang van 1 januari 2016 ingetrokken. Voorgesteld wordt de in dat kader relevante bepalingen in de WIB met terugwerkende kracht tot en met die datum te laten vervallen. De verplichtingen van lidstaten, marktdeelnemers en uitbetalende instanties die vóór die datum zijn ontstaan, dienen volgens genoemde richtlijn echter in stand te blijven totdat daaraan is voldaan. Daarom wordt voorzien in overgangsrecht. Op grond van dit overgangsrecht zijn de artikelen 2, eerste lid, onderdelen e en g, 4a tot en met 4k, 4m tot en met 4p, 6a en 14 van de WIB, zoals deze op 31 december 2015 luiden, van overeenkomstige toepassing ter zake van rentebetalingen die vóór 1 januari 2016 hebben plaatsgevonden. Het overgangsrecht betreft daarmee niet alleen de verplichtingen tot identificatie, tot het vaststellen van de woonplaats in bepaalde gevallen en tot renseignering en uitwisseling. Ook voor verplichtingen ten dienste van de tot en met 31 december 2015 verplichte renseignering, bezwaar en beroep tegen

genomen beschikkingen en overtredingen die in dit kader zijn begaan, blijven de in de WIB opgenomen bepalingen van de spaarrenterichtlijn ook na die datum van toepassing. Artikel 4l van de WIB betreft de woonplaatsverklaring, die op verzoek bij beschikking wordt afgegeven door de bevoegde functionaris, bedoeld in artikel 2, eerste lid, onderdeel e, van de WIB. Op grond van artikel 4n van de WIB is hoofdstuk V van de AWR van overeenkomstige toepassing in geval van bezwaar, beroep en beroep in cassatie inzake een dergelijke beschikking. Deze artikelen vervallen met terugwerkende kracht to en met 1 januari 2016. Omdat in bepaalde situaties nog bronbelasting kan worden geheven over rentebetalingen die zijn gedaan na 31 december 2015 (zie de toelichting op het voorgestelde artikel 10a.17 van de Wet IB 2001) wordt er bij wijze van overgangsrecht in voorzien dat de artikelen 2, eerste lid, onderdeel e, 4l en 4n van de WIB van overeenkomstige toepassing blijven. Ook na 31 december 2015 kan een belastingplichtige derhalve nog vragen om een woonplaatsverklaring ter voorkoming van de inhouding van de bedoelde bronbelasting en blijft bezwaar en beroep in dit kader mogelijk.

Artikel XV

Artikel XV (artikel III van de Wet aanpak fraude toeslagen en fiscaliteit)

Het in artikel III, onderdeel C, van de Wet aanpak fraude toeslagen en fiscaliteit opgenomen artikel 16, achtste lid, van de Awir, dat nog niet in werking is getreden, wordt zodanig gewijzigd dat de Belastingdienst/Toeslagen niet langer verplicht is om in bepaalde situaties af te zien van het verlenen van een voorschot in de Awir. Om dit te bewerkstelligen wordt genoemd artikel 16, achtste lid, geformuleerd als kan-bepaling. De bepaling sluit daarmee aan bij de formulering van het inmiddels in werking getreden artikel 13, vijfde lid, onderdeel b, van de AWR,⁴³ dat hetzelfde regelt voor voorlopige aanslagen inkomstenbelasting.

Van de gelegenheid wordt gebruikgemaakt om een fout in de opmaak te herstellen door de tekst van artikel 16, achtste lid, van de Awir integraal te vervangen.

Artikel XVI

Artikel XVI (artikel XXXVII van het Belastingplan 2015)

Dit artikel regelt een aanvulling van de inwerkingtredingsbepaling van de vrijstelling van afvalstoffenbelasting voor zuiveringsslib, opgenomen in artikel XXXVII, achtste lid, van het Belastingplan 2015. Deze vrijstelling voor rioolwaterzuiveringsslib, die bij amendement is opgenomen in artikel XV, onderdeel Ic, in samenhang met onderdeel F, onder 3, van het Belastingplan 2015, is nog niet in werking getreden. Op grond van de wettelijke bepalingen van de afvalstoffenbelasting blijft echter in de meeste gevallen de verbranding van rioolwaterzuiveringsslib nu al buiten de heffing. In de eerste plaats geldt dit voor rioolwaterzuiveringsslib dat wordt verbrand in een aparte inrichting waar geen gemengd afval mag worden verbrand. Dergelijke inrichtingen vallen niet onder de reikwijdte van de afvalstoffenbelasting, aangezien het geen inrichtingen zijn in de zin

⁴³ Besluit van 18 maart 2016 tot inwerkingtreding van artikel 13, vijfde lid, onderdeel b, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen en van artikel 16, zevende lid, eerste volzin, onderdeel b, en tweede volzin, van de Algemene wet inkomensafhankelijke regelingen (Stb. 2016, 113).

van artikel 22, eerste lid, onderdeel f, onder 2^o, van de Wbm. Daarnaast voorziet artikel 28, eerste lid, onderdeel c, van de Wbm in een nihil tarief voor afvalstoffen die worden verbrand in een aparte installatie, zoals een slibverbrander, binnen een inrichting die op zichzelf belastingplichtig is omdat daar in een andere installaties wel gemengd afval mag worden verbrand. Daarmee is de bij amendement ingevoegde expliciete vrijstelling voor het verbranden van rioolwaterzuiveringsslib dus alleen van belang voor het relatief beperkte deel van dat slib dat in de heffing wordt betrokken omdat het wordt verbrand in een installatie waarin gemengde afvalstoffen mogen worden verbrand.

Het Belastingplan 2015 voorziet in inwerkingtreding van de vrijstelling op een bij koninklijk besluit vast te stellen tijdstip, omdat eerst moest worden onderzocht of het binnen de Europeesrechtelijke kaders mogelijk is ook zuiveringsslib dat met gemengd afval wordt verbrand buiten de heffing te laten. Inmiddels is duidelijk dat het Europese recht die ruimte inderdaad biedt, zoals ook toegelicht in de brief van 11 januari 2016 aan de Eerste en Tweede Kamer.⁴⁴

De vrijstelling kan dus in werking treden, waarbij het kabinet terugwerkende kracht beoogt tot en met de datum van verbreding van de afvalstoffenbelasting tot de verbranding van gemengd afval, 1 januari 2015. Naar aanleiding van de adviesaanvraag voor de bijbehorende, bij algemene maatregel van bestuur te regelen voorwaarden en beperkingen voor deze vrijstelling, heeft de Afdeling advisering van de Raad van State echter opgemerkt, dat de inwerkingtredingsbepaling in het Belastingplan 2015 niet voorziet in een mogelijkheid tot het verlenen van terugwerkende kracht. Conform het advies wordt daarom, voordat de vrijstelling in werking treedt, artikel XXXVII, achtste lid, van het Belastingplan 2015 aangevuld met de mogelijkheid van terugwerkende kracht tot en met 1 januari 2015. De vrijstelling wordt overigens, vooruitlopend op wetgeving, in de praktijk wel al toegepast op basis van goedkeurend beleid.⁴⁵

Artikel XVII

Artikel XVII, onderdelen A en B (artikelen 3.32 en 3.33 van de Wet maatregelen woningmarkt 2014 II)

Op grond van artikel 3.32 van de Wet maatregelen woningmarkt 2014 II, zoals dat ingevolge de Wet studievoorschot hoger onderwijs is komen te luiden, wordt met ingang van 1 januari 2044 een artikel 10a.17 in de Wet IB 2001 opgenomen. Op grond van artikel 3.33 van de Wet maatregelen woningmarkt 2014 II zal dat artikel met ingang van 1 januari 2047 weer vervallen. Omdat ingevolge het onderhavige wetsvoorstel reeds een artikel 10a.17 in de Wet IB 2001 wordt ingevoegd, wordt het in de Wet maatregelen woningmarkt 2014 II opgenomen artikel vernummerd tot artikel 10a.18 en worden de wijzigingsopdrachten dienovereenkomstig aangepast.

Artikel XVIII

Artikel XVIII (Artikel XXIX van de Wet uitwerking Autobrief II)

Artikel XXIX van de Wet uitwerking Autobrief II (WUA II) regelt dat artikel 222, derde lid, onderdeel da, van de Provinciewet met ingang van 1 januari 2019 wordt aangepast zodat de tariefsstructuur van de provinciale opcenten gelijke tred zou houden met de

⁴⁴ Kamerstukken I 2015/16, 34 302, N en Kamerstukken II 2015/16, 34302, nr. 109.

⁴⁵ Beleidsbesluit van 19 februari 2016, nr. BLKB 2016/208M (Stcrt. 2016, nr. 10315).

omzetting van het halftarief in een driekwarttarief in de motorrijtuigenbelasting voor personenauto's met een CO₂-uitstoot van meer dan 0 gram per kilometer maar niet meer dan 50 gram per kilometer. De wijziging van de tariefstructuur werd voor wat betreft de motorrijtuigenbelasting voorgesteld bij artikel XXVII van het oorspronkelijke wetsvoorstel voor de WUA II.⁴⁶ Ingevolge het door de Tweede Kamer aangenomen amendement van de leden Schouten en Groot⁴⁷ is de voorgestelde omzetting van een halftarief in een driekwarttarief in de Wet op de motorrijtuigenbelasting 1994 (Wet MRB 1994) komen te vervallen. Bij de behandeling van het genoemde voorstel is echter per abuis nagelaten de omzetting van het halftarief in een driekwarttarief voor de provinciale opcenten, die wordt voorzien bij artikel XXIX van de WUA II, te laten vervallen. Door artikel XXIX van de WUA II te laten vervallen wordt het halftarief in artikel 222, derde lid, onderdeel da, van de Provinciewet niet met ingang van 1 januari 2019 vervangen door een driekwarttarief. Hiermee wordt in de tariefstructuur van de provinciale opcenten gelijke tred gehouden met die van artikel 23b van de Wet MRB 1994. Met deze wijziging wordt, zoals in het amendement van de leden Schouten en Groot beoogd, het halftarief voor deze voertuigen gehandhaafd tot en met 31 december 2020.

Artikel XIX

Artikel XIX (inwerkingtreding)

Onder toepassing van artikel 12 van de Wet raadgevend referendum treedt deze wet in werking met ingang van 1 januari 2017. Voor een aantal wijzigingen is in een inwerkingtreding met terugwerkende kracht of uitgestelde toepassing voorzien. Waar dat het geval is, is dat toegeleucht bij de toelichting op de betreffende onderdelen.

De Staatssecretaris van Financiën,

Wijziging van enkele belastingwetten en enige andere wetten (Belastingplan 2017)

Memorie van toelichting

Inhoudsopgave

I. ALGEMEEN.....	42
1. Inleiding	42
2. Samenstelling pakket Belastingplan 2017.....	43
3. Opzet algemeen deel	44
4. Inkomensbeleid	45

⁴⁶ Kamerstukken II 2015/16, 34 391, nr. 2.

⁴⁷ Kamerstukken II 2015/16, 34 391, nr. 18.

5. Constructiebestrijding en aanpak belastingontwijking	49
5.1. Maatregelen box 2-beleggen in vrijgestelde beleggingsinstellingen	50
5.2. Beperking reikwijdte toerekeningsstop APV's	51
5.3. Innovatiebox	55
5.4. Wijziging van enkele specifieke renteaftrekbeperkingen	67
6. Stimulering start-ups.....	73
7. Verlenging van de eerste tariefschijf van de vennootschapsbelasting	74
8. Maatregelen als gevolg van jurisprudentie	74
8.1. Teruggaaf dividendbelasting voor niet-ingezetenen en heffingvrij vermogen voor buitenlands belastingplichtigen	74
8.2. Bouwterreinen in de btw	75
8.3. Wijziging btw-vrijstelling voor watersportorganisaties	77
9. Exportheffing afvalstoffenbelasting	78
10. Budgettaire aspecten.....	79
11. EU-aspecten.....	81
12. Uitvoeringskosten Belastingdienst	82
13. Gevolgen voor bedrijfsleven en burger	83
14. Advies en consultatie.....	83
II. ARTIKELSGEWIJZE TOELICHTING	85

I. ALGEMEEN

1. Inleiding

Het gaat na een aantal moeilijke jaren weer beter met de Nederlandse economie. Dit betekent niet dat alle problemen nu zijn opgelost. Het kabinet blijft zich inzetten om alle Nederlanders te laten profiteren van het economisch herstel, het belastingstelsel moet en kan eenvoudiger en de aanpak van belastingontwijking blijft aandacht vragen. Daarom gaat het kabinet door op de ingeslagen weg: het kabinet brengt de koopkracht in evenwicht, vereenvoudigt waar mogelijk en gaat ongewenst gebruik van fiscale regels tegen.

Koopkracht

Vorig jaar heeft het kabinet ruimte gevonden om met het vijf miljard pakket de werkgelegenheid te bevorderen en de koopkracht te verbeteren. Ook dit jaar leidt het Belastingplan 2017 tot een evenwichtige verbetering van de koopkracht. Ouderen en jongeren, eenverdieners en tweeverdieners, gezinnen en alleenstaanden zijn in 2017 over het algemeen weer beter af dan in 2016. Ook bedrijven, en dan met name het

mkb, krijgen een steuntje in de rug doordat de eerste tariefschijf van de vennootschapsbelasting wordt verlengd.

Vereenvoudiging

Een tweede belangrijke doelstelling van het pakket Belastingplan 2017 is het belastingstelsel verder te vereenvoudigen. Dat is evenals vorig jaar een hele opgave. Vereenvoudigen dwingt tot het maken van keuzes, terwijl ingewikkelder maken – door bijvoorbeeld allerlei specifieke regelingen toe te voegen – ongemerkt vanzelf lijkt te gaan. Deze regelingen worden geïntroduceerd met de beste bedoelingen, maar vergroten in de toekomst de kans op incidenten rondom belastingen en toeslagen. Voor de Belastingdienst is het daarom noodzakelijk dat doorlopend wordt gewerkt aan het vereenvoudigen van het belastingstelsel. Dat komt ook overeen met de wens van burgers en bedrijven, die behoefte hebben aan begrijpelijke regels, waardoor kosten en frustratie bespaard worden. Het kabinet heeft daarom begin dit jaar iedereen de gelegenheid gegeven voorstellen te doen voor praktische vereenvoudigingen van het belastingstelsel. Een aantal van de ontvangen ideeën is opgenomen in het pakket Belastingplan 2017, onder meer in het wetsvoorstel Fiscale vereenvoudigingswet 2017.

Belastingontwijking

Belasting betalen doet bijna niemand voor zijn plezier. Juist daarom is het belangrijk dat iedereen zijn bijdrage levert. Als enkelen door gebruikmaking van constructies geen of weinig belasting betalen, ervaart de rest dat als onrechtvaardig. Dit schaadt de belastingmoraal. Daarom zet het kabinet in het pakket Belastingplan stappen om belastingontwijking tegen te gaan. Belastingdruk is immers alleen te dragen als iedereen zijn deel bijdraagt. Zo neemt het kabinet maatregelen met betrekking tot arbitrage tussen box 2 en box 3, renteaftrek in de vennootschapsbelasting en de innovatiebox.

2. Samenstelling pakket Belastingplan 2017

Het pakket Belastingplan bestaat ook dit jaar uit verschillende wetsvoorstellen. In het wetsvoorstel Belastingplan 2017 zijn maatregelen opgenomen die per 1 januari 2017 budgettair effect hebben, zoals maatregelen die raken aan de koopkracht van burgers. Daarnaast zijn in het wetsvoorstel Belastingplan 2017 maatregelen opgenomen die zijn gericht op het tegengaan van belastingontwijking in nationale en internationale verhoudingen. De andere wetsvoorstellen uit het pakket Belastingplan 2017 zijn het wetsvoorstel Overige fiscale maatregelen 2017, het wetsvoorstel Fiscale vereenvoudigingswet 2017, het wetsvoorstel Wet uitfasering pensioen in eigen beheer en overige fiscale pensioenmaatregelen, het wetsvoorstel Wet fiscale maatregelen rijksmonumenten en scholing en het wetsvoorstel Wet tijdelijk verlaagd tarief openbare laadpalen. In het wetsvoorstel Overige fiscale maatregelen 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 Fiscale vereenvoudigingswet 2017 bevat maatregelen waarmee een stap wordt gezet richting de noodzakelijke vereenvoudiging van het fiscale stelsel. In het wetsvoorstel Wet uitfasering pensioen in eigen beheer en overige fiscale pensioenmaatregelen is het voorstel opgenomen om het pensioen in eigen beheer uit te faseren. Daarnaast bevat dit wetsvoorstel enkele andere fiscale pensioenmaatregelen, die mede gericht zijn op het vereenvoudigen van de fiscale regelingen voor pensioenen. Het wetsvoorstel Wet tijdelijk verlaagd tarief openbare laadpalen brengt wijzigingen aan in de energiebelasting voor de transitie naar elektrisch rijden. Het wetsvoorstel Wet fiscale maatregelen rijksmonumenten en scholing bevat enkele maatregelen voor het structureel op orde brengen van de begroting van het Ministerie van Onderwijs, Cultuur

en Wetenschap, waarmee ook de uitvoering door de Belastingdienst vereenvoudigd wordt.

Het onderhavige wetsvoorstel, het wetsvoorstel Overige fiscale maatregelen 2017, het wetsvoorstel Fiscale vereenvoudigingswet 2017, het wetsvoorstel Wet uitfasering pensioen in eigen beheer en overige fiscale pensioenmaatregelen en het wetsvoorstel Wet fiscale maatregelen onderwijs en cultuur zijn aan te merken als inhoudelijke verzamelwetsvoorstellen. De wetsvoorstellen voldoen aan de criteria in de Notitie Verzamelwetgeving.⁴⁸ Bij het onderhavige wetsvoorstel is sprake van budgettaire samenhang. De opbrengst van bepaalde maatregelen wordt gebruikt als dekking voor andere maatregelen. Bij het wetsvoorstel Overige fiscale maatregelen 2017 is sprake van uitvoeringstechnische samenhang, waarbij voor de doelgroep of de Belastingdienst – voor zover mogelijk – gelijktijdige invoering op 1 januari 2017 gewenst is. Voor het wetsvoorstel Fiscale vereenvoudigingswet 2017 geldt dat de maatregelen een thematische samenhang hebben, nu deze maatregelen zijn gericht op het vereenvoudigen van het belastingstelsel voor de burger en de Belastingdienst. Ook voor het wetsvoorstel Wet uitfasering pensioen in eigen beheer en overige fiscale pensioenmaatregelen geldt dat de maatregelen een thematische samenhang kennen, omdat de maatregelen zien op de fiscale behandeling van oudedagsvoorzieningen. De maatregelen die zijn opgenomen in het wetsvoorstel Wet fiscale maatregelen onderwijs en cultuur hangen thematisch samen nu deze voorstellen zijn gericht op het op orde brengen van de begroting van het Ministerie van Onderwijs, Cultuur en Wetenschap. De onderdelen van de verschillende wetsvoorstellen zijn niet van een omvang of complexiteit dat een afzonderlijk wetsvoorstel gerechtvaardigd zou zijn.

3. Opzet algemeen deel

De paragrafen in het algemeen deel van deze memorie zijn op onderwerp gerangschikt. Allereerst worden in paragraaf 3 de maatregelen toegelicht die voortkomen uit de besluitvorming over het inkomensbeleid in augustus. Daarna wordt een toelichting gegeven op de overige in het wetsvoorstel Belastingplan 2017 opgenomen maatregelen. Paragraaf 4 licht de maatregelen toe tegen constructies waarmee belasting ontweken of uitgesteld kan worden. De versoepeling van de gebruikelijkloonregeling voor innovatieve start-ups wordt toegelicht in paragraaf 5 en de diverse maatregelen die voortvloeien uit jurisprudentie in paragraaf 6. Tot slot wordt in paragraaf 7 de maatregel toegelicht waarmee het tarief van de exportheffing in de afvalstoffenbelasting op nul wordt gezet. Voor een (nadere) toelichting op de afzonderlijke maatregelen wordt 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 en de gevolgen voor bedrijfsleven en burger van dit wetsvoorstel.

Voor een nadere toelichting op de afzonderlijke maatregelen wordt 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.

⁴⁸ Kamerstukken I 2010/11, 32 500 VI, M.

4. Inkomensbeleid

De besluitvorming in augustus van dit jaar heeft geleid tot de volgende fiscale maatregelen op het vlak van het inkomensbeleid: een beperking van de uit eerdere wetgeving voortvloeiende verlenging van de derde schijf van de loon- en inkomstenbelasting, een verhoging van de maximale algemene heffingskorting, een beperking van de uit eerdere wetgeving voortvloeiende verhoging van de maximale arbeidskorting in combinatie met een lager startpunt van de afbouw en een verhoging van de ouderenkorting. Deze maatregelen worden hierna toegelicht. Er vindt ook een technische correctie plaats van de tarieven in de eerste en tweede schijf van de loon- en inkomstenbelasting, vanwege een corresponderende verlaging van de premie voor de Algemene nabestaandenwet. Deze technische correctie wordt in het artikelsgewijze deel van deze memorie toegelicht.

Beperking van de verlenging van de derde schijf van de loon- en inkomstenbelasting

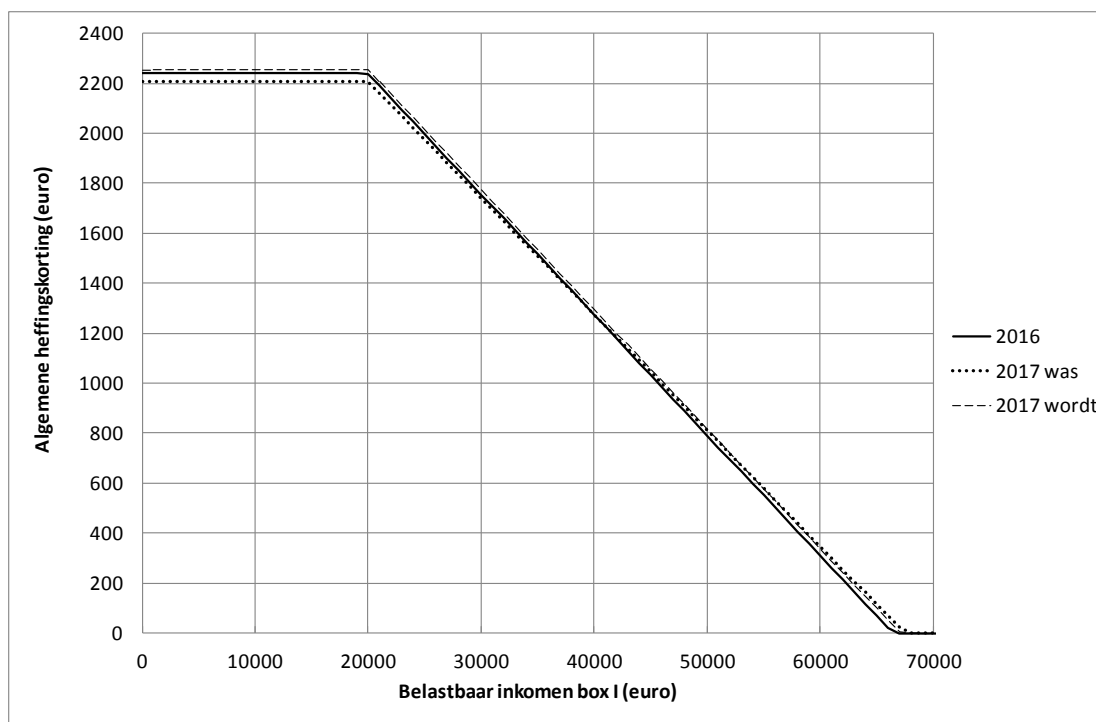
In 2016 bedraagt de bovengrens van de derde schijf van de loon- en inkomstenbelasting € 66.421. Op grond van de Wet maatregelen woningmarkt 2014 II, het Belastingplan 2016 en de inflatiecorrectie zou deze bovengrens per 2017 worden verhoogd naar € 67.472. Voorgesteld wordt om deze bovengrens, nadat de hiervoor genoemde verhogingen zijn aangebracht en de indexatie heeft plaatsgevonden, met € 400 te verlagen. In dat geval eindigt de derde schijf van de loon- en inkomstenbelasting in 2017 bij een belastbaar inkomen uit werk en woning van € 67.072.

Verhoging van de algemene heffingskorting

In 2016 bedraagt de maximale algemene heffingskorting € 2242. Op grond van het Belastingplan 2014, het Belastingplan 2016 en de inflatiecorrectie zou de maximale algemene heffingskorting per 2017 worden verlaagd naar € 2206 worden. Voorgesteld wordt de maximale algemene heffingskorting, nadat de hiervoor genoemde verlagingen zijn aangebracht en de indexatie heeft plaatsgevonden, met € 48 te verhogen. In dat geval bedraagt de maximale algemene heffingskorting voor 2017 € 2254.

In de hierna opgenomen grafiek is het verloop van de algemene heffingskorting in de jaren 2016 en 2017 weergegeven. Voor 2017 wordt zowel het verloop zonder Belastingplan 2017 (2017 was) als met Belastingplan 2017 (2017 wordt) getoond.

Figuur 1: Verloop algemene heffingskorting 2016 en 2017



In de hierna opgenomen tabel is zichtbaar hoe hoog de algemene heffingskorting bij een bepaald inkomen is in de jaren 2016 en 2017, voor en na de wijziging van de maximale algemene heffingskorting.

Tabel 1: Hoogte algemene heffingskorting bij een bepaald belastbaar inkomen box 1 in 2016 en 2017 in €.

Inkomen	2016	2017 was	2017 wordt
10000	2242	2206	2254
20000	2238	2205	2253
30000	1756	1741	1774
40000	1274	1276	1296
50000	792	812	817
60000	309	347	338
70000	0	0	0

Beperking van de verhoging van de maximale arbeidskorting en wijziging van het startpunt van de afbouw van de arbeidskorting

In 2016 bedraagt de maximale arbeidskorting € 3103. Op grond van het Belastingplan 2014, het Belastingplan 2016 en de inflatiecorrectie zou de maximale arbeidskorting per 2017 worden verhoogd naar € 3269. Voorgesteld wordt om de maximale arbeidskorting, nadat de hiervoor genoemde verhogingen zijn aangebracht en de indexatie heeft plaatsgevonden, met € 46 te verlagen. In dat geval bedraagt de maximale arbeidskorting in 2017 € 3223.

Naast deze aanpassing van de maximale arbeidskorting, wordt ook het startpunt van de afbouw van de arbeidskorting aangepast. In 2016 ligt het startpunt van de afbouw op € 34.015. Op grond van het Belastingplan 2015, het Belastingplan 2016 en de inflatiecorrectie zou dit startpunt per 2017 worden verlaagd naar € 33.944. Voorgesteld wordt het startpunt van de afbouw van de arbeidskorting, nadat de hiervoor genoemde verlagingen zijn aangebracht en de indexatie heeft plaatsgevonden, verder te verlagen

met € 1500. In dat geval komt het startpunt van de afbouw van de arbeidskorting in 2017 op € 32.444 te liggen.

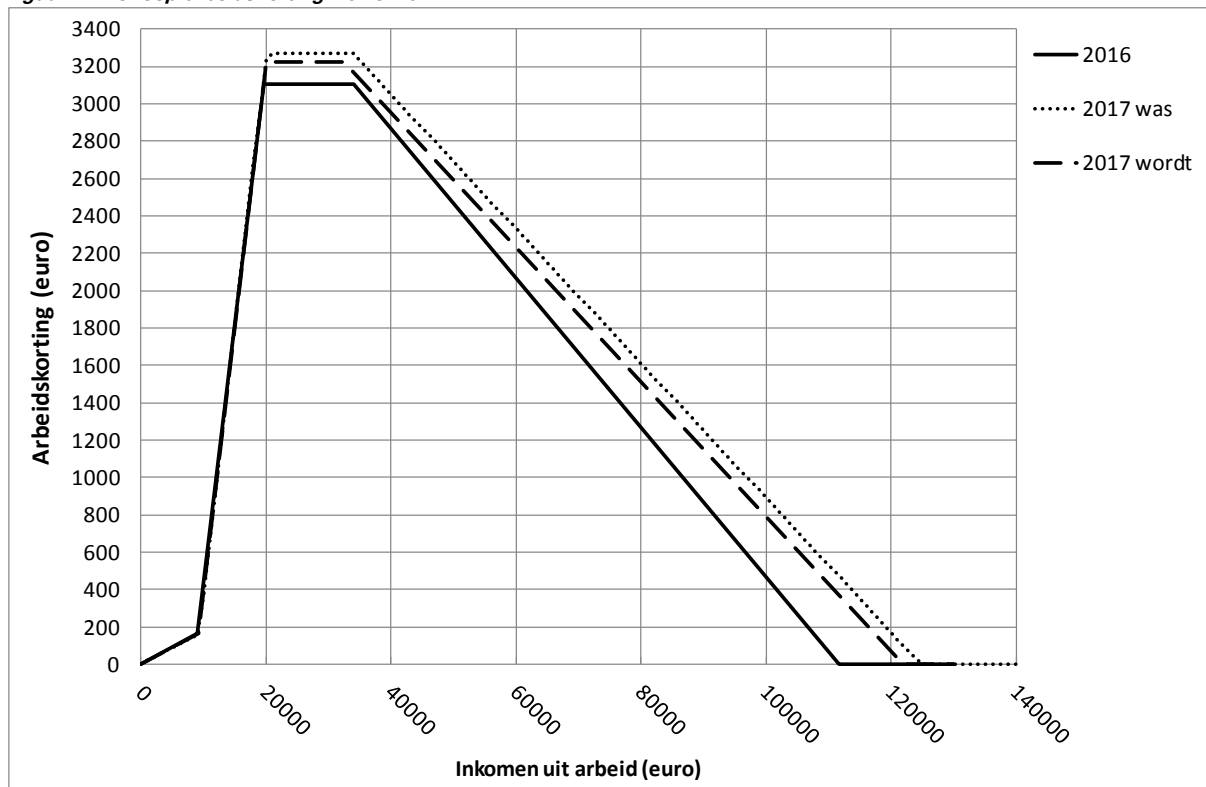
In de hierna opgenomen tabel is zichtbaar wat het startpunt en het eindpunt van de afbouw van de arbeidskorting is in de jaren 2016 en 2017, voor en na de wijzigingen die in dit wetsvoorstel opgenomen zijn.

Tabel 2: Hoogte afbouwgrens arbeidskorting 2016 t/m 2017 in €.

	2016	2017 was	2017 wordt
Startpunt afbouw	34.015	33.944	32.444
Eindpunt afbouwtraject	111.590	124.750	121.972

In de hierna opgenomen grafiek is het verloop van de arbeidskorting in de jaren 2016 en 2017 weergegeven. Voor 2017 wordt zowel het verloop zonder Belastingplan 2017 (2017 was) als met Belastingplan 2017 (2017 wordt) getoond.

Figuur 2: Verloop arbeidskorting 2016-2017



In de hierna opgenomen tabel is zichtbaar hoe hoog de arbeidskorting bij een bepaald inkomen is in de jaren 2016 en 2017, voor en na de wijziging van de maximale arbeidskorting en het startpunt van de afbouw van de arbeidskorting.

Tabel 3: Hoogte arbeidskorting bij een bepaald arbeidsinkomen in 2016 en 2017 in €.

Inkomen	2016	2017 was	2017 wordt
10000	400	364	361
20000	3103	3238	3192
30000	3103	3269	3223
40000	2864	3051	2951

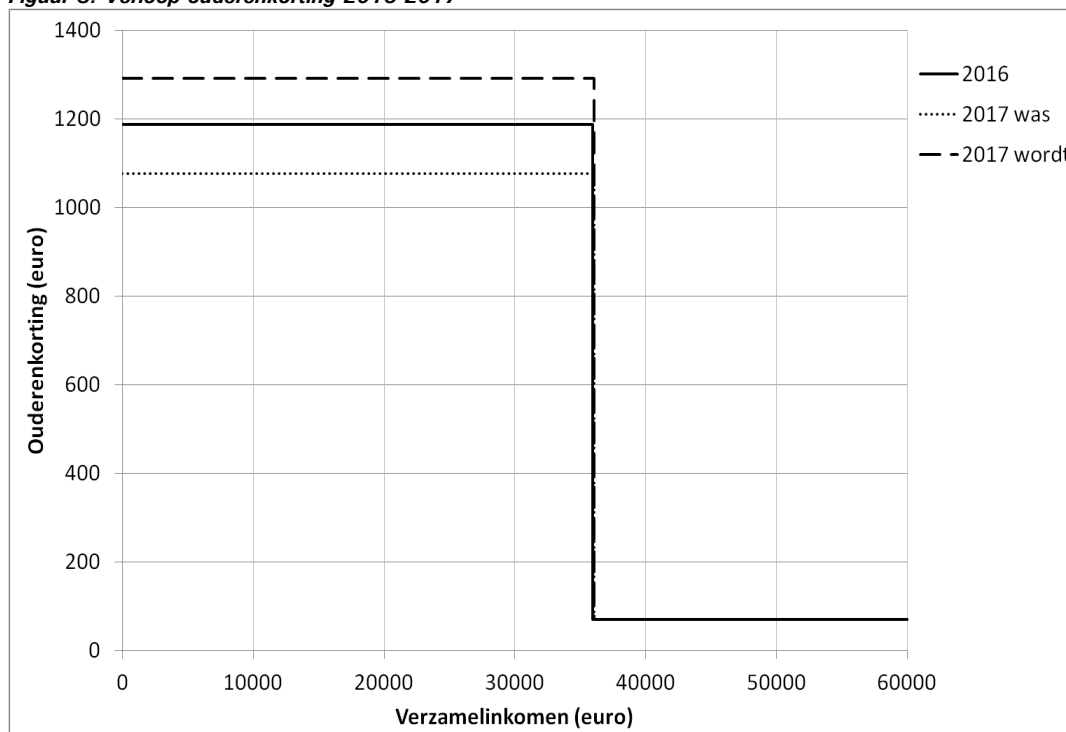
50000	2464	2691	2591
60000	2064	2331	2231
70000	1664	1971	1871
80000	1264	1611	1511
90000	864	1251	1151
100000	464	891	791
110000	64	531	431
120000	0	171	71
130000	0	0	0

Verhoging ouderenkorting

Op grond van het Belastingplan 2016 wordt de in die wet opgenomen verhoging van de ouderenkorting per 2016 van € 222 per 2017 grotendeels teruggedraaid. Het Belastingplan 2016 bevat namelijk een verlaging van de ouderenkorting per 2017 van € 114. Voorgesteld wordt om de ouderenkorting, nadat de hiervoor genoemde verlaging is aangebracht en de indexatie heeft plaatsgevonden, met € 215 te verhogen. In dat geval wordt de ouderenkorting per 2017 € 1292 (in 2016: € 1187) voor pensioengerechtigden met een verzamelinkomen van niet meer dan € 36.057. Met deze verhoging van de ouderenkorting wordt de koopkracht van pensioengerechtigden structureel verbeterd.

In de hierna opgenomen grafiek is het verloop van de ouderenkorting in de jaren 2016 en 2017 weergegeven, voor en na de in dit wetsvoorstel opgenomen verhoging van de ouderenkorting. Voor 2017 wordt zowel het verloop zonder Belastingplan 2017 (2017 was) als met Belastingplan 2017 (2017 wordt) getoond.

Figuur 3: Verloop ouderenkorting 2016-2017



Overzicht van heffingskortingen, tarieven en schijven

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 2017 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 2016 en 2017.

Tabel 4: Overzicht heffingskortingen, schijven en tarieven loon- en inkomstenbelasting 2016 en 2017

Heffingskortingen	Stand 2016	Stand 2017
Maximum algemene heffingskorting onder AOW-leeftijd	€ 2.242	€ 2.254
Maximum algemene heffingskorting boven AOW-leeftijd	€ 1.145	€ 1.151
Afbouwpercentage algemene heffingskorting	4,822%	4,787%
Minimale algemene heffingskorting onder AOW-leeftijd	€ 0	€ 0
Minimale algemene heffingskorting boven AOW-leeftijd	€ 0	€ 0
Maximum arbeidskorting	€ 3.103	€ 3.223
Afbouwpercentage arbeidskorting	-4%	-3,6%
Minimale arbeidskorting	€ 0	€ 0
Opbouwpercentage arbeidskorting	27,698%	28,317%
Maximum inkomensafhankelijke combinatiekorting	€ 2.769	€ 2.778
Jonggehandicaptenkorting	€ 719	€ 722
Ouderenkorting (lagere inkomens)	€ 1.187	€ 1.292
Ouderenkorting (hogere inkomens)	€ 70	€ 71
Alleenstaande ouderenkorting	€ 436	€ 438

Schijven en grenzen	Stand 2016	Stand 2017
Einde eerste schijf	€ 19.922	€ 19.982
Einde tweede schijf geboren voor 1 januari 1946	€ 34.027	€ 34.130
Einde tweede schijf geboren na 1 januari 1946	€ 33.715	€ 33.791
Einde derde schijf	€ 66.421	€ 67.072

Gecombineerde tarief IB/LB ⁴⁹	Stand 2016	Stand 2017
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	40,40%	40,80%
Tarief tweede schijf boven AOW-leeftijd	22,50%	22,90%
Tarief derde schijf	40,40%	40,80%
Tarief vierde schijf	52%	52%

5. Constructiebestrijding en aanpak belastingontwijking

Een van de voortdurende aandachtspunten van het fiscale beleid van het kabinet is de aanpak van internationale belastingontwijking, waarbij tegelijkertijd eerlijke concurrentie en het behoud van banen in Nederland zeker moet worden gesteld. Daarnaast neemt het kabinet waar nodig nationale maatregelen tegen constructies waarmee belasting ontweken of uitgesteld kan worden. Ieder jaar komen nieuwe ontwijkingsconstructies aan het licht, die fiscale gevolgen hebben die niet door de wetgever zijn bedoeld. Dit leidt tot ondermijning van de belastingmoraal van burgers die niet de mogelijkheid hebben belasting te ontwijken. Daarom stelt het kabinet ook dit jaar voor om enkele maatregelen te treffen tegen belastingontwijking. In dit wetsvoorstel zijn de volgende maatregelen opgenomen die bijdragen aan dit kabinetsbeleid: maatregelen tegen box 2-beleggen in vrijgestelde beleggingsinstellingen, het beperken van de reikwijdte van de toerekeningsstop van afgezonderde particuliere vermogens (APV's), de invoering van de nexusbenadering en aanpassing van de toegang bij de innovatiebox en de wijziging van enkele specifieke renteaftrekbepalingen. Deze maatregelen worden hierna toegelicht.

⁴⁹ Inclusief premie voor de volksverzekeringen.

5.1. Maatregelen box 2-beleggen in vrijgestelde beleggingsinstellingen

In een vrijgestelde beleggingsinstelling (vbi) kunnen beleggingen worden gehouden met een vrijstelling van vennootschapsbelasting (Vpb) voor de beleggingsresultaten. Voor een belastingplichtige kan het voordelig zijn om het overtollige vermogen uit zijn bv af te splitsen naar een vbi, zodat dit vermogen voortaan vrij van vennootschapsbelasting rendeert. Dit afsplitsen kan geruisloos, waardoor hij op dat moment in box 2 niet hoeft af te rekenen over de aanmerkelijkbelangclaim (ab-claim) op de aandelen in de bv. Ook kan het voor de belastingplichtige voordelig zijn om box 3-vermogen tijdelijk onder te brengen in een zogenoemde flits-vbi, waarin hij een aanmerkelijk belang heeft. Dat vermogen wordt dan tegen het einde van een bepaald jaar ondergebracht in die vbi en vervolgens in het begin van het tweede daaropvolgende jaar teruggehaald naar box 3. Dit vermogen wordt dan gedurende iets meer dan één jaar belast in box 2, met een vrijstelling van Vpb voor het behaalde rendement, terwijl dit vermogen twee jaar lang ook niet in box 3 belast wordt. In die periode valt namelijk twee keer de datum 1 januari, hetgeen de peildatum is voor de bepaling van de rendementsgrondslag van box 3. Op deze wijze kan tot bijna 50% van het rendement op dit vermogen onbelast blijven.

Een motie van de Tweede Kamerleden Bashir en Groot roept de regering op om met voorstellen te komen om sluiproutes te dichten waarmee box 2- en box 3-heffing kan worden uitgesteld of ontlopen.⁵⁰ Zoals hiervoor beschreven, kan box 2-heffing fiscaalvriendelijk worden bevorderd door vermogen waarop een ab-claim rust onder te brengen in een vbi. Box 3-heffing kan fiscaalvriendelijk ontgaan worden door dit vermogen tijdelijk in box 2 te plaatsen door in een vbi te beleggen. Daarom stelt het kabinet drie maatregelen voor die het minder aantrekkelijk maken om via box 2 in een vbi te beleggen. De eerste maatregel is dat voortaan in box 2 afgerekend moet worden over de positieve ab-claim als een lichaam waarin de belastingplichtige een aanmerkelijk belang heeft de vbi-status verkrijgt. Door deze maatregel kan een ab-claim niet langer doorgeschoven worden naar het fiscaalvriendelijke regime van de vbi. Om anticipatie op deze maatregel te voorkomen, wordt voorgesteld deze maatregel met terugwerkende kracht tot en met Prinsjesdag 2016 in werking te laten treden. De tweede maatregel is dat box 3-vermogen dat ondergebracht wordt in een vbi waarin de belastingplichtige een aanmerkelijk belang heeft niet alleen belast wordt in box 2, maar ook belast blijft in box 3 als dit vermogen binnen achttien maanden weer terugkomt naar box 3. Door deze maatregel wordt de flits-vbi tegengegaan. Wel komt er een tegenbewijsregel zodat er geen dubbele belastingheffing plaatsvindt als de belastingplichtige aannemelijk kan maken dat er een zakelijke reden was om het vermogen binnen achttien maanden weer terug te halen naar box 3. De derde maatregel is het automatisch koppelen van het percentage van het forfaitaire rendement uit een vbi aan het voor dat jaar geldende percentage van de hoogste schijf in box 3. Deze maatregel en een aantal meer technische wijzigingen worden nader toegelicht in het artikelsgewijze deel van deze memorie.

