Raad van State

Ministerie van Financiën
AFP/II/644
Ontv. 13-9-11
Uiterl. afdoening
Dossiernummer
Trefwoord/DSP code
Paraaf voor archiveren

No.W06.11.0343/III 's-Gravenhage, 12 september 2011

Bij Kabinetsmissive van 30 augustus 2011, no.11.002067, heeft Uwe Majesteit, op voordracht van de Staatssecretaris van Financiën, bij de Afdeling advisering van de Raad van State ter overweging aanhangig gemaakt het voorstel van wet houdende wijziging van enkele belastingwetten en enige andere wetten (Belastingplan 2012), met memorie van toelichting.

Het voorstel omvat het Belastingplan 2012 dat, samen met onder meer het voorstel Overige fiscale maatregelen 2012, het fiscale pakket voor het jaar 2012 vormt. De Afdeling advisering van de Raad van State onderschrijft de strekking van het wetsvoorstel, maar maakt eerst een aantal algemene opmerkingen en vervolgens een aantal opmerkingen met betrekking tot het afschaffen van kleine belastingen, de vennootschapsbelasting, het vitaliteitspakket en de tijdelijke verlaging van de overdrachtsbelasting. Zij is van oordeel dat in verband daarmee enige aanpassing van het voorstel wenselijk is.

1. Algemeen

De Afdeling plaatst de volgende algemene kanttekeningen bij het voorstel.

a. Herziening belastingstelsel

Uit de Miljoenennota 2012 komt het beeld naar voren van een stagnerende economische groei met hoogst onzekere vooruitzichten voor de komende jaren. De arbeidsmarkt zal als gevolg van de vergrijzing in absolute termen een krimp vertonen en er is een dringende noodzaak de schulden van overheid, bedrijfsleven en burgers terug te dringen.

Tegen deze achtergrond is de Afdeling van oordeel dat het huidige belastingstelsel meer fundamenteel moet worden aangepast. De laatste grote herziening dateert van 2001. Daarnaast is er sprake geweest van beperkte herzieningen, zoals de wet Werken aan winst in 2007. Het vorige kabinet heeft onderkend dat het bestaande belastingstelsel opnieuw moet worden bezien[1] en heeft op 15 september 2009 een Studiecommissie Belastingstelsel ingesteld[2]. Kort weergegeven kreeg de commissie de opdracht een studie te verrichten naar de toekomstbestendigheid van het huidige fiscale stelsel. Op 7 april 2010 heeft de commissie haar rapport gepubliceerd.[3] De commissie heeft het huidige belastingstelsel vanuit verschillende perspectieven onderzocht, zoals soliditeit, solidariteit, economische efficiëntie, eenvoud en milieuvriendelijkheid. Op grond van haar bevindingen doet de commissie een groot aantal aanbevelingen het fiscale stelsel structureel te herzien, zoals het stoppen van het overstimuleren van vreemd-vermogenfinanciering en het meer solide maken van het belastingstelsel

[1] Miljoenennota 2010.
[2] Kamerstukken II 2009/10, 32 140, nr. 1 en Stcrt. 2009, 16262.
[3] De titel van het rapport luidt "Continuïteit en vernieuwing, Een visie op het belastingstelsel" (Kamerstukken II 2009/10, 32 140, nr. 4).

AAN DE KONINGIN

door de belastingmix nader te bezien. De Afdeling constateert dat de aanbevelingen van de Studiecommissie Belastingstelsel in het fiscale pakket voor het jaar 2012 nog nauwelijks in beleid zijn omgezet, terwijl de urgentie voor een belastingherziening de laatste tijd alleen maar is toegenomen.
De Afdeling adviseert in de toelichting nader op het vorenstaande in te gaan.

b. Omvang Belastingplan 2012

De Afdeling merkt op dat de omvang van het voorstel aanzienlijk is en dat samen met dit voorstel nog vier wetsvoorstellen aan haar voor advisering zijn voorgelegd. In totaal tellen de stukken meer dan 400 bladzijden. De laatste jaren verschuift het zwaartepunt van de advisering over fiscale wetsvoorstellen en van de parlementaire behandeling naar de laatste maanden van het jaar. De Afdeling meent dat dit patroon moet worden doorbroken en dat moet worden gestreefd naar een betere spreiding van de fiscale wetsvoorstellen over het jaar. Dat geeft meer tijd voor bezonnen beoordeling en komt de kwaliteit van de advisering over fiscale wetgeving en van de parlementaire behandeling ten goede. Het daartoe al in gang gezette separate traject voor fiscale onderhoudswetgeving ziet de Afdeling als een eerste stap in de goede richting.
De Afdeling adviseert in de toekomst de fiscale wetsvoorstellen meer over het jaar te spreiden.