Om te voorkomen dat belastingplichtigen als gevolg van deze wetswijziging vermogen gaan onderbrengen in een buitenlands beleggingslichaam waarvan geen of nauwelijks winstbelasting wordt geheven in plaats van in een vbi, wordt voorgesteld de hiervoor beschreven maatregelen ook te laten gelden voor vermogen dat in een dergelijk buitenlands beleggingslichaam wordt ondergebracht.

⁵⁰ Kamerstukken II 2015/16, 34 302, nr. 58.

Onderzochte alternatieven

Het kabinet heeft ook twee andere maatregelen onderzocht die het minder aantrekkelijk maken om via box 2 in een vbi of in een buitenlands beleggingslichaam te beleggen. Die maatregelen worden hieronder beschreven.

Ten eerste betreft dit het in box 3 belasten van een aanmerkelijk belang in een vbi of in een buitenlands beleggingslichaam. Dit zou een inbreuk op het boxenstelsel betekenen, hetgeen zou leiden tot de nodige complexiteit. Daarnaast is het mogelijk om in een buitenlands beleggingslichaam activiteiten onder te brengen die met een relatief klein kapitaal, bijvoorbeeld door inzet van arbeid, een relatief hoge winst genereren. Deze relatief hoge winst zou dan onbelast blijven in box 2, terwijl in box 3 slechts belasting hoeft te worden betaald over het forfaitaire rendement over het relatief lage kapitaal. Het kabinet schat in dat hierop geconstrueerd gaat worden als deze maatregel genomen zou worden.

De tweede onderzochte maatregel betreft het niet toestaan van het in aanmerking nemen van een negatieve ab-claim bij de vervreemding van het aanmerkelijk belang in de vbi of in het buitenlands beleggingslichaam, met als gevolg dat onder omstandigheden in box 2 uiteindelijk niet het werkelijke rendement belast wordt, maar minimaal het rendement dat maximaal in box 3 in aanmerking moet worden genomen. Een negatieve ab-claim kan ontstaan doordat de belastingplichtige met een aanmerkelijk belang in een vbi of in een buitenlands beleggingslichaam jaarlijks een forfaitair rendement van 4%⁵¹ over de waarde in het economisch verkeer in aanmerking moet nemen in box 2⁵² en de verkrijgingsprijs van de aandelen of winstbewijzen in de vbi of in het buitenlands beleggingslichaam wordt verhoogd met dit forfaitaire voordeel. Op het moment van daadwerkelijke vervreemding van de aandelen of winstbewijzen is inkomstenbelasting (box 2) verschuldigd over het verschil tussen de overdrachtsprijs en de (verhoogde) verkrijgingsprijs. Een eventueel ab-verlies dat daarbij kan ontstaan, kan onder de huidige wetgeving verrekend worden of in een belastingkorting worden omgezet.

Deze maatregel roept veel vragen op, zoals wat te doen indien in een bepaald jaar meer dividend wordt uitgekeerd dan in box 2 minimaal in aanmerking moet worden genomen of de vraag of in totaal meer belast mag worden dan het minimumrendement in box 2 als het werkelijke langjarige rendement van de vbi of van het buitenlands beleggingslichaam niet hoger is. Ook deze maatregel zou in ieder geval tot complexiteit leiden voor zowel de belastingplichtige als voor de Belastingdienst.

Gezien de complexiteit die de onderzochte maatregelen met zich meebrengen, heeft het kabinet ervoor gekozen deze maatregelen niet in te voeren.

5.2. Beperking reikwijdte toerekeningsstop APV's

Met ingang van 1 januari 2010 worden het vermogen en het inkomen van een APV, bijvoorbeeld een trust of een (buitenlandse) particuliere stichting, belast bij de inbrenger van het vermogen (of bij zijn erfgenamen). Het kan gaan om inkomen uit werk en woning, inkomen uit aanmerkelijk belang of inkomen uit sparen en beleggen. Met de

⁵¹ Met ingang van 1 januari 2017 wordt dit, afgezien van de mogelijke bijstelling op grond van het met ingang van die datum in werking tredende artikel 10.6bis van de Wet IB 2001, 5,5%.

⁵² Wanneer er wel dividend wordt uitgekeerd wordt het forfaitaire rendement verminderd met dit dividend (maar niet verder dan tot nihil).

APV-wetgeving wordt beoogd geen ‘zwevend’, dat wil zeggen nergens belast, vermogen te laten bestaan.

In de APV-regeling tevens een bepaling opgenomen om dubbele belastingheffing te voorkomen: de zogenoemde toerekeningsstop. Deze toerekeningsstop voorkomt dat over dezelfde vermogensbestanddelen zowel belasting bij het APV als bij de inbrenger van het vermogen wordt geheven. De bezittingen en schulden alsmede de opbrengsten en uitgaven waarvoor het APV wordt betrokken in een winstbelasting, worden dan niet bij de inbrenger in aanmerking genomen bij de heffing van inkomstenbelasting. Deze toerekeningsstop geldt alleen als het APV zelf in een naar Nederlandse maatstaven reële heffing naar de winst wordt betrokken (van ten minste 10% over een vergelijkbare grondslag).

De APV-regeling als zodanig blijkt in de praktijk effectief bij de aanpak van belastingconstructies. Alleen de toerekeningsstop werkt in de praktijk niet uit zoals hij bedoeld is. De toerekeningsstop is bedoeld om dubbele belastingheffing te voorkomen, maar is steeds meer een route om toerekening aan de inbrenger te voorkomen, terwijl in het buitenland effectief (praktisch) geen (winst)belasting wordt geheven. Dat blijkt uit de ervaringen zoals die de afgelopen jaren zijn opgedaan. Sommige buitenlandse belastingstelsels (bijvoorbeeld in Cyprus, Hongkong, Liechtenstein, Malta en Singapore) lenen zich er in het bijzonder voor om op de Nederlandse toerekeningsstop in te spelen. Door de toerekeningsstop wordt in dergelijke situaties per saldo (nagenoeg) geen belasting betaald, niet in Nederland en niet (of nauwelijks) in het land waar het APV is gevestigd. Dat is in strijd met de bedoeling van de wetgever. Bovendien kan de toerekeningsstop ertoe leiden dat de gebruikelijkloonregeling, de terbeschikkingstellingsregeling en de dividendbelasting, in strijd met de bedoeling van deze regelingen, niet van toepassing zijn.

Belastingconstructies met APV's die dienen om de Nederlandse heffingsgrondslag uit te hollen, zijn het kabinet een doorn in het oog. Waar mogelijk bestrijdt de Belastingdienst dit soort belastingconstructies in de uitvoeringssfeer. Maar omdat de situaties zich in verschillende jurisdicties voordoen en naar de wetgeving van het desbetreffende land statutair bijvoorbeeld wel sprake kan zijn van een belastingheffing van 10%, maar op een ondoorzichtige manier de werkelijke belastingdruk lager is, is bestrijding moeilijk en tijdrovend. Tevens lijkt bestrijding onder de huidige wetgeving vaak niet mogelijk in gevallen waarin ook bij een (relatief) lage heffing bij het APV sprake is van een naar Nederlandse maatstaven reële heffing naar de winst, bijvoorbeeld door toepassing van een deelnemingsvrijstelling of een buitenlands tarief van precies 10%, terwijl indien het vermogen en het inkomen niet zouden zijn ondergebracht in een APV bij de inbrenger een (fors) hogere heffing in de inkomstenbelasting zou hebben plaatsgevonden.

Voorgesteld wordt daarom om de reikwijdte van de toerekeningstop te beperken (zie hierna). Om het belang van dit voorstel te benadrukken worden hierna drie belastingconstructies met de toerekeningsstop beschreven. De situaties hebben met elkaar gemeen dat de toerekeningsstop bewust wordt opgezocht waarbij er de facto (bijna) geen (winst)belasting wordt betaald en waardoor sprake is van strijdigheid met doel en strekking van de regeling. Van een “echte” compenserende heffing van een winstbelasting op het niveau van het APV is immers geen sprake.

1. Deelnemingsvrijstelling

In de eerste situatie gaat het om een door de inbrenger gehouden aanmerkelijk belang in een vennootschap dat is of wordt ingebracht in een buitenlandse APV en dat bij dit APV een deelneming vormt. Voor winsten van het APV geldt

een tarief van 10% of meer, maar de voordelen (zoals dividenden) die het APV uit de deelneming ontvangt, vallen onder een met de deelnemingsvrijstelling vergelijkbare vrijstelling. Deze situatie leidt tot een normaal tarief op het niveau van het APV maar met een grondslag van (bijna) nihil. Uitgaande van een vergelijking met de winstfeer kan er echter wel sprake zijn van een naar Nederlandse begrippen reële heffing. De toerekeningsstop wordt alsdan op basis van de huidige wetgeving op zichzelf terecht toegepast, maar feitelijk wordt er (bijna) geen belasting betaald. Dit terwijl die voordelen wel belast zouden zijn in box 2 als het door het APV gehouden aandelenbelang toegerekend zou worden aan de inbrenger van het vermogen (of, anders gezegd, indien dit niet zou zijn ingebracht in een APV).

2. In werkelijkheid wordt geen (reële) belasting betaald

In deze situatie is er naar de wetgeving van het land waar de APV is gevestigd weliswaar sprake van onderworpenheid aan belasting naar de winst, maar in werkelijkheid wordt er in dat land geen of nauwelijks belasting betaald. Deze constructie doet zich in vele verschijningsvormen voor: bijvoorbeeld een teruggaaf van een (groot) deel van de belasting op een later moment waardoor de belastingdruk uiteindelijk (veel) lager is dan 10%, of afspraken met de buitenlandse belastingdienst waardoor er in werkelijkheid minder belasting betaald wordt dan de belasting die het APV volgens de wetgeving aldaar verschuldigd is. Ook kan het voorkomen dat het lijkt alsof er een naar Nederlandse maatstaven reële heffing is omdat het tarief 10% is, maar de belastinggrondslag (veel) kleiner is waardoor er toch geen sprake is van een reële heffing. In die gevallen is de toerekeningsstop onterecht toegepast, maar is opsporing en bestrijding door de Belastingdienst zeer bewerkelijk.

3. Tarief van ten minste 10%

Sommige landen spelen in op onder andere het Nederlandse APV-regime door de mogelijkheid te bieden om te opteren voor een belastingheffing van exact 10%. Dit tarief is namelijk net voldoende om de toerekeningsstop te activeren. Het maakt in deze landen niet uit of het APV wel of niet een onderneming uitoefent in materiële zin. Het optionele tarief van 10% kan dus ook toegepast worden als het APV enkel banktegoeden of aandelen houdt. Met een APV die is gevestigd in een dergelijk land kan dus op eenvoudige wijze op de toepassing van de toerekeningsstop worden ingespeeld, maar met deze heffing van exact 10% is de belastingheffing wel een stuk lager dan de heffing in Nederland wanneer de toerekeningsstop niet van toepassing zou zijn. Dit verschil in belastingdruk werkt structuren in de hand die fiscaal zijn gedreven.

Voor de Belastingdienst is het zeer bewerkelijk om gevallen waarbij sprake is van onterecht gebruik van de toerekeningsstop, die zich in verschillende jurisdicties voordoen, te signaleren, waardoor belastingheffing in Nederland waarschijnlijk in veel gevallen onterecht achterwege blijft. De constructies die opgezet worden vergen onevenredig veel capaciteit van de Belastingdienst om te doorgronden en – waar dit onder de huidige wetgeving mogelijk is – te bestrijden. In de bijlage van deze memorie zijn enkele voorbeelden van constructies opgenomen die de noodzaak van reparatie laten zien.

In 2009 adviseerde de Raad van State de toerekeningsstop niet in te voeren. De Raad achtte het enkele feit dat een belasting naar de winst wordt geheven niet toereikend voor rechtvaardiging van deze uitzondering op de APV-regeling, omdat dubbele belasting ook kan worden voorkomen door bij degene aan wie het vermogen wordt toegerekend de geheven winstbelasting te verrekenen als ware deze belasting een belasting naar het inkomen. De Raad adviseerde toen de bepaling waarin de toerekeningsstop is opgenomen opnieuw te bezien.⁵³ De ervaringen van bijna zeven jaren APV-regeling leren dat de toerekeningsstop inderdaad een uitzondering is op de APV-regeling waar oneigenlijk gebruik of misbruik van wordt gemaakt. Bovendien wordt in de literatuur door sommige auteurs bepleit, dat behoefte bestaat aan een andere methode om dubbele belastingheffing te voorkomen.⁵⁴

Gezien het voorgaande stelt het kabinet voor om de reikwijdte van de toerekeningsstop te beperken en de voorkoming van dubbele belasting anders vorm te geven. Voorgesteld wordt om de toerekeningsstop alleen nog te laten gelden voor APV's voor zover die een reële, actieve onderneming drijven. Zo wordt onder meer een dam opgeworpen tegen het op relatief eenvoudige wijze opzoeken van de toerekeningsstop via een passieve APV die als houdstermaatschappij fungeert. Flankerend aan dit voorstel zullen, voor de

⁵³ Kamerstukken II 2008/09, nr. 31 930, nr. 4, blz. 13.

⁵⁴ X.G.R. Auerbach en S.H. Hompe, 'De wetgever en het APV-regime: 'kurieren am Symptom', *WFR* 2014/757.

situaties waarin de toerekeningsstop niet van toepassing is, in het Besluit voorkoming dubbele belasting 2001 (Bvdb 2001) aanvullende voorkomingsregelingen worden getroffen om bij de Nederlandse belastingheffing van de inbrenger rekening te houden met daadwerkelijk in het buitenland betaalde belasting.⁵⁵ Op grond van het Bvdb 2001 zal de door het APV in het vestigingsland betaalde winstbelasting kunnen worden verrekend met de door de inbrenger in Nederland verschuldigde inkomstenbelasting. Voor de buitenlandse heffing op APV-inkomsten in het land waar het vermogen van het APV zich bevindt, zal op grond van het Bvdb 2001 voorkoming van dubbele belasting worden verleend voor zover daar, op grond van een belastingverdrag of het Bvdb 2001, recht op zou hebben bestaan zonder de tussenkomst van het APV. Deze dubbele belasting is dan namelijk het gevolg van het feit dat Nederland het APV als transparant kwalificeert.

Dit voorstel wijzigt in wezen de scheidslijn tussen APV's waarvan het vermogen en het inkomen wel aan de inbrenger (of zijn erfgenamen) wordt toegerekend (die als het ware als transparant worden behandeld) en de APV's waarbij dit niet het geval is. Toerekening wordt hierbij nog meer het uitgangspunt. Het voor reële, actieve ondernemingen handhaven van de toerekeningsstop is in lijn met het Nederlandse internationale fiscale uitgangspunt dat ondernemingswinsten primair behoren te worden belast waar zij zijn gecreëerd.

Het voorstel geeft, samen met de voorstellen met betrekking tot vbi's, invulling aan de motie van de Tweede Kamerleden Bashir en Groot, waarin de regering opgeroepen wordt om met voorstellen te komen om sluiproutes te dichten waarmee box 2- en box 3-heffing kan worden uitgesteld of ontlopen.⁵⁶

Vanaf de inwerkingtreding van de voorgestelde beperking van de reikwijdte van de toerekeningsstop zullen in een (aanzienlijk) aantal gevallen waarin dit voorheen niet het geval was het door een APV genoten inkomen en gehouden bezittingen, zoals aandelen en winstbewijzen, worden toegerekend aan de inbrenger of aan diens erfgenamen. De aldus toegerekende aandelen en winstbewijzen kunnen bij die inbrenger of diens erfgenamen gaan behoren tot een aanmerkelijk belang. Het voorstel voorziet hierbij in overgangsrecht dat de verkrijgingsprijs van deze aandelen en winstbewijzen vaststelt. Deze wordt in beginsel vastgesteld op de historische verkrijgingsprijs van de inbrenger vóór de inbreng in het APV. Hiermee wordt voorkomen dat de constructies met APV's die in de afgelopen jaren hebben plaatsgevonden ertoe leiden dat over de waarde stijging van de aandelen en winstbewijzen tot het moment van inwerkingtreding van de voorgestelde wijzigingen, definitief geen belasting meer geheven kan worden. Om te voorkomen dat reeds genoten of reeds belast inkomen dubbel belast wordt of juist onbelast blijft, voorziet het overgangsrecht in enkele correcties op de historische verkrijgingsprijs. In het artikelsgewijze deel van deze memorie wordt nader ingegaan op dit overgangsrecht. Omdat op relatief eenvoudige wijze op dit overgangsrecht geanticipeerd kan worden, wordt voorgesteld dat de maatregel met terugwerkende kracht tot en met het moment van publicatie van het onderhavige wetsvoorstel in werking treedt.

⁵⁵ Het Bvdb 2001 voorziet reeds in voorkoming van dubbele belasting in geval van APV's voor box 2- en box 3-inkomen.

⁵⁶ Kamerstukken II 2015/16, 34 302, nr. 98.

5.3. Innovatiebox

De innovatiebox verlaagt het effectieve belastingtarief van de vennootschapsbelasting voor winst uit innovatieve activiteiten. Daarmee is de innovatiebox vooral een belangrijk instrument voor het vestigingsklimaat. Hierdoor wordt het immers aantrekkelijk om innovatieve activiteiten in Nederland te verrichten, waarmee de relatieve concurrentiepositie van Nederland wordt verbeterd. Dat is goed voor de concurrentiekracht van de Nederlandse economie en het bevordert hoogwaardige werkgelegenheid in Nederland. Daarnaast is de innovatiebox een instrument voor het bevorderen van innovatieve activiteiten in Nederland. Innovatie is een bron van welvaartsgroei en levert een bijdrage aan de versterking van de Nederlandse economie. De innovatiebox speelt een rol bij het bevorderen van innovatie, omdat de innovatiebox innovatieve bedrijven aanzet tot het doen van meer onderzoek en ontwikkeling en succesvolle innovatieve bedrijven belooft.

De innovatiebox is alleen bedoeld voor ondernemingen met een substantiële economische aanwezigheid in Nederland en voor innovatieve activiteiten die in Nederland worden ontplooid. Dit wordt voor de Nederlandse innovatiebox geborgd door het stellen van eisen aan de door de belastingplichtige verrichte activiteiten in Nederland (een zogenoemd substancecriterium). Door het vereiste dat de belastingplichtige voor de toepassing van de innovatiebox zelf een immaterieel activum heeft voortgebracht, wordt zeker gesteld dat ondernemingen die zich bedienen van kunstmatige structuren geen baat hebben bij de innovatiebox, terwijl reële innovatieve activiteiten effectief worden bevorderd en Nederland een aantrekkelijk vestigingsklimaat behoudt voor deze activiteiten. Alleen zo kan de innovatiebox effectief een bijdrage leveren aan innovatie en werkgelegenheid in Nederland.

Het substancecriterium mitigeert het risico dat een preferentieel regime, zoals een innovatiebox of een octrooi-box, wordt gebruikt voor belastingontwijking, doordat in een ander land ontwikkelde immateriële activa met minimale substance worden verschoven naar een land waar voor winst behaald met dat activum een laag tarief geldt. Zorgen over dergelijke belastingontwijking door middel van een innovatie- of octrooi-boxregime hebben ertoe geleid dat in de Gedragscodegroep van de Europese Unie afspraken zijn gemaakt over een verplicht substancecriterium. De Tweede Kamer is in december 2014 geïnformeerd over deze afspraken,⁵⁷ die nader zijn uitgewerkt in het *Base Erosion and Profit Shifting* (BEPS)-project van de Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling (OESO).

Nederland heeft zich actief ingespannen voor het welslagen van het BEPS-project. Het tegengaan van belastingontwijking is een doelstelling die het kabinet van harte ondersteunt. Het BEPS-project bestaat uit vijftien actiepunten en heeft geleid tot een aantal rapporten die op 5 oktober 2015 door de OESO zijn gepresenteerd. Het vijfde actiepunt zag onder meer op de invulling van het vereiste van substantiële activiteiten in preferentiële regimes voor intellectueel eigendom, zoals innovatie- en octrooi-boxen. De belangrijkste onderdelen van het rapport⁵⁸ zien op (a) de invulling van het substancecriterium door middel van de zogenoemde nexusbenadering (ook wel: *nexus approach*), (b) de criteria voor de toegang tot preferentiële regimes voor intellectueel eigendom en (c) bepalingen over transparantie. De afspraken met betrekking tot transparantie behoeven geen implementatie in Nederland; de belastingverdragen en het Verdrag inzake wederzijdse administratieve bijstand in belastingzaken (WABB-verdrag) bieden reeds voldoende basis tot uitwisseling van informatie. Met het onderhavige

⁵⁷ Kamerstukken II 2014/15, 25 087, nr. 80.

⁵⁸ OESO, *Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance*, 2015.

wetsvoorstel worden de nexusbenadering en de toegangscriteria geïmplementeerd in de Nederlandse innovatiebox. Deze voorstellen doen naar het oordeel van het kabinet geen afbreuk aan de relatieve concurrentiepositie van Nederland, omdat de nexusbenadering in OESO-verband is vastgesteld en ook de Europese Gedragsgroep toeziet op naleving ervan door de verschillende EU-lidstaten. In grote lijnen zal de wetgeving van EU-lidstaten en OESO-landen met een preferentieel regime voor intellectueel eigendom dus hetzelfde zijn.

Het substancecriterium in de huidige Nederlandse innovatiebox

De Nederlandse innovatiebox kent sinds de introductie een substancecriterium. Het criterium bestaat uit twee onderdelen. Allereerst komt alleen winst die toerekenbaar is aan in Nederland ontplooiende activiteiten en derhalve in Nederland wordt belast in aanmerking voor de innovatiebox. Dit wordt geborgd door de regelgeving met betrekking tot verrekenprijzen tussen gelieerde partijen, die is opgenomen in de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (Wet Vpb 1969) en in de bilaterale verdragen ter voorkoming van dubbele belasting die Nederland sluit. Daarenboven is voor toepassing van de innovatiebox vereist dat het immateriële activum door de belastingplichtige zelf is voortgebracht. Daarvan is slechts sprake als de Nederlandse belastingplichtige zelf de activiteiten heeft verricht die hebben geleid tot het voortbrengen van het immateriële activum. Als de bepalende activiteiten die leiden tot een immaterieel activum niet in Nederland plaatsvinden, bestaat dus voor dat activum geen recht op de innovatiebox. Het overnemen van immateriële activa van een (andere) gelieerde partij kan derhalve niet leiden tot een besparing van belasting. Genoemde substancecriteria kennen een benadering op basis van de uitgeoefende functies, dat wil zeggen dat de aard en omvang van de innovatieve activiteiten in Nederland bepalend zijn voor de toegang tot de innovatiebox. De huidige innovatiebox kent dus nu al (internationaal gezien bovengemiddelde) maatregelen om belastingontwijking tegen te gaan. De substancecriteria dragen bij aan het doel van de innovatiebox, te weten het verbeteren van het vestigingsklimaat voor innovatieve bedrijven en het stimuleren van bedrijven tot het doen van meer onderzoek en ontwikkeling.

De nexusbenadering als aanvullend substancecriterium

In OESO-verband is gekozen voor een substancecriterium dat een mathematische benadering kent. Deze benadering wordt op dit moment in Nederland nog niet toegepast, maar alle landen met een octrooi- of innovatiebox hebben zich gecommitteerd om deze benadering te implementeren. Daarbij worden de uitgaven van de belastingplichtige voor het voortbrengen van kwalificerende immateriële activa gebruikt als indicatie van de aan- of afwezigheid van substantiële activiteiten bij de belastingplichtige die een preferentieel regime wil toepassen voor intellectueel eigendom. Deze benadering wordt wel de nexusbenadering genoemd. Het kabinet heeft ingestemd met de nexusbenadering, omdat deze als doel heeft te voorkomen dat preferentiële regimes voor intellectueel eigendom kunnen worden gebruikt voor belastingontwijking. Omdat de Nederlandse innovatiebox op dit moment niet volledig in lijn is met de nexusbenadering, wordt de innovatiebox aangepast. Dat gebeurt met het onderhavige wetsvoorstel. Genoemde benadering komt bovenop en gaat in sommige gevallen verder dan de waarborgen tegen belastingontwijking die de Nederlandse innovatiebox reeds kent.

De nexusbenadering betekent dat, indien een gedeelte van de uitgaven van een belastingplichtige verband houdt met het uitbesteden van spur- en ontwikkelingswerk aan verbonden lichamen, een navenant deel van de voordelen niet in aanmerking komt

voor de innovatiebox. De aanwezigheid van substantiële activiteiten wordt zodoende bepaald aan de hand van de verdeling van de uitgaven in verband met spur- en ontwikkelingswerk tussen vennootschappen van een concern. De nexusbenadering schrijft daartoe voor dat de volgende formule wordt toegepast:

$$\text{kwalificerende voordelen} = \frac{\text{kwalificerende uitgaven} \times 1,3}{\text{totale uitgaven}} \times \text{voordelen}$$

Op grond van de nexusbenadering wordt het kwalificerende voordeel voor de innovatiebox dus bepaald door de kwalificerende uitgaven gedaan door de belastingplichtige ten behoeve van het voortbrengen van het kwalificerende immateriële activum te vermenigvuldigen met 1,3 (de teller), de uitkomst daarvan te delen door de totale uitgaven (de noemer) en de uitkomst daarvan te vermenigvuldigen met de voordelen die belastingplichtige verkrijgt uit kwalificerende immateriële activa. De noemer staat in deze berekening voor alle uitgaven gedaan door de belastingplichtige ten behoeve van het voortbrengen van het kwalificerende immateriële activum. De teller bestaat uit de totale uitgaven, verminderd met de uitgaven die verband houden met het uitbesteden van spur- en ontwikkelingswerk aan een verbonden lichaam. De nexusbenadering uit de OESO-afspraken kent daarbij een zogenoemde verhoging, die bepaalt dat de uitgaven in verband met het onderzoekswerk dat belastingplichtige zelf uitvoert of uitbesteedt aan niet-verbonden lichamen, mag worden vermenigvuldigd met 1,3. Deze verhoging kan er echter niet toe leiden dat de kwalificerende voordelen groter zijn dan de voordelen. Met de verhoging wordt een belastingplichtige die een beperkt deel van het spur- en ontwikkelingswerk uitbesteedt binnen de groep niet onmiddellijk geconfronteerd met een verlaging van het innovatieboxvoordeel. Deze verhoging beoogt recht te doen aan het feit dat ondernemingen ook uit zakelijke overwegingen een deel van het spur- en ontwikkelingswerk kunnen uitbesteden binnen de groep.

Voorbeeld

Een belastingplichtige heeft een immaterieel activum ontwikkeld, waarvoor hij een S&O-verklaring heeft gekregen. De *totale uitgaven* die hij in voorgaande jaren heeft gedaan ten behoeve van deze ontwikkeling zijn 1560, waarvan 800 betrekking heeft spur- en ontwikkelingswerk dat de belastingplichtige zelf heeft verricht, 200 betrekking heeft op het uitbesteden van spur- en ontwikkelingswerk aan derden en 560 betrekking heeft op uitbesteden aan verbonden lichamen. De belastingplichtige behaalt in het jaar 1200 *nettovoordelen*.

De *kwalificerende uitgaven* zijn 1300, te weten de uitgaven die betrekking hebben op spur- en ontwikkelingswerk dat de belastingplichtige zelf verricht (800) en de uitgaven die betrekking hebben op het uitbesteden van spur- en ontwikkelingswerk aan niet-verbonden lichamen (200), vermenigvuldigd met 1,3. De *totale uitgaven* zijn 1560. De *kwalificerende voordelen* bedragen derhalve:

$$\frac{1300}{1560} \times 1200 = 1000$$

Van de 1200 nettovoordelen die de belastingplichtige heeft behaald uit het immaterieel activum, wordt dus 1000 in de innovatiebox in aanmerking genomen.

De nexusbenadering kent ook bepalingen die moeten voorkomen dat belasting wordt ontweken door het overdragen van immateriële activa naar een vennootschap van het concern in een ander land. De Nederlandse innovatiebox kent reeds een verdergaande maatregel om dit te voorkomen, omdat slechts immateriële activa die door de belastingplichtige zelf zijn voortgebracht in aanmerking komen voor de innovatiebox. Aangekochte immateriële activa kwalificeren dus niet voor de innovatiebox. Omdat de Nederlandse innovatiebox voor deze activa dus al voldoende waarborgen biedt tegen

belastingontwijking, is het niet nodig om ook de OESO-afspraken met betrekking tot aangekochte immateriële activa expliciet te implementeren. Wel wordt van de gelegenheid gebruikgemaakt om in de wet te verduidelijken dat ingeval een onderneming een immaterieel activum verkrijgt en doorontwikkelt, het aangekochte activum zelf niet kwalificeert voor de innovatiebox. Alleen de voordelen die zijn toe te rekenen aan het doorontwikkelen van het activum door de belastingplichtige zelf kunnen onder voorwaarden in aanmerking komen.

In OESO-verband is overeengekomen dat de nexusbenadering als weerlegbaar vermoeden mag worden beschouwd. Dat betekent dat belastingplichtigen in bijzondere gevallen tegenbewijs kunnen leveren, indien vanwege uitzonderlijke omstandigheden de nexusbenadering geen recht doet aan de economische realiteit. Het kabinet ziet vooralsnog geen kans dit weerlegbaar vermoeden te implementeren, omdat niet duidelijk is welke uitzonderlijke omstandigheden het buiten toepassing laten van de nexusbenadering zouden rechtvaardigen. Indien in de praktijk blijkt dat de nexusbenadering in voorkomende gevallen onredelijk uitpakt, zal het kabinet de betreffende belastingplichtigen door middel van begunstigend beleid tegemoet komen.

Toegang tot de innovatiebox

In OESO-verband zijn ook afspraken gemaakt over – grenzen aan – de toegang tot regimes voor intellectueel eigendom. Intellectueel eigendom kan verschillende vormen hebben. Voorbeelden van intellectuele eigendomsrechten zijn octrooirechten, auteursrechten, merkenrechten, handelsnaamrechten, kwekersrechten en databankenrechten. De Nederlandse innovatiebox geldt niet voor alle intellectuele eigendomsrechten. De innovatiebox is gericht op het bevorderen van technische innovatie. Daarom kent de innovatiebox tot op heden drie ‘toegangstickets’: een octrooi of een kwekersrecht dat is verleend ter zake van een immaterieel activum, en een S&O-verklaring die ten behoeve van de S&O-afdrachtvermindering is afgegeven voor het speur- en ontwikkelingswerk dat heeft geleid tot het immateriële activum (S&O-activum). Merken, logo’s en daarmee vergelijkbare vermogensbestanddelen zijn uitdrukkelijk uitgezonderd van de innovatiebox, omdat deze rechten niet voortvloeien uit technische innovatie.

OESO-afspraken over toegang tot preferentiële regimes

In OESO-verband is afgesproken dat merken, logo’s en daarmee vergelijkbare vermogensbestanddelen worden uitgesloten. Dat was al het geval in de Nederlandse innovatiebox. Daarnaast zijn afspraken gemaakt over welke immateriële activa wel in aanmerking zouden kunnen komen voor de innovatiebox. Voor Nederland is met name relevant dat (i) octrooien, (ii) naar hun aard met octrooien vergelijkbare rechten als *utility models* (gebruiksmodel), kwekersrechten, vergunningen voor het in de handel brengen van een (wees)geneesmiddel en aanvullende beschermingscertificaten, (iii) programmatuur en (iv) overige activa die niet voor de hand liggen en nieuw en nuttig zijn, worden genoemd als mogelijke toegangstickets. Deze laatste categorie is zeer breed en zou daarom misbruikt kunnen worden om niet-innovatieve activiteiten te laten profiteren van een verlaagd belastingtarief. Daarom is het op grond van het hiervoor genoemde rapport slechts kleinere belastingplichtigen toegestaan met deze activa gebruik te maken van de innovatiebox. De toegang voor deze laatste categorie activa is daarom beperkt tot belastingplichtigen met, kort gezegd, een wereldwijde netto-groepsomzet van ten hoogste € 50 miljoen per jaar en voordelen uit intellectueel eigendom van ten hoogste € 7,5 miljoen per jaar.

Een immaterieel activum kan ook kwalificeren voor de innovatiebox op het moment dat er nog geen sprake is van een definitief octrooi of kwekersrecht, maar wel een aanvraag

hiertoe is ingediend. De reden is dat tijdens een dergelijke aanvraagperiode reeds juridische bescherming voor het immaterieel activum geldt en het immaterieel activum ook al winst kan genereren. In het vervolg van deze toelichting wordt onder een octrooi of kwekersrechts tevens verstaan de aanvraag van een octrooi of kwekersrecht. Toepassing van de innovatiebox dient echter uitsluitend plaats te vinden wanneer het octrooi of kwekersrecht ook daadwerkelijk wordt verleend en wordt voldaan aan de overige voorwaarden. Om die reden is ook een regeling opgenomen op grond waarvan het onterecht genoten voordeel wordt teruggenomen op het moment dat blijkt dat de aanvraag is afgewezen.

Met een octrooi, een met octrooi vergelijkbaar recht of programmatuur wordt verder gelijkgesteld een exclusieve licentie om een dergelijk activum te gebruiken op een bepaalde wijze, voor een bepaalde termijn of in een bepaald geografisch gebied. Een dergelijke licentie vervult immers een vergelijkbare rol voor de onderneming als het recht waar de licentie betrekking op heeft. Met deze gelijkstelling wordt het mogelijk gemaakt om de innovatiebox te gebruiken in gevallen waarin een octrooi is afgegeven aan een ander dan de belastingplichtige die het immateriële activum heeft ontwikkeld. Dat doet zich bijvoorbeeld voor bij ondernemingen die octrooien centraal beheren in een andere vennootschap dan de vennootschap die het speur- en ontwikkelingswerk doet. Indien een belastingplichtige beschikt over een octrooi of een met een octrooi vergelijkbaar recht kwalificeren ook alle immateriële activa die samenhangen met het activum waarvoor het octrooi of een met een octrooi vergelijkbaar recht is afgegeven of geregistreerd. Van samenhangende activa zal doorgaans sprake zijn indien de activiteiten van een onderzoeksafdeling van een onderneming leiden tot meerdere immateriële activa. In de regel zullen de kosten en opbrengsten van de onderzoeksactiviteiten die hebben geleid tot verschillende immateriële activa niet goed te scheiden zijn. In een dergelijk geval kwalificeren alle immateriële activa die voortvloeien uit het speur- en ontwikkelingswerk van deze onderzoeksafdeling, indien ten minste voor één van deze activa een octrooi of een met een octrooi vergelijkbaar recht is afgegeven of geregistreerd. Hetzelfde geldt als het gaat om programmatuur, ook dan kwalificeren alle immateriële activa die samenhangen met de programmatuur.

Verhouding en implementatie afspraken met reikwijdte Nederlandse innovatiebox

De hiervoor beschreven en in de OESO overeengekomen criteria voor de toegang tot een innovatiebox zijn op sommige punten anders dan die voor de huidige Nederlandse innovatiebox.

Met dit wetsvoorstel worden de vereiste aanpassingen in de toegang tot de innovatiebox geïmplementeerd. Daarnaast wordt, in lijn met de aanbeveling uit de Evaluatie innovatiebox 2010-2012 (hierna: de Evaluatie)⁵⁹ en Kansrijk Innovatiebeleid,⁶⁰ de S&O-verklaring centraal gesteld als toegangsticket voor de innovatiebox. Voor ieder (samenhangend) immaterieel activum is vereist dat het voortvloeit uit speur- en ontwikkelingswerk waarvoor aan de belastingplichtige een S&O-verklaring is afgegeven. Hierdoor wordt de binding van de kwalificerende innovatieve activiteiten met Nederland en het innovatieve karakter van de regeling verder versterkt.

Bij belastingplichtigen die gemiddeld over vijf jaar bezien een netto-groepsomzet hebben van meer dan € 50 miljoen per jaar (€ 250 miljoen over 5 jaar) of voordelen behalen uit innovatieve activa van meer dan € 7,5 miljoen per jaar (€ 37,5 miljoen over 5 jaar), vindt de innovatiebox verder slechts toepassing indien belastingplichtige naast deze

⁵⁹ Kamerstukken II 2015/16, 34 302, nr. 111.

⁶⁰ CPB, *Kansrijk Innovatiebeleid*, 2016, pagina 92.

S&O-verklaring ook beschikt over de hiervoor genoemde mogelijke toegangstickets (een zogenoemde dubbele toets). Een immaterieel activum kan kwalificeren als sprake is van een octrooi, kwekersrecht of vergunning voor het in de handel brengen van een geneesmiddel of programmatuur. Tevens kan in bepaalde situaties sprake zijn een kwalificerend immaterieel activum als sprake is van een aanvraag, exclusieve licentie of samenhangende activa.

Na de aanpassingen ingevolge dit wetsvoorstel bestaat de toets of voor een immaterieel activum gebruik kan worden gemaakt van de innovatiebox derhalve uit twee stappen. De eerste toets is of voor het speur- en ontwikkelingswerk dat heeft geleid tot het activum een S&O-verklaring is afgegeven. Daarmee wordt geborgd dat sprake is van technische innovatie. Deze toets geldt voor zowel grotere als kleinere belastingplichtigen. Als tweede stap moeten grotere belastingplichtigen toetsen of voor het activum een toegangsticket aanwezig is. Hiermee wordt de innovatiebox in overeenstemming gebracht met de OESO-afspraken.

Voorbeeld S&O-activa

Een belastingplichtige met een omzet uit innovatieve activa van meer dan € 7,5 miljoen per jaar of een netto-groepsomzet van meer dan € 50 miljoen per jaar (hierna: een grotere belastingplichtige) ontwikkelt één immaterieel activum. Hij heeft voor het speur- en ontwikkelingswerk dat heeft geleid tot het immateriële activum een S&O-verklaring verkregen (S&O-activum) en heeft verder geen kwalificerende vorm van juridische bescherming. Onder de huidige innovatiebox kwalificeert dit immateriële activum voor de innovatiebox. Onder de aangepaste innovatiebox zal dit activum niet kwalificeren, omdat niet wordt voldaan aan het vereiste dat voor het activum of voor de daarmee samenhangende activa een octrooi of een met een octrooi vergelijkbaar recht is afgegeven en het activum ook niet bestaat uit programmatuur. Evenmin beschikt de belastingplichtige over een exclusieve licentie of heeft de belastingplichtige een aanvraag ingediend voor een octrooi of kwekersrecht.

Voorbeeld programmatuur

Een grotere belastingplichtige ontwikkelt één immaterieel activum, dat bestaat uit programmatuur. Hij heeft voor het speur- en ontwikkelingswerk dat heeft geleid tot het immateriële activum een S&O-verklaring gekregen (S&O-activum). Onder de huidige innovatiebox kwalificeert het immateriële activum. Onder de aangepaste innovatiebox kwalificeert het immateriële activum ook, omdat het een S&O-activum betreft dat bestaat uit genoemde programmatuur.

Voorbeeld samenhangende activa

Een grotere belastingplichtige ontwikkelt verschillende immateriële activa ter verbetering van de printers die hij verkoopt. Voor de ontwikkeling van al deze activa heeft hij een S&O-verklaring gekregen. Tevens is voor een van deze immateriële activa een octrooi afgegeven. Onder de huidige innovatiebox kwalificeren deze immateriële activa omdat het S&O-activa zijn. Onder de aangepaste innovatiebox kwalificeren deze immateriële activa ook, omdat zij worden toegepast ten behoeve van dezelfde productgroep. Zij hangen dus samen met een S&O-activum waarvoor een octrooi is afgegeven.

Kwalificerende voordelen voor de innovatiebox

De nexusbenadering houdt – kort gezegd – in dat een deel van de voordelen uit immateriële activa niet in aanmerking komt voor de innovatiebox, indien de belastingplichtige speur- en ontwikkelingswerk uitbesteedt binnen de groep. De wijze waarop de kwalificerende voordelen uit immateriële activa worden bepaald, wijzigt met dit wetsvoorstel daarmee in beperkte mate. Daarnaast worden twee aspecten van het bepalen van de voordelen uit immateriële activa in de wet tot uitdrukking gebracht: het aggregatieniveau voor het bepalen van de voordelen en de wijze van het bepalen van de voordelen. Deze twee aspecten dienen uiteraard in onderling verband te worden gezien, aangezien het aggregatieniveau invloed heeft op de wijze van het bepalen van de voordelen.

Aggregatieniveau voor het bepalen van de voordelen

Een belastingplichtige die beschikt over meerdere kwalificerende immateriële activa hoeft de voordelen uit deze activa niet in alle gevallen per immaterieel activum vast te stellen. Indien de voordelen, de drempel en de nexusbreuk niet redelijkerwijs per

immaterieel activum kunnen worden bepaald, mogen zij per samenhangende groep van immateriële activa worden vastgesteld. Dat kan bijvoorbeeld het geval zijn indien het onderzoek van een onderzoeksafdeling jaarlijks leidt tot meerdere activa (waarvoor bijvoorbeeld een octrooi is verleend), waarbij het onderzoek voor de verschillende technologieën samenhangt en de technologie in verschillende producten wordt gebruikt. In een dergelijk geval is het redelijkerwijs niet mogelijk om voordelen toe te rekenen aan individuele immateriële activa en is een benadering per groep van immateriële activa geboden.

Wijze van bepalen van de voordelen

Nadat is vastgesteld of de voordelen die in aanmerking komen voor de innovatiebox worden bepaald per activum of per groep van samenhangende activa, rijst de vraag op welke wijze de voordelen worden berekend. Daarvoor geldt geen vaste rekenregel of vast percentage. Het bepalen van de voordelen is maatwerk en vereist een benadering waarbij rekening wordt gehouden met de specifieke feiten en omstandigheden. Per geval dient te worden vastgesteld wat de meest passende wijze is om de voordelen te berekenen. Dit wordt door middel van dit wetsvoorstel gecodificeerd. In de praktijk worden verschillende economische benaderingen gebruikt om de voordelen uit immateriële activa te bepalen. Daarbij kan onder andere worden gedacht aan de zogenoemde afpelmethode en de kostengerelateerde methode. De huidige in de praktijk veel gebruikte methoden en de gevallen waarin deze worden toegepast, zijn toegelicht in het beleidsbesluit van 1 september 2014.⁶¹

Administratieverplichtingen

Van belastingplichtigen die de innovatiebox toepassen, mag worden verwacht dat zij beschikken over documentatie waaruit blijkt dat zij de wettelijke bepalingen op de juiste wijze toepassen. In OESO-verband is afgesproken dat gebruikers van preferentiële regimes aan documentatievereisten moeten voldoen. In de Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR) is een algemene administratieverplichting opgenomen die een dergelijke documentatie van belastingplichtigen verlangt. Met het onderhavige wetsvoorstel wordt daarnaast een bijzondere administratieverplichting geïntroduceerd. Deze verplicht een belastingplichtige die de innovatiebox toepast om documentatie in zijn administratie op te nemen waaruit blijkt:

- dat de belastingplichtige een of meer kwalificerende immateriële activa bezit,
- wat de omvang is van de voordelen die belastingplichtige verkrijgt uit deze immateriële activa,
- wat de meest passende methode is voor het bepalen van de voordelen uit immateriële activa, en
- wat de omvang is van de uitgaven ten behoeve van de voortbrenging van de kwalificerende immateriële activa, uitgesplitst naar uitgaven voor het uitbesteden van spur- en ontwikkelingswerk binnen de groep en overige uitgaven.

De nu voorgestelde bijzondere verplichting vormt een aanvulling op de algemene administratieverplichting die is opgenomen in de AWR en bevat een niet-limitatieve opsomming van de documentatie die de belastingplichtige in elk geval in zijn administratie moet opnemen. Deze additionele verplichting geldt slechts voor gegevens

⁶¹ Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 1 september 2014, *Stcrt.* 2014, 25141.

die betrekking hebben op boekjaren die zijn aangevangen op of na 1 januari 2017. In dat kader gelden enkele overgangsbepalingen voor belastingplichtigen met betrekking tot boekjaren die zijn aangevangen voor 1 januari 2017.

S&O-verklaring

Zoals hiervoor benoemd wordt de S&O-verklaring centraal gesteld als toegangsticket voor de innovatiebox. Nu het niet meer mogelijk is om zonder S&O-verklaring toegang te hebben tot de innovatiebox, wordt in dit onderdeel kort uiteengezet hoe het proces met betrekking tot de S&O-verklaring is ingericht.

De belastingplichtige die spur- en ontwikkelingswerk verricht dient een S&O-verklaring aan te vragen bij de Rijksdienst voor Ondernemend Nederland (RVO.nl) om in aanmerking te kunnen komen voor de S&O-aftrek dan wel de S&O-afrachtvermindering (WBSO). De aanvraag wordt ingediend via het eLoket. RVO.nl beoordeelt de aanvraag en geeft, als aan de voorwaarden wordt voldaan, een S&O-verklaring af. Indien de aanvraag (gedeeltelijk) wordt afgewezen kan bezwaar worden gemaakt door middel van een gemotiveerd bezwaarschrift. Als de beslissing op het bezwaarschrift door RVO.nl ook afwijzend is, kan beroep worden aangetekend bij het College van Beroep voor het bedrijfsleven. In de S&O-verklaring zelf staat meer informatie over de bezwaar- en beroepsmogelijkheden. Meer informatie over het aanvragen van een S&O-verklaring kan worden gevonden op de site van RVO.nl.⁶²

Overgangsrecht

De wijzigingen in de innovatiebox treden in werking op 1 januari 2017, met dien verstande dat zij met het oog op de uitvoerbaarheid slechts toepassing vinden op boekjaren die aanvangen op of na 1 januari 2017. Voor immateriële activa die uiterlijk op 30 juni 2016 zijn voortgebracht gaat overgangsrecht gelden, indien de belastingplichtige met betrekking tot een dergelijk activum uiterlijk in het boekjaar waar 30 juni 2016 in valt, kiest voor toepassing van de innovatiebox. Het overgangsrecht voorziet erin dat de innovatiebox, zoals die gold op 31 december 2016, van toepassing blijft op deze activa. Het overgangsrecht eindigt voor boekjaren die uiterlijk eindigen op 30 juni 2021.

Daarnaast wordt overgangsrecht getroffen voor activa die vóór 1 januari 2017 zijn voortgebracht en waarvoor aan de belastingplichtige een octrooi of kwekersrecht is verleend, maar waarvoor voor de ontwikkeling aan de belastingplichtige geen S&O-verklaring is afgegeven. Deze activa worden aangemerkt als kwalificerende immateriële activa. Daardoor kwalificeren deze activa na afloop van het hiervoor beschreven overgangsrecht voor de aangepaste innovatiebox.

Tevens is overgangsrecht getroffen voor immateriële activa die zijn voortgebracht voor 1 januari 2017, maar waarvoor voor 1 juli 2016 nog geen octrooi of kwekersrecht is verleend. Dergelijke activa kwalificeren voor het nieuwe regime als het octrooi of kwekersrecht is verleend.

Gevolgen wijzigingen innovatiebox voor bestaande vaststellingsovereenkomsten

Alle bestaande vaststellingsovereenkomsten (VSO's) waarin afspraken over de toepassing van de innovatiebox zijn opgenomen, komen in beginsel te vervallen vanwege de ontbindende voorwaarde in de VSO dat bij relevante wetswijzigingen de VSO komt te vervallen.

⁶² <http://www.rvo.nl/subsidies-regelingen/publicaties-wbso> of <https://mijn.rvo.nl/wbso-fiscale-regeling-voor-research-en-development>.

Voor de belastingplichtigen die zijn aan te merken als kleinere belastingplichtigen, kwalificeert een immaterieel activum waarvoor enkel een S&O-verklaring is afgegeven als toegang tot de innovatiebox. Voor deze kleinere belastingplichtigen zal – in tegenstelling tot de andere belastingplichtigen – in de meeste gevallen de innovatiebox onverkort van toepassing blijven.

Voor deze kleinere belastingplichtigen zal het kabinet daarom uit doelmatigheidsoverwegingen onder voorwaarden goedkeuren dat de ontbindende voorwaarde in de bestaande VSO die betrekking heeft op artikel 12b (oud) van de Wet Vpb 1969 niet wordt vervuld. De concept-goedkeuring is opgenomen in het bij deze toelichting als bijlage opgenomen concept-beleidsbesluit.

Voor belastingplichtigen die geen kleinere belastingplichtige zijn, heeft de aanpassing van de innovatiebox mogelijk meer gevolgen. Belastingplichtigen die een nieuwe VSO overeen willen komen, kunnen contact opnemen met de betreffende inspecteur. De Belastingdienst streeft ernaar om waar dat nodig en mogelijk is, tijdig een nieuwe VSO overeen te komen. Hiertoe wordt extra capaciteit beschikbaar gesteld bij de Belastingdienst. Ondanks deze extra capaciteit is het waarschijnlijk niet mogelijk begin 2017 alle nu bestaande VSO's opnieuw af te sluiten. Voor de volledigheid zij opgemerkt dat een VSO onder bepaalde voorwaarden ook met terugwerkende kracht van toepassing kan zijn.

Reacties op de internetconsultatie

Op de internetconsultatie,⁶³ die liep van 19 mei 2016 tot en met 16 juni 2016, zijn in totaal 24 reacties binnengekomen, waarvan 17 openbaar zijn. De reacties zijn afkomstig van koepel- en belangenorganisaties (8) en particulieren en bedrijven (totaal 16). In alle reacties wordt het belang van de innovatiebox benadrukt. Voorafgaand aan de internetconsultatie is met VNO gesproken, waarbij VNO naar aanleiding van het eindrapport van het BEPS-project nogmaals het belang van de innovatiebox in zijn algemeenheid heeft onderstreept. Na afloop van de internetconsultatie is op ambtelijk niveau gesproken met EY over de gevolgen van het geconsulteerde wetsvoorstel voor een specifieke sector.

De volgende (7) koepel- en belangenorganisaties hebben openbaar gereageerd op de internetconsultatie:

- Federatie Nederlandse Levensmiddelen Industrie (FNLI);
- Vereniging Familiebedrijven Nederland (FBNed);
- Actal;
- The Netherlands British Chamber of Commerce;
- de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs;
- Register Belastingadviseurs; en
- VNO-NCW.

De volgende (10) particulieren en bedrijven hebben openbaar gereageerd op de internetconsultatie:

- VanOoijen Belastingadviseurs NV;

⁶³ De openbare reacties en de geconsulteerde conceptwettekst en conceptmemorie van toelichting zijn terug te vinden op:
<https://www.internetconsultatie.nl/innovatiebox>

- Otterspeer Haasnoot & Partners;
- dhr. G. Bennink;
- PNO Consultants;
- HGM Consultants;
- Omnyacc Huyg & Partners Belastingadviseurs;
- Rasser De Haan BV;
- NovioTax;
- AC Adviseurs; en
- HVK Stevens Belastingadvies.

Hierna bespreken we een overzicht van de meest in het oog springende punten. In een groot aantal reacties komt de dubbele toegangstoets aan de orde. Deze dubbele toets houdt in dat aan grotere ondernemingen slechts toegang tot de innovatiebox wordt verleend indien ze beschikken over zowel een S&O-verklaring alsook een zogenoemd 'juridisch ticket'. Van een juridisch ticket is sprake in geval van een octrooi, kwekersrecht, programmatuur of een vergunning voor het in de handel brengen van een geneesmiddel, of een exclusieve licentie op een van de voorgenoemde juridische tickets. Volgens de afspraken die in OESO-verband zijn gemaakt, zou het eisen van slechts een juridisch ticket ook voldoende zijn voor het verlenen van toegang tot preferentiële regimes voor immateriële activa. Daarom is in de internetconsultatie gevraagd de S&O-verklaring als toegangseis te laten vervallen en toegang toe te staan op basis van een van de voornoemde juridische tickets. Daarnaast wordt met betrekking tot het juridische ticket aangegeven dat in sommige gevallen geen octrooi kan worden aangevraagd in verband met bedrijfsgeheimen.

In de internetconsultatie wordt in veel reacties verzocht de juridische tickets breder te formuleren. Onder andere wordt voorgesteld een lijst op te nemen met rechten die vergelijkbaar zijn met patenten, octrooien en andere juridische tickets. Ook wordt voorgesteld om een ruimere toepassing te hanteren voor vergunningen die afgegeven worden om een geneesmiddel op de markt te mogen brengen. In het conceptwetsvoorstel worden vergunningen genoemd die zijn afgegeven door Europese instanties en in de consultatie is verzocht om een ruimere toepassing hiervan.

Uit veel reacties blijkt dat er problemen worden voorzien in de toepassing van de innovatiebox vanwege de aanvraagperiode van de juridische tickets, omdat het kan voorkomen dat het enige jaren duurt voordat het juridisch ticket – bijvoorbeeld een octrooi – daadwerkelijk is verleend. In de tussenliggende periode van aanvraag tot daadwerkelijke verlening van het juridisch ticket geniet belastingplichtige reeds juridische bescherming. De belastingplichtige zou voor die periode echter voor de voordelen die voortvloeien uit dat immaterieel activum geen innovatiebox mogen toepassen. Daarom wordt in deze reacties voorgesteld dit aan te passen en toepassing van de innovatiebox toe te staan vanaf het moment van aanvraag, indien ook aan de overige voorwaarden is voldaan.

In een aantal reacties wordt de vraag gesteld waarom bij de groepsbenadering voor de nexusbreuk wordt aangesloten bij het begrip 'verbonden lichaam' van artikel 10a, vierde lid, van de Wet Vpb 1969. Er wordt gesteld dat volgens de afspraken die zijn gemaakt

in OESO-verband zou moeten worden aangesloten bij 'zeer overheersende zeggenschap'. Daarom wordt gevraagd om aansluiting te vinden bij het begrip groepsmaatschappij van artikel 24b van Boek 2 van het Burgerlijk Wetboek, wat kort gezegd inhoudt dat sprake is van een groep bij een zeggenschap van 50% of groter.

Tevens worden enkele vragen gesteld over de grens voor kleinere belastingplichtige. Gevraagd wordt het begrip 'verwervingskosten' nader toe te lichten en voorbeelden te noemen van gevallen waarin de belastingplichtige in achtereenvolgende jaren als kleinere dan wel grotere belastingplichtige wordt aangemerkt. Daarnaast wordt gevraagd hoe moet worden omgegaan met verkorte boekjaren als gevolg van voeging in een fiscale eenheid of als gevolg van fusies en splitsingen. Ook wordt gevraagd om voor de grens van kleinere belastingplichtigen af te wijken van de OESO-afspraken en de *Small and Medium Enterprise*-grens (250 fte en € 43 miljoen eigen vermogen) van de Europese Commissie te hanteren. Hiermee zou worden voorkomen dat de voorgestelde grens voor kleinere belastingplichtigen met een grote inkoopcomponent onredelijk uitpakt.

Uitgaven ter zake van huisvestingskosten worden in het consultatievoorstel gekwalificeerd als indirecte kosten en komen derhalve niet in aanmerking voor de totale en kwalificerende uitgaven in de nexusbreuk. Dit is in lijn met hetgeen in OESO-verband is afgesproken. In de internetconsultatie is gevraagd of het juist is dat uitgaven aan bijvoorbeeld laboratoria waar R&D-activiteiten worden verricht, niet in aanmerking zouden moeten komen voor de nexusbreuk. In de reacties wordt verzocht huisvestingskosten op te nemen als directe kosten die mee worden genomen in de nexusbreuk.

In een groot aantal reacties is de vraag gesteld waarom het weerlegbaar vermoeden van het rapport voor actiepunten 5 van het BEPS-project van de OESO niet is opgenomen. In een paar reacties wordt aandacht gevraagd voor de gevolgen van het wetsvoorstel voor innovatieve activiteiten die door samenwerkingsverbanden worden verricht. Er wordt gevraagd naar de uitvoering van de nieuwe wetgeving door de Belastingdienst. Onder andere wordt gevraagd hoe wordt omgegaan met bestaande afspraken over toepassing van de huidige innovatiebox, of er voldoende capaciteit is bij de Belastingdienst om deze nieuwe wetgeving te implementeren en er wordt gevraagd naar mogelijke voorlichting door de Belastingdienst. In de consultatie is gevraagd de forfaitaire regeling te verruimen.

Wat betreft de administratieve lasten voor de belastingplichtigen van het conceptwetsvoorstel is geadviseerd om de regeldrukgevolgen van deze maatregelen kwantitatief in beeld te brengen en in de memorie van toelichting te beschrijven. Met betrekking tot de administratieve lasten wordt geadviseerd goede voorlichting te bieden over de uitbreiding van de administratieve en inhoudelijke eisen bij het toepassen van de innovatiebox en bestaande gebruikers hierover actief te informeren.

Ten slotte is in een aantal reacties de vraag aan de orde gekomen hoe moet worden omgegaan met gevallen waarbij de voordelen ten behoeve van de berekening van de nexusbreuk niet per activum kunnen worden berekend.

Herzieningen naar aanleiding van de consultatie

Naar aanleiding van de reacties op de internetconsultatie is het wetsvoorstel op een aantal punten gewijzigd. Daarnaast is, mede vanwege verzoeken die zijn gedaan in reacties op de internetconsultatie, de memorie van toelichting op enkele plekken

aangepast teneinde de werking van de wettekst te verduidelijken. Hierna wordt ingegaan op de belangrijkste wijzigingen die zijn aangebracht naar aanleiding van de internetconsultatie.

In de internetconsultatie zijn enerzijds opmerkingen gemaakt over de dubbele toets die plaatsvindt alvorens toegang wordt verleend tot de innovatiebox en anderzijds het beperkte aantal juridische tickets dat toegang tot de innovatiebox biedt. Het kabinet hecht veel waarde aan de S&O-verklaring als toegangselement. Niet alleen omdat het voor de Belastingdienst een goed uitvoerbaar controlemiddel is, maar ook omdat de S&O-verklaring de substance in Nederland waarborgt. Als de innovatieve activiteiten dan daadwerkelijk in Nederland zijn verricht, is het niet nodig de toegang van deze (technische) innovaties tot de innovatiebox verdergaand dan de OESO te beperken. Omdat de OESO de ruimte biedt om meer juridische tickets toe te staan dan in het consultatiedocument stonden genoemd, zijn daarom additionele juridische tickets opgenomen die toegang tot de innovatiebox verlenen. Deze additionele tickets zijn naar hun aard met octrooien vergelijkbare rechten, te weten utility models (gebruiksmodel) en aanvullende beschermingscertificaten. Tevens wordt in het navolgende punt ingegaan op het additionele ticket: de aanvraag.

De aanvraagperiode van een patent of octrooi kan meerdere jaren behelzen. Tijdens een dergelijke aanvraagperiode geldt reeds juridische bescherming voor het immaterieel activum en kan het immaterieel activum tevens al winst genereren. De OESO-afspraken bieden ruimte om toegang tot de innovatiebox te verlenen vanaf het moment van aanvraag van het 'juridisch ticket' in tegenstelling tot het moment van verlening waar in het conceptwetsvoorstel bij werd aangesloten. Derhalve is opgenomen dat voor de toepassing van de innovatiebox mag worden aangesloten bij het moment van aanvraag van een octrooi of kwekersrecht. Toepassing van de innovatiebox dient echter uitsluitend plaats te vinden wanneer de aanvraag ook daadwerkelijk wordt verleend en uiteraard wordt voldaan aan de overige voorwaarden. Om die reden is ook een regeling opgenomen op grond waarvan het onterecht genoten voordeel wordt teruggenomen op het moment dat blijkt dat het voordeel is afgewezen.

Daarnaast is het overgangsrecht verduidelijkt en is in het artikelsgewijze deel van deze memorie uitgebreider ingegaan op het overgangsrecht. In deze memorie is nader aandacht geschonken aan de samenloop van toepassing van de innovatiebox met een fiscale eenheid, een (ont)voeging/splitsing of geruisloze fusie. Tevens is een voorbeeld opgenomen waarin nader wordt ingegaan op het bepalen of een belastingplichtige kwalificeert als grotere of kleinere belastingplichtige voor de innovatiebox.

In de nieuwe wetgeving voor de innovatiebox staat de S&O-verklaring centraal als toegangsticket. In de memorie van toelichting is nader ingegaan op de rechtsbescherming en de gang van zaken ten aanzien van de aanvraagprocedure van een S&O-verklaring. In de memorie van toelichting is nader ingegaan op het uitsluiten van uitgaven die niet direct verband houden met het speur- en ontwikkelingswerk dat heeft geleid tot het immateriële activum. Het uitsluiten van indirecte uitgaven, zoals huisvestingskosten, is in OESO-verband besloten. In de memorie van toelichting is nader ingegaan op de begrippen voortbrengingskosten en kosten ter verwerving van de voordelen.

Tijdens de consultatie is gevraagd de bestaande forfaitaire regeling te verruimen. De forfaitaire regeling draagt voor een bepaalde groep belastingplichtigen bij aan de

vermindering van de complexiteit van de regeling namelijk de groep waarvoor de administratieve lasten van de innovatiebox niet opweegt tegen het daaraan verbonden belastingvoordeel. Het verruimen van de forfaitaire regeling ligt echter niet in lijn met het streven om toepassing van de innovatiebox meer te laten aansluiten bij daadwerkelijke innovatie. Bovendien zijn er geen aanwijzingen dat met de huidige grens van de forfaitaire regeling de oorspronkelijke doelstelling onvoldoende wordt bereikt.

In de consultatie is gevraagd naar de uitvoering van de nieuwe wetgeving door de Belastingdienst en hoe wordt omgegaan met bestaande afspraken over toepassing van de huidige innovatiebox, met name voor kleinere belastingplichtigen. In het algemeen deel van de toelichting wordt nader ingegaan op de bestaande afspraken in de zogenoemde vaststellingsovereenkomsten. Ook is een bijlage toegevoegd met een concept-beleidsbesluit waarin is opgenomen dat voor de kleinere belastingplichtigen uit doelmatigheidsoverwegingen onder voorwaarden wordt goedgekeurd dat de ontbindende voorwaarde in de bestaande VSO die betrekking heeft op artikel 12b (oud) van de Wet Vpb 1969 niet wordt vervuld. Dit betekent dat met het beleidsbesluit wordt voorkomen dat kleinere belastingplichtigen tijdelijk te maken krijgen met de twee systemen.

5.4. Wijziging van enkele specifieke renteaftrekbeperkingen

De wijzigingen in enkele specifiek renteaftrekbeperkingen zijn via internet geconsulteerd in de periode van 20 juni 2016 tot en met 18 juli 2016. Naar aanleiding van de reacties op de internetconsultatie is het wetsvoorstel op een aantal punten gewijzigd. Daarnaast is, mede vanwege de reacties de memorie van toelichting op enkele plekken aangepast teneinde de praktijk meer handvatten te geven over de reikwijdte van de voorgestelde wijziging. Aan het einde van dit onderdeel wordt nader ingegaan op de consultatie.

De vergoeding over vreemd vermogen, de rentebetaling, is in de vennootschapsbelasting in beginsel aftrekbaar bij de bepaling van de winst. Hoewel daartegenover staat dat rente aan de ontvangstkant in beginsel wordt belast, kan de allocatie van rentelasten binnen een internationaal concern evenwel van groot belang zijn voor de belastingdruk van ondernemingen. Hierbij geldt dat internationaal opererende ondernemingen in de praktijk kunnen inspelen op effectievetariefsverschillen die er tussen verschillende landen bestaan om de vennootschapsbelasting te drukken via grondslaguitholling binnen concernverband. Zo kan bijvoorbeeld worden ingespeeld op tariefsverschillen door vanuit een vennootschap in een laagbelastend land een lening te verstrekken aan een groepsvennootschap in een hoogbelastend land. De ontvangen groepsrente wordt dan niet of tegen een laag effectief tarief belast. De betaalde groepsrente komt ten laste van de grondslag van de groepsmaatschappijen met een hoger belastingtarief. Hetzelfde effect kan worden bereikt door gebruik te maken van internationale kwalificatieverschillen tussen verschillende belastingstelsels, waardoor de afgetrokken rente niet of pas op een (veel) later tijdstip wordt belast.

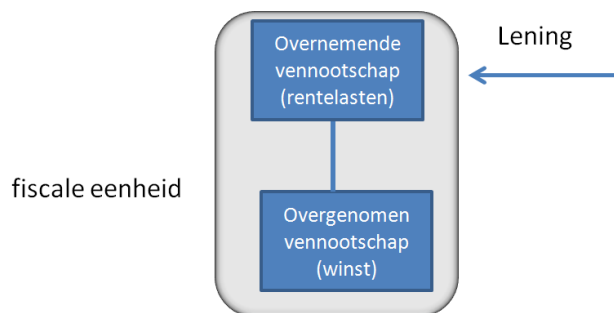
In de Wet Vpb 1969 is een aantal specifieke renteaftrekbeperkingen opgenomen om ongewenste vormen van grondslaguitholling door renteaftrek tegen te gaan. Zo bestaat er een specifieke renteaftrekbeperking gericht tegen structuren waarbij in Nederland belastbare winst door middel van het kunstmatig creëren van een renteaftrek wordt geërodeerd ten gunste van groepsvennootschappen met een lage belastingdruk (hierna: renteaftrekbeperking gericht tegen winstdrainage). Een lage belastingdruk bij de ontvanger kan hierbij, naast een laag tarief, ook voortkomen uit verliesverrekeningsmogelijkheden, internationale mismatches of speciale faciliteiten

waardoor er geen of een kleine grondslag is waarover belasting wordt geheven. De rente is in Nederland aftrekbaar tegen het statutaire Vpb- tarief, terwijl de daartegenover staande rentebate - bijvoorbeeld in een laagbelastend land - niet of tegen een laag effectief belastingtarief wordt belast. De renteaftrekbeperking gericht tegen winstdrainage bouwt voort op de zogenoemde fraus-legisjurisprudentie en is van toepassing als er sprake is:

- 1) van een schuld aan een verbonden lichaam of verbonden natuurlijke persoon,
- 2) van een zogenoemde 'besmette rechtshandeling' en
- 3) van een verband tussen de schuld en de besmette rechtshandeling.

Bij een dergelijke schuld wordt de renteaftrek beperkt tenzij tegenbewijs wordt geleverd door de belastingplichtige over de zakelijkheid van de rechtshandeling en financiering.

Om excessieve schuldfinancieringen bij overnameholdingconstructies te ontmoedigen, is de fiscale aftrekbaarheid van rente op bovenmatige schuldfinanciering bij overnames gevolgd door voeging in een fiscale eenheid beperkt door invoering van een overnameholdingbepaling. In de onderstaande figuur wordt dit geïllustreerd:



Het doel van de overnameholdingbepaling is om te voorkomen dat bovenmatige rente die is verschuldigd in het kader van de financiering van de overname, ten laste van de winst van de overgenomen vennootschap wordt gebracht. Een voorbeeld van een overnameholdingconstructie is de situatie waarin een private-equitygroep een Nederlandse bv overneemt via een Nederlandse overnameholding. Die overnameholding financiert de overname meestal met een combinatie van bankleningen en aandeelhoudersleningen. Daarna wordt een fiscale eenheid gevormd tussen de overnameholding en de overgenomen bv. De door de overnameholding betaalde rente kan in beginsel binnen de fiscale eenheid worden afgetrokken van de winst van de overgenomen bv. Daarmee zou de (fiscale) winst van deze bv (grotendeels) uit de heffingsgrondslag kunnen verdwijnen. De overnameholdingbepaling regelt dat de (bovenmatige) overnamerente in beginsel niet in aftrek komt voor zover de overnameholding op 'stand alone basis' niet genoeg eigen winst maakt om de overnamerente tegen af te zetten.

In de initiatiefnota van de Tweede Kamerleden Nijboer en Groot (PvdA) 'Private Equity: einde aan de excessen'⁶⁴ wordt door de initiatiefnemers onder andere ingegaan op de overnameholdingbepaling. Volgens de leden lijkt deze regeling redelijk te functioneren maar kan deze op een aantal punten robuuster gemaakt worden. In de kabinetsreactie⁶⁵

⁶⁴ Kamerstukken II 2015/16, 34 267, nr. 2.

⁶⁵ Kamerstukken II 2015/16, 34 267, nr. 3.

op de initiatiefnota heeft het kabinet allereerst het belang van de rol van private-equityinvesteerdere onderkend als alternatieve bron voor financiering van het Nederlands bedrijfsleven, naast bancaire krediet. Naast de rol als verstrekker van risicodragend vermogen is een vitale private-equitysector ook om een andere reden van belang. Voor Nederlandse pensioenfondsen vormen private-equityfondsen een alternatieve beleggingscategorie, naast aandelen en obligaties, die hun de mogelijkheid biedt hun beleggingen te diversificeren. Een onderzoek van de Erasmus Universiteit uit 2007⁶⁶ bevatte geen aanwijzingen dat de private-equitysector in Nederland gekenmerkt werd door excessen die leidden tot negatieve gevolgen voor de overgenomen bedrijven en hun stakeholders. Omdat echter in de maatschappelijke discussie over private equity ook andere, kritische geluiden te horen zijn, laat het kabinet opnieuw onderzoek uitvoeren naar de effecten van private-equityinvesteerdere in Nederland.

Het voorgaande laat onverlet dat het kabinet in de kabinetsreactie op de initiatiefnota heeft laten weten dat het de opvatting van de initiatiefnemers over de overnameholdingbepaling onderschrijft. Tijdens het notaoverleg op 21 maart 2016 is nogmaals herhaald dat het kabinet de drie door de initiatiefnemers genoemde aanpassingen in de overnameholdingbepaling zal opnemen in het pakket Belastingplan 2017.⁶⁷

In dit kader stelt het kabinet in de eerste plaats voor de berekeningssystematiek van de overnameholdingbepaling aan te scherpen voor het geval een overnameschuld door middel van een zogeheten ‘debt-push down’ van het niveau van de overnameholding naar het niveau van de overgenomen vennootschap verplaatst wordt. Verder wordt voorgesteld om de termijn van zeven jaar, waarbinnen de financiering moet worden afgebouwd van ten hoogste 60% van de verkrijgingsprijs naar ten hoogste 25% van de verkrijgingsprijs, nader aan te scherpen. Hiermee wordt voorkomen dat door de overgenomen vennootschap steeds onder een nieuwe overnameholding te hangen waardoor de termijn van zeven jaar voor de afbouw van de maximale niet bovenmatige financiering telkens opnieuw zou aanvangen. Tot slot wordt als derde voorgesteld om het eerbiedigende overgangsrecht niet meer van toepassing te laten zijn in de specifieke situatie dat een overnameholding op of na 1 januari 2017 in een nieuwe fiscale eenheid met een andere moeder wordt opgenomen. Hiermee wordt voorkomen dat bij een hernieuwende overname via een overnameholding na genoemde datum de oude financieringen onder het overgangsrecht blijven meelopen waardoor de overnameholdingbepaling in zoverre de facto buiten toepassing zou blijven.

In de kabinetsreactie bij de initiatiefnota is aangetekend dat nut en noodzaak van de overnameholdingbepaling bij een latere implementatie van een generieke renteaftrekbepaling, als gevolg van de uitkomsten van het BEPS-project van G20 en OESO (Based Erosion and Profit Shifting), ten principale wordt gezien. In de Anti Tax Avoidance Directive⁶⁸ van de Europese Commissie is, conform de BEPS-uitkomsten, een generieke renteaftrekbepaling opgenomen: een zogenoemde earnings-stripping-maatregel. Na invoering van een earnings-stripping-maatregel is de overnameholdingbepaling wellicht helemaal niet meer nodig. Het kabinet bevestigt dan ook hetgeen hierover in de kabinetsreactie bij de initiatiefnota is opgenomen.

⁶⁶ De Jong, Rooseboom, Verbeek en Verwijmeren, *Hedgefondsen en Private Equity in Nederland* (2007).

⁶⁷ Kamerstukken II 2015/16, 34 267, nr. 9, blz. 23.

⁶⁸ Voorstel voor een richtlijn van de Raad tot vaststelling van regels ter bestrijding van belastingontwijkingafspraken die de werking van de interne markt rechtstreeks schaden (COM (2016) 26).

In de kabinetsreactie op de initiatiefnota is tevens opgenomen dat zal worden gezien of naast de hiervoor genoemde wijzigingen in de overnameholdingbepaling nog andere maatregelen kunnen of moeten worden genomen om onwenselijke renteaftrek in het kader van overnames te bestrijden. Naar de mening van het kabinet kan pas van een effectieve set maatregelen kan worden gesproken als de aangekondigde maatregelen in de overnameholdingbepaling worden vergezeld van een aanpassing in de eerdergenoemde renteaftrekbeperking gericht tegen winstdrainage. Voorwaarde voor toepassing van die renteaftrekbeperking is dat de leningen zijn verstrekt door een 'verbonden lichaam'. Er is, kort gezegd, sprake van een verbonden lichaam indien een lichaam meer dan een derde belang houdt in een ander lichaam. In de praktijk is gebleken dat overnamestructuren soms zo worden of zijn vormgegeven dat er geen sprake is van formele verbondenheid terwijl er in materiële zin wel degelijk sprake is van verbondenheid omdat door verschillende investeerders wordt opgetreden als een samenwerkende groep. Het gaat in dergelijke gevallen om een gecoördineerde investering die in totaal ten minste een derde belang vertegenwoordigt. Met het expliciet wettelijk vastleggen dat ook sprake is van de vereiste "verbondenheid" bij de aanwezigheid van een samenwerkende groep kan grondslaguitholling dergelijke structuren effectiever worden bestreden. De maatregel heeft gevolgen voor binnenlandse en buitenlandse overnamepartijen. Naar verwachting zullen buitenlandse partijen in de praktijk meer te maken krijgen met de maatregel dan binnenlandse partijen omdat in internationale structuren er normaal gesproken eerder sprake van is dat de corresponderende rentebaten tegen een laag effectief tarief worden belast.

De voorgestelde aanpassing is naar de mening van het kabinet in lijn met de doelstellingen van het BEPS-project om grondslaguitholling en winstverschuivingen tegen te gaan en deze blijft – naar de mening van het kabinet – ook van belang als een earnings-stripping-maatregel zou worden geïmplementeerd.

De voorgestelde wijzigingen in de renteaftrekbeperking gericht tegen winstdrainage en in de overnameholdingbepaling zijn van toepassing voor boekjaren die aanvangen op of na 1 januari 2017.

Consultatie

Op de internetconsultatie zijn in totaal 10 reacties binnengekomen, waarvan 7 openbaar. De reacties zijn afkomstig van 6 koepel- of belangenorganisaties, 3 bedrijven en een natuurlijk persoon.

De openbare reacties op de internetconsultatie zijn ontvangen van:

- Netherlands British Chamber of Commerce;
- Register Belastingadviseurs;
- FNV;
- de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs;
- Nederlandse Vereniging van Participatiemaatschappijen;
- Baker & McKenzie; en
- De heer R.C.H.M. Huuskes.

De reacties geven een tweeledig beeld. Enerzijds worden (delen van) de maatregelen onderschreven. Anderzijds zijn er belangstellenden die hun aarzeling hebben bij (delen van) de maatregelen op zich dan wel bij het moment waarop de voorgestelde

maatregelen worden ingevoerd. Onderstaand wordt op de belangrijkste punten uit de reacties op de consultatie ingegaan.

Belangrijkste ingebrachte punten: 1. Invulling begrip ‘samenwerkende groep’

In de meeste reacties komt naar voren dat er behoefte is aan een meer concrete invulling van het begrip samenwerkende groep. Er wordt hierbij gewezen op de onzekerheid die een dergelijke materiële toets voor de praktijk kan opleveren en op de onwenselijkheid daarvan. Of er sprake is van een samenwerkende groep in de zin van de voorgestelde aanpassing van de bepaling tegen winstdrainage door rente-aftrek, is afhankelijk van feiten en omstandigheden van het individuele geval. Hoewel het wettelijk vastleggen van een meer materiële toets als de “samenwerkende groep” rechtsonzekerheid tot gevolg kan hebben, heeft dit naar de mening van het kabinet de voorkeur boven het op basis van bestaande structuren nauwkeuriger omschrijven van de situaties die wordt bestreden. Indien dit laatste al mogelijk zou zijn, dat zou dit als reële risico hebben dat de aanscherping relatief eenvoudig kan worden ontweken door de structuur iets anders vorm te geven. Naar aanleiding van de consultatie is het artikelsgewijze deel van deze memorie van toelichting wel aangevuld en verduidelijkt ten einde de praktijk meer handvatten te geven over de reikwijdte van de voorgestelde wijziging en begrip samenwerkende groep.

Belangrijkste ingebrachte punten: 2. Eerbiedigende werking aanpassing renteaftrekbepierking gericht tegen winstdrainage voor bestaande situaties

Door verschillende belangstellenden wordt vanwege de voorgestelde wijziging van de renteaftrekbepierking gericht tegen winstdrainage gevraagd om eerbiedigende werking voor bestaande situaties. Door het verlenen van een eerbiedigende werking zou de nu geldende regeling van toepassing blijven op bestaande rechtsposities en verhoudingen.

Uitgangspunt is dat een nieuwe wettelijke regeling niet alleen van toepassing is op hetgeen na de inwerkingtreding voorvalt, maar ook op hetgeen bij de inwerkingtreding reeds bestaat. In beginsel heeft een nieuwe wettelijke regeling onmiddellijke werking.⁶⁹ Het voorgaande laat onverlet dat deze onmiddellijke werking – naar aanleiding van een belangenafweging – opzij kan worden gezet voor bestaande rechtsposities en verhoudingen. Bij die belangenafweging spelen, zo blijkt onder meer uit de aanwijzingen voor de regelgeving, de al dan niet aanwezige gerechtvaardigde verwachtingen omtrent het voortduren van een regeling een rol en is van belang of er sprake is van een grote breuk met het oude recht.⁷⁰ Daarnaast kunnen naar de mening van het kabinet bij die belangenafweging bijvoorbeeld het doel van de voorgestelde aanpassing, de budgettaire aspecten en de uitvoeringsaspecten meewegen.

Indien deze uitgangspunten worden toegepast op de wijziging van de renteaftrekbepierking gericht tegen winstdrainage komt het kabinet tot de navolgende weging. Het bieden van eerbiedigende werking zou er in dit geval toe leiden dat er gebruik kan blijven worden gemaakt van kunstmatige structuren waarbij rentelasten worden gecreëerd die de Nederlandse belastinggrondslag uithollen, terwijl het kabinet juist ook deze wenst te bestrijden.

Daarnaast is de mogelijkheid om een groep aandeelhouders die in eenstemmigheid samenwerken ten aanzien van een bepaald doel aan te merken als samenwerkende groep niet nieuw. Zo is dit standpunt al eens bevestigd in jurisprudentie van de Hoge

⁶⁹ Aanwijzing voor de regelgeving, Aanwijzing 166 (onmiddellijke werking).

⁷⁰ Zie ook de bijlage bij de brief van de Staatssecretaris van Financiën van 8 oktober 1996 (Kamerstukken II 1996/97, 25 212, nr. 1).

Raad.⁷¹ Bij de behandeling van de Invoeringswet vereenvoudiging en flexibilisering bv-recht is in het kader van de renteaftrek gericht tegen winstdrainage voorts aangegeven dat onder omstandigheden ook bij een groep samenwerkende aandeelhouders – bij elk van die aandeelhouders – sprake kan zijn van een kwalificerend belang.⁷² Verder wordt het standpunt in voorkomende gevallen in de praktijk ook door de Belastingdienst ingenomen. Gelet op voorgaande is het kabinet van mening dat de gebruikers van deze aftrek, ook gezien de zeer uitdrukkelijke constructies die zijn toegepast, zich konden realiseren dat zij buiten de bedoeling van de wetgever traden, waarmee een gerechtvaardigde verwachting niet aan de orde kan zijn. In die zin is er ook geen grote breuk met het huidige recht.

Vervolgens wordt erop gewezen dat het bieden van eerbiedigende werking ertoe zou leiden dat de budgettaire opbrengst in de eerste jaren fors lager is. Ten slotte is de maatregel zonder eerbiedigende werking voor de Belastingdienst in de uitvoering het meest eenvoudig.

Alles overziend meent het kabinet dat er geen aanleiding is om af te wijken van het uitgangspunt van onmiddellijke werking. Er wordt in dit voorstel dan ook niet in eerbiedigende werking voorzien voor de wijziging van de renteaftrekbeperking gericht tegen winstdrainage.

Belangrijkste ingebrachte punten: 3. Aanpassing overgangsrecht overnameholdingbepaling

In vrijwel alle reacties op de internetconsultatie wordt aangegeven dat de beperking van het bestaande eerbiedigende overgangsrecht voor de overnameholdingbepaling, zoals die was opgenomen in het consultatiedocument, te vergaand is. Met name de omstandigheid dat genoemde beperking met ingang van 1 januari 2017 ook zou gaan gelden voor situaties waarin vóór die datum een nieuwe fiscale eenheid is aangegaan, stuit op grote bezwaren. Het kabinet erkent dat de maatregel zoals neergelegd in het consultatiedocument gevolgen kan hebben voor structuren en financieringen die tot nu toe onder het overgangsrecht vallen. Daarmee zijn, anders dan bij situaties die worden geraakt door de invoering van het begrip samenwerkende groep, in deze situaties door het kabinet bij belastingplichtigen gerechtvaardigde verwachtingen gewekt. Het kabinet is de belangstellenden op dit punt dan ook tegemoet gekomen. De wettekst en de memorie van toelichting zijn op dit punt aangepast.

Belangrijkste ingebrachte punten: 4. Aanpassing invulling “andere fiscale eenheid” ten behoeve van overgangsrecht

In een enkele reactie op de consultatie komt naar voren dat er onduidelijkheid bestaat over wat er dient te worden begrepen onder “andere fiscale eenheid”. Dit is van belang bij de vraag wanneer het bestaande eerbiedigende overgangsrecht bij de overnameholdingbepaling ook na de voorgestelde aanpassing van toepassing blijft. Het artikelsgewijze deel van de memorie van toelichting is aangevuld teneinde de gevraagde duidelijkheid te geven.

Belangrijkste ingebrachte punten: 5. Samenloop huidige pakket aan maatregelen en Anti Tax Avoidance Directive (ATAD)

Uit de consultatie blijkt verder dat bij een deel van de belangstellenden behoefte bestaat aan een nadere toelichting hoe de wijzigingen op het gebied van renteaftrekbeperkingen zich verhouden tot de aanstaande wijzigingen, eveneens op het gebied van

⁷¹ Zie onder meer BNB 1994/88, r.o. 3.3 e.v. en BNB 1998/128, r.o. 3.3 e.v.