c. Samenstelling Belastingplan 2012

In de memorie van toelichting bij het onderhavige voorstel wordt opgemerkt dat het voorstel voldoet aan de criteria zoals neergelegd in de notitie verzamelwetgeving.[4] Volgens deze notitie wordt in principe slechts tot een inhoudelijke verzamelwet overgegaan indien:

1. de verschillende onderdelen samenhang hebben;
2. de verschillende onderdelen niet van een omvang en complexiteit zijn waardoor zij een afzonderlijk wetsvoorstel rechtvaardigen; en
3. het op voorhand niet de verwachting is dat één van de onderdelen dermate politiek omstreden is dat een goede parlementaire behandeling van andere onderdelen in het geding komt.[5]

Wat het eerste criterium betreft wordt in de memorie van toelichting bij het voorstel opgemerkt dat sprake is van budgettaire samenhang.[6] De Afdeling is van mening dat het criterium van budgettaire samenhang in elk geval voor de fiscale wetgeving onvoldoende onderscheidend is. Aan bijna elk fiscaal wetsvoorstel kleven budgettaire gevolgen en dat zou betekenen dat aan de hand van dit criterium elke fiscale maatregel, ongeacht de inhoudelijke samenhang, in een verzamelwet kan worden opgenomen. Daarnaast constateert de Afdeling dat er in het onderhavige voorstel van een inhoudelijke samenhang van de maatregelen geen sprake is. Het onderhavige voorstel bevat maatregelen van zeer uiteenlopende aard.
Wat het tweede criterium betreft merkt de Afdeling op dat vooral de maatregelen op het terrein van de vennootschapsbelasting inzake de aftrekbeperking bij

---

[4] Paragraaf 1.3, laatste alinea.
[5] Kamerstukken I 2010/11, 32 500 VI, M.
[6] Paragraaf 1.3, laatste alinea.

overnameholdings en de objectvrijstelling voor vaste inrichtingen, omvangrijk zijn en uitermate complex[7]. Bovendien zijn de maatregelen van grote betekenis voor de internationale (fiscale) concurrentiepositie van Nederland.
Gelet op het vorenstaande adviseert de Afdeling in elk geval de maatregelen in de sfeer van de vennootschapsbelasting inzake de aftrekbeperking bij overnameholdings en de objectvrijstelling voor vaste inrichtingen, uit het onderhavige voorstel te halen en in een apart wetsvoorstel op te nemen.

d. Horizonbepaling

Voor een drietal regelingen in het fiscale pakket voor het jaar 2012 wordt voorzien in een zogenoemde horizonbepaling.[8] Voor deze regelingen wordt bepaald dat deze vijf jaren na de inwerkingtreding weer zullen vervallen. Om de regeling te continueren is nieuwe besluitvorming noodzakelijk op basis van een positieve evaluatie. Het betreft in de eerste plaats de regeling inzake de werkbonus die in onderhavig voorstel is opgenomen.[9] In de tweede plaats betreft het, zoals in de memorie van toelichting wordt opgemerkt, een horizonbepaling voor de stimulering van cultureel ondernemerschap (deze stimulering is opgenomen in het voorstel voor een Geefwet).[10] In de derde plaats, zo vervolgt de memorie van toelichting, gaat het om een horizonbepaling voor de nihilbijtelling voor auto's (deze nihilbijtelling is opgenomen in het voorstel Wet uitwerking autobrief[11]).
De Raad heeft vaker opgemerkt dat het inzetten van een fiscale maatregel voor specifieke beleidsdoeleinden aanvaardbaar en doeltreffend kan zijn, maar dat de beleidseffectiviteit, kostenefficiency en inpassing binnen de fiscale structuur zorgvuldig moeten worden afgewogen.[12] Daarbij moeten in het bijzonder een toetsbaar (kwantitatief) beoogd doel en de verwachte effectiviteit worden vastgelegd. In het licht hiervan onderschrijft de Afdeling nut en noodzaak van een horizonbepaling, maar merkt zij op dat er in het fiscale pakket voor het jaar 2012 ook nieuwe belastinguitgaven zijn opgenomen, zoals de regeling voor flexsparen, waarvoor niet is voorzien in een horizonbepaling.
De Afdeling adviseert voor alle nieuwe belastinguitgaven in het fiscale pakket voor het jaar 2012 een horizonbepaling in de wet op te nemen en daarbij in de memorie van toelichting, met het oog op een zinvolle evaluatie, een toetsbaar (kwantitatief) beoogd doel vast te leggen.