⁷² Kamerstukken II 2010/11, 32 426, nr. 7, blz. 10.

renteaftrekbeperkingen, als gevolg van ATAD. De Nederlandse vennootschapsbelasting kent een aantal specifieke renteaftrekbeperkingen. Deze renteaftrekbeperkingen hebben als doel om grondslaguitholling via renteaftrek te voorkomen. Bij de implementatie van de earnings-strippingmaatregel uit de ATAD, zal – met het oog op het voorkomen van overlap, overkill en ingewikkelde samenloop – ten aanzien van iedere specifieke renteaftrekbeperking worden beoordeeld of het wenselijk is dat deze naast de generieke renteaftrekbeperking blijft bestaan. Nadat duidelijk is hoe de earnings-strippingregeling zal worden vormgegeven, kan worden beoordeeld of daarnaast nog behoefte bestaat aan een bepaling die specifiek gericht is tegen excessieve financiering van overnames, zoals de bestaande overnameholdingbepaling. Het kabinet stelt niettemin voor om deze bepaling ook nu aan te passen omdat hierdoor de doelstellingen van de overnameholdingbepaling beter wordt bereikt. Het kabinet acht de in het onderhavige wetsvoorstel opgenomen maatregelen daarom vooralsnog wenselijk. Ten aanzien van de beoogde wijzigingen in de renteaftrekbeperking gericht tegen winstdrainage geldt eveneens dat dit artikel zo effectief mogelijk zou moeten werken met het oog op het tegengaan van de uitholling van de Nederlandse belastinggrondslag. Overigens zal naar verwachting van het kabinet de specifieke renteaftrekbeperking gericht tegen winstdrainage ook na implementatie van een earnings-strippingmaatregel nog steeds van grote waarde zijn.⁷³

6. Stimulering start-ups

In de begeleidende brief bij het Belastingplan 2016 is aangekondigd dat het kabinet vanaf 2017 € 50 miljoen per jaar beschikbaar stelt voor de stimulering van start-ups/mkb.⁷⁴ Het kabinet stelt voor hiervan een deel te bestemmen voor een versoepeling van de gebruikelijkloonregeling voor innovatieve start-ups.⁷⁵

Start-ups die zich bezighouden met speur- en ontwikkelingswerk moeten voor deze werkzaamheden extra investeringen doen. Innovatieve bezigheden zijn met bovengemiddelde onzekerheid omgeven: de kans dat innovaties mislukken, is groter dan de kans dat een beproefde activiteit mislukt. Dit betekent dat veel bedrijven terughoudend zijn met investeringen in speur- en ontwikkelingswerk. Dergelijk speur- en ontwikkelingswerk is echter van groot belang voor de economie. Ook andere bedrijven profiteren via kennisspillovers vaak van het speur- en ontwikkelingswerk van deze innovatieve start-ups. Gelet op de hiervoor genoemde aspecten stelt het kabinet voor dergelijke innovatieve start-ups extra te stimuleren. Er is voor gekozen om dit te doen via een gerichte verruiming van de zogenoemde gebruikelijkloonregeling.

Onder de huidige gebruikelijkloonregeling wordt het belastbare loon van directeuren-groottaandeelhouders (dga's) ten minste gesteld op het hoogste van de volgende bedragen:

- a. 75% van het loon uit de meest vergelijkbare dienstbetrekking;
- b. het hoogste loon van de werknemers die in dienst zijn van hetzelfde bedrijf of van met het bedrijf verbonden bedrijven;
- c. € 44.000 (bedrag 2016).

⁷³ Tijdens het Algemeen Overleg over de voorstellen van de Europese Unie ter uitvoering van de BEPS-afspraken op 10 maart 2016 heeft de Staatssecretaris van Financiën opgemerkt dat artikel 10a van de Wet Vpb 1969 waarschijnlijk in stand moet blijven maar dat daar nog geen eendoordeel over is (Kamerstukken II 2015/16, 22 112, nr. 2108, blz. 42).

⁷⁴ Kamerstukken II 2015/16, 34 302, nr. 5, blz. 3.

⁷⁵ Deze voorstellen zijn toegelicht in de brief van de Minister van Economische zaken van 24 mei 2016, Kamerstukken II 2015/16, 32 637, nr. 241.

Op grond van de voorgestelde maatregel mag vanaf 2017 het belastbare loon van directeur-groootaandeelhouders (dga's) van innovatieve start-ups voor de toepassing van de gebruikelijkloonregeling worden vastgesteld op het wettelijke minimumloon. Dit zal mogelijk worden gemaakt voor dga's van bedrijven die speur- en ontwikkelingswerk verrichten en voor de toepassing van de S&O-aftrekvermindering als starter worden aangemerkt.

Volgens de start-upsector is het internationaal gebruikelijk dat de dga in de eerste jaren afziet van loon zodat de middelen in de onderneming kunnen worden geïnvesteerd.⁷⁶ Voor dga's van (startende) ondernemingen met lage of geen winst is het onder omstandigheden mogelijk het loon in overleg met de Belastingdienst op een lager bedrag vast te stellen dan bij dga's van andere ondernemingen. Dat proces wordt door sommige start-ups ervaren als tijdrovend met een onzekere uitkomst.

Doordat de dga als gevolg van de voorgestelde maatregel zichzelf minder loon hoeft uit te betalen, blijft er met deze maatregel meer geld in de start-up beschikbaar om te kunnen groeien. Daarnaast kunnen innovatieve start-ups gebruikmaken van deze regeling zonder met de Belastingdienst in overleg te moeten treden.

Deze maatregel is voorzien van een horizonbepaling, op grond waarvan deze bepaling vervalt per 1 januari 2022, tenzij de maatregel voor die datum positief wordt geëvalueerd.

7. Verlenging van de eerste tariefschijf van de vennootschapsbelasting

De eerste tariefschijf van de vennootschapsbelasting van 20% wordt in 2018 verlengd van € 200.000 naar € 250.000 en in 2021 van € 250.000 naar € 350.000. Deze maatregel is aangekondigd in de brief van 1 juli 2016 van de Staatssecretaris van Financiën over de voorgestelde uitfasering van het pensioen in eigen beheer.⁷⁷ Van de verlenging van de Vpb-tariefschijf profiteert het gehele in Nederland actieve bedrijfsleven en in het bijzonder het midden- en kleinbedrijf (mkb). De schijfverlenging maakt tevens het opbouwen van nettovermogen in de bv aantrekkelijker en past in de geest van de motie Neppérus,⁷⁸ waarin het kabinet is opgeroepen het fiscale vestigingsklimaat op een verantwoorde manier aantrekkelijk te houden.

8. Maatregelen als gevolg van jurisprudentie

8.1. Teruggaaf dividendbelasting voor niet-ingezetenen en heffingvrij vermogen voor buitenlands belastingplichtigen

Naar aanleiding van jurisprudentie van de Hoge Raad (HR) en het Hof van Justitie van de Europese Unie (HvJ EU) en gelet op het EU-recht wordt in de dividendbelasting een teruggaafregeling ingevoerd. Verder wordt in de inkomstenbelasting geregeld dat ook bij (niet-kwalificerende) buitenlandse belastingplichtigen met een box 3-inkomen het heffingvrije vermogen in aanmerking wordt genomen.⁷⁹ Toepassing van beide

⁷⁶ Kamerstukken II 2015/16, 32 637, nr. 241, blz. 13.

⁷⁷ Kamerstukken II 2015/16, 34 302, nr. 122, blz. 3.

⁷⁸ Kamerstukken II 2015/16, 34 302, nr. 73.

⁷⁹ HR 4 maart 2016, nr. 12/02502bis, ECLI:HR:2016:362, HR 4 maart 2016, nr. 12/04717bis, ECLI:HR:2016:361, HR 4 maart 2016, nr. 12/03235bis, ECLI:HR:2016:363, en HvJ EU 17 september 2015, nrs. C-10/14 (J.B.G.T. Miljoen), C-14/14 (X) en C-17/14 (Société Générale S.A.), ECLI:EU:C:2015:608.

maatregelen is vooruitlopend op wetgeving reeds bij beleidsbesluit goedgekeurd.⁸⁰ In het onderhavige wetsvoorstel worden deze goedkeuringen gecodificeerd.

De HR heeft op 4 maart 2016 in drie zaken over de dividendbelasting arrest gewezen, in vervolg op een eerdere beantwoording van door de HR in dit kader aan het HvJ EU gestelde vragen. De zaken hebben betrekking op verzoeken om teruggaaf van dividendbelasting van buitenlandse aandeelhouders (twee natuurlijke personen in België en een vennootschap in Frankrijk) met Nederlandse portfolioaandelen. In navolging van het HvJ EU oordeelt de HR dat de heffing van dividendbelasting in dergelijke situaties onder omstandigheden in strijd kan zijn met de vrijheid van kapitaalverkeer. Binnenlandse aandeelhouders kunnen de ingehouden dividendbelasting namelijk als voorheffing verrekenen met de inkomstenbelasting (natuurlijke personen) of vennootschapsbelasting (lichamen), terwijl voor buitenlandse aandeelhouders deze mogelijkheid niet bestaat. Voor hen is de dividendbelasting geen voorheffing maar een eindheffing. Buitenlandse aandeelhouders kunnen hierdoor, onder omstandigheden, meer belasting zijn verschuldigd dan binnenlandse belastingplichtigen in vergelijkbare omstandigheden.

Daarom wordt geregeld dat voor een niet-ingezeten natuurlijke persoon en een niet-ingezeten lichaam met Nederlandse aandelen teruggaaf op verzoek mogelijk wordt van ingehouden dividendbelasting. Die teruggaaf is mogelijk voor zover deze dividendbelasting hoger is dan de inkomstenbelasting of vennootschapsbelasting die verschuldigd zou zijn indien de natuurlijke persoon of het lichaam inwoner van Nederland zou zijn geweest. Een teruggaaf van dividendbelasting wordt niet verleend indien de natuurlijke persoon of het lichaam recht heeft op volledige verrekening van de Nederlandse belasting in de woonstaat of vestigingsstaat op grond van een tussen Nederland en die woonstaat of die vestigingsstaat gesloten verdrag ter voorkoming van dubbele belasting.

De arresten van de HR en de uitleg van het HvJ EU hebben ook doorwerking naar de belastingheffing over het forfaitaire rendement van Nederlandse vermogensbestanddelen in box 3 (met name in Nederland gelegen onroerende zaken) van buitenlandse belastingplichtigen. Het gaat dan om het heffingvrije vermogen. Op basis van de huidige wetgeving wordt bij (niet-kwalificerende) buitenlandse belastingplichtigen voor de bepaling van het voordeel uit sparen en beleggen (box 3) geen rekening gehouden met het heffingvrije vermogen. Het HvJ EU merkt het heffingvrije vermogen evenwel aan als een vrijstelling die aan alle ingezeten belastingplichtigen, los van hun persoonlijke situatie, wordt toegekend. Uitgaande hiervan kan het heffingvrije vermogen niet worden gezien als een zogenoemde persoonlijke aftrekpost, en volgt uit het EU-recht dat het heffingvrije vermogen ook moet worden verleend aan (niet-kwalificerende) buitenlandse belastingplichtigen met een box 3-inkomen. Daarom wordt geregeld dat ook bij (niet-kwalificerende) buitenlandse belastingplichtigen met een box 3-inkomen het heffingvrije vermogen in aanmerking wordt genomen.

8.2. Bouwterreinen in de btw

Het kabinet ziet zich genoodzaakt om het begrip bouwterrein in de Wet op de omzetbelasting 1968 (Wet OB 1968) te verruimen naar aanleiding van een arrest van het HvJ EU van 17 januari 2013.⁸¹ Het al dan niet kwalificeren als bouwterrein heeft

⁸⁰ Besluit van 25 april 2016, nr. DGB 2016/1731M (Stcrt. 2016, 22561).

⁸¹ HvJ EU 17 januari 2013, nr. C-543/11 (Woningstichting Maasdriel), ECLI:EU:C:2013:20.

fiscale consequenties. Voor de levering van een bouwterrein is namelijk btw verschuldigd en geldt vanwege samenloop, een vrijstelling van overdrachtsbelasting. Indien op het moment van levering de onbebouwde grond niet kwalificeert als bouwterrein geldt de omgekeerde situatie, waardoor een vrijstelling voor de btw geldt, maar wel overdrachtsbelasting verschuldigd is.

Uit het genoemde arrest blijkt dat de uitleg op basis van de huidige nationale wetsebepaling beperkter is dan de uitleg van hetzelfde begrip op basis van de bepaling in de BTW-richtlijn.⁸² De huidige wetsebepaling bevat namelijk vier limitatieve voorwaarden waaraan moet worden voldaan om als bouwterrein te kwalificeren. Volgens het HvJ EU kan een terrein als bouwterrein in de zin van de BTW-richtlijn worden aangemerkt, wanneer uit een beoordeling van alle omstandigheden – met inbegrip van de intentie van partijen, mits deze wordt ondersteund door objectieve gegevens – blijkt dat op de datum van levering het betrokken terrein daadwerkelijk bestemd was om te worden bebouwd. Doordat de huidige Wet OB 1968 geen rekening houdt met andere factoren dan de vier genoemde voorwaarden, kwalificeert een aantal terreinen niet als bouwterrein en wordt de levering van deze terreinen op grond van de Nederlandse wet vrijgesteld van btw. Als gevolg van het arrest van het HvJ EU kunnen belastingplichtigen door een rechtstreeks beroep te doen op de BTW-richtlijn de ruimere definitie van een bouwterrein van toepassing laten zijn. In dat geval wordt ter zake van de levering van die bouwterreinen wel btw in rekening gebracht. Met deze wetswijziging implementeert het kabinet de ruimere uitleg van het begrip bouwterrein in de nationale wetsebepaling. Het is immers de taak van de wetgever om EU-richtlijnen volledig en correct in de nationale rechtsorde om te zetten. Verder wil het kabinet van de gelegenheid gebruik maken om te verduidelijken dat aan de eis dat het bij een bouwterrein om onbebouwde grond moet gaan op grond van de rechtspraak van het HvJ EU ook wordt voldaan als de leverancier grond levert waarop nog een gebouw staat maar waarbij hij zich er toe heeft verbonden om dit gebouw in het kader van de levering volledig te slopen.⁸³

Met betrekking tot de heffing van overdrachtsbelasting doet zich de vraag voor of de op de BTW-richtlijn gebaseerde ruimere uitleg van het begrip bouwterrein, op grond van de huidige tekst in de Wet op belastingen van rechtsverkeer (WBR), ook kan worden doorgetrokken naar de toepassing van de samenloopvrijstelling. Dit is het geval. De samenloopvrijstelling dient van toepassing te zijn bij de verkrijging van een perceel grond dat ingevolge de BTW-richtlijn als bouwterrein kwalificeert en waarover dus btw is verschuldigd.⁸⁴ Vooruitlopend op deze wetsaanpassing is daarom bij beleidsbesluit goedgekeurd dat bij de verkrijging van een met btw belast bouwterrein, dat enkel op basis van de BTW-richtlijn als zodanig kwalificeert, de samenloopvrijstelling van toepassing is.⁸⁵ Door de samenloopvrijstelling kan geen dubbele belasting optreden en werken de btw en de overdrachtsbelasting als communicerende vaten. Daar staat tegenover dat het door de implementatie niet meer mogelijk is om als belastingplichtige de krenten uit de pap te halen door steeds voor de meest voordelige route te kiezen. De aanpassing in de Wet OB 1968 heeft tot gevolg dat voor gevallen waar sprake is van een verkrijging van een bouwterrein de samenloopvrijstelling van overdrachtsbelasting, zoals geregeld in de WBR, van rechtswege van toepassing is.

⁸² Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PbEU 20016, L 347).

⁸³ HvJ EU 19 november 2009, nr. C-461/08 (Don Bosco Onroerend Goed), ECLI:EU:C:2009:722.

⁸⁴ Rechtbank Zeeland-West-Brabant 17 december 2015, nr. BRE 14/6545, ECLI:NL:RBZWB:2015:8728.

⁸⁵ Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 2 juni 2016, nr. BLKB2016/508M (Stcrt. 2016, 29598).

Hierdoor is het niet langer nodig om bij beleidsbesluit goed te keuren dat voor de alhier bedoelde bouwterreinen de samenloopvrijstelling van toepassing is. Het betreffende beleidsbesluit komt dan ook na inwerkingtreding van de wijziging te vervallen.

8.3. Wijziging btw-vrijstelling voor watersportorganisaties

Watersportorganisaties die geen winst beogen, vallen voor hun diensten ten behoeve van de sport onder de btw-vrijstelling, ook wel aangeduid als de sportvrijstelling. Over de toepassing hiervan heeft de Europese Commissie een inbreukzaak aangespannen tegen het Koninkrijk der Nederlanden naar aanleiding van klachten vanuit de commerciële jachthavenexploitanten, ondersteund door de HISWA. Het HvJ EU heeft in die zaak op 25 februari 2016 geoordeeld dat Nederland de (sport)vrijstelling voor niet-winstbeogende watersportorganisaties zowel te strikt als te ruim toepast.⁸⁶ De voorliggende wijziging dient ertoe de nationale wet in overeenstemming te brengen met de jurisprudentie van het HvJ EU.

De vrijstelling is enerzijds te strikt toegepast omdat Nederland de vrijstelling niet toestaat aan niet-winstbeogende watersportorganisaties indien zij personeel in dienst hebben voor het verrichten van werkzaamheden verricht aan vaartuigen en voor de verhuur van lig- en bergplaatsen voor vaartuigen. Dit personeelscriterium is in strijd met de BTW-richtlijn.⁸⁷ Door dat oordeel komt die uitzondering op de vrijstelling te vervallen.

Deze uitzondering op de vrijstelling is in het verleden juist tot stand gekomen na overleg met vertegenwoordigers van zowel de commerciële jachthavens (HISWA) als de verenigingsjachthavens (Koninklijk Nederlands Watersport Verbond) om tegemoet te komen aan bezwaren van de commerciële jachthavens in verband met concurrentievervalsing. Aan die bezwaren is tegemoet gekomen door ook niet-winstbeogende watersportverenigingen met personeel in dienst in de heffing van btw te betrekken voor zover dat personeel werkzaamheden verrichtte met betrekking tot vaartuigen of het ter beschikking stellen van lig- en bergplaatsen voor vaartuigen. Door de nationale wet in overeenstemming te brengen met de jurisprudentie van het HvJ EU wordt – wat het personeelscriterium betreft – teruggedaan naar de situatie van vóór de uitzondering op de vrijstelling en daarmee vallen de desbetreffende werkzaamheden ten behoeve van de sport wederom onder de btw-vrijstelling.

De vrijstelling is anderzijds te ruim toegepast voor de verhuur van lig- en bergplaatsen voor zover deze plaatsen worden gebruikt door vaartuigen voor recreatief gebruik. Het HvJ EU geeft specifiek aan dat de vrijstelling niet geldt voor de verhuur van lig- en bergplaatsen voor vaartuigen die gelet op hun objectieve kenmerken niet geschikt zijn voor de beoefening van sport of lichamelijke opvoeding. Dit oordeel wordt expliciet als uitzondering op de sportvrijstelling opgenomen.

Het HvJ EU heeft in het arrest echter geen invulling gegeven aan het begrip 'sport'. Ook bevat de BTW-richtlijn geen definitie van het begrip 'sport'. Het HvJ EU benoemt echter expliciet dat recreatieve vaartuigen gelet op hun objectieve kenmerken niet geschikt zijn voor de beoefening van sport of lichamelijke opvoeding. Hieruit moet worden afgeleid dat het HvJ EU de term watersport als zodanig kennelijk niet synoniem acht aan het beoefenen van sport of lichamelijke opvoeding als bedoeld in de BTW-richtlijn.

⁸⁶ HvJ EU, 25 februari 2016, nr. C-22/15 (Commissie-Nederland), ECLI:EU:C:2016:118.

⁸⁷ Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PbEU 2016, L 347).

Behoudens deze kanttekening door het HvJ EU zal voor de definitie van sport worden aangesloten bij hetgeen daarover is vermeld in de toelichting bij tabel I van de Wet OB 1968.⁸⁸

De voornoemde uitspraak van het HvJ EU heeft directe werking waar het in het voordeel van belastingplichtige is. Zij kunnen zich hierop beroepen voor alle nog niet definitief vaststaande aangiftetijdvakken. Dit voordeel zal zich voordoen bij niet-winstbeogende watersportorganisaties die personeel in dienst hadden voor de genoemde werkzaamheden. Zij kunnen weer gebruik maken van de btw-vrijstelling voor die werkzaamheden, maar verliezen vanaf dat moment wel het recht op aftrek van de btw op de kosten en investeringen die toe te rekenen zijn aan die vrijgestelde prestaties.

Waar de uitspraak in het nadeel is van belastingplichtige zal deze uitspraak pas zijn werking hebben vanaf de inwerkingtreding van de onderhavige wetswijziging. Dit nadeel zal zich voordoen bij niet-winstbeogende watersportorganisaties die lig- en bergplaatsen verhuren voor recreatieve vaartuigen voor zover zij geen gebruik kunnen maken van een andere vrijstelling zoals voor fondswervende activiteiten. Dit betekent voor deze watersportorganisaties dat zij in de heffing van btw worden betrokken voor die verhuur, maar dat zij vanaf dat moment ook recht hebben op aftrek van btw op kosten en investeringen die toe te rekenen zijn aan die belaste prestaties.

9. Exportheffing afvalstoffenbelasting

Dit wetsvoorstel regelt dat het tarief van de exportheffing in de afvalstoffenbelasting op nul wordt gezet, met terugwerkende kracht tot 1 juli 2015. Ingevolge een amendement op het Belastingplan 2015 is de afvalstoffenbelasting mede verschuldigd voor het verkrijgen van toestemming tot overbrenging van afvalstoffen uit Nederland om deze in het buitenland te laten verbranden. Deze zogenoemde exportheffing is met ingang van 1 juli 2015 van toepassing. Bij de exportheffing wordt uit oogpunt van uitvoerbaarheid en handhaafbaarheid aangesloten bij de beschikking van de exporteur ingevolge de Europese Verordening betreffende de overbrenging van afvalstoffen (EVOA).⁸⁹ Deze opzet, waarbij geen rekening wordt gehouden met de werkelijk geëxporteerde hoeveelheden afvalstoffen en de precieze wijze van verwerking in het buitenland, kan er echter toe leiden dat bij verwerking in een andere lidstaat meer belasting is verschuldigd dan bij vergelijkbare verwerking in Nederland. Daarmee is deze heffing Europeesrechtelijk niet houdbaar. Anders dan gedacht is het niet mogelijk gebleken de exportheffing binnen de bestaande EVOA-systematiek op een uitvoerbare en handhaafbare manier Europees houdbaar te maken. In overleg met de Eerste en Tweede Kamer is daarom in maart van dit jaar vooruitlopend op wetgeving de exportheffing bij beleidsbesluit op nihil gesteld, met terugwerkende kracht tot en met de ingangsdatum van de exportheffing van 1 juli 2015. In voorliggend wetsvoorstel wordt dit nultarief in de wet opgenomen, eveneens met terugwerkende kracht tot en met 1 juli 2015. De derving wordt vanaf 2017 gedekt uit een verhoging van het tarief van de afvalstoffenbelasting. Daarnaast wordt in samenwerking met de branche onderzocht of het mogelijk is een exportheffing in de afvalstoffenbelasting zodanig vorm te geven dat deze zowel Europees houdbaar als uitvoerbaar en handhaafbaar is.

⁸⁸ BLKB2014/123M, toelichting op post b 3: actieve sportbeoefening laat zich in algemene zin omschrijven als een actieve inspanning van lichaam en/of geest met het oogmerk om het lichamelijk en/of geestelijk welzijn te verbeteren, waarbij competitie- en/of spelelementen/spelregels een rol spelen.

⁸⁹ Verordening (EG) nr. 1013/2006 van het Europees Parlement en de Raad van 14 juni 2006 betreffende de overbrenging van afvalstoffen (PbEU 2006, L 190).

10. Budgettaire aspecten

Zoals vermeld in de inleiding bestaat het pakket Belastingplan 2017 uit verschillende wetsvoorstellen, waarbij sprake is van budgettaire samenhang. Het budgettaire beeld is sluitend gemaakt door het geheel aan opbrengsten en dervingen van de verschillende wetsvoorstellen binnen het pakket te salderen en leiden tot het lastenbeeld zoals opgenomen in de Miljoenennota 2017.

In hierna opgenomen tabel is voor de resterende kabinetsperiode (2016 en 2017) en structureel het budgettaire effect weergegeven van alle maatregelen van het wetsvoorstel Belastingplan 2017. Het wetsvoorstel Belastingplan 2017 heeft een budgettaire derving van € 125 miljoen (cumulatief 2016 en 2017).

Tabel 5: Budgettaire beeld wetsvoorstel Belastingplan 2017 (op transactiebasis in € miljoen)

	2016	2017	Struc.
Koopkrachtmaatregelen:			
Verhogen algemene heffingskorting	0	-455	-455
Verhogen ouderenkorting	0	-358	-358
Beperken verhoging eindpunt 3 ^e schijf	0	74	74
Wijzigingen arbeidskorting	0	462	462
Totaal koopkrachtmaatregelen	0	-277	-277
Overige maatregelen:			
Box 2-beleggen in vrijgestelde beleggingsinstellingen	0	0	0
Beperken reikwijdte toerekeningsstop APV's	1	5	5
Innovatiebox	0	14	148
Wijziging specifieke renteaftrekbepkeringen	0	167	167
Verlengen 1 ^e schijf Vpb	0	0	-225
Stimulering start-ups versoepeling gebruikelijk loon	0	-29	-29
Bouwterrein in de btw	0	12	12
Exportheffing afvalstoffenbelasting	0	8	8
Wijziging btw-vrijstelling voor watersportorganisaties	0	1	1
Teruggaaf dividendbelasting voor niet-ingezetenen	-1	-1	-1
Heffingvrij vermogen voor buitenlandse belastingplichtigen	-15	-10	-10
Totaal overige maatregelen	-15	167	76
Totaal budgettair effect Belastingplan maatregelen	-15	-110	-201

Toelichting

In totaal wordt vanaf 2017 structureel € 1,1 miljard vrijgemaakt om een evenwichtig koopkracht beeld te realiseren. Hiervan wordt een deel van de middelen ingezet voor intensiveringen in de uitgaven. De resterende koopkrachtmaatregelen worden geëffectueerd middels dit wetsvoorstel.

De algemene heffingskorting zal structureel worden verhoogd met € 48. Dit kost structureel € 455 miljoen. Daarnaast zal, om de koopkracht voor de ouderen te verbeteren, de ouderentoeslag structureel met € 358 miljoen worden geïntensiveerd. Dit komt neer op een structurele verhoging van ouderentoeslag met € 215.

Ter dekking van deze maatregelen wordt de afbouwgrens van de arbeidskorting naar voren gehaald, zonder dat het afbouwpercentage wijzigt, en wordt deze minder verlaagd. De wijzigingen in de arbeidskorting resulteren in een structurele opbrengst van € 462 miljoen.

Tot slot wordt voor het koopkrachtbeeld de verlenging van de derde schijf in de inkomstenbelasting, zoals vastgelegd in de Wet maatregelen woningmarkt 2014 II, beperkt met € 400. De structurele opbrengst hiervan bedraagt € 74 miljoen.

In het inkomstenkader is in het Belastingplan 2016 reeds een reservering gemaakt voor start-up maatregelen,⁹⁰ die wordt ingezet om de versoepeling van de gebruikelijkloonregeling van innovatieve start-ups te dekken. De budgettaire derving als gevolg van het aanpassen van de gebruikelijkloonregeling ter stimulering van innovatieve start-ups is € 29 miljoen per jaar. Het resterende deel van deze reservering wordt aangewend ter dekking van een subsidieregeling.

Daarnaast is vorig jaar in het inkomstenkader een taakstelling opgenomen voor de derving als gevolg van de Wet aanpassing fiscale eenheid ("BEPS-taakstelling").⁹¹ Deze taakstelling wordt in het inkomstenkader ingepast middels de opbrengsten uit de invoering van de Vpb-plicht voor zeehavens en de in dit wetsvoorstel opgenomen wijzigingen in de innovatiebox en wijzigingen in artikel 10a van de wet Vpb 1969. De overdekking wordt ingezet voor de schijfverlenging van de eerste schijf in de vennootschapsbelasting.

De eerste schijf in de vennootschapsbelasting wordt met drie stappen verlengd. Het voorstel is om in 2018 de eerste schijf te verlengen met € 50.000 tot € 250.000, in 2020 deze verder te verlengen tot € 300.000 en in 2021 tot € 350.000.

Tabel 6: Budgettaire effect verlengen eerste schijf vennootschapsbelasting (op transactiebasis in € miljoen)

	2017	2018	2019	2020	2021	Struc.
Schijflengte 1 ^e schijf	200.000	250.000	250.000	300.000	350.000	350.000
Budgettaire derving € mln.	0	90	90	160	225	225

De maatregelen omtrent box 2-beleggen in vrijgestelde beleggingsinstellingen heeft geen budgettair effect. Verwachting is dat als gevolg van de verplichte afrekening van de aanmerkelijk belang claim dga's er niet langer voor zullen kiezen om beclaimd box-2-vermogen onder te brengen in een vbi.

De beperking van de reikwijdte van de toerekeningsstop van APV's heeft een budgettaire effect van € 5 miljoen per jaar vanaf 2017. De budgettaire opbrengst in 2016 ziet op de terugwerkende kracht tot Prinsjesdag 2016.

De aanpassingen de innovatiebox kennen een oplopende budgettaire opbrengst van € 14 miljoen in 2017 tot structureel € 148 miljoen vanaf 2022. De oplopende reeks is een gevolg van het overgangsrecht. In onderstaande tabel is de gehele budgettaire reeks weergegeven.

⁹⁰ Kamerstukken II 2015/16, 34 302, nr. 5.

⁹¹ Kamerstukken II 2015/16, 34 323, nr. 3 en nader toegelicht in Kamerstukken II 2015/16, 34 323, nr. 6.

Tabel 7: Budgettaire effect wijzigingen innovatiebox (op transactiebasis in € miljoen)

2017	2018	2019	2020	2021	2022	Struc.
14	43	73	102	145	148	148

De wijzigingen van de specifieke renteaftrekbepalingen kennen een structurele opbrengst van € 167 miljoen vanaf 2017.

Het aanpassen van het begrip bouwterrein in de Wet OB 1968 leidt tot een structurele budgettaire opbrengst van € 12 miljoen per jaar vanaf 2017. De wijziging omtrent de watersportvrijstelling in de Wet OB 1968 resulteert in een budgettaire derving in 2016 voor de nog niet vaststaande tijdvakken. Deze is echter zeer beperkt (nihil). Na invoering van de wijziging omtrent de watersportvrijstelling in de Wet OB 1968 heeft de maatregel een structurele budgettaire opbrengst van € 1 miljoen per jaar.

De gederfde opbrengsten als gevolg van het op nihil zetten van de exportheffing van € 8 miljoen per jaar wordt structureel gedekt middels een verhoging van het tarief van de afvalstoffenbelasting. Het tarief van de afvalstoffenbelasting zal hierdoor stijgen met € 1,15 van € 13,07 tot een tarief van € 14,22 per 1.000 kilogram afvalstoffen (tarief voor indexatie). De derving als gevolg van het beleidsbesluit, waarin het tarief van de exportheffing met terugwerkende kracht is geregeld tot en met de ingangsdatum 1 juli 2015, is reeds in het inkomstenkader opgenomen bij dit besluit.

De teruggaaf dividendbelasting voor niet ingezetenen en het heffingvrij vermogen voor buitenlandse belastingplichtigen is een codificatie van een beleidsbesluit. De geraamde derving van de teruggaaf dividendbelasting is € 1 miljoen per jaar. Dit sluit aan bij de tot op heden ontvangen verzoeken tot teruggaaf.

De derving als gevolg van het heffingvrij vermogen voor buitenlandse belastingplichtigen is € 15 miljoen in 2016 en € 10 miljoen voor 2017 en verder. In 2016 is de derving incidenteel € 5 miljoen hoger als gevolg van afhandeling van aangehouden bezwaarschriften van belastingplichtigen.

Het geheel van de maatregelen maakt deel uit van het totale lastenbeeld zoals dat is beschreven in de Miljoenennota 2017. De resterende (structurele) middelen uit het wetsvoorstel Belastingplan 2017 worden derhalve ingezet ten behoeve van het inkomstenkader.

11. EU-aspecten

Als gevolg van de voorgestelde wijziging van de gebruikelijkloonregeling mag het belastbare loon van dga's van bedrijven die spur- en ontwikkelingswerk verrichten en voor de S&O-afdrachtvermindering als starter kwalificeren voor de toepassing van de gebruikelijkloonregeling op het wettelijke minimumloon worden gesteld. Dit is staatssteun voor zover sprake is van een verlaging van de verschuldigde werkgeverspremies voor de werknemersverzekeringen, de opslag kinderopvangtoeslag en de inkomensafhankelijke bijdrage Zorgverzekeringswet. Op het voordeel dat bedrijven hiermee ontvangen, zal de de-minimisregeling worden toegepast. Als rekenregel wordt het voordeel van de maatregel gesteld op de gemiddelde besparing per dga aan werkgeverspremies voor de werknemersverzekeringen, opslag kinderopvangtoeslag en de inkomensafhankelijke bijdrage Zorgverzekeringswet bij een maximale verlaging van de grondslag als gevolg van het toepassen van deze maatregel. Dit geldt uiteraard alleen als de dga onder de werknemersverzekeringen valt. De maatregel is niet van toepassing

indien als gevolg van het toepassen van deze maatregel het de-minimisplafond wordt overschreden.

Op het terrein van de btw leidt een tweetal arresten tot aanpassingen. Naar aanleiding van het arrest van het HvJ EU van 17 januari 2013⁹² wordt de definitie van het begrip bouwterrein in de Wet OB 1968 aangepast om deze in overeenstemming te brengen met de BTW-richtlijn. Ingevolge het arrest van het HvJ EU van 25 februari 2016⁹³ wordt de btw-vrijstelling voor watersportorganisaties aangepast. Op het terrein van de directe belastingen wordt een teruggaafregeling in de dividendbelasting ingevoerd naar aanleiding van een arrest van het HvJ EU van 17 september 2015⁹⁴ in een drietal gevoegde zaken en de daaropvolgende uitspraken van de HR van 4 maart 2016.⁹⁵ Gelet op deze jurisprudentie en het EU-recht wordt verder ook de Wet IB 2001 aangepast zodat ook bij niet-kwalificerende buitenlandse belastingplichtigen het heffingvrije vermogen in aanmerking wordt genomen in box 3.

12. 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. Bij een aantal voorstellen worden door de Belastingdienst kanttekeningen geplaatst, waarmee duidelijk is welke potentiële kansen, problemen of risico's de Belastingdienst voorziet bij de invoering daarvan. In de bijlage zijn de uitvoeringstoetsen in de vorm van een rapportage per onderdeel van het wetsvoorstel opgenomen.

Een aantal voorstellen uit dit wetsvoorstel heeft uitvoeringskosten voor de Belastingdienst tot gevolg. Deze voorstellen zijn opgenomen in onderstaande tabel. De uitvoeringskosten bij de Belastingdienst zullen binnen begroting IX, artikel 1 worden ingepast.

⁹² HvJ EU 17 januari 2013, C-543/11 (Woningstichting Maasdriel), ECLI:EU:2013:20.

⁹³ HvJ EU 25 februari 2016, C-22/15 (Commissie/Nederland), ECLI:EU:C:2016:118.

⁹⁴ HvJ EU 17 september 2015, C-10/14 (Miljoen), C-14/14 (X) en C-17/14 (Société Générale S.A.), ECLI:EU:C:2015:608.

⁹⁵ HR 4 maart 2016, nr. 12/02502bis, ECLI:HR:2016:362; HR 4 maart 2016, nr. 12/04717bis, ECLI:HR:2016:361; HR 4 maart 2016, nr. 12/03235bis, ECLI:HR:2016:363.

Tabel 8: Overzicht additionele uitvoeringskosten Belastingdienst (Bedragen x € 1.000, afgerond op veelvoud van € 100.000)

Uitvoeringskosten Belastingplan 2017						
	2016	2017	2018	2019	2020	2021
Innovatiebox	-	1.000	800	700	700	800
Teruggaaf dividendbelasting voor niet-ingezetenen en heffingvrij vermogen voor buitenlands belastingplichtigen	300	100	100	100	100	100
Maatregelen box 2-beleggen invrijgestelde beleggingsinstellingen	PM	PM	PM	PM	PM	PM
Beperking reikwijdte toerekeningsstop APV's	PM	PM	PM	PM	PM	PM
Maatregelen box 2-beleggen in vrijgestelde beleggingsinstellingen	PM	PM	PM	PM	PM	PM
Totaal	300	1.100	900	800	800	900

13. Gevolgen voor bedrijfsleven en burger

Van de in dit wetsvoorstel opgenomen maatregelen hebben alleen die inzake de innovatiebox een meer dan verwaarloosbaar effect op de administratieve lasten. Van de maatregelen inzake de innovatiebox heeft met name de voorgestelde maatregel inzake de nexus-bepaling effect. Als gevolg van deze maatregel wordt een toename van de administratieve lasten voor bedrijven verwacht van € 0,6 miljoen structureel.

14. Advies en consultatie

Over de maatregel die het tarief van de exportheffing in de afvalstoffenbelasting op nul zet, heeft overleg plaatsgevonden met de Vereniging Afvalbedrijven (VA) en de Branchevereniging Breken en Sorteren (BRBS Recycling).

Over de implementatie van het arrest van het HvJ EU inzake de btw-vrijstelling voor watersportorganisaties⁹⁶ in de Nederlandse wetgeving heeft overleg plaatsgevonden met de HISWA, het Watersportverbond, het NOC-NSF en het Verbond Nederlandse Motorsport (KNMC/VNM).

Tevens is advies gevraagd aan de Raad voor de Rechtspraak. De Raad verwacht door de wijzigingen met betrekking tot de vbi en APV een toename in de werklast van € 1,1 miljoen. De Raad verwacht een toename van jaarlijks 200 grotendeels meervoudige zaken in eerste aanleg, waarvan naar verwachting in 25% van de gevallen hoger beroep wordt ingesteld.

Het kabinet verwacht echter dat het aantal zaken niet wezenlijk zal verschillen ten opzichte van nu. De maatregelen die zien op box 2-beleggingen in vbi's zullen ertoe leiden dat deze praktijk nagenoeg niet meer zal plaatsvinden. Voor wat betreft de wijziging in de voorwaarden wanneer vermogen van een APV aan de inbrenger van het vermogen wordt toegerekend verwacht het kabinet evenmin dat het aantal beroepszaken zal wijzigen. In 2014⁹⁷ gaven 300 belastingplichtigen aan dat de toerekeningsstop op hen van toepassing is. Geschillen over de toerekeningsstop worden

⁹⁶ HvJ EU, 25 februari 2016, nr. C-22/15 (Commissie-Nederland), ECLI:EU:C:2016:118.

⁹⁷ Dit is het meest recente jaar waarover cijfers beschikbaar zijn.

in de praktijk meestal in de aanslag- of bezwaarfase in overleg met de belastingplichtigen opgelost. De gewijzigde voorwaarden zijn in de artikelsgewijze toelichting verduidelijkt ten opzichte van de versie die de Raad heeft ontvangen. Om deze redenen zijn geen uitvoeringskosten als gevolg van deze maatregelen in dit wetsvoorstel opgenomen.

III. ARTIKELSGEWIJZE TOELICHTING

II. ARTIKELSGEWIJZE TOELICHTING

Artikel I

Artikel I, onderdelen A en B (artikelen 2.10 en 2.10a van de Wet inkomstenbelasting 2001)

Ingevolge artikel I, onderdelen A en B, worden de tabel van artikel 2.10, eerste lid, van de Wet inkomstenbelasting 2001 (Wet IB 2001) en de tabel van artikel 2.10a, eerste lid, van die wet vervangen. Daarbij is ten opzichte van de bestaande tabellen de bovengrens van de derde schijf verhoogd. De wijziging van de bovengrens van de derde schijf vloeit voor een deel voort uit het koopkrachtpakket voor het jaar 2017, zoals beschreven in het algemeen deel van deze memorie. Daarnaast houdt de wijziging van de bovengrens van de derde schijf verband met een wijziging van deze bovengrens die nog voortvloeit uit de artikelen 3.6 en 8.1 van de Wet maatregelen woningmarkt 2014 II en een wijziging die voortvloeit uit artikel XLVII van het Belastingplan 2016. Bij de in de tabellen opgenomen bedragen is voorts rekening gehouden met de inflatiecorrectie van artikel 10.1 van de Wet IB 2001 die per 1 januari 2017 wordt toegepast.

Naast de aanpassing van de in de tabellen opgenomen bedragen, zijn ook de percentages aangepast. In artikel II, onderdeel A, van het Belastingplan 2016 en in artikel I, onderdeel B, van de wet van 23 december 2015 tot wijziging van het Belastingplan 2016 (Stb. 2015, 539) zijn namelijk verhogingen opgenomen van de tarieven van de tweede en derde schijf die 1 januari 2017 in werking treden. Voorts worden de tarieven van de eerste en de tweede schijf verhoogd met 0,5%-punt, vanwege een gelijktijdige verlaging van de premie voor de Algemene nabestaandenwet met 0,5%-punt. De premie-inkomsten voor de Algemene nabestaandenwet leveren op dit moment namelijk meer op dan noodzakelijk is voor de financiering van de uitkeringslasten. Deze verschuiving van het tarief van de premie voor de Algemene nabestaandenwet naar de belastingtarieven van de eerste en tweede schijf veroorzaakt geen wijziging in het totale tarief (belasting en premie volksverzekeringen samen) in de eerste en tweede schijf.