e. Nota van wijziging Research & Development aftrek (RDA)

In de memorie van toelichting wordt een nota van wijziging op het onderhavige voorstel aangekondigd inzake een nieuwe generieke fiscale faciliteit die tot doel heeft de directe kosten van R&D, niet zijnde loonkosten, te verlagen.[13] De reden

---

[7] Zie met name artikel IX, onderdelen I tot en met R, van het voorstel.
[8] Paragraaf 1.2 van de memorie van toelichting.
[9] Artikel II, onderdeel N.
[10] Bedoeld zal zijn een horizonbepaling voor de aftrek van giften aan culturele instellingen: zie daarover het advies betreffende het bij de Afdeling voor advies voorliggende voorstel voor een Geefwet, zaaknummer W06.11.0333/III.
[11] Bij de Afdeling voor advies voorliggend onder zaaknummer W06.11.0344/III.
[12] Zie onder meer het advies betreffende het Belastingplan 2009 over de doorwerkbonus (Kamerstukken II 2008/09, 31 704, nr. 4).
[13] Paragraaf 2.2.6 van de memorie van toelichting.

om dat bij nota van wijziging te doen, is dat de uitwerking van de RDA bij indiening van het voorstel nog niet is afgerond, aldus de toelichting.
De Afdeling acht dit argument niet valide en vindt het vanuit een oogpunt van een zorgvuldige wetgevingsprocedure ongewenst dat al bij indiening van een wetsvoorstel vaststaat dat een nota van wijziging wordt ingediend. Een separaat wetsvoorstel ligt meer voor de hand. De Afdeling gaat er overigens zonder meer van uit dat een eventuele nota van wijziging aan haar voor advisering zal worden voorgelegd.
De Afdeling adviseert de RDA in een apart wetsvoorstel op te nemen.

2. Afschaffen kleine belastingen

De Afdeling plaatst enkele kanttekeningen bij het afschaffen van kleine belastingen.

a. Budgettaire afweging

Met het oog op vereenvoudiging en het verminderen van het instrumentalisme van de belastingheffing wordt voorgesteld een zevental kleine belastingen af te schaffen.[14] De budgettaire derving hiervan bedraagt vanaf het jaar 2013 structureel € 841 mln per jaar.[15] De redenen om deze belastingen af te schaffen lopen uiteen van hoge administratieve lasten, gecompliceerd toezicht tot zeer geringe milieueffecten. De verpakkingenbelasting, de belasting op alcoholvrije dranken en de leidingwaterbelasting worden vanwege het budgettaire en koopkrachtbeeld per 1 januari 2013 afgeschaft. Onduidelijk is wat hier wordt bedoeld met het koopkrachtbeeld.
De Afdeling onderschrijft het streven naar vereenvoudiging en het verminderen van het instrumentalisme van de belastingheffing, maar mist in de toelichting een overtuigende budgettaire afweging. Zoals uit de Miljoenennota 2012 blijkt, is de financiële situatie van de rijksoverheid de afgelopen jaren aanzienlijk verslechterd en voor de toekomst een stuk onzekerder geworden. De Afdeling meent dat het afschaffen van kleine belastingen met een budgettaire derving van structureel € 841 mln, in het licht van de huidige budgettaire situatie van de Rijksoverheid dient te worden afgewogen tegen de vereenvoudigingswinst en het verminderen van het instrumentalisme. Bovendien betekent het afschaffen van een aantal belastingen dat een voorschot wordt genomen op een hoogst onzekere budgettaire toekomst.
De Afdeling adviseert in de memorie van toelichting aan het vorenstaande aandacht te besteden en zo nodig het voorstel aan te passen.

b. Vereenvoudigingswinst verpakkingenbelasting

Het afschaffen van kleine belastingen wordt onder andere geplaatst in de sleutel van vereenvoudiging. Het afschaffen van de verpakkingenbelasting laat echter onverlet dat het bedrijfsleven moet blijven voldoen aan de rapportageverplichtingen uit het Besluit beheer verpakkingen papier en karton. Hiervoor zal na afschaffing van de verpakkingenbelasting een alternatieve

[14] Paragraaf 2.1 van de memorie van toelichting.
[15] Hoofdstuk 6 van de memorie van toelichting.

registratie moeten worden opgezet, inclusief financiering. De Afdeling merkt op dat hierdoor de behaalde vereenvoudigingswinst bij de afschaffing van de verpakkingenbelasting minder groot is dan op het eerste gezicht lijkt.
De Afdeling adviseert in de memorie van toelichting in te gaan op de vraag of de voordelen van de afschaffing van de verpakkingenbelasting opwegen tegen de nadelen van het opzetten van een nieuwe registratie.

3. Vennootschapsbelasting

De Afdeling plaatst allereerst enkele kanttekeningen bij een meer fundamentele aanpak van het systeem van de ongelijke behandeling van eigen en vreemd vermogen (onder a). Vervolgens plaatst de Afdeling kanttekeningen bij de renteaftrekbeperking inzake overnameholdings (onder b), en meer specifiek bij, opeenvolgend, de gevolgen voor het vestigingsklimaat, de derderente, het ontbreken van een tegenbewijsregeling en de onderlinge verhouding van renteaftrekbeperkingen. Ten slotte plaatst de Afdeling een kanttekening bij de objectvrijstelling voor vaste inrichtingen (onder c).

a. Systeemaanpak

De Afdeling merkt op dat de renteproblematiek in de vennootschapsbelasting al jaren een probleem vormt. De oorzaak van de problematiek is de ongelijke fiscale behandeling van eigen en vreemd vermogen. De vergoeding op vreemd vermogen (rente) is aftrekbaar, terwijl de beloning voor eigen vermogen (dividend) niet aftrekbaar is.
Dit verschil in fiscale behandeling heeft geleid tot allerlei arbitrageprocessen waarbij financieringsstructuren worden opgezet met onder andere als doel de internationale verschillen in belastingtarieven te benutten. Om deze arbitrageprocessen tegen te gaan, bevat de Wet Vpb 1969 een groot aantal specifieke renteaftrekbeperkingen, elk met een verschillend oogmerk. Zo wordt met artikel 10a van de Wet Vpb 1969 beoogd winstdrainage te voorkomen. In artikel 10d van de Wet Vpb 1969 is de zogenoemde thincapregeling opgenomen. Met deze maatregel wordt beoogd te voorkomen dat de Nederlandse heffingsgrondslag wordt uitgehold doordat vennootschapsbelastingplichtigen bovenmatig met vreemd vermogen worden gefinancierd.
De oorzaak van de renteproblematiek, de ongelijke fiscale behandeling tussen eigen en vreemd vermogen, is met deze maatregelen niet weggenomen en zolang die oorzaak niet wordt weggenomen, zal de discussie over de renteaftrek blijven voortduren. Voor een structurele aanpak van de renteproblematiek in concernverband is een gezamenlijk oplossingsrichting in internationaal verband, bijvoorbeeld binnen de Europese Unie, noodzakelijk. In de toelichting wordt hier geen aandacht aan besteed.
De Afdeling adviseert in de toelichting aan te geven of met betrekking tot deze problematiek internationale initiatieven zijn of worden genomen.

b. Aftrekbeperking overnameholding

In onderhavig voorstel is een aftrekbeperking van rente over een overnameschuld opgenomen.[16] De regeling komt er op neer dat onder bepaalde voorwaarden de rente van een overnameschuld niet onbeperkt in aftrek kan komen op de winst van de overgenomen vennootschap. Daarbij wordt een renteaftrek tot een bedrag van € 1 mln ongemoeid gelaten.