Artikel I, onderdeel C (artikel 2.14 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

In artikel 2.14, derde lid, onderdelen b en c, van de Wet IB 2001 zijn antimisbruikbepalingen opgenomen die tot doel hebben te voorkomen dat box 3-vermogen gedurende een periode van maximaal drie maanden, onderscheidenlijk zes maanden, overgeheveld worden naar box 1 of box 2, om zodoende de peildatum van box 3 te ontlopen. In het voorgestelde onderdeel d van genoemd lid wordt de antimisbruikbepaling uit genoemd onderdeel c uitgebreid naar een periode van maximaal achttien maanden ingeval het vermogen dat box 3 tijdelijk verlaat ten minste een deel van die periode is ondergebracht in een vrijgestelde beleggingsinstelling (vbi) als bedoeld in artikel 6a van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (Wet Vpb 1969) of in een buitenlands beleggingslichaam. Van een buitenlands beleggingslichaam is sprake als uit de aandelen in of winstbewijzen van dat buitenlandse lichaam op grond van artikel 4.13, eerste lid, aanhef en onderdeel a, van de Wet IB 2001 een forfaitair voordeel tot

de reguliere voordelen van box 2 behoort. Dit is grofweg het geval als het kapitaal van het buitenlandse lichaam in aandelen is verdeeld, zijn bezittingen grotendeels, direct of indirect, bestaan uit beleggingen, de werkzaamheden van het lichaam niet aanmerkelijk verschillen van beleggen of daarmee overeenkomende werkzaamheden en het lichaam niet onderworpen is aan een belasting naar de winst die resulteert in een naar Nederlandse begrippen reële heffing. De bepaling geldt zowel voor particuliere beleggers van wie het belang in een vbi of in een buitenlands beleggingslichaam tijdelijk tot een aanmerkelijk belang in box 2 behoort als voor beleggers van wie het aanmerkelijk belang in een vbi of in een buitenlands beleggingslichaam tijdelijk tot het ondernemingsvermogen in box 1 behoort. Als de voorgestelde antimisbruikbepaling van toepassing is, wordt het vermogensbestanddeel niet alleen in aanmerking genomen voor de bepaling van het belastbare inkomen uit werk en woning (box 1) of uit aanmerkelijk belang (box 2), maar ook bij de bepaling van het belastbare inkomen uit sparen en beleggen (box 3). De voorgestelde antimisbruikbepaling is niet van toepassing als de belastingplichtige aannemelijk maakt dat aan zijn handelingen zakelijke overwegingen ten grondslag liggen. De gevolgen van de voorgestelde antimisbruikbepaling verschillen daarmee niet van de gevolgen van de al bestaande antimisbruikbepaling uit artikel 2.14, derde lid, onderdeel c, van de Wet IB 2001. De periode van achttien maanden kan zich over meerdere kalenderjaren uitstrekken en het tijdstip dat het vermogen weer teruggehaald wordt naar box 3 kan liggen na het tijdstip waarop al aangifte is gedaan of zelfs al een aanslag is opgelegd over een van deze kalenderjaren. Om te zorgen dat de antimisbruikbepaling doet waar zij voor is bedoeld (voorkomen dat er alleen om fiscale redenen met vermogen wordt geschoven tussen de boxen) en om de bepaling voor de Belastingdienst handhaafbaar te laten zijn zal een meldingsplicht aan de belastingplichtige worden opgelegd op grond waarvan hij gehouden is de inspecteur eigener beweging mededeling te doen van het kort gezegd binnen achttien maanden terughalen van vermogen uit een vbi naar box 3. De mededeling maakt het mogelijk de aangifte aan te passen of een navorderingsaanslag op te leggen. Artikel 10a van de AWR biedt de wettelijke grondslag voor het opleggen van deze meldingsplicht. Het karakter van de bepaling als een antimisbruikbepaling rechtvaardigt de met de meldingsplicht gemoeide verhoging van de administratieve last voor de burger. Overigens is de verwachting en de ervaring met de drie- en zesmaandsantimisbruikbepalingen dat belastingplichtigen zullen willen voorkomen dat de sanctie intreedt. Van de meldingsplicht zal dus in de praktijk vrijwel geen gebruik worden gemaakt.

Artikel I, onderdeel D (artikel 2.14a van de Wet inkomstenbelasting 2001)

Ingevolge het huidige zevende lid van artikel 2.14a van de Wet IB 2001 worden bepaalde bezittingen en schulden alsmede opbrengsten en uitgaven van een afgezonderd particulier vermogen (APV) niet geacht tot het bezit te behoren, onderscheidenlijk op te komen, bij de inbrenger of diens erfgenamen. Op basis van het zevende lid vindt geen toerekening aan de inbrenger of diens erfgenamen plaats van de vermogensbestanddelen waarvoor het APV wordt betrokken in een belasting naar de winst die resulteert in een naar Nederlandse begrippen reële heffing. Zoals in het algemeen deel van deze memorie is uiteengezet vormt deze zogenoemde toerekeningsstop een bron voor belastingconstructies om Nederlandse belastingheffing te ontlopen die moeilijk te controleren en te bestrijden zijn. Als gevolg van de toerekeningsstop vindt geen heffing in Nederland plaats en van belastingheffing van en -betaling door het APV in het buitenland blijkt in die gevallen *de facto* ook geen of nauwelijks sprake te zijn.

Om deze belastingconstructies met APV's een halt toe te roepen wordt voorgesteld de reikwijdte van de toerekeningsstop aanzienlijk te beperken. Op grond van de voorgestelde wijziging van genoemd zevende lid sluit de toerekeningsstop niet langer aan bij de enkele onderworpenheid aan een reële heffing, maar is de toerekeningsstop alleen nog van toepassing op de bezittingen en schulden alsmede de opbrengsten en uitgaven van het APV ter zake waarvan blijkt dat die tot het vermogen, onderscheidenlijk de winst, van een onderneming van dat APV behoren, voor zover blijkt dat de winst uit deze onderneming in de staat of in de staten waarin deze wordt gedreven is onderworpen aan een belasting naar de winst. In alle overige gevallen is voortaan toerekening aan de inbrenger of diens erfgenamen de regel. Wel zal uiteraard voor gevallen van dubbele belastingheffing een tegemoetkoming ter voorkoming van dubbele belasting worden verleend. Dit zal worden geregeld in het Besluit voorkoming dubbele belasting 2001. Belastingconstructies waarbij met gebruikmaking van de toerekeningsstop getracht wordt belastingheffing te ontlopen, worden hiermee effectief tegengegaan.

Onder de voorgestelde tekst van het zevende lid geldt de toerekening niet voor de vermogensbestanddelen waarmee het APV een onderneming drijft, ter zake waarvan blijkt dat deze onderneming in de staat of in de staten waarin deze wordt gedreven is onderworpen aan een belasting naar de winst. De hoogte van die belasting naar de winst is hierbij niet van belang. Voor zover de ondernemingsactiviteiten met Nederlandse vennootschapsbelasting belast worden (als de onderneming in Nederland wordt gedreven), zou zonder deze beperkte toerekeningsstop sprake kunnen zijn van een ongewenste samenloop van de inkomstenbelasting met de vennootschapsbelasting. Voor zover de ondernemingsactiviteiten in het buitenland worden gedreven en het ondernemingsvermogen deel uitmaakt van de buitenlandse onderneming, past de beperkte toerekeningsstop in het Nederlandse internationale fiscale uitgangspunt dat ondernemingen primair behoren te worden belast in de staat waar deze worden gedreven.

Niet-ondernemingsactiviteiten zijn na de voorgestelde wijziging dus van de toerekeningsstop uitgesloten. Onder meer aanmerkelijkbelangaandelen, schuldvorderingen (onder andere ter beschikking gestelde vermogensbestanddelen als bedoeld in de artikelen 3.91 en 3.92 van de Wet IB 2001) en overige bezittingen (onder andere courante effecten en liquide middelen) van een APV worden als regel echter steeds toegerekend aan de inbrenger of diens erfgenamen.

Het begrip onderneming wordt conform artikel 3.2 van de Wet IB 2001 uitgelegd. Er moet dus onder meer sprake zijn van een reële economische activiteit. Bovendien geldt de nieuwe toerekeningsstop alleen voor zover blijkt dat die onderneming in de staat of in de staten waarin deze wordt gedreven is onderworpen aan een belasting naar de winst. Die laatste voorwaarde wordt gesteld om te voorkomen dat winsten door geen enkel land in de heffing worden betrokken.

In de voorgestelde tweede volzin van genoemd zevende lid wordt het begrip onderneming uitgebreid met werkzaamheden als bedoeld in artikel 4, onderdeel b, van de Wet Vpb 1969. Het gaat hierbij om pensioen-, lijfrente- en specifieke kapitaalverzekeringsactiviteiten ter verzorging van (gewezen) werknemers. Achtergrond is de specifieke aard van deze activiteiten, waarbij toerekening niet in de rede ligt. Tevens wordt hiermee in binnenlandse situaties een mogelijke samenloop tussen inkomstenbelasting en vennootschapsbelasting voorkomen.

Artikel I, onderdeel E (artikel 3.95a van de Wet inkomstenbelasting 2001)

De in artikel 3.95a van de Wet IB 2001 opgenomen verwijzing naar artikel 2.14, derde lid, onderdeel d, van die wet dient te worden gewijzigd in een verwijzing naar onderdeel e van dat lid vanwege de voorgestelde verlettering van genoemd onderdeel.

Artikel I, onderdeel F (artikel 4.16 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

Voorgesteld wordt om het van toepassing worden van het forfaitaire voordeel, bedoeld in artikel 4.13, eerste lid, onderdeel a, van de Wet IB 2001, aan te merken als een (fictieve) vervreemding in box 2 van de inkomstenbelasting, tenzij die vervreemding zou leiden tot een negatief vervreemdingsvoordeel. Met deze maatregel wordt bewerkstelligd dat er over de positieve ab-claim die op het box 2-vermogen rust, afgerekend moet worden ingeval dit vermogen deel gaat uitmaken van een vbi als bedoeld in artikel 6a van de Wet Vpb 1969 of van een buitenlands beleggingslichaam. Voor hetgeen in dit kader onder een buitenlands beleggingslichaam wordt verstaan, wordt verwezen naar de toelichting op artikel I, onderdeel A. Dat onderhavige (fictieve) vervreemding niet van toepassing is bij een negatieve ab-claim, is geregeld in het voorgestelde zevende lid van artikel 4.16 van de Wet IB 2001. Door die bepaling wordt voorkomen dat de vbi-status aangevraagd wordt, of een handeling verricht wordt waardoor een in het buitenland gevestigde vennootschap gaat kwalificeren als buitenlands beleggingslichaam, met als doel de negatieve ab-claim te kunnen verzilveren. Bovendien past afrekenen over de negatieve ab-claim bij het van toepassing worden van het forfaitaire voordeel niet binnen de doelstelling van de maatregel, namelijk het minder aantrekkelijk maken om via box 2 in een vbi of in een buitenlands beleggingslichaam te beleggen.

In het voorgestelde zesde lid van genoemd artikel 4.16 is bepaald dat de onderhavige vervreemding geacht wordt plaats te vinden op de eerste dag van de periode waarover het reguliere voordeel, bedoeld in artikel 4.16, eerste lid, onderdeel k, van de Wet IB 2001, plaatsvindt. Met deze bepaling wordt voorkomen dat onduidelijkheid kan ontstaan of het tijdstip van vervreemding de eerste dag van de hiervoor bedoelde periode is, of, indien van toepassing, het latere moment waarop vast komt te staan dat het hiervoor bedoelde reguliere voordeel in aanmerking moet worden genomen. Omdat het de bedoeling is dat het vervreemdingsvoordeel (de ab-claim) vastgesteld wordt naar de situatie op het moment dat de periode ingaat waarover het hiervoor bedoelde reguliere voordeel in aanmerking moet worden genomen, is gekozen om dat tijdstip eveneens te kiezen als tijdstip van de onderhavige vervreemding.

Voorgesteld wordt om artikel 4.16, eerste lid, onderdeel k, van de Wet IB 2001 en de op dat onderdeel betrekking hebbende bepalingen met terugwerkende kracht tot en met het tijdstip van bekendmaken van de maatregelen uit het onderhavige wetsvoorstel (20 september 2016, 15.15 uur), in werking te laten treden. Hiermee wordt voorkomen dat op dit voorstel geanticipeerd kan worden waardoor box 2-vermogen waarop een ab-claim rust voor inwerkingtreding van het Belastingplan 2017 (1 januari 2017) alsnog tot een vbi of tot een buitenlands beleggingslichaam kan gaan behoren.

Artikel I, onderdeel G (artikel 4.27 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

Op grond van het voorgestelde artikel 4.16, eerste lid, onderdeel k, en zevende lid, van de Wet IB 2001 vindt er een fictieve vervreemding plaats ingeval een forfaitair voordeel als bedoeld in artikel 4.13, eerste lid, onderdeel a, van de Wet IB 2001 tot de reguliere voordelen, bedoeld in artikel 4.12, onderdeel a, van die wet, uit de aandelen of winstbewijzen gaat behoren, tenzij deze fictieve vervreemding zou leiden tot een negatief vervreemdingsvoordeel. Ook na deze fictieve vervreemding is nog steeds

sprake van een aanmerkelijk belang op grond van afdeling 4.3 van de Wet IB 2001. Om te voorkomen dat over de ab-claim, waarover op grond van genoemd onderdeel k afgerekend moet worden, in een later stadium opnieuw afgerekend moet worden, wordt in het voorgestelde artikel 4.27, derde lid, van de Wet IB 2001 bepaald dat de verkrijgingsprijs van het aandeel of winstbewijs met het in aanmerking genomen vervreemdingsvoordeel (de ab-claim waarover afgerekend wordt) wordt verhoogd.

Artikel I, onderdeel H (artikel 7.7 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

Met de wijziging van artikel 7.7, eerste lid, van de Wet IB 2001 wordt wettelijk geregeld dat ook niet-kwalificerende buitenlandse belastingplichtigen het heffingvrije vermogen in aanmerking kunnen nemen bij de bepaling van het voordeel uit sparen en beleggen in Nederland. Hiertoe wordt in artikel 7.7, eerste lid, van de Wet IB 2001 bepaald dat het voordeel uit sparen en beleggen in Nederland wordt gesteld op het met overeenkomstige toepassing van de regels van hoofdstuk 5 van die wet bepaalde forfaitaire rendement van de rendementsgrondslag in Nederland. Deze maatregel betreft een codificatie van een goedkeuring in een beleidsbesluit⁹⁸. De voorgestelde wijzigingen hebben hierbij betrekking op de tekst van genoemd artikel 7.7, zoals die per 1 januari 2017 komt te luiden op basis van het Belastingplan 2016.

Artikel I, onderdeel I (artikel 7.8 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

Artikel 7.8, derde lid, van de Wet IB 2001 geeft enkele aanvullende bepalingen voor het vaststellen van het belastbare inkomen uit sparen en beleggen in Nederland voor kwalificerende buitenlandse belastingplichtigen ten opzichte van de bepaling van het belastbare inkomen uit sparen en beleggen in Nederland voor niet-kwalificerende buitenlandse belastingplichtigen. Twee van deze bepalingen worden door de voorgestelde wijzigingen in artikel 7.7, eerste lid, van de Wet IB 2001 overbodig. Dit betreft ten eerste de bepaling dat kwalificerende buitenlandse belastingplichtigen het heffingvrije vermogen in aanmerking kunnen nemen bij de bepaling van de rendementsgrondslag. Deze bepaling in artikel 7.8 van de Wet IB 2001 wordt overbodig omdat door de voorgestelde wijziging van artikel 7.7, eerste lid, van de Wet IB 2001 het heffingvrij vermogen al door alle buitenlandse belastingplichtigen in aanmerking kan worden genomen. Ten tweede betreft dit een bepaling die op grond van het Belastingplan 2016 per 1 januari 2017 gaat gelden en die regelt dat voor het bepalen van het gedeelte van de grondslag sparen en beleggen dat behoort tot rendementsklasse I, onderscheidenlijk rendementsklasse II, de tabel in artikel 5.2, eerste lid, van de Wet IB 2001 moet worden toegepast in plaats van de tabel in artikel 7.7, eerste lid, van de Wet IB 2001. Deze bepaling wordt overbodig omdat ook in het voorgestelde artikel 7.7, eerste lid, van de Wet IB 2001 al bij de tabel in artikel 5.2, eerste lid, van de Wet IB 2001 wordt aangesloten (en het dus geen afwijking van genoemd artikel 7.7 meer betreft). Voorgesteld wordt deze twee bepalingen te schrappen.

Artikel 7.8, zevende lid, van de Wet IB 2001 regelt voor de toepassing van het zesde lid van dat artikel hoe het (wereld)inkomen van de buitenlandse belastingplichtige moet worden bepaald voor de beoordeling of deze zijn inkomen geheel of nagenoeg geheel in Nederland heeft verworven. Onderdeel van dit inkomen is het voordeel uit sparen en beleggen. Voorgesteld wordt om bij de vaststelling van dit voordeel uit sparen en beleggen, conform de wijziging in artikel 7.7, eerste lid, van de Wet IB 2001 rekening te houden met het heffingvrije vermogen. Daarmee vindt voor de toepassing van artikel 7.8, zesde lid, van de Wet IB 2001 de vaststelling van het voordeel uit sparen en

⁹⁸ Onderdeel 9 van het besluit van 25 april 2016, nr. DGB 2016/1731M (Stcrt. 2016, 22561).

beleggen plaats conform de regels voor binnenlandse belastingplichtigen. De in artikel 7.8, zevende lid, van de Wet IB 2001 opgenomen afwijkende bepaling voor het vaststellen van dit voordeel, kan daarom vervallen.

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

De wijziging van artikel 8.10 van de Wet IB 2001 bewerkstelligt dat de maximale algemene heffingskorting wordt verhoogd. Deze wijziging is nader beschreven in het algemeen deel van deze memorie. Bij het bepalen van het in artikel 8.10, tweede lid, van de Wet IB 2001 op te nemen bedrag is voorts rekening gehouden met de in de artikelen IV, onderdeel A, en IX van het Belastingplan 2014 opgenomen wijziging en met de in artikel II, onderdeel Ga, van het Belastingplan 2016 opgenomen wijziging. Daarnaast is rekening gehouden met de inflatiecorrectie van artikel 10.1 van de Wet IB 2001 die per 1 januari 2017 wordt toegepast.

Artikel I, onderdeel K (artikel 8.11 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

Ingevolge artikel I, onderdeel K, wordt het in artikel 8.11, tweede lid, eerste volzin, onderdeel b, van de Wet IB 2001 opgenomen bedrag van de maximale arbeidskorting op € 3223 gesteld. Deze wijziging vloeit, zoals beschreven in het algemeen deel van deze memorie, deels voort uit de besluitvorming van augustus van dit jaar. Voorts is bij de bepaling van het voor 2017 geldende maximumbedrag van de arbeidskorting rekening gehouden met de in de artikelen IV, onderdeel B, en IX van het Belastingplan 2014 en de in artikel II, onderdeel H, van het Belastingplan 2016 opgenomen wijzigingen. Ook is rekening gehouden met de inflatiecorrectie van artikel 10.1 van de Wet IB 2001 die per 1 januari 2017 wordt toegepast.

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

Ingevolge artikel I, onderdeel L, wordt de in artikel 8.17, tweede lid, van de Wet IB 2001 opgenomen hoge ouderenkorting op € 1292 gesteld. Deze wijziging vloeit, zoals beschreven in het algemeen deel van deze memorie, deels voort uit de besluitvorming van augustus van dit jaar. Voorts is bij de bepaling van het voor 2017 geldende hoge bedrag van de ouderenkorting rekening gehouden met de wijziging die is opgenomen in artikel II, onderdeel I, van het Belastingplan 2016, zoals dat onderdeel is gewijzigd ingevolge artikel I, onderdeel B, van de wet van 23 december 2015 tot wijziging van het Belastingplan 2016 (Stb. 2015, 539). Daarnaast is rekening gehouden met de inflatiecorrectie van artikel 10.1 van de Wet IB 2001 die per 1 januari 2017 wordt toegepast.

Artikel I, onderdeel M (artikel 10.6bis van de Wet inkomstenbelasting 2001)

Door de in het onderhavige wetsvoorstel opgenomen aanpassing van artikel 7.7, eerste lid, van de Wet IB 2001 hoeft per 1 januari 2017 alleen het per die datum in artikel 5.2, eerste lid, van de Wet IB 2001 als eerste en als tweede genoemde percentage op grond van het per 1 januari 2017 in werking tredende artikel 10.6bis van de Wet IB 2001 jaarlijks herijkt te worden. Omdat in het voorgestelde artikel 7.7, eerste lid, van de Wet IB 2001 geen percentages meer worden genoemd, kan de ingevolge het Belastingplan 2016 per 1 januari 2017 in artikel 10.6bis van de Wet IB 2001 opgenomen verwijzing naar het als eerste en als tweede genoemde percentage van artikel 7.7, eerste lid, van de Wet IB 2001 vervallen. De voorgestelde wijziging in artikel 10.6bis van de Wet IB 2001 voorziet daarin.

Daarnaast worden enkele wijzigingen voorgesteld in verband met het koppelen van het percentage voor het forfaitaire rendement uit een vbi aan het percentage van de

hoogste schijf in box 3. Als gevolg van een amendement van het Tweede Kamerlid Groot wordt ingevolge het Belastingplan 2016 met ingang van 1 januari 2017 het percentage voor het forfaitaire rendement uit een vbi verhoogd van 4% naar 5,5%⁹⁹. Het doel hiervan is om beleggers die box 3-heffing willen ontlopen, door uit te wijken naar vbi's, te ontmoedigen. Met de thans voorgestelde wijziging wordt het percentage van het forfaitaire rendement uit een vbi in artikel 4.14, eerste lid, van de Wet IB 2001 automatisch gekoppeld aan het voor dat jaar geldende percentage van de hoogste schijf van box 3 in artikel 5.2, eerste lid, van de Wet IB 2001. Met deze maatregel sluiten de percentages jaarlijks automatisch op elkaar aan zodat ook bij een stijging van het percentage van de hoogste schijf van box 3 genoemd fiscaal gedreven gedrag onverminderd wordt ontmoedigd.

Artikel I, onderdeel N (artikel 10.7 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

De wijziging van artikel 10.7, vijfde lid, van de Wet IB 2001 strekt tot een verlaging van het startpunt van de afbouw van de arbeidskorting. Deze wijziging vloeit, zoals reeds toegelicht in het algemeen deel van deze memorie, deels voort uit de besluitvorming van augustus van dit jaar. Bij het bepalen van het in artikel 10.7, vijfde lid, van de Wet IB 2001 op te nemen bedrag is voorts rekening gehouden met de in artikel III van het Belastingplan 2015 en de in artikel II, onderdeel K, van het Belastingplan 2016 opgenomen wijzigingen. Daarnaast is rekening gehouden met de inflatiecorrectie van artikel 10.1 van de Wet IB 2001 die per 1 januari 2017 wordt toegepast.

Artikel I, onderdeel O (artikel 10a.7 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

De reikwijdte van de in artikel 2.14a, zevende lid, van de Wet IB 2001 in de regeling voor APV's opgenomen toerekeningsstop wordt met terugwerkende kracht tot en met 20 september 2016, 15.15 uur, beperkt. Dit heeft onder andere gevolgen voor aandelen en winstbewijzen die tot die datum in een APV zijn ondergebracht en waarvoor die toerekeningsstop van toepassing was. Deze aandelen en winstbewijzen worden vanaf die datum in beginsel toegerekend aan de inbrenger en na diens overlijden aan diens erfgenamen. Behoren de aandelen en winstbewijzen tot een aanmerkelijk belang dan zal de verkrijgingsprijs, bedoeld in artikel 4.21 van de Wet IB 2001, moeten worden vastgesteld. Daarvoor is voorzien in overgangsrecht in het voorgestelde artikel 10a.7, vijfde lid, tweede volzin, van de Wet IB 2001. De verkrijgingsprijs per 20 september 2016, 15.15 uur, wordt in beginsel, net zoals is bepaald voor het ontstaan van een aanmerkelijk belang bij de start van het APV-regime per 1 januari 2010, gesteld op de historische verkrijgingsprijs van de inbrenger.

De reden om bij die historische verkrijgingsprijs aan te sluiten is dat bij het toepassen van de toerekeningsstop veelvuldig sprake is van een belastingconstructie om Nederlandse belastingheffing te ontlopen. Als de toerekeningsstop is toegepast, maar er is feitelijk toch geen sprake geweest van een naar Nederlandse begrippen reële heffing naar de winst, is het naar de mening van het kabinet passend dat de Nederlandse ab-claim behouden blijft. Ook in andere gevallen waarin met betrekking tot een in een APV ingebracht aanmerkelijk belang gebruik is gemaakt van de toerekeningsstop, is het niet de bedoeling dat de Nederlandse belastingclaim illusoir wordt terwijl de voordelen uit dit vermogensbestanddeel niet in Nederland en niet (of nauwelijks) in het land waar het APV is gevestigd zijn belast. Met de voorgestelde maatregel wordt de ab-claim behouden voor zover er geen naar Nederlandse maatstaven reële heffing over de voordelen heeft plaatsgevonden.

⁹⁹ Kamerstukken II 2015/16, 34 302, nr. 45.

Voor zover er wel een naar Nederlandse maatstaven reële heffing over de voordelen heeft plaatsgevonden, wordt de ab-claim verlaagd. Om dit te bewerkstelligen wordt de verkrijgingsprijs verhoogd met de waardestijging die toerekenbaar is aan de waardestijging van de aandelen en winstbewijzen waarover ten laste van het APV, over de periode van 1 januari 2010 tot 20 september 2016, 15.15 uur, een belasting is betaald van ten minste 10%. Verder wordt de verkrijgingsprijs verhoogd met de (fictieve) vervreemdingsvoordelen die volgens de Nederlandse wetgeving in aanmerking worden genomen bij het van toepassing worden van de oude toerekeningsstop en die tot het inkomen uit aanmerkelijk belang zijn gerekend voor zover deze voordelen betrekking hebben op aandelen of winstbewijzen die vanaf 20 september 2016, 15.15 uur, aan de belastingplichtige worden toegerekend. Met deze verhoging van de verkrijgingsprijs wordt voorkomen dat dezelfde waardestijging van de aandelen tweemaal in de belastingheffing betrokken worden. Daarentegen wordt de verkrijgingsprijs verminderd met de voordelen die ingevolge de toerekeningsstop, in de periode van 1 januari 2010 tot 20 september 2016, 15.15 uur, niet tot het inkomen uit aanmerkelijk belang zijn gerekend en waarover geen belasting is betaald van ten minste 10%, voor zover deze voordelen betrekking hebben op aandelen of winstbewijzen die vanaf 20 september 2016, 15.15 uur, aan de belastingplichtige worden toegerekend. Hiermee wordt bewerkstelligd dat ter zake van deze voordelen, die veelal onbelast zijn gebleven, de Nederlandse belastingclaim behouden blijft.

Artikel II

Artikel II, onderdeel A (artikel 4 van de Wet op de loonbelasting 1964)

De wijziging van artikel 4 van de Wet LB 1964 betreft een redactionele aanpassing van de verwijzing naar artikel 12a, vijfde lid, van de Wet LB 1964. Deze houdt verband met de eveneens in dit wetsvoorstel opgenomen wijzigingen van artikel 12a van de Wet LB 1964, waarbij genoemd vijfde lid wordt vernummerd tot zevende lid.

Artikel II, onderdeel B (artikel 12a van de Wet op de loonbelasting 1964)

Het voorgestelde artikel 12a, derde lid, van de Wet LB 1964 regelt dat het belastbare loon van directeur-groootaandeelhouders (dga's) van lichamen die gebruikmaken van het verhoogde percentage voor starters binnen de S&O-afdrachtvermindering, bedoeld in artikel 23, zevende lid, van de WVA, ten minste op het wettelijke minimumloon wordt gesteld. In tegenstelling tot bij de toepassing van de hoofdregel uit het eerste lid van genoemd artikel 12a, is het niet van belang of het loon uit de meest vergelijkbare dienstbetrekking of het hoogste loon van de eventuele andere werknemers van het bedrijf hoger is dan het wettelijke minimumloon. Indien echter daadwerkelijk een hoger loon door de dga wordt genoten dan het wettelijke minimumloon, dan wordt dit hogere loon in aanmerking genomen. Daarom wordt in het voorgestelde derde lid, - om dezelfde reden als in het eerste lid - gesproken van een bedrag waar het loon ten minste op wordt gesteld. Genoemd derde lid is alleen van toepassing indien aan de inhoudingsplichtige een S&O-verklaring is afgegeven betreffende in het kalenderjaar verricht speur- en ontwikkelingswerk en de inhoudingsplichtige een zogenoemde starter is. Dat laatste is het geval indien de inhoudingsplichtige in een of meer van de vijf voorafgaande kalenderjaren geen inhoudingsplichtige was en voor die periode met betrekking tot ten hoogste twee kalenderjaren een S&O-verklaring is afgegeven. Met de voorgestelde maatregel kan het belastbare loon met betrekking tot een inhoudingsplichtige derhalve maximaal drie kalenderjaren op ten minste het wettelijke minimumloon worden gesteld en geldt daarna alsnog de hoofdregel. Bij de beoordeling

of genoemd derde lid kan worden toegepast is ook de bepaling met betrekking tot de voortzetting van een onderneming uit artikel 23, zevende lid, van de WVA van toepassing. Als de inhoudingsplichtige slechts een gedeelte van het kalenderjaar beschikt over een S&O-verklaring, wordt het bedrag waarop het belastbare loon ten minste moet worden gesteld voor het hele kalenderjaar bepaald aan de hand van genoemd derde lid. Met betrekking tot het wettelijke minimumloon wordt uitgegaan van 108% van het twaalfvoud van het bedrag, bedoeld in artikel 8, eerste lid, onderdeel a, van de Wet minimumloon en minimumvakantiebijslag, zoals dat gold op 1 januari van het betreffende kalenderjaar. Hiermee wordt geregeld dat twaalf maal het wettelijke minimumloon per maand in aanmerking wordt genomen en tevens rekening wordt gehouden met de wettelijke minimumvakantiebijslag. Met wijzigingen van het wettelijke minimumloon die plaatsvinden na 1 januari wordt in het betreffende kalenderjaar geen rekening gehouden.

De inhoudingsplichtige waarop genoemd derde lid van toepassing is, krijgt op grond van de tweede volzin van dat lid, in lijn met de huidige gebruikelijkloonregeling, de mogelijkheid om aannemelijk te maken dat het loon uit de meest vergelijkbare dienstbetrekking voor het desbetreffende kalenderjaar lager is dan het wettelijke minimumloon. Dit kan bijvoorbeeld het geval zijn als een dga niet fulltime voor de inhoudingsplichtige werkt. Indien de inhoudingsplichtige aannemelijk maakt dat het loon uit de meest vergelijkbare dienstbetrekking lager is, wordt het belastbare loon vastgesteld op het loon uit de meest vergelijkbare dienstbetrekking. Als het belastbare loon op basis van afspraken met de Belastingdienst al op een lager bedrag dan het wettelijke minimumloon wordt vastgesteld dan blijven deze afspraken van kracht.

Op grond van het voorgestelde artikel 12a, vierde lid, van de Wet LB 1964 is de hiervoor genoemde tegemoetkoming slechts van toepassing indien de tegemoetkoming voor de onderneming waar de inhoudingsplichtige toe behoort niet tot gevolg heeft dat het de-minimisplafond, bedoeld in Verordening (EU) nr. 1407/2013 van de Commissie van 18 december 2013 betreffende de toepassing van de artikelen 107 en 108 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie op de-minimissteun (PbEU 2013, L 352), wordt overschreden. De hoogte van de staatssteun dient onder het de-minimisplafond, bedoeld in die verordening, te blijven, zodat geen sprake is van ongeoorloofde staatssteun. Hierbij wordt volgens die verordening alle andere de-minimissteun aan dezelfde onderneming in acht genomen. Omdat de maatregel slechts staatssteun is voor zover het resulteert in een lager bedrag aan premies werknemersverzekeringen, opslag kinderopvangtoeslag en inkomensafhankelijk bijdrage Zorgverzekeringswet dat ten laste komt van de inhoudingsplichtige (start-up) is alleen sprake van staatssteun met betrekking tot werknemers in de zin van de Werkloosheidswet, de Ziektewet, de Wet werk en inkomen naar arbeidsvermogen of de Wet op de arbeidsongeschiktheidsverzekering. Bij het vaststellen of het de-minimisplafond wordt overschreden dient de staatssteun met betrekking tot alle werknemers binnen de onderneming op wie het voorgestelde derde lid van toepassing is bij elkaar opgeteld te worden. De in het voorgestelde artikel 12a, vierde lid, van de Wet LB 1964 opgenomen formule bepaalt per werknemer de hoogte van de staatssteun die geacht wordt te worden verleend op basis van deze maatregel. Uitgangspunt is het maximumpremieloon minus het bedrag waarop het gebruikelijke loon op basis van de eerste volzin van het voorgestelde artikel 12a, derde lid, van de Wet LB 1964 ten minste wordt gesteld. Hieruit volgt de maximale verlaging van de grondslag voor de premies voor de werknemersverzekeringen, de opslag kinderopvangtoeslag en de inkomensafhankelijk bijdrage zorgverzekeringswet als gevolg van deze maatregel. Vervolgens worden de bij elkaar opgetelde percentages van de premies voor de werknemersverzekeringen, de opslag kinderopvangtoeslag en de inkomensafhankelijk

bijdrage zorgverzekeringswet hierop toegepast. Om te komen tot een eenvoudige en eenduidige rekenregel wordt hierbij onder meer uitgegaan van de gemiddelde sectorpremie en het gemiddelde percentage voor de gedifferentieerde premie Werkhervattingskas. Het bedrag dat met betrekking tot deze maatregel als staatssteun in aanmerking wordt genomen voor het vaststellen of het de-minimisplafond wordt overschreden vormt hiermee een vast bedrag per werknemer per jaar. Op basis van de cijfers uit 2016 zou dit bedrag op € 6079 uitkomen.

De in het voorgestelde tiende lid opgenomen delegatiebepaling maakt het mogelijk om bij ministeriële regeling regels te stellen met betrekking tot de wijze waarop wordt vastgesteld of de hiervoor genoemde tegemoetkoming tot gevolg heeft dat genoemd de-minimisplafond wordt overschreden.

Artikel II, onderdelen C en D (artikel 20a en 20b van de Wet op de loonbelasting 1964)

Deze wijzigingen sluiten aan op de per 1 januari 2017 voorziene wijzigingen van de tabel die is opgenomen in artikel 2.10, eerste lid, van de Wet IB 2001, onderscheidenlijk op de per 1 januari 2017 voorziene wijzigingen van de tabel die is opgenomen in artikel 2.10a, eerste lid, van de Wet IB 2001, zoals opgenomen in artikel I, onderdelen A en B.

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

Deze wijziging sluit aan op de per 1 januari 2017 voorziene wijziging van artikel 8.10 van de Wet IB 2001, zoals opgenomen in artikel I, onderdeel J.

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

Deze wijziging sluit aan op de per 1 januari 2017 voorziene wijziging van artikel 8.11 van de Wet IB 2001, zoals opgenomen in artikel I, onderdeel K.

Artikel II, onderdeel G (artikel 22b, van de Wet op de loonbelasting 1964)

Deze wijziging sluit aan op de per 1 januari 2017 voorziene wijziging van artikel 8.17 van de Wet IB 2001, zoals opgenomen in artikel I, onderdeel L.

Artikel II, onderdeel H (artikel 35o van de Wet op de loonbelasting 1964)

Met de toevoeging van een tweede lid aan artikel 35o van de Wet LB 1964 gaat voor artikel 12a, derde, vierde en tiende lid, van de Wet LB 1964 een horizonbepaling gelden. Met het vervallen van artikel 12a, derde, vierde en tiende lid, van de Wet LB 1964 wordt bewerkstelligd dat vanaf 2022 het belastbare loon van dga's van lichamen die gebruikmaken van het verhoogde percentage voor starters binnen de S&O-afdrachtvermindering, bedoeld in artikel 23, zevende lid, van de WVA, niet meer op ten minste het wettelijke minimumloon wordt gesteld. Met betrekking tot deze dga's gelden vanaf 2022 weer de bepalingen uit het eerste en tweede lid van artikel 12a van de Wet LB 1964.

Artikel III

Artikel III (evaluatie versoepeling gebruikelijkloonregeling voor innovatieve start-ups)

Zoals in het algemeen deel van deze memorie is aangegeven wordt de gebruikelijkloonregeling versoepeld voor innovatieve start-ups. Vanaf 2017 mag het belastbare loon van dga's van innovatieve bedrijven die spur- en ontwikkelingswerk verrichten en voor de toepassing van de S&O-afdrachtvermindering als starter worden

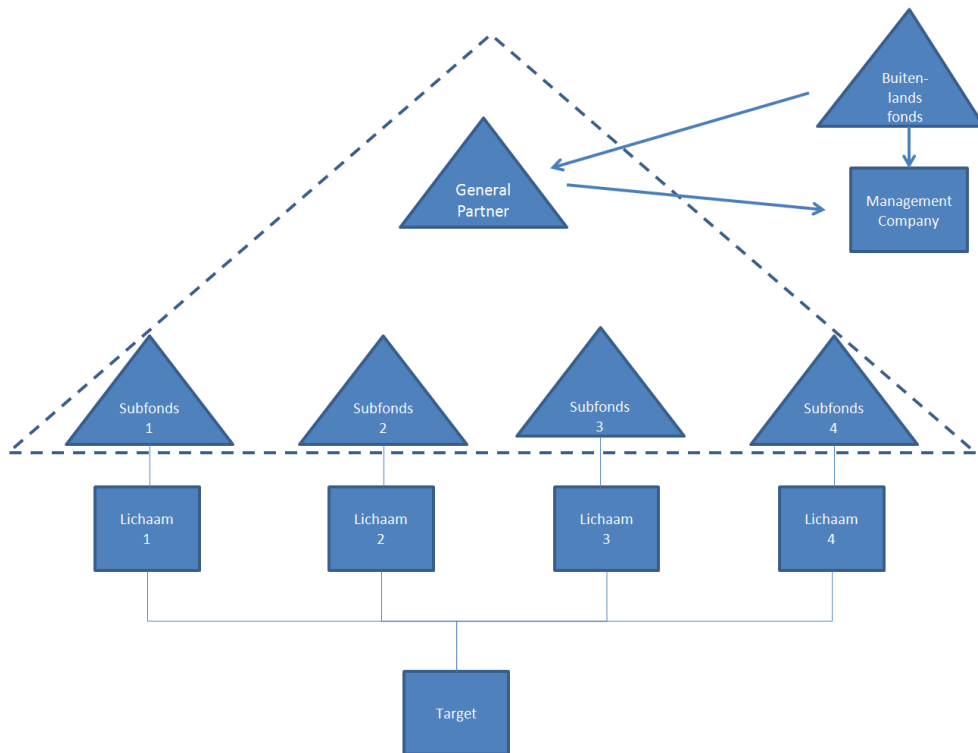
aangemerkt voor de toepassing van de gebruikelijkloonregeling worden vastgesteld op het wettelijke minimumloon. Na drie jaar ervaring met de regeling wordt gestart met een evaluatie van doelmatigheid en doeltreffendheid van de regeling. Voor deze evaluatie zal ongeveer een jaar nodig zijn. Binnen vier jaar na de invoering van deze maatregel zal de evaluatie worden aangeboden aan de Staten-Generaal.

Artikel IV

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

Artikel 10a van de Wet Vpb 1969 geeft regels voor de aftrekbaarheid van rente en daarmee samenhangende lasten in gevallen die zijn te kenschetsen als winstdrainage. Een van de voorwaarden voor toepassing van genoemd artikel is dat sprake is van (rente op) een schuld aan een verbonden lichaam (of een verbonden natuurlijke persoon). Van “verbondenheid” is hierbij, kort gezegd, sprake bij belangen van een derde of meer. In de praktijk komt het regelmatig voor dat verschillende partijen een gezamenlijke investering doen, bijvoorbeeld in het kader van een overnamestructuur bij een private-equity-investering, waarbij elk van die partijen individueel gezien een belang van minder dan een derde heeft in de overgenomen onderneming. In een dergelijke situatie kan in materiële zin echter toch sprake zijn van de vereiste verbondenheid voor de toepassing van artikel 10a van de Wet Vpb 1969 tussen de overgenomen onderneming en de investeerders indien sprake is van een gecoördineerde investering door een samenwerkende groep. Ook in een dergelijke situatie kan er sprake zijn van een gekunstelde (onzakelijke) financiering met vreemd vermogen waartegen genoemd artikel 10a zich richt. Met het nieuwe zesde lid wordt voorgesteld deze invulling van het begrip “verbondenheid” voor de toepassing van artikel 10a van de Wet Vpb 1969 expliciet vast te leggen. Hiermee wordt meer duidelijkheid gegeven over de invulling van het begrip belang in artikel 10a, vierde lid, van de Wet Vpb 1969. Of sprake is van een samenwerkende groep is afhankelijk van de feiten en omstandigheden van het individuele geval. In de onderstaande figuur is bij wijze van illustratie een voorbeeld van een dergelijke samenwerkende groep opgenomen waarbij de investering in een over te nemen vennootschap via vier aparte subfondsen is vormgegeven. Er zijn uiteraard ook andere structuren denkbaar.

Figuur 1



In de geschetste structuur biedt een (veelal buitenlandse) fondsaanbieder potentiële investeerders, zoals institutionele beleggers, beleggingsfondsen en andere vermogensbeheerders, de mogelijkheid om deel te nemen in een fonds. De gestippelde driehoek stelt het fonds voor, dat bestaat uit een aantal subfondsen (in het voorbeeld subfondsen 1 tot en met 4). De achterliggende investeerders of de (sub)fondsen hebben de zeggenschap overgedragen aan de general partner die het fonds beheert of die de management company aanstelt en aanstuurt.¹⁰⁰ De general partner neemt voor een klein bedrag deel in het fonds. Daarnaast ontvangt de general partner een aanzienlijk deel van de fondswinst: de zogenoemde carried interest. De verschillende investeerders zeggen inlegbedragen toe (commitments), die binnen het investeringsfonds in een of meer lichamen dan wel subfondsen worden ondergebracht. Op het moment dat een over te nemen vennootschap is gevonden, wordt een deel van de toegezegde commitments afgeroepen bij de investeerders. De inleg van deze gelden wordt vervolgens op gezag van de general partner dan wel de management company in de – in dit voorbeeld – vier verschillende subfondsen ondergebracht. De vier verschillende fondsen houden eenieder een belang in de lichamen 1 tot en met 4. Ten behoeve van een overname wordt een overnemende vennootschap opgericht. De lichamen 1 tot en met 4 verstrekken een lening aan de overnemende vennootschap die wordt gefinancierd door de investeerders. De verschillende lichamen houden individueel geen belang van ten minste een derde in de overnemende vennootschap, waardoor indien alleen op individueel niveau zou worden gekeken, in een dergelijke structuur de betaalde rente in aftrek zou komen bij de overnemende vennootschap. Materieel kan er echter toch sprake zijn van verbondenheid vanwege de samenwerking tussen de investeerders en de zeggenschap van de general partner. Om die reden zal moeten worden beoordeeld of sprake is van een samenwerkende groep. Indien de lichamen (in het voorbeeld 1 tot en met 4) – of in voorkomende gevallen de achterliggende investeerders – als samenwerkende groep

¹⁰⁰ Denk aan de vormgeving van de fondsstructuur en de overnamestructuur, het bepalen van de financieringsstructuur van de overname en de strategie van de target, het nemen van beleidsbepalende beslissingen etcetera.

verbonden zijn met de overnemende vennootschap, leidt dat er overigens niet per definitie toe dat deze lichamen ook voor andere investeringen een samenwerkende groep vormen. Er dient per investering te worden beoordeeld of sprake is van een samenwerkende groep.