gevolgen voor het vestigingsklimaat

Met het oog op een aantrekkelijk fiscaal vestigingsklimaat in Nederland is voor wat betreft de renteproblematiek in de vennootschapsbelasting de beleidslijn steeds geweest geen algemene renteaftrekbeperking in te voeren, maar te kiezen voor specifieke renteaftrekbeperkingen. Ook de voorzitter van het Topteam hoofdkantoren heeft onlangs nog een algemene renteaftrekbeperking ontraden, en het kabinet heeft dit overgenomen.[17] Het invoeren van specifieke renteaftrekbeperkingen heeft als belangrijk nadeel dat telkens weer reparatiewetgeving nodig is om de uitwassen te bestrijden. Grondslagerosie moet immers worden voorkomen. De renteaftrekbeperkingen zijn in de loop der jaren dan ook vele malen gewijzigd en aangescherpt en daardoor zeer ingewikkeld geworden. Het onderhavige voorstel om de renteaftrek bij overnameholdings te beperken, is hier een voorbeeld van. De vele wijzigingen in de renteaftrekbeperkingen zijn nadelig voor het Nederlandse fiscale vestigingsklimaat, dat gebaat is bij stabiele fiscale wetgeving. Uit de memorie van toelichting blijkt niet of de mogelijke gevolgen van onderhavig voorstel voor het fiscale vestigingsklimaat in Nederland zijn meegewogen.
De Afdeling adviseert in de toelichting alsnog in te gaan op de mogelijke gevolgen van het voorstel voor het fiscale vestigingsklimaat in Nederland.

derderente

De voorgestelde aftrekbeperking van artikel 15ad van de Wet Vpb 1969 gaat ook gelden voor derderente, dat wil zeggen rente die wordt betaald over leningen die buiten het concern worden aangegaan. De Afdeling tekent hierbij aan dat de huidige economische omstandigheden dusdanig zijn dat financiële instellingen terughoudend zullen zijn om al te ruimhartig leningen te verstrekken. De financiële instellingen zullen bij het verstrekken van leningen eisen dat voldoende eigen vermogen aanwezig is. Er zal in dergelijke gevallen dan ook sprake zijn van een zakelijke financieringsverhouding. Dit roept de vraag op of de voorgestelde anti-misbruikbepaling zich niet zou moeten beperken tot de zogenoemde groepsrente. Bovendien betekent de aftrekbeperking van derderente dat dubbele heffing kan ontstaan. De door derden ontvangen rente zal immers normaliter in de heffing (van vennootschapsbelasting) worden betrokken.
De Afdeling adviseert nader toe te lichten waarom het voorstel zich ook uitstrekt tot derderente.

---

[16] Paragraaf 2.2.1 van de memorie van toelichting; artikel IX, onderdeel Q, van het voorstel.
[17] Kamerstukken II 2010/11, 32 637, nr. 14, blz. 2, paragraaf 3.

ontbreken tegenbewijsregeling
In het voorstel wordt de grens voor "excessieve" leningen gelegd bij een verhouding tussen vreemd en eigen vermogen van 2:1.[18] Het stellen van een grens is altijd arbitrair. Dit kan leiden tot een zekere mate van overkill, want het stellen van een grens betekent dat ook situaties kunnen worden getroffen waarin sprake is van een bedrijfseconomisch adequate zakelijke financieringsverhouding. Niet voor niets heeft de toenmalige staatssecretaris van Financiën opgemerkt: "Een regeling die de verhouding tussen eigen en vreemd vermogen vastlegt, zal dus altijd een tegenbewijsregeling moeten kennen hetgeen ondermeer een lastenverzwaring voor het bedrijfsleven zou meebrengen"[19]. De Afdeling is van mening dat ook in het onderhavige voorstel een tegenbewijsregeling niet mag ontbreken. Dit komt de proportionaliteit van de voorgestelde regeling ten goede. De regeling is immers vooral bedoeld om onbedoeld gebruik te bestrijden, terwijl zonder tegenbewijsregeling ook wel adequate zakelijke financieringsverhoudingen worden getroffen.
De Afdeling adviseert alsnog een tegenbewijsregeling in te voeren.

onderlinge verhouding renteaftrekbeperkingen
Na invoering van het onderhavige wetsvoorstel zijn er renteaftrekbeperkingen opgenomen in de artikelen 10a, 10b, 10d en 15ad van de Wet Vpb 1969. Dit roept de vraag op naar de onderlinge verhoudingen tussen de verschillende renteaftrekbeperkingen. Zo bestaan er verschillen tussen het voorgestelde artikel 15ad van de Wet Vpb 1969 en artikel 10d van de Wet Vpb 1969, zoals:

a. voor artikel 10d van de Wet Vpb 1969 geldt een 3:1 toets voor de verhouding tussen vreemd en eigen vermogen, terwijl voor het voorgestelde artikel 15ad van de Wet Vpb 1969 een toets van 2:1 geldt;
b. voor artikel 10d van de Wet Vpb 1969 geldt een franchise van € 500 000 hoofdsom en voor het voorgestelde artikel 15ad van de Wet Vpb 1969 een franchise van € 1 mln rente;
c. in artikel 10d van de Wet Vpb 1969 is het goodwillgat niet gerepareerd, terwijl dat in het voorgestelde artikel 15ad van de Wet Vpb 1969 wel het geval is;
d. voor artikel 10d van de Wet Vpb 1969 wordt het eigen vermogen niet verminderd met de boekwaarde van deelnemingen, terwijl dat in het voorgestelde artikel 15ad van de Wet Vpb 1969 wel het geval is.