Voor de beoordeling of er bij de – onmiddellijke of middellijke - aandeelhouders (in het voorbeeld de lichamen 1 tot en met 4 of in de voorkomende gevallen de achterliggende partijen) sprake is van een samenwerkende groep spelen verschillende factoren een rol. Van een samenwerkende groep zal in ieder geval sprake zijn indien de materiële zeggenschap over de – vormgeving van de - investering en het gezamenlijke belang in de overgenomen vennootschap berust bij een coördinerende (rechts)persoon (zoals in het voorbeeld de general partner die het fonds beheert) en elke aandeelhouder onder min of meer vergelijkbare voorwaarden en in min of meer dezelfde verhouding eigen vermogen en (risicovolle) leningen verschaft. Er is voor de achterliggende participanten (in het voorbeeld lichamen 1 tot en met 4), sprake van een gezamenlijke en parallelle investering in de target onder regie van de general partner van het fonds. Het is daarbij in het algemeen voor de parallel investerende lichamen of subfondsen niet toegestaan tussentijds hun belang te verminderen of uit de investering te stappen. Dat benadrukt dat sprake is van samenwerking.

In een dergelijk geval is er dus sprake van één gecoördineerde investering onder de regie van een general partner van het fonds, waarbij de general partner feitelijk of materieel onder andere de mix bepaalt van aandelenkapitaal en aandeelhoudersleningen en waarbij de rentelasten ter zake van de aandeelhoudersleningen direct of indirect ten laste komen van de overnemende vennootschap en de target. Indien een dergelijke gecoördineerde investering in totaal een belang van ten minste een derde vertegenwoordigt, zijn de investerende lichamen ten opzichte van de overnemende vennootschap (en de target) aan te merken als verbonden lichamen als bedoeld in de voorgestelde wijziging van artikel 10a van de Wet Vpb 1969. Wel kan uiteraard, op basis van de al bestaande tegenbewijsregeling van artikel 10a van de Wet Vpb 1969, de beperking van de renteaftrek worden voorkomen indien belastingplichtige aannemelijk maakt dat in overwegende mate sprake is van zakelijke overwegingen voor de rechtshandeling en de financiering.

Voor het constateren of al dan niet sprake is van een samenwerkende groep is in meer algemene zin met name relevant of de investering in de overgenomen vennootschap en de daarbij behorende vormgeving van de financiering gecoördineerd plaatsvindt.

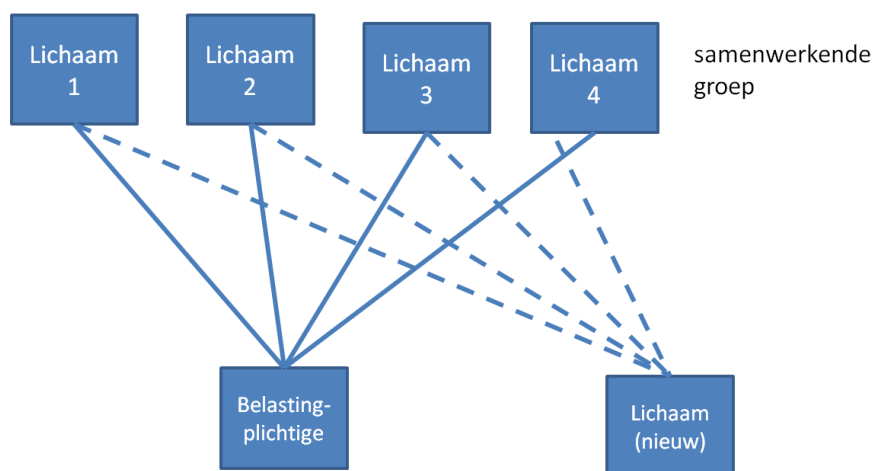
Coördinatie ten aanzien van de vormgeving van de investering en de financiering zal veelal zijn af te leiden uit het geheel aan overeenkomsten waarin partijen de onderlinge afspraken over de investering en financiering hebben vastgelegd. Een element hiervan is dat de betrokken deelnemers zich niet zomaar eenzijdig kunnen terugtrekken of hun positie kunnen wijzigen. Een aanwijzing dat sprake is van coördinatie kan bijvoorbeeld worden ontleend aan een coördinerende en sturende rol van een management company/general partner van het private-equityhuis of aan het geheel van contractuele overeenkomsten tussen de investeerders. Zowel schriftelijke bescheiden als de feitelijke gedragingen van de betrokken partijen kunnen in dit kader relevant zijn.

De vraag of er in een concrete situatie sprake is van een samenwerkende groep kan zich bijvoorbeeld ook voordoen bij een joint venture (bijvoorbeeld bedrijven die besluiten samen een onderneming te verwerven), bij het gebruik van een stichtingadministratiekantoor (STAK) en bij een gezamenlijke investering door vier of meer familieleden. Voor al deze situaties geldt dat het enkele feit dat sprake is van een gezamenlijke investering nog niet leidt tot de conclusie dat sprake is van een samenwerkende groep. In dergelijke gevallen kan echter wel sprake zijn van een samenwerkende groep als bijvoorbeeld (aanvullende) bindende afspraken zijn gemaakt

waardoor de investeerders zijn gehouden om onder vergelijkbare voorwaarden vreemd vermogen te verschaffen naar rato van hun participatie en het hun niet is toegestaan hun belang tussentijds te vervreemden of te verminderen. Indien er sprake is van dergelijke omstandigheden is sprake van een materiële samenwerking tussen de investeerders en derhalve van een samenwerkende groep.

Naast de voorgestelde aanpassing van het verbondenheidsbegrip voor lichamen waarin een belang wordt gehouden door een samenwerkende groep, bevat het voorgestelde artikel 10a, zesde lid, van de Wet Vpb 1969 nog een aanpassing voor de situatie waarin dezelfde samenwerkende groep ook nog een belang van ten minste een derde heeft in een ander lichaam. Beide lichamen waarin een belang van ten minste een derde wordt gehouden door dezelfde samenwerkende groep worden dan eveneens als verbonden aangemerkt. In de onderstaande figuur wordt dit geïllustreerd.

Figuur 2



Op basis van het voorgestelde artikel 10a, zesde lid, van de Wet Vpb 1969 is er sprake van verbondenheid tussen de belastingplichtige en lichaam (nieuw) indien de lichamen 1, 2, 3 en 4 een samenwerkende groep vormen en als samenwerkende groep voor ten minste een derde gedeelte belang hebben in de belastingplichtige en lichaam (nieuw). Het begrip verbondenheid wordt tevens van belang voor de toepassing van artikel 15ad van de Wet Vpb 1969. Om die reden wordt een verwijzing naar artikel 15ad van de Wet Vpb 1969 toegevoegd aan artikel 10a, vierde lid, van de Wet Vpb 1969. Ook de voorgestelde regeling van de samenwerkende groep gaat gelden voor genoemd artikel 15ad. Voor een nadere toelichting op het belang hiervan voor artikel 15ad van de Wet Vpb 1969 wordt verwezen naar de toelichting op artikel IV, onderdeel F. Het huidige artikel 10a, zesde lid, van de Wet Vpb 1969 wordt vernummerd tot het zevende lid. Hierin wordt tevens een verwijzing opgenomen naar het voorgestelde zesde lid. Dit leidt ertoe dat de lichamen die met de belastingplichtige verbonden zijn omdat zij deel uitmaken van een samenwerkende groep die ten minste een derde belang houden in de belastingplichtige, ook verbonden zijn met de maatschappijen van de fiscale eenheid waarvan de belastingplichtige deel uitmaakt. Verder wordt artikel 10a, vierde lid, van de Wet Vpb 1969 aangepast in verband met de in dit wetsvoorstel opgenomen aanpassingen van de innovatiebox. Hierbij worden de voor de innovatiebox geldende regels omwille van de inzichtelijkheid opgenomen in verschillende artikelen, waarbij in een tweetal artikelen het begrip verbonden lichaam wordt gebruikt. Met de invoering van een verwijzing naar artikel 12bb van de Wet Vpb

1969 in genoemd artikel 10a, vierde lid, wordt tot uitdrukking gebracht dat dit begrip hierbij dient te worden opgevat overeenkomstig de omschrijving in dat vierde lid.

Artikel IV, onderdeel B (artikel 12b van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)

De voorgestelde wijzigingen van de in artikel 12b van de Wet Vpb 1969 opgenomen innovatiebox houden verband met de afspraken die in OESO-verband zijn gemaakt naar aanleiding van actiepunt vijf van het BEPS-project, zoals toegelicht in het algemeen deel van deze memorie. Hierbij is ervoor gekozen om de met dit wetsvoorstel verder uit te breiden regeling van de innovatiebox omwille van de inzichtelijkheid onder te brengen in verschillende artikelen. Het gaat hierbij om de voorgestelde artikelen 12b tot en met 12bg van de Wet Vpb 1969. Het voorgestelde artikel 34d van de Wet Vpb 1969 bevat verder nog overgangsrecht.

In het voorgestelde artikel 12b van de Wet Vpb 1969 is de kern van de regeling van de innovatiebox opgenomen die vervolgens in de daarop volgende artikelen wordt uitgewerkt. Genoemd artikel 12b bepaalt dat de innovatiebox kan worden toegepast voor kwalificerende immateriële activa die de belastingplichtige zelf heeft voortgebracht. Heeft de belastingplichtige een kwalificerend immaterieel activum zelf voortgebracht, dan komen de kwalificerende voordelen in aanmerking voor de voordelen van de innovatiebox. De begrippen kwalificerend immaterieel activum en kwalificerende voordelen worden in de voorgestelde artikelen 12ba tot en met 12bg van de Wet Vpb 1969 verder uitgewerkt. Hierbij geldt dat het begrip voordelen een algebraïsch begrip is. Dat betekent dat de innovatiebox ook van toepassing is in een jaar waarin negatieve kwalificerende voordelen uit een kwalificerend immaterieel activum worden behaald. De innovatiebox is, als gezegd, alleen van toepassing indien het immateriële activum door de belastingplichtige zelf is voortgebracht. Deze voorwaarde geldt al onder het huidige regime, maar is in dit voorstel expliciet gemaakt. Er is pas sprake van zelf voortbrengen indien de Nederlandse belastingplichtige zelf het speur- en ontwikkelingswerk heeft gedaan dat heeft geleid tot het immateriële activum. Hier is geen inhoudelijke wijziging beoogd.

Zelf voortbrengen betekent in dit kader dat de belastingplichtige het immateriële activum voor zijn rekening en risico heeft ontwikkeld. Daarvoor is nodig dat er voldoende belangrijke functies bij de belastingplichtige aanwezig zijn om het immateriële activum aan de belastingplichtige toe te kunnen rekenen. Van zelf voortbrengen is daarom sprake als de belastingplichtige beslissingsbevoegd en functioneel in staat is om de onderzoeks- en ontwikkelingswerkzaamheden aan te sturen. Elementen die hierbij een rol spelen zijn onder andere het vanuit een inhoudelijke expertise dragen van verantwoordelijkheid voor de zelf gemaakte keuzes tijdens het onderzoeks- en ontwikkelingsproces alsmede de planning daarvan, de budgettering, het meten van prestaties, het belonen, het waar nodig aanpassen/herdefiniëren van de werkkerreinen, het vaststellen van de commercieel waardevolle gebieden en het beoordelen van de kans op (on)succesvol onderzoek. Een belastingplichtige die een immaterieel activum bezit, maar functioneel niet in staat is om de daarbij behorende onderzoeks- en ontwikkelingswerkzaamheden vanuit de eigen inhoudelijke expertise aan te sturen, komt dus niet voor de toepassing van de innovatiebox in aanmerking. Over het algemeen geldt dat hoe meer onderzoeks- en ontwikkelingswerkzaamheden belastingplichtige zelf uitvoert hoe eerder genoemde aansturing aannemelijk zal zijn.

De innovatiebox is optioneel. Per belastingplichtige is slechts één innovatiebox mogelijk. De keuze wordt echter in beginsel per kwalificerend activum gemaakt. De innovatiebox bestaat daardoor uit de gezamenlijke kwalificerende activa waarvoor is gekozen voor de toepassing van de innovatiebox. De belastingplichtige kan ten aanzien van een immaterieel activum voor het eerst kiezen in het jaar dat aan alle voorwaarden is

voldaan. Dit betekent dat niet voor de toepassing van de innovatiebox kan worden gekozen als het immateriële activum nog in ontwikkeling is. De voordelen uit innovatieve activiteiten in de jaren waarin niet is gekozen voor de toepassing van de innovatiebox worden volledig – en dus niet tegen het verlaagde belastingtarief – in de heffingsgrondslag betrokken.

De belastingplichtige maakt de keuze voor toepassing van de innovatiebox kenbaar in de aangifte over het eerste jaar waarin hij deze wil toepassen. Deze keuze kan worden gemaakt zolang de aanslag over het desbetreffende jaar nog niet onherroepelijk vaststaat.

Artikel IV, onderdeel C (artikelen 12ba tot en met 12bg van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)

Artikel 12ba

Het voorgestelde artikel 12ba van de Wet Vpb 1969 omschrijft wat voor de toepassing van de innovatiebox onder het begrip kwalificerend immaterieel activum wordt verstaan. Hierbij wordt een onderscheid gemaakt tussen een zogenoemde kleinere belastingplichtige en grotere belastingplichtigen. Voor de kleinere belastingplichtigen gaat het hierbij om de immateriële activa die zijn voortgevloeid uit speur- en ontwikkelingswerk waarvoor aan de belastingplichtige een S&O-verklaring is afgegeven. Van een kleinere belastingplichtige is volgens het tweede lid sprake als de belastingplichtige voldoet aan twee voorwaarden. Ten eerste moeten de voordelen die de belastingplichtige geniet uit hoofde van immateriële activa die zijn voortgevloeid uit speur- en ontwikkelingswerk waarvoor aan de belastingplichtige een S&O-verklaring is afgegeven, vermeerderd met de kosten van belastingplichtige ter verwerving van die voordelen, in het jaar en de vier voorafgaande jaren tezamen minder bedragen dan € 37,5 miljoen (namelijk 5 maal € 7,5 miljoen)(voordeelcriterium). Hierbij ziet het begrip 'jaar' op boekjaren. Voor de toepassing van deze voorwaarde is niet relevant of de activa kwalificeren voor de innovatiebox en of de belastingplichtige voor deze activa heeft gekozen voor toepassing van de innovatiebox. De voordelen in de zin van de eerste voorwaarde worden dus ook bepaald zonder toepassing van de nexusbreuk. De genoemde grens van € 37,5 miljoen vloeit voort uit de afspraken die in OESO-verband zijn gemaakt, waarin is opgenomen dat wordt aangesloten bij het brutovoordeel uit alle innovatieve immateriële activa van een belastingplichtige. Vanwege het ontbreken van de term 'brutovoordeel' als fiscaal begrip, is gekozen voor de omschrijving van het voorgestelde artikel 12ba, tweede lid, onderdeel a, van de Wet Vpb 1969. Het brutovoordeel is daarin gedefinieerd als de nettovoordelen vermeerderd met de kosten ter verwerving van die nettovoordelen. Dit zijn kosten die de belastingplichtige maakt nadat het immateriële activum is gereedgekomen en kunnen bijvoorbeeld bestaan uit juridische kosten, zoals voor de aanvraag van octrooien, kosten in verband met het verlenen van licenties, kosten om inbreuken op octrooien tegen te gaan en kosten in verband met de verkoop van het activum. Kosten van ontwikkeling van immateriële activa zijn geen kosten ter verwerving van voordelen uit kwalificerende immateriële activa.

De tweede voorwaarde in de omschrijving van een kleinere belastingplichtige is dat de belastingplichtige of, indien relevant, de groep waar de belastingplichtige deel van uitmaakt in het jaar en de vier voorafgaande jaren tezamen een netto-omzet heeft van ten hoogste € 250 miljoen (namelijk 5 maal € 50 miljoen) (omzetcriterium). Ook hier gaat bij het begrip 'jaar' om een boekjaar. Voor het bepalen van de netto-omzet van de belastingplichtige of de groep is de netto-omzet als opgenomen in de (geconsolideerde) jaarrekening van de belastingplichtige of de groep bepalend. Dit volgt uit de verwijzing naar artikel 377 van Boek 2 van het Burgerlijk Wetboek of soortgelijke buitenlandse

wettelijke regelingen. Daarvoor is gekozen omdat fiscale gegevens voor de groep als geheel niet altijd beschikbaar zijn. Bij deze toets wordt het concernbegrip vanuit het jaarrekeningrecht gehanteerd. Dit volgt uit de verwijzing naar het begrip groep uit artikel 24b van Boek 2 van het Burgerlijk Wetboek. Een groep kan ook rechtspersonen en vennootschappen omvatten waarop de bepalingen van titel 9, van Boek 2 van het Burgerlijk Wetboek niet van toepassing zijn. Deze voorwaarde wordt getoetst op basis van de voor belastingplichtige opgemaakte jaarrekening of, indien van toepassing, de jaarrekening die is opgemaakt voor de groep waar de belastingplichtige deel van uitmaakt. Dat geldt ook indien groepsmaatschappijen in de consolidatie zijn betrokken zonder dat de toepasselijke bepalingen uit het Burgerlijk Wetboek of buitenlandse wettelijke regelingen inzake de jaarrekening daartoe verplichten. Bij deze voorwaarde kan gebruik worden gemaakt van jaarrekeningen die zijn opgemaakt in overeenstemming met daarvoor geldende bepalingen uit het Burgerlijk Wetboek of uit buitenlandse wettelijke regelingen zoals de US GAAP (*Generally Accepted Accounting Principles*). Als bijvoorbeeld de jaarrekening van de belastingplichtige is opgesteld in overeenstemming met de wettelijke bepalingen inzake de jaarrekening uit het Burgerlijk Wetboek, terwijl voor de groep alleen een jaarrekening in overeenstemming met de US GAAP is opgemaakt, moet worden uitgegaan van de groepsjaarrekening die is opgemaakt in overeenstemming met de US GAAP. Indien echter voor de groep zowel een jaarrekening is opgemaakt zowel in overeenstemming met het Burgerlijk Wetboek als een jaarrekening volgens de US GAAP, dan moet worden uitgegaan van de groepsjaarrekening die is opgemaakt in overeenstemming met het Burgerlijk Wetboek. De feitelijk beschikbare jaarrekening wordt hierbij als uitgangspunt genomen, behoudens gevallen waar deze evident in strijd is met de toepasselijke binnenlandse dan wel buitenlandse regels voor de jaarverslaggeving. Hieronder wordt in een tweetal voorbeelden het voorstaande nader toegelicht.

Voorbeeld toepassing voorwaarden kleinere belastingplichtige

Een belastingplichtige heeft de onderstaande netto-omzet. Daarnaast brengt belastingplichtige ieder jaar een immaterieel activum voort ter zake waarvan een S&O-verklaring is afgegeven, uit hoofde waarvan een brutovoordeel wordt genoten. De belastingplichtige is niet in het bezit van een juridisch ticket voor de immateriële activa.

	Netto-omzet	Bruto voordeel uit immaterieel activum
Jaar 1	40	5
Jaar 2	50	20
Jaar 3	45	6
Jaar 4	60	4
Jaar 5	50	4
Jaar 6	60	3
Jaar 7	30	5

De belastingplichtige kiest in jaar 1 in de aangifte voor toepassing van de innovatiebox en wordt aangemerkt als kleinere belastingplichtige. Tot en met jaar 4 kwalificeert de belastingplichtige als 'kleinere belastingplichtige' omdat zowel het voortschrijdend omzetcriterium als het voorschrijdend voordeeltcriterium niet worden overschreden.

In jaar 5 kwalificeert de belastingplichtige niet meer als 'kleinere belastingplichtige', omdat niet meer wordt voldaan aan het voortschrijdende voordeeltcriterium. De netto-omzet van jaar 1 tot en met jaar 5 bedraagt weliswaar minder dan € 250 miljoen, maar het voortschrijdende voordeel uit het immaterieel activum bedraagt € 39 miljoen en daarmee meer dan € 37,5 miljoen. Dit betekent dat in jaar 5 voldaan moet worden aan de eisen van een grotere belastingplichtige: naast een S&O-verklaring moet er ook een juridisch ticket aanwezig zijn om de voordelen uit het immateriële activum in de innovatiebox in aanmerking te nemen. Indien geen juridisch ticket aanwezig is, worden de winsten uit hoofde van alle alsdan niet meer kwalificerende immateriële activa in jaar 5 belast tegen het reguliere tarief.

In jaar 6 voldoet belastingplichtige eveneens niet aan de eisen van een kleinere belastingplichtige, omdat de voortschrijdende netto omzet van jaar 2 tot en met jaar 6 meer bedraagt dan €250 miljoen (namelijk € 265 miljoen). Naast een S&O-verklaring moet dus ook voor dat jaar een juridisch ticket aanwezig zijn om de voordelen uit het immateriële activum in de innovatiebox in aanmerking te nemen. Indien geen juridisch ticket aanwezig is, worden de winsten uit hoofde van de niet kwalificerende immateriële activa in jaar 6 belast tegen het reguliere tarief.

In jaar 7 kwalificeert belastingplichtige weer als kleinere belastingplichtige, omdat over de jaren 3 tot en met 7 wordt voldaan aan zowel het voortschrijdende omzetcriterium (€ 245 miljoen) als het voortschrijdende bruto voordeelcriterium (€ 22 miljoen). De immateriële activa die zijn gereedgekomen in jaren 5 en 6 kunnen ook voor de innovatiebox in jaar 7 kwalificeren, mits daarom wordt verzocht en aan de overige voorwaarden wordt voldaan.

Het tweede voorbeeld ziet op een belastingplichtige die in een jaar tegelijkertijd deel uitmaakt van meer dan één groep. Alsdan wordt volgens het derde lid de netto-omzet van de groep die het grootst is in aanmerking genomen.

Voorbeeld criterium groepsomzet

Een belastingplichtige maakt in jaar 1 en jaar 2 deel uit van groep A. Op 1 januari van jaar 3 wordt het gedeelte van groep A waar de belastingplichtige deel van uitmaakt overgenomen door groep B. De netto-omzet in miljoenen van de verschillende groepen bedraagt:

	Groep A	Groep B
Jaar 1	60*	20
Jaar 2	60*	20
Jaar 3	50	30*
Jaar 4	50	30*
Jaar 5	50	30*

Om te bepalen of de belastingplichtige voldoet aan het nettogroepsomzetcriterium, dient hij voor de jaren 1 en 2 de netto-omzet van groep A in aanmerking te nemen en in de jaren 3 tot en met 5 de netto-omzet van groep B. In jaar 5 is de som van de netto-omzet van de groep waar de belastingplichtige in het boekjaar en de vier voorgaande jaren deel van uitmaakt:

$$\frac{60 + 60 + 30 + 30 + 30}{5} = \text{€ 210 miljoen}$$

De som van de netto-groepsomzet van de belastingplichtige blijft dus onder de € 250 miljoen. Indien de belastingplichtige aan de overige criteria voldoet is de innovatiebox voor hem toegankelijk voor alle zelfvoortgebrachte kwalificerende immateriële activa.

Het eerste toetsjaar van het voordeelcriterium en omzetcriterium is het boekjaar 2017. De belastingplichtige beoordeelt deze criteria aan de hand van de vier voorgaande jaren en het boekjaar 2017. Wanneer hij in 2017 voldoet aan de beide gestelde criteria voor een kleinere belastingplichtige, is in 2017 dus slechts een S&O-verklaring nodig voor het gebruik van de innovatiebox. Het bedrag van de bruto voordelen dient dan in 2017 en de vier voorgaande jaren tezamen lager te zijn dan €37,5 miljoen en de netto-omzet van de groep tezamen lager dan €250 miljoen.

Naast voorgaande voorbeelden volgt hieronder een vijftal voorbeelden met betrekking tot specifieke situaties. Deze voorbeelden gaan in op de mogelijke overgang van een toegangsticket op een andere belastingplichtige en op de eisen waaraan in een dergelijke specifieke situatie moet worden voldaan. In onderstaande voorbeelden is ervan uitgegaan dat een wijziging in een situatie zich voordoet bij aanvang van een boekjaar.

Voorbeeld bedrijfsfusie en juridische fusie

Een bedrijfsfusie en een juridische fusie vinden bij toepassing van de innovatiebox (door de overnemer, respectievelijk de verkrijger) alleen fiscaal geruisloos plaats na een dienovereenkomstige beschikking van de inspecteur. Het verzoek om een dergelijke beschikking moet (gezamenlijk) worden gedaan vóór de overdracht of fusie. Aan deze beschikking worden door de inspecteur voorwaarden verbonden. Als de beschikking wordt verleend, treedt de overnemer, respectievelijk de verkrijgende rechtspersoon, met betrekking tot al hetgeen in het kader van de overdracht of de fusie is verkregen, voor zover daaraan geen nadere voorwaarden zijn gesteld, in de plaats van de overdrager of de verdwijnende rechtspersoon. Voor de kwalificatie van de overnemende of verkrijgende belastingplichtige als kleinere of grotere belastingplichtige dienen de voorgaande jaren te worden beoordeeld van de overdrager.

Een kleinere belastingplichtige, wordt gekocht door en gefuseerd met een grotere belastingplichtige. Na de fusie wordt het voortschrijdende brutovoordelcriterium alsmede het voortschrijdende netto-omzetcriterium getoetst

op het niveau van de verkrijger. Voor de kwalificatie van belastingplichtige als kleinere of grotere belastingplichtige dienen het boekjaar van de verkrijgende rechtspersoon en de voorafgaande vier jaren van de verdwijnende rechtspersoon te worden beoordeeld.

Voorbeeld (af)splitsing

Y BV maakt als kleinere belastingplichtige gebruik van de innovatiebox doordat het zelf een immaterieel activum heeft voortgebracht waarvoor aan Y BV een S&O-verklaring is afgegeven.

Door de aandeelhouder van Y BV wordt besloten dat Y BV wordt (af)gesplitst in Y BV en X BV. Naast andere activa en passiva verkrijgt X BV in het kader van de (af)splitsing ook het immateriële activum A. Y BV verzoekt de inspecteur om een fiscaal geruisloze (af)splitsing.

Als gevolg van de (af)splitsing treedt de verkrijgende rechtspersoon met betrekking tot al hetgeen in het kader van de (af)splitsing is verkregen, voor zover daaraan geen nadere voorwaarden zijn gesteld, in de plaats van de (af)splitsende rechtspersoon. Er is geen fiscale eenheid voor de vennootschapsbelasting. Indien Y BV niet kiest voor een geruisloze (af)splitsing, is vennootschapsbelasting verschuldigd over eventuele aanwezige meerwaarde in de overgedragen activa, passiva en fiscale reserves. X BV heeft geen mogelijkheid om de innovatiebox toe te passen omdat X BV geen S&O-verklaring heeft voor het speur- en ontwikkelingswerk dat heeft geleid tot het immateriële activum A. Immaterieel activum A is daarmee geen kwalificerend immaterieel activum voor de innovatiebox voor X BV.

Voorbeeld fiscale eenheid (voeging)

Een kleinere belastingplichtige (A), niet behorend tot een groep, wordt gekocht en gevoegd in een fiscale eenheid van een grotere belastingplichtige (B). Na de overname worden de hoogte van de voordelen en de netto-omzet beoordeeld aan de hand van de cijfers van de fiscale eenheid. De kleinere belastingplichtige kwalificeert vanaf dat moment als grotere belastingplichtige. Belastingplichtige dient dan ook over een juridisch ticket te beschikken naast een S&O-verklaring voor toepassing van de innovatiebox.

Voorbeeld fiscale eenheid (ontvoeging)

Een vennootschap behoort tot een fiscale eenheid die in de jaren 1 tot en met 5 kwalificeert als grotere belastingplichtige. In jaar 6 wordt deze vennootschap overgenomen door een natuurlijk persoon en daarmee ontvoegd uit de fiscale eenheid. De vennootschap behoort niet langer tot een groep.

Voor de vraag of de vennootschap als kleinere of grotere belastingplichtige kwalificeert (uitgaande van het voldoen aan de overige voorwaarden om in aanmerking te komen voor de innovatiebox), zijn de voordelen en de netto-omzet uit jaar 6 (als zelfstandig belastingplichtige) van belang, evenals de vier voorafgaande jaren (in het groepsverband van de fiscale eenheid). Vanaf jaar 10 hoeft de vennootschap slechts rekening te houden met de door hemzelf behaalde voordelen uit hoofde van een immaterieel activum en zijn eigen netto-omzet.

Voorbeeld fiscale eenheid (ontvoeging)

Er is een fiscale eenheid tussen M, D1 en KD2. Deze fiscale eenheid wordt als kleinere belastingplichtige gekwalificeerd. In de fiscale eenheidsperiode brengt D1 zelf een immaterieel activum voort dat is voortgevloeid uit S&O-werkzaamheden waarvoor aan KD2 een S&O-verklaring is afgegeven. D1 geniet voordelen uit het immaterieel activum die groter zijn dan de drempel¹⁰¹ van de voortbrengingskosten. De fiscale eenheid eindigt doordat een ongelieerde partij voor een financiële impuls gaat participeren met een 30% belang in D1. D1 en KD2 vormen een (aansluitende) fiscale eenheid. De nieuwe fiscale eenheid kan de innovatiebox blijven toepassen op basis van de indeplaatsstelling van artikel 15aj van de Wet Vpb 1969. D1 en KD2 blijven na de gedeeltelijke overname door de ongelieerde partij behoren tot de groep met M. De fiscale eenheid D1 en KD2 blijft daarmee kwalificeren als kleinere belastingplichtige.

Voor grotere belastingplichtigen worden als kwalificerende immateriële activa aangemerkt immateriële activa die zijn voortgevloeid uit speur- en ontwikkelingswerk waarvoor aan de belastingplichtige een S&O-verklaring is afgegeven als bedoeld in de Wet vermindering afdracht loonbelasting en premie voor de volksverzekeringen en ter zake waarvan de belastingplichtige tevens over een zogenoemd toegangsticket beschikt.

In artikel 12ba, eerste lid, onderdeel b, onder 1^o tot en met 6^o, van de Wet Vpb 1969 is de lijst opgenomen van tickets op grond waarvan een immaterieel activum kan kwalificeren voor de innovatiebox, mits uiteraard ook aan de overige voorwaarden wordt voldaan.

Als eerste zijn in onderdeel 1^o, in overeenstemming met de huidige regeling, het octrooi en het kwekersrecht opgenomen.

Als tweede is de aanvraag van een octrooi of kwekersrecht als ticket opgenomen. De aanvraagperiode voor een octrooi of kwekersrecht kan soms lang duren. Gedurende

¹⁰¹ Zie voor de drempel hierna de artikelsgewijze toelichting op artikel 12bd.

deze tijd is er echter wel sprake van juridische bescherming voor het immaterieel activum. Tevens kan het immaterieel activum al winst genereren. Gelet hierop is in onderdeel 2° geregeld dat de aanvraag van een octrooi of kwekersrecht ook al kan leiden tot een kwalificerend immaterieel activum. In een dergelijke situatie zou het zich wel kunnen voordoen dat de aanvraag uiteindelijk niet wordt toegewezen, bijvoorbeeld omdat deze wordt ingetrokken of omdat deze wordt afgewezen. De faciliteit van de innovatiebox is dan, achteraf bezien, ten onrechte verleend. In het voorgestelde artikel 12bc van de Wet Vpb 12969 is daarom opgenomen dat op het moment dat vaststaat dat de aanvraag niet wordt toegewezen, het onterecht genoten voordeel door middel van een bijtelling weer wordt teruggenomen.

Als derde toegangsticket is in onderdeel 3° programmatuur opgenomen. De term programmatuur dient hierbij naar normaal spraakgebruik te worden opgevat.

Ten vierde is in onderdeel 4° als juridisch ticket opgenomen een aan de belastingplichtige in een lidstaat van de EU verleende vergunning voor het in de handel brengen van een (wees)geneesmiddel of verleende vergunning voor het in de handel brengen van een diergeneesmiddel. Hiervan is sprake als een vergunning is verleend als bedoeld in artikel 6 van 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 (PbEG 2001, L 311), artikel 5 van Richtlijn 2001/82/EG van het Europees Parlement en de Raad van 6 november 2001 tot vaststelling van een communautair wetboek betreffende geneesmiddelen voor diergeneeskundig gebruik (PbEG 2001, L 311), artikel 3 van de 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 (PbEU 2004, L 136) of artikel 8 van de Verordening (EG) nr. 141/2000 van het Europees Parlement en de Raad van 16 december 1999 inzake weesgeneesmiddelen (PbEG 2000, L 18).

Als vijfde toegangsticket is in onderdeel 5° een door het Octrooi Centrum Nederland aan belastingplichtige verleend aanvullend beschermingscertificaat opgenomen. Een dergelijk aanvullend beschermingscertificaat kan worden verkregen voor (wees)geneesmiddelen, diergeneesmiddelen of gewasbeschermingsmiddelen. Het aanvullend beschermingscertificaat vormt in wezen een voortzetting van een eerder octrooi, biedt dezelfde rechten als het oorspronkelijke octrooi en kent dezelfde beperkingen en verplichtingen. Bij het Octrooi Centrum Nederland kan een dergelijk aanvullend beschermingscertificaat worden aangevraagd.

Aanvullende beschermingscertificaten kunnen worden verleend aan de octrooihouder op basis van Verordening (EG) nr. 1610/96 van het Europees Parlement en de Raad van 23 juli 1996 betreffende de invoering van een aanvullend beschermingscertificaat voor gewasbeschermingsmiddelen (PbEG 1996, L 198), Verordening (EG) nr. 141/2000 van het Europees Parlement en de Raad van 16 december 1999 inzake weesgeneesmiddelen (PbEG 2000, L 18), Verordening (EG) nr. 1901/2006 van het Europees Parlement en de Raad van 12 december 2006 betreffende geneesmiddelen voor pediatrisch gebruik en tot wijziging van Verordening (EEG) nr. 1768/92, Richtlijn 2001/20/EG, Richtlijn 2001/83/EG en Verordening (EG) nr. 726/2004 (PbEG 2006, L 378) of Verordening (EG) nr. 469/2009 van het Europees Parlement en de Raad van 6 mei 1999 betreffende het aanvullende beschermingscertificaat voor geneesmiddelen (PbEG 2009, L 152).

Ten zesde is in onderdeel 6° een geregistreerd gebruiksmodel als toegangsticket opgenomen (ook wel *utility model* genoemd). Een gebruiksmodel is een immaterieel eigendomsrecht dat in Nederland in principe niet voorkomt, maar wel in andere EU-landen en ook in de rest van de wereld. Een gebruiksmodel kan in verschillende vormen

voorkomen en daarom kwalificeert niet ieder gebruiksmodel als ticket. Om te kwalificeren als een immaterieel actief moet het gebruiksmodel vergelijkbaar zijn met een Nederlands octrooi. Anders gezegd, activa waarvoor in Nederland geen octrooi zou worden afgegeven en die derhalve geen gebruik kunnen maken van de innovatiebox, kunnen niet via een gebruiksmodel alsnog kwalificeren.

Tot slot is in onderdeel 7° opgenomen dat als kwalificerende immateriële activa aangemerkt worden de immateriële activa die zijn voortgevloeid uit speur- en ontwikkelingswerk waarvoor aan de belastingplichtige een S&O-verklaring is afgegeven en die samenhangen met een immaterieel activum waarvoor een van de in de onderdelen 1° tot en met 6° beschreven toegangstickets van toepassing is. Een activum hangt bijvoorbeeld samen met een ander activum indien deze activa beide voortvloeien uit het speur- en ontwikkelingswerk dat wordt verricht door dezelfde onderzoeksafdeling, of beide nodig zijn voor het produceren van een bepaald product. Ingevolge het vierde lid wordt met een octrooi, met een met octrooi vergelijkbaar recht of met programmatuur gelijkgesteld een exclusieve licentie om een octrooi, een met octrooi vergelijkbaar recht of programmatuur te gebruiken op een bepaalde wijze, in een bepaald gebied of voor een bepaalde tijd. Met een bepaalde wijze, in een bepaald gebied of voor een bepaalde tijd wordt de werkingssfeer, bijvoorbeeld naar geografisch gebied of tijdsduur, van de exclusieve licentie bedoeld.

Zoals eerder aangegeven, kwalificeren alleen immateriële activa die zijn voortgebracht door de belastingplichtige zelf voor de innovatiebox. Andere immateriële activa, zoals aangekochte activa, kwalificeren niet voor de innovatiebox. Indien een aangekocht immaterieel activum is doorontwikkeld door belastingplichtige waarbij dit leidt tot een nieuw immaterieel activum, kunnen de voordelen die toerekenbaar zijn aan het nieuwe activum (dat is ontstaan door het doorontwikkelen) in aanmerking komen voor de innovatiebox. Dit is expliciet neergelegd in het vijfde lid.

Het zesde lid bepaalt, in overeenstemming met de huidige regeling, dat merken, logo's en daarmee vergelijkbare vermogensbestanddelen niet in aanmerking komen voor de innovatiebox.

Voorbeeld

Een bedrijf houdt zich bezig met het vinden van nieuwe markten voor bestaande producten. Daartoe koopt het bedrijf van derden deze bestaande producten en de daarbij behorende octrooien. Het bestaande product wordt vervolgens met een nieuw design en onder een nieuwe merknaam opnieuw op de markt gebracht. Weliswaar worden daarbij – in de vorm van een ontwerp- en merkenrecht – nieuwe immateriële activa voortgebracht, maar de onderliggende technologie wordt niet of nauwelijks gewijzigd. In dit geval is daarom geen sprake van een doorontwikkeling die voor toepassing van de innovatiebox in aanmerking komt.

Artikel 12bb

In het voorgestelde artikel 12bb van de Wet Vpb 1969 wordt voor de toepassing van de innovatiebox omschreven wat moeten worden verstaan onder de kwalificerende voordelen uit hoofde van kwalificerend immaterieel activum.

Kwalificerende voordelen (nexusbreuk)

In het algemeen deel van de toelichting is ingegaan op de nexusbenadering. In deze benadering worden de uitgaven van de belastingplichtige voor het voortbrengen van kwalificerende immateriële activa gebruikt als *indicatie* van de aan- of afwezigheid van substantiële activiteiten bij de belastingplichtige die een preferentieel regime wil toepassen voor intellectueel eigendom. Deze breuk ziet er als volgt uit:

$$\text{kwalificerende voordelen} = \frac{\text{kwalificerende uitgaven} \times 1,3}{\text{totale uitgaven}} \times \text{voordelen}$$

Het voorgestelde artikel 12bb, eerste lid, van de Wet Vpb 1969 bepaalt in lijn hiermee dat onder de voor de innovatiebox kwalificerende voordelen uit hoofde van een

kwalificerend immaterieel activum wordt verstaan het K/T gedeelte, maar niet meer dan het geheel, van de voordelen uit hoofde van dat kwalificerende immateriële activum. De kwalificerende voordelen voor de innovatiebox kunnen dus niet groter zijn dan de voordelen uit het betreffende kwalificerende immateriële activum. De factor K staat hierbij voor de kwalificerende uitgaven ten behoeve van het voortbrengen van een kwalificerend immaterieel activum in het jaar en alle voorgaande jaren, vermenigvuldigd met 1,3 (teller). De factor T staat hierbij voor de totale uitgaven ten behoeve van het voortbrengen van een kwalificerend immaterieel activum in het jaar en alle voorgaande jaren (noemer).

Het begrip uitgaven heeft de betekenis die in de boekhoudkunde aan dit begrip wordt toegekend. Omdat wordt gesproken van uitgaven, is de toerekening van deze uitgaven als kosten over de jaren niet relevant. Het achtste lid sluit hierbij de uitgaven uit die slechts een indirect verband hebben met het speur- en ontwikkelingswerk, zoals uitgaven ter zake van huisvesting en schulden.

Volgens het eerste lid zijn voor het bepalen van de kwalificerende en de totale uitgaven de uitgaven gedaan in het jaar zelf en alle voorgaande jaren relevant. Bij het bepalen van de nexusbreuk voor een bepaald activum gaat het dus niet alleen om de uitgaven in het jaar zelf. Indien de kwalificerende voordelen op basis van het derde lid niet per activum worden bepaald, maar per groep van samenhangende immateriële activa, worden de uitgaven voor de nexusbreuk ook bepaald voor de groep van samenhangende immateriële activa. Uitgaven die betrekking hebben op immateriële activa die deel uitmaakten van de groep immateriële activa, maar inmiddels geen voordelen meer genereren, worden niet langer opgenomen in de nexusbreuk.