De Afdeling merkt op dat deze verschillen niet zijn te verklaren uit de aard van de maatregelen, want zowel artikel 10d van de Wet Vpb 1969 als het voorgestelde artikel 15ad van de Wet Vpb 1969 zijn anti-misbruikmaatregelen tegen excessieve renteaftrek.
De Afdeling adviseert in de memorie van toelichting deze verschillen afdoende te verklaren en zo nodig deze verschillen op te heffen en de maatregelen op elkaar af te stemmen.

c. Objectvrijstelling vaste inrichting
Onder de huidige Wet Vpb 1969 bestaat de mogelijkheid verliezen van buitenlandse filialen te verrekenen met Nederlandse winsten. Deze

[18] Zie het in artikel IX, onderdeel Q, opgenomen artikel 15ad, vijfde lid (nieuw), van de Wet Vpb 1969.
[19] Kamerstukken II 1995/96, 24 696, nr. 3, blz. 10.

verliesverrekening wordt teruggenomen indien later winsten worden behaald. Het terugnemen van verliezen kan echter (voor onbepaalde tijd) worden uitgesteld, bijvoorbeeld door het omzetten van een vaste inrichting in een dochter. Door invoering van een objectvrijstelling wordt dit timingvoordeel ongedaan gemaakt. Het voorstel[20] houdt in dat zowel de negatieve als positieve resultaten van een buitenlandse vaste inrichting uit de wereldwinst worden geëlimineerd.

Met de invoering van een objectvrijstelling voor vaste inrichtingen in de vennootschapsbelasting wordt uitvoering gegeven aan een beleidsvoornemen uit de Fiscale Agenda.[21] Onduidelijk is welke overwegingen aan deze beleidswijziging ten grondslag liggen. In het zogenoemde consultatiedocument is deze beleidswijziging niet aan de orde geweest.[22] In de brief aan de Tweede kamer van 5 december 2009 worden ter rechtvaardiging van deze beleidswijziging uitsluitend administratieve bezwaren van de huidige regeling genoemd.[23] De mogelijkheid verliezen van een vaste inrichting in aftrek te brengen, bestaat echter al sinds de invoering van de Wet IB 1914. Dit roept de vraag op of de administratieve bezwaren al niet eerder zijn gebleken en waarom die thans zodanig zwaarwegend zijn dat de huidige regeling moet worden aangepast. Bovendien is de nieuwe regeling ook niet bepaald eenvoudig te noemen en zal zij daarom ook de nodige administratieve lasten meebrengen. Dit staat haaks op het streven naar vereenvoudiging. Verder is van belang dat de bestaande regeling een belangrijk onderdeel vormt van het Nederlandse fiscale vestigingsklimaat. De vraag rijst daarom wat de gevolgen van de objectvrijstelling zullen zijn voor het Nederlandse fiscale vestigingsklimaat, zeker nu de opbrengst van de maatregel niet via een tariefsverlaging van de vennootschapsbelasting wordt teruggesluisd.

De Afdeling adviseert in de memorie van toelichting nader te motiveren welke overwegingen hebben geleid tot het invoeren van een objectvrijstelling en in te gaan op de mogelijke gevolgen van de objectvrijstelling voor het Nederlandse fiscale vestigingsklimaat.

4. Vitaliteitspakket

In het kader van het vitaliteitspakket[24] worden vier regelingen afgeschaft: de arbeidskorting voor ouderen, de doorwerkbonus, de spaarloonregeling en de levensloopregeling. Tegenover de afgeschafte regelingen staan twee nieuwe fiscale regelingen. Er komt een werkbonus om 62-plussers te stimuleren te blijven werken. Daarnaast wordt een regeling voor flexsparen ingevoerd.
De Afdeling plaatst hier de volgende kanttekeningen bij.

---

[20] Paragraaf 2.2.2 van de memorie van toelichting; artikel IX, onderdeel R, van het voorstel.
[21] Kamerstukken II 2010/11, 32 740, nr. 1, blz. 11 en 32/33.
[22] Kamerstukken II 2008/09, 31 369, nr. 6.
[23] Kamerstukken II 2009/10, 31 369, nr. 9.
[24] Paragraaf 3.3 van de memorie van toelichting.

a. Noodzaak werkbonus

De werkbonus[25] vervangt de additionele arbeidskorting voor werknemers die 58 jaar of ouder zijn en de doorwerkbonus voor werknemers die 62 jaar of ouder zijn. Met de werkbonus wordt beoogd 62-plussers te stimuleren om te blijven werken. De Afdeling merkt op dat de afgelopen jaren al een aantal (fiscale) maatregelen is genomen die langer doorwerken beogen te bevorderen, zoals het afschaffen van de VUT en de beperking van de fiscale faciliëring van het prepensioen. Volgens de memorie van toelichting hebben deze maatregelen een belangrijke bijdrage geleverd aan de toename van de arbeidsparticipatie van oudere werknemers. De gemiddelde uitreedleeftijd is gestegen van 61 jaar in 2005 naar 62,7 jaar in 2010. Deze stijging roept de vraag op naar de noodzaak van de werkbonus. In de toelichting ontbreekt echter de verwachte effectiviteit van de maatregel. Er is bijvoorbeeld geen aandacht geschonken aan het geprognotiseerde aantal ouderen dat door de werkbonus aan het werk zal blijven of aan de slag zal gaan.
De Afdeling adviseert de noodzaak van de werkbonus alsnog te onderbouwen.

b. Horizonbepaling werkbonus

In het voorstel is voor de werkbonus een zogenoemde horizonbepaling opgenomen.[26] De horizonbepaling houdt in dat de werkbonus vijf jaren na de inwerkingtreding zal komen te vervallen. Om de werkbonus te continueren, is nieuwe besluitvorming noodzakelijk op basis van een positieve evaluatie.[27]
Zoals in punt 1, onder d, van dit advies is opgemerkt, onderschrijft de Afdeling nut en noodzaak van een horizonbepaling. Wel merkt de Afdeling op dat het doel van de werkbonus om "62-plussers te stimuleren om te blijven werken" slechts in algemene termen is geformuleerd. Een toetsbaar (kwantitatief) beoogd doel ontbreekt. Die vastlegging is noodzakelijk met het oog op een zinvolle evaluatie.
De Afdeling adviseert het beoogde doel en de verwachte effectiviteit van de werkbonus vast te leggen in de memorie van toelichting.

c. Flexsparen

Flexsparen[28] is een spaarfaciliteit in de inkomstenbelasting. De stortingen in flexsparen zijn fiscaal aftrekbaar in box 1 en er wordt pas belasting geheven bij de opname van het tegoed. Daarnaast is het opgebouwde tegoed in flexsparen niet belast in box 3. Het maximaal fiscaal gefacilieerd op te bouwen vermogen bedraagt in totaal € 20 000 (bruto). Naast een maximaal op te bouwen vermogen, geldt er een jaarlijkse aftrekbare maximuminleg van € 5 000. Er gelden geen beperkingen met betrekking tot de reden waarom en de mate waarin deelnemers het flexspaartegoed aanwenden. Wel dient de opname van het tegoed uiterlijk vóór het bereiken van de 65-jarige leeftijd plaats te vinden.[29] Met flexsparen worden verschillende doelen nagestreefd, zoals een bijdrage leveren aan de flexibilisering van de arbeidsmarkt en het stimuleren van langer doorwerken.

---

[25] Paragraaf 3.3.1 van de memorie van toelichting.
[26] Artikel II, onderdeel U.
[27] Paragraaf 1.2 van de memorie van toelichting.
[28] Paragraaf 3.3.2 van de memorie van toelichting.
[29] Deze leeftijd zal worden aangepast bij een verhoging van de AOW- en pensioenrichtleeftijd.