Vaststellen van de voordelen

Het voorgestelde artikel 12bb, tweede lid, van de Wet Vpb 1969 regelt hoe de voordelen worden bepaald die toerekenbaar zijn aan het kwalificerende activum of de kwalificerende activa. Hiermee is geen inhoudelijke wijziging beoogd ten opzichte van de huidige praktijk. Het bepalen van de voordelen vereist een economische benadering: niet alleen royalty's, maar ook andere voordelen uit hoofde van kwalificerende immateriële activa, zoals (delen van) verkoopopbrengsten, kunnen deel uitmaken van het voordeeltbegrip. Onder het begrip voordeel worden zowel positieve als negatieve resultaten verstaan. Bij dit laatste kan onder andere worden gedacht aan onderhoudskosten of beheers- en exploitatiekosten en aan terugbetaling van ontvangen vergoedingen. Voor het toerekenen van de voordelen aan het kwalificerende activum of de kwalificerende activa geldt geen vaste rekenregel of vast percentage. Het bepalen van de voordelen uit hoofde van een immaterieel activum is maatwerk en vereist een benadering waarbij rekening wordt gehouden met de specifieke feiten en omstandigheden.

Het tweede lid bepaalt daarom dat per geval dient te worden vastgesteld wat de best passende wijze is om de voordelen te berekenen. Welke wijze het meest passend is, is onder andere afhankelijk van de aard van de onderneming en het speur- en ontwikkelingswerk. Bij de keuze voor een bepaalde benadering kan een functionele analyse en de documentatie gebaseerd op artikel 8b, derde lid, van de Wet Vpb 1969, behulpzaam zijn. De hierin beschreven relevante functies, activa en risico's kunnen de basis vormen voor het bepalen van de aan de immateriële activa toerekenbare voordelen. Daarnaast kunnen voor het bepalen van deze voordelen aanknopingspunten worden gevonden bij de internationale standaarden, zoals de OESO-richtlijnen voor het bepalen van verrekenprijzen.

Uitgangspunt is dat de voordelen (en uitgaven) per kwalificerend activum worden bepaald. Het voordeel kan dan worden bepaald aan de hand van de zogenoemde per-

activummethode. Dit is een methode, waarbij per kwalificerend activum wordt bepaald wat de voortbrengingskosten (dit zijn de gemaakte kosten van onderzoek en ontwikkeling), uitgaven en voordelen zijn. Het is echter mogelijk dat deze methode niet toepasbaar is, bijvoorbeeld omdat zeer veel verschillende immateriële activa in meerdere producten worden gebruikt. In dat geval kan er geen direct verband worden gelegd tussen de voordelen en het immateriële activum.

Het derde lid bepaalt daarom dat indien het niet mogelijk is om de voordelen per activum te bepalen, de voordelen per groep van samenhangende kwalificerende immateriële activa kunnen worden vastgesteld. Dat is bijvoorbeeld het geval indien het onderzoek van een onderzoeksafdeling jaarlijks leidt tot meerdere activa (bijvoorbeeld octrooien), waarbij het onderzoek voor de verschillende technologieën samenhangt en de technologie in verschillende producten wordt gebruikt. Dit is vaak het geval bij ondernemingen waarbij het speur- en ontwikkelingswerk een wezenlijk deel uitmaakt van de dagelijkse bedrijfsvoering en verweven is met het bedrijfsproces. In dergelijke gevallen hoeft het voordeel niet bepaald te worden per kwalificerend immaterieel activum, maar wordt gekeken naar het voordeel dat de onderzoeksafdeling als geheel realiseert. In voorkomende gevallen zal rekening moeten worden gehouden met de voordelen uit activiteiten van de onderzoeksafdeling die niet leiden tot kwalificerende immateriële activa.

Als het belang van de kwalificerende activa in de onderneming relatief groot is, kan het voordeel uit hoofde van deze activa veelal worden bepaald met de zogenoemde afpelmethode. Hierbij worden de functies binnen een onderneming onderscheiden in enerzijds ondersteunende en routinematige functies en anderzijds kernfuncties.

Uitgaande van de operationele winst van de onderneming wordt eerst een deel van de operationele winst aan de ondersteunende en routinematige functies gealloceerd. Dit gebeurt veelal op basis van een kostengerelateerde methode. De restwinst wordt vervolgens verdeeld over de kernfuncties naar rato van het relatieve belang van deze functies bij de desbetreffende onderneming.

Indien de onderzoeksfunctie en de kwalificerende activa geen centrale rol in een onderneming spelen, maar meer bijkomstig of ondersteunend van aard zijn, kan het voordeel worden bepaald aan de hand van een kostengerelateerde methode. Het voordeel wordt dan vastgesteld op basis van de kosten die voor de kwalificerende activa zijn gemaakt. Het gaat dan om de integrale kosten, waardoor hierbij ook de indirecte kosten moeten worden betrokken. Op deze kosten wordt vervolgens een opslag berekend die als voordeel voor de toepassing van de innovatiebox in aanmerking komt.

Het vierde lid bepaalt dat de voordelen uit een activum waarvoor aan de belastingplichtige een exclusieve licentie is verleend slechts in aanmerking komen voor zover deze voortvloeien uit het gebruik van de exclusieve licentie. Voordelen die betrekking hebben op de exploitatie van het activum op een wijze, voor een bepaalde termijn of in een bepaald geografisch gebied waarvoor aan de belastingplichtige geen exclusieve licentie is verleend, komen niet in aanmerking voor de innovatiebox.

Voorbeeld

De belastingplichtige maakt deel uit van een multinationale onderneming. Hij ontwikkelt een innovatief onderdeel voor een product dat het concern produceert en verkoopt. Voor de ontwikkeling van het activum is aan hem een S&O-verklaring verleend. Het concern heeft als beleid dat de octrooien voor activa die de belastingplichtige ontwikkelt worden aangevraagd en beheerd door de moedermaatschappij in de Verenigde Staten. De belastingplichtige krijgt echter een licentie voor het gebruik van het activum in andere landen dan de Verenigde Staten. In deze situatie heeft de moedermaatschappij in de Verenigde Staten dus het juridische eigendom van het octrooi, terwijl de belastingplichtige het economische eigendom van het activum houdt. Omdat de belastingplichtige het economische eigendom van het immateriële activum heeft, valt alle winst van het concern die toerekenbaar is aan dit activum toe aan de belastingplichtige. De winst die toerekenbaar is aan

Kwalificerende uitgaven (teller van de nexusbreuk)

Het vijfde lid bepaalt wat onder kwalificerende uitgaven ten behoeve van het voortbrengen van een kwalificerend immaterieel activum wordt verstaan. De kwalificerende uitgaven bestaan uit twee categorieën. Allereerst betreft dit de uitgaven die de belastingplichtige heeft gedaan in verband met zoek- en ontwikkelingswerk dat door hemzelf is uitgevoerd ten behoeve van het voortbrengen van het kwalificerende immateriële activum. Bij een fiscale eenheid gaat het dan om alle uitgaven die door lichamen in die fiscale eenheid zijn gedaan ten aanzien van partijen buiten de fiscale eenheid. Onder deze noemer vallen ook uitgaven gedaan door vaste inrichtingen van de belastingplichtige. Daarnaast wordt onder kwalificerende uitgaven verstaan de uitgaven in verband met het direct of indirect uitbesteden van zoek- en ontwikkelingswerk ten behoeve van het voortbrengen van het kwalificerende immateriële activum aan een niet met de belastingplichtige verbonden lichaam. Onder zoek- en ontwikkelingswerk wordt verstaan zoek- en ontwikkelingswerk in de zin van de Wet vermindering afdracht loonbelasting en premies voor de volksverzekeringen, met dien verstande dat dit zoek- en ontwikkelingswerk ook kan zijn uitgevoerd door niet in Nederland inhoudingsplichtige vennootschappen. Van indirect uitbesteden van zoek- en ontwikkelingswerk aan een niet met de belastingplichtige verbonden lichaam is sprake indien de belastingplichtige het zoek- en ontwikkelingswerk uitbesteedt aan een groepsmaatschappij, waarna de groepsmaatschappij op haar beurt het zoek- en ontwikkelingswerk uitbesteedt aan een niet met de belastingplichtige verbonden lichaam.

Indien de belastingplichtige uitgaven doet in het kader van een samenwerkingsovereenkomst ten behoeve van het voortbrengen van een kwalificerend immaterieel activum, worden deze uitgaven aangemerkt als kwalificerende uitgaven (zesde lid). Het samenwerken op grond van een dergelijke overeenkomst leidt dus niet tot een verlaging van de nexusbreuk indien de relatieve uitgaven in het kader van de samenwerkingsovereenkomst in dezelfde verhouding staan tot de verwachte relatieve opbrengsten. Deze samenwerkingsovereenkomsten worden ook wel *cost sharing agreements* of *cost contribution agreements* genoemd. Of sprake is van een dergelijke overeenkomst dient te worden beoordeeld aan de hand van de normen, opgenomen in het besluit over verrekenprijzen¹⁰² en de OESO *transfer pricing guidelines*. Dat betekent dat sprake kan zijn van een samenwerkingsovereenkomst indien twee vennootschappen overeenkomen om tezamen een of meerdere activa te ontwikkelen, waarbij de deelnemers aan de overeenkomst gezamenlijk eigenaar worden van het activum. De verdeling van de bijdragen van de deelnemers aan de ontwikkeling staat in het algemeen in verhouding tot de verwachte opbrengsten. Als door middel van een dergelijke samenwerking een immaterieel activum wordt voortgebracht, geldt dat de participanten bij de overeenkomst die zoek- en ontwikkelingswerk hebben bijgedragen mogelijk in aanmerking komen voor de innovatiebox. Dat kan het geval zijn indien het immateriële activum voldoet aan de criteria van het voorgestelde artikel 12ba van de Wet Vpb 1969 en voor zover de inkomsten die de belastingplichtige uit dit immateriële activum verkrijgt in feite een beloning vormen voor de voordelen uit hoofde van het immateriële activum dat is voortgebracht door het zoek- en ontwikkelingswerk van de belastingplichtige. Indien de belastingplichtige, naast zoek- en ontwikkelingswerk, ook andere bijdragen heeft gedaan in het kader van de samenwerkingsovereenkomst, komt de beloning die daaraan toerekenbaar is niet in aanmerking voor de innovatiebox. Dat geldt bijvoorbeeld voor het verstrekken van financiering.

¹⁰² Besluit van 14 november 2013, nr. IFZ 2013/184M.

Totale uitgaven (noemer van de nexusbreuk)

Het zevende lid bepaalt dat de totale uitgaven alle uitgaven zijn van de belastingplichtige in verband met speur- en ontwikkelingswerk dat heeft geleid tot het kwalificerende immateriële activum. Dit betreft ook uitgaven gedaan door vaste inrichtingen van de belastingplichtige.

Met betrekking tot uitgaven binnen de fiscale eenheid kan daar nog het volgende over worden opgemerkt. De uitgaven van de opdrachtgever binnen de fiscale eenheid in verband met het uitbesteden van speur- en ontwikkelingswerk worden niet in de nexusbreuk begrepen en in plaats daarvan de uitgaven van de opdrachtnemer binnen de fiscale eenheid wel.

Indirecte uitgaven

Het achtste lid bepaalt dat uitgaven die niet direct verband houden met het speur- en ontwikkelingswerk niet worden betrokken in de nexusbreuk. Uitgaven die indirect betrekking kunnen hebben op het speur- en ontwikkelingswerk zijn onder meer uitgaven ter zake van huisvesting en uitgaven ter zake van schulden. De indirecte uitgaven worden niet meegenomen bij het bepalen van de omvang van de kwalificerende uitgaven alsmede niet bij het bepalen van de omvang van de totale uitgaven. In OESO-verband is geconstateerd dat de mogelijkheid bestaat dat indirecte uitgaven niet volledig als kwalificerende uitgaven in de berekening van de nexusbreuk in aanmerking worden genomen, ondanks dat deze uitgaven volledig door belastingplichtige worden gemaakt. Dit kan een effect hebben op de nexusbreuk. Door uitgaven die niet direct verband houden met het speur- en ontwikkelingswerk uit te sluiten van de nexusbreuk, beïnvloeden deze uitgaven niet de uitkomst van de nexusbreuk. De hoogte van de kwalificerende voordelen uit hoofde van een kwalificerend immaterieel activum wordt zodoende niet beïnvloed door de in het achtste lid uitgesloten uitgaven.

Artikel 12bc

In het voorgestelde artikel 12bc van de Wet Vpb 1969 wordt de drempel opgenomen. De drempel beoogt te bewerkstelligen dat de belastingplichtige eerst de – tegen het reguliere tarief afgetrokken – voortbrengingskosten die hij heeft gemaakt in jaren voorafgaand aan het jaar waarin hij voor het betreffende immateriële activum kiest voor de toepassing van de innovatiebox moet inlopen voordat de voordelen uit hoofde van het immateriële activum in aanmerking komen voor de innovatiebox. De in dit artikel opgenomen bepalingen zijn voor een groot deel gelijk aan die in het huidige artikel 12b, vijfde tot en met zevende lid, van de Wet Vpb 1969.

Een wezenlijke wijziging in de vormgeving van de drempel betreft evenwel het aggregatieniveau waarop de drempel toepassing vindt. Onder de huidige innovatiebox dient de drempel berekend te worden voor alle immateriële activa waarvoor gekozen is voor de toepassing van de innovatiebox tezamen. De nexusbenadering moet echter in beginsel per kwalificerend immaterieel activum worden toegepast op de voordelen na vermindering met de drempel. Daarom wordt de drempel aangepast, zodat deze in beginsel dient te worden bepaald en toegepast per kwalificerend immaterieel activum. Indien echter de voordelen en de nexusbreuk op grond van het voorgestelde artikel 12bb, derde lid, van de Wet Vpb 1969 worden bepaald per groep van samenhangende kwalificerende immateriële activa, wordt de drempel op grond van die bepaling ook bepaald per groep van samenhangende kwalificerende immateriële activa.

Het voorgestelde artikel 12bc, eerste lid, onderdeel d, van de Wet Vpb 1969 beoogt net als het huidige artikel 12b, vijfde lid, onderdeel c, van de Wet Vpb 1969 de drempel te verhogen met het bedrag van de verliezen uit kwalificerende activa. Vanwege de

redactionele zuiverheid van het onderdeel is ervoor gekozen om de drempel te verminderen met het (negatieve) bedrag van de voordelen. Hiermee is geen inhoudelijke wijziging beoogd.

In het voorgestelde artikel 12bc, tweede lid, van de Wet Vpb 1969 is een soortgelijke bepaling als het huidige artikel 12b, zesde lid, van de Wet Vpb 1969 opgenomen, die bewerkstelligt dat de inspecteur gelijktijdig met de vaststelling van de aanslag het saldo vaststelt van de nog in te lopen voortbrengingskosten. Voortbrengingskosten moeten worden opgevat in de zin van de voor artikel 3.30 van de Wet IB 2001 gewezen jurisprudentie. Ook voortbrengingskosten die bijvoorbeeld op grond van artikel 3.30, derde lid, van de Wet IB 2001 ineens worden afgeschreven, worden meegenomen bij het bepalen van de drempel en moeten dus worden ingelopen. Voortbrengingskosten beslaan de integrale kosten, waardoor hierbij ook de indirecte kosten moeten worden betrokken. Bij voortbrengingskosten kan onder andere worden gedacht aan de ontwikkelingskosten die gemoeid zijn met een prototype en de verbeterkosten achteraf. Dit is geen wijziging ten opzichte van de huidige innovatiebox.

Het huidige artikel 12b, zevende lid, van de Wet Vpb 1969, biedt de inspecteur de mogelijkheid om in geval van een nieuw feit of wanneer er sprake is van te kwader trouw handelen door de belastingplichtige, een eerder afgegeven beschikking te herzien. Een vergelijkbare bepaling is opgenomen in het voorgestelde artikel 12bc, derde lid, van de Wet Vpb 1969. Het onderhavige wetsvoorstel brengt geen inhoudelijke wijziging mee ten opzichte van de huidige regeling. Doordat artikel 16, derde en vierde lid, van de AWR van overeenkomstige toepassing zijn, kan de herziening van de beschikking plaatsvinden binnen een periode van vijf jaren in een binnenlandse situatie en een periode van twaalf jaren in een buitenlandse situatie.

Artikel 12bd

Het voorgestelde artikel 12bd van de Wet Vpb 1969 geeft de belastingplichtige, onder voorwaarden, de mogelijkheid om de in de innovatiebox vallende voordelen op forfaitaire wijze te bepalen. Genoemd artikel 12bd komt inhoudelijk overeen met het huidige artikel 7aa van het Uitvoeringsbesluit vennootschapsbelasting 1971 dat bij lagere regelgeving zal komen te vervallen.

De forfaitaire regeling is met name bedoeld voor belastingplichtigen met beperkte voordelen uit kwalificerende immateriële activa. Met het forfait wordt het bedrag aan kwalificerende voordelen vastgesteld. De nexusbreuk vindt dus geen toepassing indien de belastingplichtige gebruikmaakt van het forfait.

Het voorgestelde eerste lid bepaalt dat de belastingplichtige die in het belastingjaar of in een van de twee daaraan voorafgaande jaren een kwalificerend immaterieel activum heeft voortgebracht, het saldo van de kwalificerende voordelen uit kwalificerende immateriële activa voor de toepassing van de innovatiebox, als de belastingplichtige daarvoor kiest, kan stellen op 25% van de winst vóór toepassing van artikel 12b. Het maximum is gesteld op een bedrag van € 25.000. Dit maximum geldt per jaar en per belastingplichtige.

De belastingplichtige kan bij de aangifte kiezen voor toepassing van het forfait. De belastingplichtige kan terugkomen op zijn keuze om het forfait al dan niet toe te passen zolang de aanslag nog niet onherroepelijk is vastgesteld. De forfaitaire regeling vindt slechts toepassing indien de winst positief is.

Het tweede lid geeft nadere regels omtrent de toepassing van het forfait ingeval alle kwalificerende immateriële activa deel uitmaken van het vermogen van een of meer samenwerkingsverbanden (bijvoorbeeld een vennootschap onder firma) van de belastingplichtige met een of meerdere andere belastingplichtigen. Het percentage van 25 wordt dan per samenwerkingsverband verlaagd naar rato van de gerechtigdheid van

de belastingplichtige in dat samenwerkingsverband. Het percentage, genoemd in het eerste lid, wordt gesteld op de som van de voor elk van die samenwerkingsverbanden geldende percentages. Als maximum geldt een percentage van 25, zodat de som van de samenwerkingsverbanden nooit hoger kan uitkomen dan ingeval de belastingplichtige geen deel zou uitmaken van een samenwerkingsverband.

In het voorgestelde artikel 12bc van de Wet Vpb 1969 worden regels gegeven ter vaststelling van de nog in te lopen voortbrengingskosten van de verschillende immateriële activa. Het saldo van de in te lopen voortbrengingskosten wordt volgens deze regels verminderd met de in het jaar uit hoofde van het immateriële activum genoten kwalificerende voordelen die de drempel van het jaar niet te boven gaan. Ingeval de belastingplichtige kiest voor de forfaitaire regeling wordt deze vermindering volgens het voorgestelde artikel 12bd, derde lid, van de Wet Vpb 1969 gesteld op nihil.

Artikel 12be

In het voorgestelde artikel 12ba, eerste lid, onderdeel b, onder 2^o, wordt voor het aanmerken van een immaterieel activum als een voor de innovatiebox kwalificerend immaterieel activum aangesloten bij de aanvraag van een octrooi of kwekersrecht. Het aansluiten bij een dergelijke aanvraag vormt een tegemoetkoming voor de belastingplichtige, omdat het immateriële activum al tijdens de aanvraagprocedure kwalificerende voordelen kan genereren. Ook wordt in de aanvraagperiode juridische bescherming genoten. Er wordt daarom voor de toepassing van de innovatiebox als het ware geanticipeerd op het honoreren van de aanvraag.

Ingeval een aanvraag uiteindelijk niet wordt toegewezen of ingeval de aanvraag wordt ingetrokken, heeft de belastingplichtige ter zake van het betreffende activum, overeenkomstig hetgeen in OESO-verband is afgesproken, (achteraf gezien) geen recht op toepassing van de innovatiebox. In het voorgestelde artikel 12be van de Wet Vpb 1969 wordt daarom geregeld dat het deel van de voordelen dat vanwege de toepassing van de innovatiebox ter zake van het activum niet als belastbare winst in aanmerking is genomen, in dat geval alsnog als belastbare winst in aanmerking wordt genomen. Dit geldt voor het geheel van de kwalificerende voordelen van alle voorafgaande jaren ter zake van dat activum. Het terugnemen van het innovatieboxvoordeel ter zake van dat activum wordt bewerkstelligd door middel van het als winst in aanmerking nemen van 20/H gedeelte van de bedoelde kwalificerende voordelen die onder de toepassing van de innovatiebox vielen.

De voorgestelde maatregel heeft geen betrekking op kleinere belastingplichtigen als bedoeld in artikel 12ba, tweede lid, van de Wet Vpb 1969. Kleinere belastingplichtigen passen de innovatiebox immers al toe indien zij een immaterieel activum hebben voortgebracht waarvoor aan belastingplichtige een S&O-verklaring is afgegeven.

Artikel 12bf

Het voorgestelde artikel 12bf van de Wet Vpb 1969 bepaalt dat nadere regels kunnen worden gesteld, waaronder nadere voorwaarden, voor de toepassing van afdeling 2.3 van de Wet Vpb 1969. Daarbij kan bijvoorbeeld worden gedacht aan regels betreffende de bepaling van de kwalificerende voordelen uit hoofde van een kwalificerend immaterieel activum. Deze delegatiebepaling komt overeen met het huidige artikel 12b, achtste lid, van de Wet Vpb 1969.

Artikel 12bg

Het voorgestelde artikel 12bg, eerste lid, van de Wet Vpb 1969 bepaalt welke gegevens een belastingplichtige in elk geval in zijn administratie moet opnemen wanneer hij kiest voor de toepassing van de innovatiebox. Het gaat om documentatie waaruit blijkt:

- dat de belastingplichtige een of meer kwalificerende immateriële activa bezit die door de belastingplichtige zelf zijn voortgebracht;
- wat de omvang is van de kwalificerende voordelen die de belastingplichtige verkrijgt uit deze immateriële activa; en
- dat de kwalificerende voordelen worden bepaald op de meest passende wijze.

Het tweede lid bepaalt dat de belastingplichtige gegevens in zijn administratie opneemt waaruit blijkt dat hij voldoet aan de criteria die zijn opgenomen in het voorgestelde artikel 12ba, eerste lid, onderdeel a, van de Wet Vpb 1969 als hij dat onderdeel toepast.

Het derde lid bepaalt dat indien de voordelen, de drempel en de nexusbreuk worden bepaald per groep van samenhangende kwalificerende immateriële activa (overeenkomstig het voorgestelde artikel 12bb, derde lid, van de Wet Vpb 1969), de belastingplichtige in zijn administratie gegevens opneemt waaruit blijkt dat het redelijkerwijs niet mogelijk is om de voordelen uit hoofde van de kwalificerende immateriële activa afzonderlijk te bepalen. In dat geval geldt de administratieverplichting van het eerste lid voor alle immateriële activa.

De voorgestelde administratieverplichting vormt een aanvulling op artikel 24, eerste lid, van de Wet vermindering afdracht loonbelasting en premie voor de volksverzekeringen. In de Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR) is tevens een algemene administratieverplichting opgenomen. De administratieverplichting voor de innovatiebox vormt eveneens een aanvulling op deze algemene administratieverplichting en bevat derhalve een niet-limitatieve opsomming van de documentatie die de belastingplichtige in elk geval in zijn administratie moet opnemen. De nu voorgestelde additionele verplichtingen gelden op grond van het voorgestelde artikel 34d van de Wet Vpb 1969 slechts voor gegevens die betrekking hebben op boekjaren die zijn aangevangen op of na 1 januari 2017.

Artikel IV, onderdeel D (artikel 14a van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)

Artikel 14a, twaalfde tot en met veertiende lid, van de Wet Vpb 1969 is gericht tegen overnameconstructies waarbij gebruik wordt gemaakt van een juridische splitsing. In artikel 14a, dertiende lid, van de Wet Vpb 1969 is artikel 15ad, tweede tot en met tiende lid, van de Wet Vpb 1969 van overeenkomstige toepassing verklaard. De voorgestelde wijziging van artikel 14a, dertiende lid, van de Wet Vpb 1969 hangt samen met de voorgestelde aanpassingen van genoemd artikel 15ad, die zijn opgenomen in artikel IV, onderdeel F.

Artikel IV, onderdeel E (artikel 14b van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)

Artikel 14b, negende tot en met het elfde lid, van de Wet Vpb 1969 is gericht tegen overnameconstructies waarbij gebruik wordt gemaakt van een juridische fusie. In artikel 14b, tiende lid, van de Wet Vpb 1969 is artikel 15ad van de Wet Vpb 1969 van overeenkomstige toepassing verklaard. De voorgestelde wijziging van artikel 14b, tiende lid, van de Wet Vpb 1969 hangt samen met de voorgestelde aanpassingen van genoemd artikel 15ad, die zijn opgenomen in artikel IV, onderdeel F.

Artikel IV, onderdeel F (artikel 15ad van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)

De wijzigingen van artikel 15ad van de Wet Vpb 1969 zien enerzijds op de zogenoemde 'debt push down' en anderzijds op verhangingen van de maximumfinanciering.

Debt push down

Artikel 15ad, eerste lid, van de Wet Vpb 1969 beperkt de aftrek van rente op overnameschulden door, kort gezegd, te bepalen dat bovenmatige rente niet in mindering komt op de winst van de fiscale eenheid die toerekenbaar is aan de overgenomen maatschappij. De vormgeving van deze regeling blijkt niet in alle gevallen tot de gewenste uitkomst te leiden indien de overnameschuld komt te berusten bij de overgenomen maatschappij (de zogenoemde 'debt push down'). Te denken valt aan de situatie waarin de overgenomen maatschappij een schuld aangaat en de daarmee verkregen middelen aanwendt voor een dividenduitkering aan de overnemende maatschappij die daarmee de bestaande overnameschuld aflost. In dat geval werkt de huidige overnameholdingbepaling niet goed doordat de rente op de overnameschuld in mindering komt op het aan de overgenomen maatschappij toe te rekenen deel van de winst van de fiscale eenheid, waardoor deze, gezien de ratio van de aftrekbeperking, te laag wordt vastgesteld. In het voorgestelde artikel 15ad, elfde lid, van de Wet Vpb 1969 wordt daarom geregeld dat de genoemde winst weer wordt verhoogd met de daarop in mindering gebrachte rente op overnameschulden. Dit wordt nader toegelicht aan de hand van het volgende voorbeeld.

Voorbeeld 1

Gegevens

Rente over de overnameschuld	100
Deel winst fiscale eenheid toerekenbaar aan verworven maatschappij (target)	150
Deel winst fiscale eenheid toerekenbaar aan overnemende maatschappij (overnameholding)	0

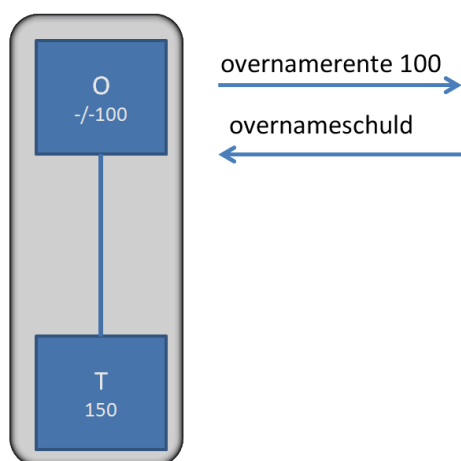
Uitwerking

Op grond van artikel 15ad, eerste lid, van de Wet Vpb 1969 is de rente over de overnameschuld slechts aftrekbaar tot het bedrag van de winst van de fiscale eenheid (tussen de overnameholding en de target) zonder toepassing van artikel 15ad van de Wet Vpb 1969, verminderd met het deel van de winst dat toerekenbaar is aan de overgenomen maatschappij en vermeerderd met de rente over de overnameschulden.

Winst van de fiscale eenheid	50
Deel winst toerekenbaar aan verworven maatschappij (T)	-/- 150
Overnamerente fiscale eenheid	+ 100
Ruimte voor renteaftrek ter zake van de overnameschuld	0

In de onderstaande figuur wordt het voorgaande voorbeeld geïllustreerd.

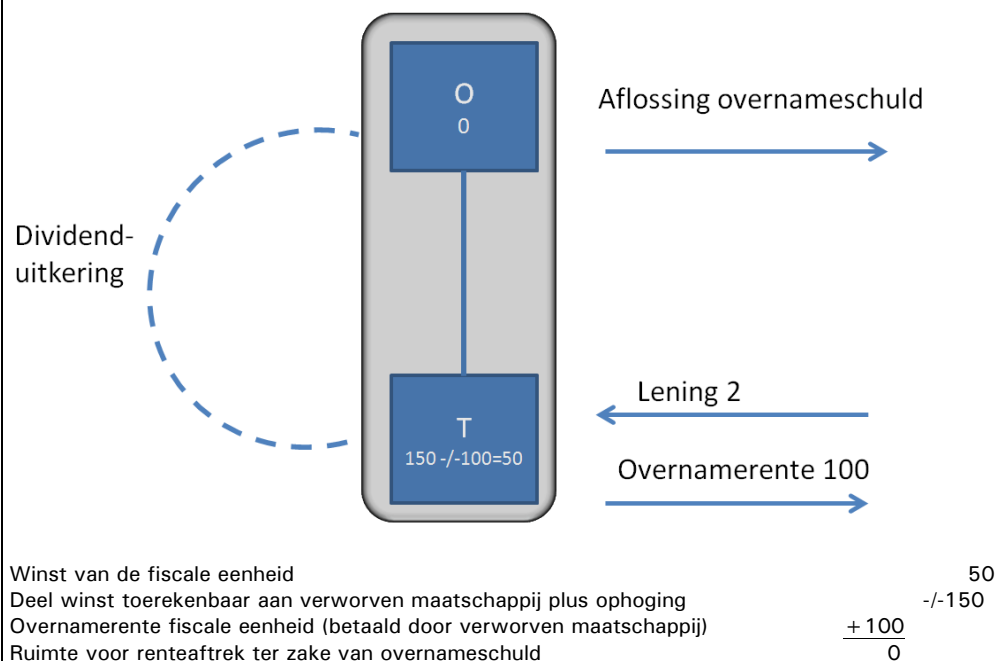
Figuur 3



Winst van de fiscale eenheid	50
Deel winst toerekenbaar aan verworven maatschappij (T), 'oorspronkelijke' resultaat (150) verminderd met 'nieuwe' rentelast door debt push down (100)	-/-50
Overnamerente fiscale eenheid	+ 100
Ruimte voor renteaftrek ter zake van overnameschuld	100

Lening 2 is een overnameschuld en valt onder de aftrekbeperking van artikel 15ad van de Wet Vpb 1969 omdat de fiscale eenheid deze lening aangaat voor de aflossing van een reeds bestaande overnameschuld van de fiscale eenheid. De rente ter zake van lening 2 kan derhalve nu al in aftrek worden beperkt op grond van artikel 15ad van de Wet Vpb 1969. De winst die beschikbaar is voor aftrek is echter 100 terwijl de overnameholding op 'stand alone' basis geen winst maakt. Hieruit blijkt dat artikel 15ad van de Wet Vpb 1969 niet goed uitwerkt. Het zou immers niet uit moeten maken welke maatschappij de overnameschuld aangaat. In de onderstaande figuur wordt de debt push down geïllustreerd.

Figuur 4



Verhangingen maximumfinanciering

Op grond van artikel 15ad, tweede lid, van de Wet Vpb 1969 blijft de aftrekbeperking voor overnamerente buiten toepassing als er bij de fiscale eenheid geen sprake is van een teveel aan overnamerenten. Volgens artikel 15ad, vierde lid, van de Wet Vpb 1969 gaat het bij bovenmatige overnamerente om de rente die is verschuldigd over het bovenmatige deel van de overnameschuld(en). Vervolgens wordt in het vijfde en zesde lid van genoemd artikel geregeld in welke gevallen er sprake is van een bovenmatig deel van de overnameschulden. Daarvan is sprake voor zover het gezamenlijke bedrag van de overnameschulden die verband houden met de verwerving of uitbreiding van een belang in een of meer in hetzelfde jaar gevoegde maatschappijen aan het eind van dat jaar meer bedraagt dan 60% van de verkrijgingsprijs van die belangen. Dat percentage neemt vervolgens in zeven jaar met 5%-punt per jaar af tot 25%. Met de voorgestelde toevoeging aan artikel 15ad, zesde lid, van de Wet Vpb 1969 wordt voorkomen dat een overgenomen maatschappij binnen concernverband (steeds) onder een nieuwe overnameholding wordt gehangen, waardoor de hiervoor genoemde afbouwtermijn van zeven jaar (steeds) opnieuw zou aanvangen. De voorgestelde toevoeging aan genoemd zesde lid vindt dus geen toepassing als de overgenomen maatschappij wordt overgedragen aan een derde. Aan de hand van het volgende voorbeeld wordt de aanpassing van genoemd zesde lid nader toegelicht.

Voorbeeld 2

Gegevens

- In jaar 1 wordt T door O overgenomen voor een bedrag van € 100 miljoen. Voor de financiering van deze overname wordt bij bank A een lening opgenomen van € 75 miljoen. T en O vormen een fiscale eenheid.

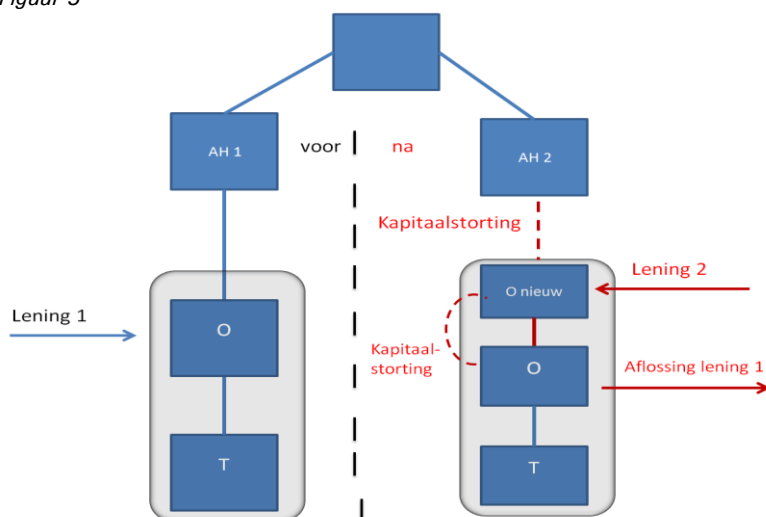
- In jaar 2 wordt er niet afgelost op de overnameschuld.

Uitwerking

- Ultimo jaar 1 is het bedrag van de overnameschuld € 75 miljoen. Dit bedrag wordt afgezet tegen 60% van de verkrijgingprijs van het belang T; dus tegen 60% van € 100 miljoen (€ 60 miljoen). Het bovenmatig deel van de overnameschuld is € 15 miljoen (€ 75 miljoen -/- € 60 miljoen). De rente over deze 15 miljoen is het teveel aan overnamerente.
- Ultimo jaar 2 is het bedrag van de overnameschuld € 75 miljoen. Dit bedrag wordt afgezet tegen 55% van de verkrijgingprijs van het belang T; dus tegen 55% van € 100 miljoen (€ 55 miljoen). Het bovenmatig deel van de overnameschuld is € 20 miljoen (€ 75 miljoen -/- € 55 miljoen) = De rente over deze € 20 miljoen is niet aftrekbaar.

Met de voorgestelde wijziging van artikel 15ad, zesde lid, van de Wet Vpb 1969 wordt voorkomen dat door het oprichten van een nieuwe overnameholding de termijn van zeven jaar opnieuw aanvangt waardoor het bedrag aan teveel aan overnamerenten in jaar 2 weer op het niveau van jaar 1 wordt gebracht (in het voorbeeld 4 de rente over € 15 miljoen), terwijl er geen sprake is van een wijziging van het uiteindelijke belang van de overgenomen maatschappij omdat de aandelen in de overnemende maatschappij overgedragen zijn aan een verbonden lichaam. De overgenomen maatschappij blijft tot dezelfde groep van verbonden lichamen behoren. In de onderstaande figuur wordt dit geïllustreerd.

Figuur 5



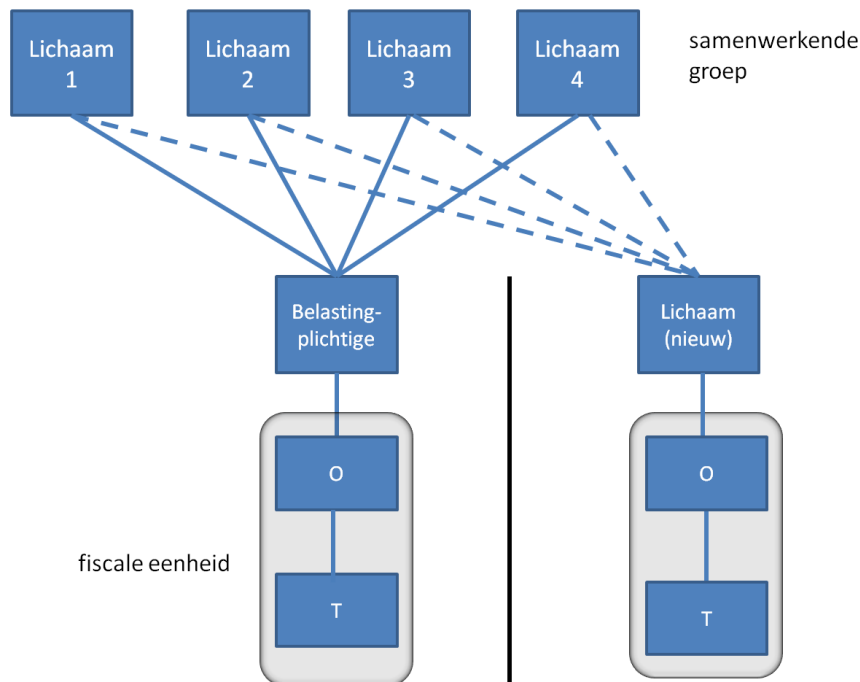
De aandelen in de fiscale eenheid worden van AH 1 overgedragen aan het verbonden lichaam AH 2 (AH 1 en AH 2 zijn verbonden omdat het beide 100%-dochters zijn van dezelfde vennootschap). De nieuwe aandeelhouder (AH 2) richt daartoe een nieuwe overnameholding (O nieuw) op en trekt op het niveau van de nieuwe overnameholding financiering aan ter overname van de aandelen in de oude overnameholding (O). De nieuwe overnameholding (O nieuw) koopt van de oude aandeelhouder (AH 1) de aandelen in de oude overnameholding (O). De nieuwe aandeelhouder van de fiscale eenheid (AH 2) stort kapitaal in de nieuwe overnameholding (O nieuw). De nieuwe overnameholding stort vervolgens kapitaal in de oude overnameholding, die daarmee de "oude" overnameschuld aflost.

Vervolgens gaan O nieuw en de fiscale eenheid tussen O oud en T een fiscale eenheid aan met O nieuw als moeder. In dit geval wordt op basis van de voorgestelde toevoeging aan artikel 15ad, zesde lid, van de Wet Vpb 1969 de in de eerste volzin van dat lid opgenomen afbouwtermijn nog steeds geacht te zijn aangevangen op het tijdstip van de voeging tussen O en T, omdat geen sprake is van wijziging van het uiteindelijke belang. Ook ontvoeging gevolgd door een latere nieuwe voeging, waardoor O en T opnieuw tot dezelfde fiscale eenheid behoren, doet niet af aan het moment waarop de afbouwtermijn aanvangt. De nieuwe derde volzin van genoemd zesde lid leidt ertoe dat de in de eerste volzin van dat lid opgenomen afbouwtermijn nog steeds geacht wordt te zijn aangevangen op het tijdstip van de eerste voeging tussen O en T.

Voor de toepassing van het voorgestelde artikel 15ad, zesde lid, van de Wet Vpb 1969 is er in het onderstaande voorbeeld eveneens sprake van verbondenheid tussen de belastingplichtige en lichaam (nieuw) indien de lichamen 1, 2, 3 en 4 een samenwerkende groep vormen en als samenwerkende groep voor ten minste een derde gedeelte belang hebben in de belastingplichtige en lichaam (nieuw). In de onderstaande figuur wordt dit geïllustreerd. Voor deze situatie geldt dat op grond van het voorgestelde artikel 15ad, zesde lid, van

de Wet Vpb 1969 de termijn voor de afbouw van de schuld aanvangt op het moment van voeging tussen O en T.

Figuur 6



Artikel IV, onderdeel G (artikel 34d van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)

Het voorgestelde artikel 34d van de Wet Vpb 1969 regelt het overgangsrecht met betrekking tot de wijzigingen in de innovatiebox. Het eerste lid bepaalt dat artikel 12b van de Wet Vpb 1969, zoals dat luidde op 31 december 2016, van toepassing blijft op activa die zijn voortgebracht vóór 1 juli 2016. Dit overgangsrecht vervalt op grond van artikel VIII en artikel XVI, eerste lid, onderdeel j, met ingang van 1 juli 2021 en vindt voor het laatst toepassing met betrekking tot het laatste boekjaar dat eindigt vóór 1 juli 2021.

Volgens het tweede lid van genoemd artikel 34d worden immateriële activa waarvoor aan de belastingplichtige een octrooi of kwekersrecht is verleend en die zijn voortgebracht vóór 1 januari 2017 steeds aangemerkt als kwalificerende immateriële activa. Hierdoor kunnen de voordelen uit hoofde van deze activa ook onder het nieuwe innovatieboxregime in aanmerking worden genomen (ook al is wellicht geen sprake van een kwalificerend immaterieel activum in de zin van dat regime). Het betreft dus in wezen een uitbreiding van het begrip kwalificerend immaterieel activum van artikel 12ba van de Wet Vpb 1969. Deze heeft tot doel om zogenoemde octrooi-activa die zijn voortgebracht onder het innovatieboxregime zoals dat gold tot 1 januari 2017, ook na die datum te laten kwalificeren voor de aangepaste innovatiebox. In lijn hiermee zal bij dergelijke activa dan wel de nexusbreuk van toepassing worden. De regeling van het tweede lid past binnen de kaders van de afspraken die in OESO-verband zijn gemaakt. De eerbiedigende werking van het tweede lid is voor de hieronder vallende activa niet beperkt in de tijd. Voor zover immateriële activa overigens (ook) onder de regeling van het eerste lid vallen, gaat dit eerste lid voor op de regeling van het tweede lid. De regeling van het tweede lid is voor dergelijke activa slechts van belang als na het vervallen van het overgangsrecht van het eerste lid nog voordelen worden genoten uit de desbetreffende octrooi-activa. Verder is de regeling van het tweede lid van belang voor immateriële activa die zijn voortgebracht vóór het eerste boekjaar dat aanvangt op of na 1 januari 2017 en waarvoor een octrooi of kwekersrecht is verleend, maar die niet

zijn voortgebracht vóór 1 juli 2016 of waarvoor niet in de aangifte over het jaar waarin 1 juli 2016 valt, is gekozen voor toepassing van de innovatiebox. Voor deze activa is ook na 1 januari 2017 geen S&O-verklaring vereist voor toepassing van de innovatiebox.

Het derde lid van artikel 34d bevat een overgangsbepaling op grond waarvan voor het bepalen van de nexusbreuk na de inwerkingtreding van het wetsvoorstel, voor de periode voorafgaand aan die inwerkingtreding niet wordt aangesloten bij de uitgaven die betrekking hebben op het voortbrengen van het immateriële activum, maar wordt uitgegaan van de gemaakte kosten. Daarbij hoeft voorts niet verder te worden teruggedaan dan vier boekjaren vóór het boekjaar 2017. Dit betreft een afwijking van de hoofdregel van het voorgestelde artikel 12bb van de Wet Vpb 1969 op het punt van het bepalen van de nexusbreuk, voor zover de bepaling betrekking heeft op de jaren vóór 2017. De nexusbreuk voor een kwalificerend immaterieel activum dat is voortgebracht in 2018 en waarvoor vanaf 2015 elk jaar kosten zijn gemaakt c.q. uitgaven zijn gedaan, wordt dus voor de jaren 2015 en 2016 bepaald op basis van de kosten en voor de jaren 2017 en 2018 op basis van de uitgaven.

Het vierde lid van artikel 34d bepaalt dat voor de toepassing van het derde lid daarvan, het zesde en het achtste lid van het voorgestelde artikel 12bb van de Wet Vpb 1969 van overeenkomstige toepassing zijn, met dien verstande dat in deze leden voor uitgaven wordt gelezen: kosten.

Het vijfde lid ziet op immateriële activa die onder het overgangsrecht van artikel 34d, eerste lid, van de Wet Vpb 1969 vallen en die na het vervallen van dat overgangsrecht (zie artikel VIII) voldoen aan de criteria van afdeling 2.3. Dit betekent onder meer dat de nexusbreuk toepassing zal vinden op de berekening van de voordelen uit deze activa. Het is hierbij denkbaar dat de belastingplichtige uitgaven heeft gedaan ter zake van het voortbrengen van deze activa in jaren vóór 2017. In deze jaren was de belastingplichtige nog niet bekend met de verplichting een administratie bij te houden van deze uitgaven. Daarom bepaalt het vijfde lid van artikel 34d dat de uitgaven gedaan in jaren vóór 2017 niet in aanmerking worden genomen voor de bepaling van de nexusbreuk. Voor het geval de belastingplichtige geen uitgaven voor de voortbrenging van het activum heeft gedaan in de jaren vanaf het boekjaar dat aanvangt in 2017, bepaalt de tweede volzin van het vijfde lid dat de nexusbreuk op 1 wordt gesteld. Belastingplichtigen die na 30 juni 2016 een kwalificerend immaterieel activum voortbrengen, kunnen voor dat activum geen gebruik maken van het overgangsrecht van het eerste lid. Deze belastingplichtigen waren in de periode dat deze activa ontwikkeld werden niet bekend met de administratieverplichtingen die gepaard gaan met de nexusbenadering. Derhalve geldt voor deze belastingplichtigen op grond van het zesde lid van genoemd artikel 34d de administratieverplichting van het voorgestelde artikel 12bg van de Wet Vpb 1969 niet voor boekjaren die zijn aangevangen vóór 1 januari 2017.

Voorbeeld activa die zijn voortgebracht vóór 1 juli 2016

Een belastingplichtige heeft in 2015 een immaterieel activum voortgebracht waarvoor aan hem een octrooi is verleend. Voor het speur- en ontwikkelingswerk dat heeft geleid tot dit immateriële activum is aan de belastingplichtige een S&O-verklaring afgegeven. Het boekjaar van de belastingplichtige is gelijk aan het kalenderjaar. De belastingplichtige mag voor dit activum de innovatiebox blijven toepassen zoals die gold op 31 december 2016. De oude innovatieboxbepalingen blijven voor dit activum gelden tot 1 januari 2021. Vanaf 1 januari 2021 komt het immateriële activum in aanmerking voor de aangepaste innovatiebox. De nexusbreuk wordt ter zake van dat activum alsdan bepaald aan de hand van de (kwalificerende) uitgaven die zijn gedaan vanaf 1 januari 2017.

Voorbeeld activa die zijn voortgebracht tussen 1 juli en 31 december 2016

Een belastingplichtige heeft in augustus 2016 een immaterieel activum voortgebracht. Voor het speur- en ontwikkelingswerk dat heeft geleid tot het immateriële activum is aan hem zowel een S&O-verklaring als een octrooi verleend. Het boekjaar van de belastingplichtige is gelijk aan het kalenderjaar.

De belastingplichtige mag voor het activum in 2016 de innovatiebox toepassen zoals die geldt tot en met 31 december 2016. Met ingang van 2017 mag de belastingplichtige het overgangsrecht van artikel 34d, eerste lid, niet toepassen, omdat het immateriële activum na 30 juni 2016 is voortgebracht. Vanaf 1 januari 2017 geldt derhalve de gewijzigde innovatiebox voor het activum.

Voorbeeld activa die zijn voortgebracht vóór 1 januari 2017 zonder S&O-verklaring

Een belastingplichtige heeft in augustus 2015 immaterieel activum A en in augustus 2016 immaterieel activum B voortgebracht waarvoor aan hem octrooien zijn verleend. Belastingplichtige heeft voor de onderzoeks- en ontwikkelingsactiviteiten voor beide activa geen S&O-verklaring aangevraagd. Ter zake van beide activa is in 2015, onderscheidenlijk 2016, gekozen voor toepassing van de innovatiebox zoals die gold tot en met 31 december 2016. Het boekjaar is gelijk aan het kalenderjaar.

Voor immaterieel activum A geldt in de periode van 1 januari 2017 tot en met 31 december 2020 op grond van artikel 34d, eerste lid, de innovatiebox zoals die gold op 31 december 2016. Omdat voor het immaterieel activum A een octrooi is verleend, wordt immaterieel activum A ook als kwalificerend activum aangemerkt voor de aangepaste innovatiebox en is per 1 januari 2021 de aangepaste innovatiebox van toepassing.

Immaterieel activum B is na 30 juni 2016 voortgebracht. Het overgangsrecht van artikel 34d, eerste lid, is derhalve niet van toepassing. Immaterieel activum B wordt op grond van artikel 34d, tweede lid, wel als kwalificerend immaterieel activum aangemerkt voor de nieuwe innovatiebox, waardoor na 1 januari 2017 de innovatiebox wordt toegepast zoals die geldt vanaf 1 januari 2017.

Artikel V

Artikel V tot en met artikel VII (artikel 22 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)

Voorgesteld wordt de eerste schijf van de vennootschapsbelasting (het 20%-tarief) met ingang van 1 januari 2018 te verlengen naar € 250.000 gevolgd door additionele verlengingen met ingang van 1 januari 2020 en 1 januari 2021 naar respectievelijk € 300.000 en € 350.000.

Artikel VIII

Artikel VIII (artikel 34d van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)

Artikel VIII bepaalt dat het overgangsrecht dat is opgenomen in het voorgestelde artikel 34d, eerste lid, van de Wet Vpb 1969 vervalt met ingang van 1 juli 2021. Op grond van artikel XVI, eerste lid, onderdeel j, vindt deze bepaling voor het laatst toepassing met betrekking tot het laatste boekjaar dat eindigt vóór 1 juli 2021.

Artikel IX

Artikel IX, onderdeel A (artikel 4 van de Wet op de dividendbelasting 1965)

Aan de in het tweede lid van artikel 4 van de Wet DB 1965 opgenomen mogelijkheid om bij ministeriële regeling staten die partij zijn bij de Overeenkomst betreffende de Europese Economische Ruimte (EER-staten) aan te wijzen bestaat geen behoefte meer, nu Nederland op basis van een belastingverdrag (met IJsland en Noorwegen) en een Tax Information Exchange Agreement (met Liechtenstein) gegevens kan uitwisselen met alle EER-staten die geen lid van de Europese Unie (EU) zijn (en alle drie de landen inmiddels zijn aangewezen). Met het vervallen van genoemde mogelijkheid is dus geen inhoudelijke wijziging beoogd.

De voorgestelde wijziging van artikel 4, zevende lid, van de Wet DB 1965 wordt nader toegelicht bij de toelichting op het in artikel IX, onderdeel C, opgenomen artikel 10a, derde lid, van de Wet DB 1965.

Artikel IX, onderdeel B (artikel 10 van de Wet op de dividendbelasting 1965)

De in artikel 10, eerste lid, van de Wet DB 1965 opgenomen (teruggave)grens vervalt met het oog op de uitvoering. Voor het vervallen van de mogelijkheid in het tweede lid van genoemd artikel om bij ministeriële regeling EER-landen aan te wijzen, wordt verwezen naar de toelichting op artikel IX, onderdeel A.

Met de voorgestelde wijziging van artikel 10, eerste lid, vierde volzin, van de Wet DB 1965 worden de procedures voor de teruggaafverzoeken op grond van genoemd artikel en de teruggaafverzoeken op grond van het eveneens in dit wetsvoorstel opgenomen artikel 10a van de Wet DB 1965 gelijkgetrokken.

In artikel 10, derde lid, van de Wet DB 1965 is abusievelijk een onjuiste schrijfwijze van portfolio-investeringen gehanteerd, die met de voorgestelde wijziging van dat lid wordt hersteld.

Artikel IX, onderdeel C (artikel 10a van de Wet op de dividendbelasting 1965)

Het voorgestelde artikel 10a van de Wet DB 1965 regelt de teruggaaf op verzoek van ingehouden dividendbelasting van een niet-ingezeten natuurlijke persoon of lichaam met aandelen in een Nederlandse vennootschap voor zover deze heffing hoger is dan de inkomstenbelasting, onderscheidenlijk vennootschapsbelasting, die verschuldigd zou zijn indien de natuurlijk persoon, onderscheidenlijk het lichaam in Nederland woonachtig, onderscheidenlijk gevestigd, zou zijn. Het gaat hierbij om de ingehouden dividendbelasting na vermindering met andere teruggaaf op basis van de Wet DB 1965 of een door Nederland gesloten verdrag ter voorkoming van dubbele belasting.

Volledigheidshalve wordt opgemerkt dat artikel 10 van de Wet DB 1965 al de teruggaaf van dividendbelasting regelt voor rechtspersonen die niet aan de vennootschapsbelasting onderworpen zijn (en voor daarmee vergelijkbare buitenlandse lichamen). Het voorgestelde artikel 10a van de Wet DB 1965 heeft daarmee met name betekenis voor lichamen die, ware zij in Nederland gevestigd, wel aan de vennootschapsbelasting onderworpen zouden zijn. De artikelen 10 en 10a van de Wet DB 1965 kunnen derhalve niet twee keer tot teruggaaf van dezelfde dividendbelasting leiden.

Het voorgestelde artikel 10a, eerste lid, van de Wet DB 1965 ziet op natuurlijke personen en lichamen die woonachtig, onderscheidenlijk gevestigd, zijn in een andere EU-lidstaat of een andere EER-staat. Volgens het tweede lid van genoemd artikel is de teruggaafregeling van genoemd eerste lid ook van toepassing op aandeelhouders die woonachtig, onderscheidenlijk gevestigd, zijn in een zogenoemd "derde land" waarmee informatie-uitwisseling mogelijk is. Deze bepaling komt overeen met artikel 10, derde lid, van de Wet DB 1965. Onder een regeling die voorziet in de uitwisseling van inlichtingen wordt in dit verband verstaan een regeling die Nederland is overeengekomen en die in het jaar waarin het dividend is uitgekeerd voorziet in de uitwisseling op verzoek van informatie op belastingterrein. Dergelijke regelingen zijn de bilaterale Tax Information Exchange Agreements (TIEA's) en de bilaterale belastingverdragen die Nederland gesloten heeft waarbij een artikel is opgenomen dat overeenkomt met artikel 26 van het OESO-modelverdrag. Dat artikel voorziet in uitwisseling van informatie op verzoek in alle belastingkwesties ten behoeve van de toepassing of de tenuitvoerlegging van de nationale belastingwet, waarbij een verzoek niet geweigerd mag worden enkel omdat de verzochte staat zelf geen belang heeft bij de gevraagde informatie of vanwege het bestaan van een bankgeheim. Daarnaast wordt ook voorzien in uitgebreide waarborgen om de vertrouwelijkheid van de uitgewisselde informatie te beschermen. Ook het door de Raad van Europa en de OESO opgestelde en op 25 januari 1988 te Straatsburg tot stand gekomen multilaterale Verdrag inzake wederzijdse administratieve bijstand in belastingzaken (Trb. 1991, 4, en Trb. 1997, 10), aangepast in het Protocol

van 27 mei 2010 tot wijziging van het Verdrag inzake wederzijdse administratieve bijstand in belastingzaken (Trb. 2010, 221) (WABB-verdrag), kwalificeert als een dergelijke regeling.

Op grond van het voorgestelde artikel 10a, derde lid, van de Wet DB 1965 wordt geen teruggaaf van dividendbelasting verleend indien de natuurlijke persoon of het lichaam niet de uiteindelijke gerechtigde tot de opbrengst is. Voor de vraag of er sprake is van uiteindelijke gerechtigdheid wordt aangesloten bij de bepalingen van artikel 4, zevende lid, van de Wet DB 1965. De in artikel IX, onderdeel A, opgenomen wijziging van artikel 4, zevende lid, van de Wet DB 1965 voorziet in het van toepassing laten zijn van de in dat lid opgenomen bepalingen.

Het voorgestelde artikel 10a, vierde lid, van de Wet DB 1965 heeft betrekking op buitenlandse beleggingsinstellingen die een vergelijkbare functie vervullen als een vrijgestelde beleggingsinstelling als bedoeld in artikel 6a van de Wet Vpb 1969 of een fiscale beleggingsinstelling als bedoeld in artikel 28 van die wet. Vrijgestelde beleggingsinstellingen zijn vrijgesteld van vennootschapsbelasting en kunnen de ingehouden dividendbelasting daarom niet verrekenen. Aan een drukvergelijking met de vennootschapsbelasting die verschuldigd zou zijn ware de buitenlandse beleggingsinstelling in Nederland gevestigd geweest en als vrijgestelde beleggingsinstelling hebben gekwalificeerd, wordt dan niet toegekomen. Voor fiscale beleggingsinstellingen geldt de in artikel 11a van de Wet DB 1965 opgenomen regeling van de afdrachtvermindering. Het voorgestelde artikel 10a, vierde lid, van de Wet DB 1965 stemt overeen met artikel 10, vierde lid, van de Wet DB 1965.

Op grond van de in het algemeen deel van deze memorie genoemde jurisprudentie hoeft geen teruggaaf van ingehouden dividendbelasting verleend te worden indien sprake is van neutralisatie. Deze uitzondering is opgenomen in het voorgestelde artikel 10a, vijfde lid, van de Wet DB 1965. Van neutralisatie is sprake indien de niet-ingezeten natuurlijke persoon of het niet-ingezeten lichaam ten aanzien van de ten laste van hem ingehouden dividendbelasting recht heeft op volledige verrekening in de woonstaat, onderscheidenlijk vestigingsstaat, op grond van een tussen Nederland en die woonstaat, onderscheidenlijk vestigingsstaat, van toepassing zijnd verdrag ter voorkoming van dubbele belasting. In het eerdergenoemde beleidsbesluit van 25 april 2016 is aangegeven dat er ook geen teruggaaf wordt gegeven indien de mogelijkheid bestaat het recht op verrekening van dividendbelasting in de andere staat voort te wentelen naar een later jaar. Timingverschillen, mits redelijk, en daarmee cashflowverschillen staan niet in de weg aan een rechtsgeldige neutralisatie in een ander jaar dan het jaar waarin het nadeel zich voordoet.

Op grond van het voorgestelde artikel 10a, zesde lid, van de Wet DB 1965 worden bij ministeriële regeling nadere regels gesteld met betrekking tot het teruggaafverzoek. Hierbij kan gedacht worden aan de inhoud van het verzoek en de termijn waarbinnen het verzoek moet worden gedaan. Tevens kunnen nadere regels worden gesteld voor het bepalen van de inkomstenbelasting of de vennootschapsbelasting die verschuldigd zou zijn indien de natuurlijke persoon, onderscheidenlijk het lichaam, inwoner zou zijn van Nederland. Deze nadere regels dienen ter bepaling van de teruggaaf van de ten laste van die persoon, onderscheidenlijk dat lichaam, ingehouden dividendbelasting. De keuze voor regelen bij een ministeriële regeling is gemaakt omdat er bij de uitwerking van de regels aangesloten zal (moeten) worden bij de hiervoor genoemde jurisprudentie en er dus weinig ruimte is voor beleidsinhoudelijke afwegingen. Daarnaast kunnen de regels aldus bij nieuwe jurisprudentie eenvoudig worden gewijzigd. In de ministeriële regeling zal hiertoe worden aangesloten bij de uitgangspunten die zijn neergelegd in het eerdergenoemde beleidsbesluit van 25 april 2016. Daarbij geldt bijvoorbeeld dat bij het bepalen van de inkomstenbelasting die verschuldigd zou zijn als voordeel uit sparen en

beleggen, wordt verondersteld dat alle aandelen in Nederlandse vennootschappen worden gehouden en blijven de overige bezittingen buiten beschouwing. Voorts wordt rekening gehouden met het heffingvrije vermogen, bedoeld in artikel 5.5 van de Wet IB 2001, voor zover het heffingvrije vermogen niet reeds bij de heffing bij diezelfde persoon van de inkomstenbelasting in aanmerking is genomen. Dit laatste doet zich bijvoorbeeld voor indien de niet-ingezeten natuurlijke persoon ook onroerend goed in Nederland bezit. Het heffingvrije vermogen wordt in voorkomend geval eerst toegepast op de heffing van inkomstenbelasting. Als de rendementsgrondslag in Nederland van de persoon minder bedraagt dan het heffingvrije vermogen kan het nog niet in aanmerking genomen gedeelte van het heffingvrije vermogen van dat jaar vervolgens in aanmerking worden genomen bij het bepalen van de teruggaaf op basis van de onderhavige regeling.

Artikel X

Artikel X (artikel 11 van de Wet op de omzetbelasting 1968)

Watersportvrijstelling

De wijziging van artikel 11, eerste lid, onderdeel e, onder 2°, van de Wet OB 1968 geeft uitvoering aan het arrest van het HvJ EU van 25 februari 2016¹⁰³ in een inbreukzaak van de Europese Commissie tegen het Koninkrijk der Nederlanden die werd gevoerd naar aanleiding van klachten vanuit de commerciële jachthavenexploitanten, ondersteund door de HISWA.

Eén van de klachten had betrekking op de uitzondering op de vrijstelling, bedoeld in artikel 11, eerste lid, onderdeel e, onder 2°, van de Wet OB 1968. Dit betreft de diensten door watersportorganisaties die voor hun dienstverlening gebruik maken van één of meer personen die in dienstbetrekking werkzaam zijn bij die organisatie, voor zover deze diensten bestaan in het met behulp van deze personen verrichten van werkzaamheden met betrekking tot vaartuigen dan wel in het ter beschikking stellen van lig- en bergplaatsen voor vaartuigen.

Volgens het HvJ EU is deze uitzondering in strijd met de BTW-richtlijn. Dit heeft tot gevolg dat de uitzondering niet geldig is en moet komen te vervallen. De vrijstelling wordt hierdoor ruimer toepasbaar.

Het gevolg van het arrest van het HvJ EU over deze klacht is dat de niet-winstbeogende watersportverenigingen met personeel die werkzaamheden verrichten met betrekking tot vaartuigen en de terbeschikkingstelling van lig- en bergplaatsen voor vaartuigen nu weer gebruik kunnen maken van de vrijstelling, bedoeld in artikel 11, eerste lid, onderdeel e, van de Wet OB 1968.

Deze uitzondering op de vrijstelling is in het verleden tot stand gekomen na overleg met vertegenwoordigers van zowel de commerciële jachthavens (HISWA) als de verenigingsjachthavens (Koninklijk Nederlands Watersport Verbond) om tegemoet te komen aan bezwaren van de commerciële jachthavens. Die bezwaren hielden in dat sommige niet-winstbeogende watersportverenigingen lig- en bergplaatsen verhuurden op een wijze die mogelijk concurreert met commerciële jachthavens die geen gebruik kunnen maken van de vrijstelling, bedoeld in artikel 11, eerste lid, onderdeel e, van de Wet OB 1968. De uitzondering had tot gevolg dat niet-winstbeogende watersportverenigingen in de heffing van de omzetbelasting werden betrokken indien zij personeel in dienst hadden voor zover dat personeel werkzaamheden verrichtte met betrekking tot vaartuigen of het ter beschikking stellen van lig- en bergplaatsen voor vaartuigen.

¹⁰³ HvJ EU, 25 februari 2016, nr. C-22/15 (Commissie-Nederland), ECLI:EU:C:2016:118.

Over de andere klacht dat Nederland ten onrechte de verhuur van lig- en bergplaatsen voor vaartuigen door niet-winstbeogende watersportorganisaties onder de vrijstelling toestaat, heeft het HvJ EU geoordeeld dat Nederland de vrijstelling niet mag toepassen op die verhuur in zijn algemeenheid; de vrijstelling kan niet van toepassing zijn op de verhuur van lig- en bergplaatsen voor vaartuigen die gelet op hun objectieve kenmerken niet geschikt zijn voor de beoefening van sport of lichamelijke opvoeding. Het HvJ EU schaart onder deze laatste categorie in elk geval residentiële en recreatieve vaartuigen. De residentiële vaartuigen vielen in Nederland al niet onder deze vrijstelling, maar de recreatieve vaartuigen wel.

Het arrest van het HvJ EU is vervat in de nieuwe tekst van artikel 11, eerste lid, onderdeel e, onder 2°, van de Wet OB 1968. Naast deze wetswijziging noopt het arrest tot een nadere uitleg waarbij rekening moet worden gehouden met de aanwijzingen van het HvJ EU. Na het arrest is daarom het overleg gestart met vertegenwoordigers van de commerciële jachthavens en de niet-winstbeogende watersportverenigingen over de toepassing van de vrijstelling voor de verhuur van lig- en bergplaatsen voor vaartuigen. Het doel is te komen tot een uitvoerbaar en controleerbaar kader voor de vrijstelling van de terbeschikkingstelling van lig- en bergplaatsen dat voldoet aan het arrest van het HvJ EU. Dit kader zal indien nodig worden vastgelegd in een beleidsbesluit waarbij de hierna genoemde punten relevant zijn.

Het HvJ EU heeft in het arrest geen invulling gegeven aan het begrip 'sport'. Ook bevat de BTW-richtlijn geen definitie van het begrip 'sport'. Het HvJ EU benoemt echter expliciet dat recreatieve vaartuigen gelet op hun objectieve kenmerken niet geschikt zijn voor de beoefening van sport of lichamelijke opvoeding. Hieruit moet worden afgeleid dat het HvJ EU de term watersport als zodanig kennelijk niet synoniem acht aan het beoefenen van sport of lichamelijke opvoeding als bedoeld in artikel 132, eerste lid, onderdeel m, van de BTW-richtlijn. Behoudens deze kanttekening door het HvJ EU zal voor de definitie van sport worden aangesloten bij hetgeen daarover is vermeld in de toelichting bij tabel I van de Wet OB 1968.¹⁰⁴

Als voorbeelden van objectieve kenmerken noemt het HvJ EU de vorm, de snelheid, de wendbaarheid, het gewicht en de afmeting van het vaartuig. Binnen de watersport moet daarom op basis van dergelijke objectieve kenmerken van het vaartuig een onderscheid gemaakt gaan worden tussen vaartuigen die geschikt zijn voor sport en vaartuigen die niet geschikt zijn voor sport zoals de recreatieve vaartuigen.

Voor het maken van dat onderscheid is dan van belang of de activiteit die met het vaartuig kan worden beoefend is te duiden als sportbeoefening en of het vaartuig gelet op haar objectieve kenmerken is vormgegeven en specifiek nodig is voor die sportbeoefening.

Bouwterreinen

In artikel 11, eerste lid, onderdeel a, van de Wet OB 1968 is een vrijstelling opgenomen voor de levering van onroerende zaken en van rechten waaraan deze zijn onderworpen. Van deze vrijstelling is onder andere uitgezonderd de levering van een bouwterrein. Een bouwterrein volgens de huidige bepaling is onbebouwde grond die voldoet aan een van de in artikel 11, vierde lid, van de Wet OB 1968 genoemde vier voorwaarden. Zo moeten er aan de onbebouwde grond bewerkingen plaatsvinden of hebben plaatsgevonden, een omgevingsvergunning voor een bouwactiviteit zijn verleend, voorzieningen in de omgeving worden (of zijn) getroffen of voorzieningen die uitsluitend dienstbaar zijn aan de grond worden (of zijn) getroffen. Dit allemaal met het oog op

¹⁰⁴ BLKB2014/123M, toelichting op post b 3: actieve sportbeoefening laat zich in algemene zin omschrijven als een actieve inspanning van lichaam en/of geest met het oogmerk om het lichamelijk en/of geestelijk welzijn te verbeteren, waarbij competitie- en/of spelelementen/spelregels een rol spelen.

bebouwing van die grond. Indien de hiervoor bedoelde vrijstelling niet van toepassing is en op grond van de Wet OB 1968 ter zake van de levering van een bouwterrein vervolgens omzetbelasting verschuldigd is, geldt dat de verkrijging van dat bouwterrein vrijgesteld is van overdrachtsbelasting. De zogenoemde samenloopvrijstelling, bedoeld in artikel 15 van de WBR, is dan namelijk van toepassing.

In artikel 11, vierde lid, van de Wet OB 1968 wordt de definitie van het begrip 'bouwterrein' aangepast naar aanleiding van jurisprudentie in verband met onduidelijkheden die zich in de praktijk voordeden met betrekking tot de behandeling in de omzetbelasting van bouwterreinen. Dit betreft het arrest van het HvJ EU van 17 januari 2013.¹⁰⁵ Uit dat arrest blijkt dat het begrip bouwterrein op grond van de huidige nationale wetsbepaling beperkter zou kunnen worden uitgelegd dan bedoeld is in de BTW-richtlijn. Bij de beantwoording van de vraag of sprake is van een bouwterrein dient, op basis van genoemd arrest, een beoordeling te geschieden van alle omstandigheden die heersten op de datum van levering – met inbegrip van de intentie van partijen, mits deze wordt ondersteund door objectieve gegevens – waaruit kan blijken dat op die datum het betrokken terrein daadwerkelijk bestemd was te worden bebouwd. Het woord 'kennelijk' ziet daarop.

Onder de huidige wettekst zijn echter enkel de eerder genoemde vier voorwaarden relevant voor de kwalificatie van een bouwterrein. Er wordt in de tekst geen rekening gehouden met andere objectieve gegevens waaruit eveneens kan worden afgeleid dat het betrokken terrein bestemd is te worden bebouwd, terwijl dit volgens het voormelde arrest van het HvJ EU wel zou moeten. Belastingplichtigen kunnen door een rechtstreeks beroep te doen op de BTW-richtlijn echter alsnog de ruimere definitie van een bouwterrein van toepassing laten zijn. Hierdoor is ter zake van de levering van die bouwterreinen ook omzetbelasting verschuldigd.

Met deze wetsaanpassing wordt de Wet OB 1968 in overeenstemming gebracht met de rechtspraak van het HvJ EU. In de Wet OB 1968 wordt opgenomen dat onder 'bouwterrein' wordt verstaan alle onbebouwde grond die kennelijk bestemd is om te worden bebouwd met een of meer gebouwen of een gedeelte van een gebouw. Bij bebouwing gaat het daarbij uitsluitend om een of meer gebouwen of een gedeelte van een gebouw, als bedoeld in artikel 11, derde lid, onderdeel a, van de Wet OB 1968. Verder dient bij de beoordeling of sprake is van een bouwterrein op het tijdstip van levering te worden gezien of op basis van objectief vast te stellen gegevens sprake is van een onbebouwd terrein dat bestemd was om te worden bebouwd. Dit is in ieder geval aan de orde als aan één of meer van de huidige in de Wet OB 1968 opgenomen vier limitatieve voorwaarden is voldaan. Er is daarnaast ook aan voldaan als er een ander objectief gegeven is waaruit blijkt dat het terrein op het moment van levering bestemd was te worden bebouwd. Bijvoorbeeld ingeval van een aangevraagde (maar nog niet verleende) omgevingsvergunning of gemaakte architectkosten die zien op het te bouwen gebouw op het betreffende terrein. De intentie van de toekomstige eigenaar om de grond te bebouwen kan voldoende zijn, mits het ondersteund wordt door objectieve gegevens waaruit volgt dat het terrein op het moment van levering bestemd was voor bebouwing.

Ten aanzien van de eis dat het bij een bouwterrein om onbebouwde grond gaat, wil het kabinet verduidelijken dat, blijkens de rechtspraak van het HvJ EU, hier ook aan wordt voldaan als de leverancier grond levert waarop nog een gebouw staat, maar waarbij hij zich er toe heeft verbonden om dit gebouw in het kader van de levering volledig te slopen.¹⁰⁶ Vanuit het oogpunt van de omzetbelasting is dan sprake van één handeling

¹⁰⁵ HvJ EU 17 januari 2013, nr. C-543/11 (Woningstichting Maasdriel), ECLI:EU:C:2013:20.

¹⁰⁶ HvJ EU 19 november 2009, nr. C-461/08 (Don Bosco Onroerend Goed), ECLI:EU:C:2009:722.

die, als geheel, niet de levering van het bestaande gebouw en het erbij behorend terrein, maar de levering van een onbebouwd terrein tot voorwerp heeft, ongeacht hoever de sloop van het oude gebouw op het moment van de daadwerkelijke levering van het terrein is gevorderd. Uiteraard moet vervolgens worden beoordeeld of de onbebouwde grond op het moment van de levering bestemd was om te worden bebouwd. De aanpassing in de Wet OB 1968 heeft tot gevolg dat voor de gevallen waar sprake is van een verkrijging van een bouwterrein de samenloopvrijstelling van overdrachtsbelasting, zoals geregeld in de WBR, van rechtswege van toepassing is. Daarmee wordt dubbele belasting voorkomen en werken de omzetbelasting en de overdrachtsbelasting als communicerende vaten. Het is verder ook niet langer nodig om bij beleidsbesluit goed te keuren dat voor de alhier bedoelde bouwterreinen de samenloopvrijstelling van toepassing is.¹⁰⁷ Het betreffende beleidsbesluit komt dan ook na inwerkingtreding van de wetswijziging te vervallen.

Artikel XI

Artikel XI (artikel 28 van de Wet belastingen op milieugrondslag)

In onder 1 wordt geregeld dat in artikel 28, eerste lid, van de Wbm, het tarief van de afvalstoffenbelasting voor storten (eerste lid, onderdeel a) en verbranden (eerste lid, onderdeel b) wordt verhoogd van € 13,07 naar € 14,22. Deze verhoging biedt met ingang van 2017 dekking voor de structurele derving van € 8 miljoen door het wegvallen van de exportheffing, opgenomen bij onder 2.

In onder 2 wordt geregeld dat in artikel 28, eerste lid, onderdeel d, van de Wbm het tarief van de exportheffing op nihil wordt gesteld. In de inwerkingtredingsbepaling van deze wet is geregeld dat deze maatregel met betrekking tot de exportheffing terugwerkt tot en met 1 juli 2015, zijnde de datum dat de exportheffing in werking is getreden.

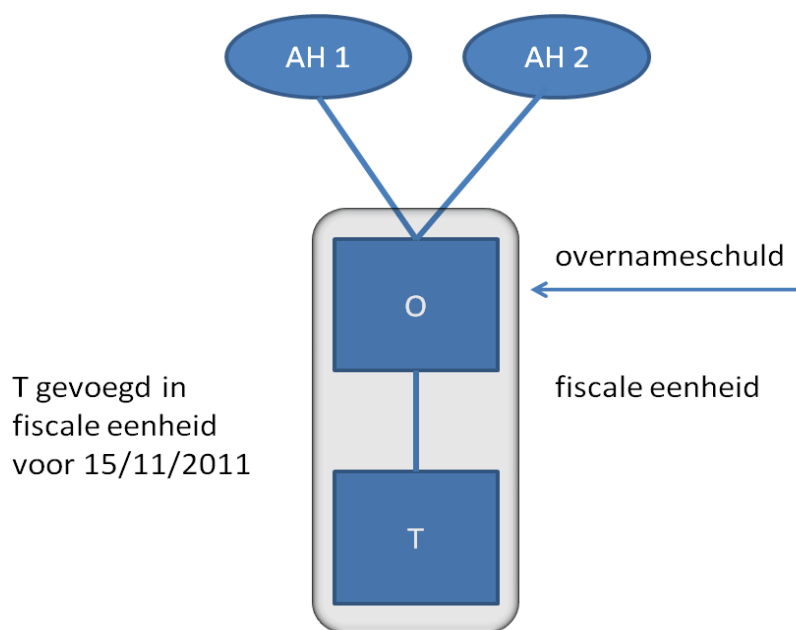
Artikel XII

Artikel XII (artikel XXXVIII van het Belastingplan 2012)

In artikel XXXVIII, eerste lid, onderdeel e, van het Belastingplan 2012 is bij de invoering van de overnameholdingbepaling een overgangsregeling opgenomen die voorziet in eerbiedigende werking. Overnameholdingstructuren die vóór 15 november 2011 tot stand zijn gebracht worden niet geraakt door de overnameholdingbepaling. Het is hierbij van belang dat de overgenomen maatschappij vóór 15 november 2011 in een fiscale eenheid met de overnameholding is opgenomen. In de onderstaande figuur wordt een voorbeeld van een structuur geïllustreerd, maar er zijn ook andere structuren denkbaar.

¹⁰⁷ Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 2 juni 2016, nr. BLKB2016/508M (Stcrt. 2016, 29598).

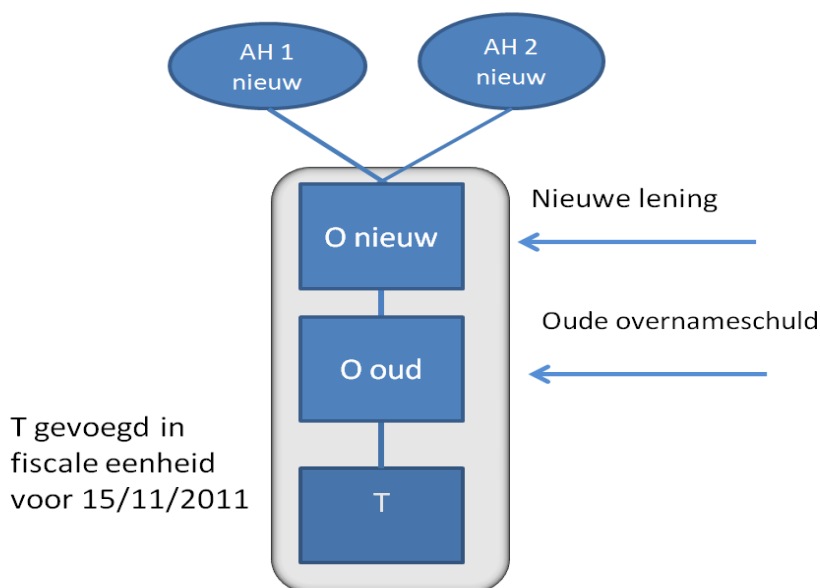
Figuur 7



De overgenomen maatschappij (T) is vóór 15 november 2011 met de overnemende maatschappij (O) in een fiscale eenheid opgenomen. Beslissend is dus het moment van voeging en niet het moment dat T is overgenomen of het moment waarop de schuld ter financiering van de overname is aangegaan. Wanneer een maatschappij vóór 15 november 2011 is overgenomen en pas na 14 november 2011 is gevoegd, is de overnameholdingbepaling wel van toepassing.

De in de genoemde overgangsbepaling opgenomen eerbiedigende werking vervalt niet als de overnameschuld wordt geherfinancierd (bijvoorbeeld omdat tegen gunstigere voorwaarden kan worden geleend). Ook blijft deze eerbiedigende werking bestaan indien de aandelen in O worden overgedragen aan een nieuwe aandeelhouder en de bestaande fiscale eenheid verder in stand blijft. Hierin komt nu geen wijziging. Ten slotte is tijdens de parlementaire behandeling van het wetsvoorstel Belastingplan 2012 toegezegd dat ook gebruik kan worden gemaakt van het eerbiedigende overgangsrecht als een vóór 15 november 2011 tot stand gekomen fiscale eenheid (met een overnameschuld) op een later tijdstip wordt verbroken en wordt gevolgd door een aansluitende fiscale eenheid. Dit wijzigt wel. Op basis van het voorgestelde artikel XXXVIII, vierde lid, van het Belastingplan 2012 zal het overgangsrecht namelijk niet meer van toepassing zijn wanneer een vóór 15 november 2011 tot stand gekomen fiscale eenheid na 1 januari 2017 wordt opgenomen in een andere fiscale eenheid waarbij een andere maatschappij dan die in de oorspronkelijke fiscale eenheid als moedermaatschappij gaat fungeren. In de onderstaande figuur wordt dit geïllustreerd.

Figuur 8



De nieuwe aandeelhouders (AH 1/2 nieuw) richten een nieuwe overnameholding ('O nieuw') op en trekken op het niveau van de nieuwe overnameholding financiering (nieuwe lening) aan ter overname van de aandelen in de oude overnameholding ('O' in figuur 7 en 'O oud' in figuur 8 in dit voorbeeld). De nieuwe overnameholding ('O nieuw') koopt van de oude aandeelhouders (AH 1/2 in figuur 7) de aandelen in de oude overnameholding ('O' in figuur 7 en 'O oud' in figuur 8). De nieuwe overnameholding stort vervolgens kapitaal in de oude overnameholding, die daarmee de "oude" overnameschuld aflost. Vervolgens gaan 'O nieuw' en de fiscale eenheid tussen 'O oud' en 'T' een nieuwe (aansluitende) fiscale eenheid aan met 'O nieuw' als moeder. In een dergelijk geval zal op grond van dit voorstel het eerbiedigende overgangsrecht uit het Belastingplan 2012 niet meer van toepassing zijn als deze voeging op of na 1 januari 2017 plaatsvindt.

Van het deel gaan uitmaken van een 'andere fiscale eenheid' als bedoeld in de voorgestelde bepaling is dus sprake als een vóór 15 november 2011 tot stand gekomen fiscale eenheid (met een overnameschuld) na 1 januari 2017 deel gaat uitmaken van een fiscale eenheid met een andere (aangewezen) moedervervennootschap. Deze uitleg sluit toepassing van het eerbiedigende overgangsrecht uit voor zowel de situatie van verbreking van de fiscale eenheid gevolgd door een aansluitende fiscale eenheid, als de situatie van de oude fiscale eenheid die opgaat in een andere fiscale eenheid met een nieuwe moedervervennootschap.

Artikel XIII

Artikel XIII (artikel III van het Belastingplan 2016)

Op grond van artikel III, onderdeel B, tweede volzin, van het Belastingplan 2016 zou artikel 7.7 van de Wet IB 2001 per 1 januari 2018 toegevoegd worden aan de inflatiecorrectiebepaling van artikel 10.1 van de Wet IB 2001 teneinde de schijfgrenzen in de tabel die per 1 januari 2017 in artikel 7.7, eerste lid, van de Wet IB 2001 wordt opgenomen jaarlijks te indexeren aan de hand van de tabelcorrectiefactor, bedoeld in artikel 10.2 van de Wet IB 2001. Nu deze tabel op grond van het onderhavige wetsvoorstel niet wordt opgenomen in artikel 7.7, eerste lid, van de Wet IB 2001, kan de tweede volzin van artikel III, onderdeel B, van het Belastingplan 2016 vervallen.

Artikel XIV

Artikel XIV (overgangsrecht fictieve vervreemding bij overgang naar vrijgestelde beleggingsinstellingen en buitenlandse beleggingslichamen)

Om te voorkomen dat een vóór 20 september 2016, 15.15 uur, ingediend verzoek om een beleggingsinstelling de vbi-status te verlenen tot gevolg heeft dat sprake is van een fictieve vervreemding waarbij over de ab-claim moet worden afgerekend, wordt geregeld dat het voorgestelde artikel 4.16, eerste lid, aanhef en onderdeel k, van de Wet IB 2001 in die situatie niet van toepassing is.

Artikel XVI

Artikel XVI (inwerkingtreding)

Deze wet treedt onder toepassing van artikel 12 van de Wet raadgevend referendum in werking met ingang van 1 januari 2017.

De wijzigingen die in werking treden met ingang van een ander tijdstip dan 1 januari 2017 of terugwerken zijn toegelicht bij de betreffende onderdelen.

De Minister van Financiën,

De Staatssecretaris van Financiën,