Zoals in punt 1, onder d, van dit advies ook is aangegeven, heeft de Raad al vaker opgemerkt dat het inzetten van een fiscale maatregel voor specifieke beleidsdoeleinden aanvaardbaar en doeltreffend kan zijn, maar dat zorgvuldig de beleidseffectiviteit, kostenefficiency en inpassing binnen de fiscale structuur moeten worden afgewogen. Daarbij moeten in het bijzonder een toetsbaar (kwantitatief) beoogd doel en de verwachte effectiviteit worden vastgelegd.
Dit geldt ook voor het flexsparen. Aan de verwachte effectiviteit wordt in de toelichting echter geen enkele aandacht geschonken. Ook worden met de regeling meerdere ruim geformuleerde doelen beoogd. Bovendien is in de toelichting geen aandacht geschonken aan het geprognosticeerde aantal deelnemers. Daar moet toch enig inzicht in bestaan, omdat het anders niet mogelijk is het verwachte budgettaire beslag van het voorstel te berekenen. Voor wat betreft de budgettaire aspecten merkt de Afdeling nog op dat hier sprake is van een open-einderegeling. Gelet op de huidige budgettaire situatie van de Rijksoverheid en op de hoogst onzekere vooruitzichten voor de komende jaren, is het dan de vraag of de regeling op termijn houdbaar is, mocht de regeling een succes worden.
Verder betwijfelt de Afdeling of de maatregel geschikt is voor de onderkant van de arbeidsmarkt. Gelet op het koopkrachtbeeld zoals dat uit de Miljoenennota 2012 naar voren komt, mag worden verwacht dat lagere inkomensgroepen niet de financiële ruimte hebben aan de regeling deel te nemen.
De Afdeling adviseert de invoering van het flexsparen nader te onderbouwen en de toelichting op de hiervoor vermelde punten aan te vullen.

5. Tijdelijke verlaging overdrachtsbelasting

Voorgesteld wordt de overdrachtsbelasting met terugwerkende kracht tot 15 juni 2011 tijdelijk - voor de periode van één jaar - te verlagen van 6% naar 2%.[30] Het budgettaire beslag van deze maatregel wordt geraamd op € 600 mln voor een half jaar.
De afgelopen jaren is een aantal fiscale maatregelen genomen om de woningmarkt vlot te trekken. Het betreft onder andere een verlenging van de termijn voor het behoud van hypotheekrenteaftrek bij verkoop van de voormalige eigen woning (verlenging met een jaar), een verlenging van de regeling voor herleving van de hypotheekrenteaftrek na tijdelijke verhuur (verlenging met een jaar) en een verlenging van de zesmaandstermijn in de overdrachtsbelasting voor de doorverkoop van woningen (een verruiming naar twaalf maanden). Ook met de voorgestelde verlaging van de overdrachtsbelasting wordt volgens de memorie van toelichting een krachtige impuls gegeven voor een blijvend herstel van de woningmarkt. Een fundamentele aanpak van de woningmarkt is tot nu toe echter achterwege gebleven. Sterker nog, beperkte budgettaire middelen zijn nu al vergeven waardoor deze budgettaire middelen niet meer beschikbaar zijn om de aanpassingsproblemen van een echt fundamentele aanpak van de woningmarkt enigszins te compenseren.
Verder blijkt uit de toelichting niet welke afwegingen er toe hebben geleid te kiezen voor een verlaging van de overdrachtsbelasting. Uit de toelichting blijkt bovendien niet waarop de verwachting is gebaseerd dat met de verlaging van de

[30] Paragraaf 5.1 van de memorie van toelichting.

overdrachtsbelasting de woningmarkt daadwerkelijk een krachtige impuls wordt gegeven.
In de woonvisie van het kabinet wordt gesteld dat de verlaging van de overdrachtsbelasting effectiever wordt door het tijdelijke karakter van de maatregel.[31] Onduidelijk is waarop dit is gebaseerd. De Afdeling meent dat na afloop van een jaar met een lager tarief de woningmarkt weer zal terugvallen en dat met de tijdelijke verlaging van de overdrachtsbelasting hooguit een tijdelijke impuls aan de woningmarkt is gegeven.[32]
De Afdeling adviseert in de toelichting de voorgestelde verlaging van de overdrachtsbelasting dragend te motiveren.

6. Voor redactionele kanttekeningen verwijst de Afdeling naar de bij het advies behorende bijlage.

De Afdeling advisering van de Raad van State geeft U in overweging het voorstel van wet te zenden aan de Tweede Kamer der Staten-Generaal, nadat met het vorenstaande rekening zal zijn gehouden.

De vice-president van de Raad van State,

10.1.d

[31] Kamerstukken II 2010/11, 32 847, nr. 1.
[32] Zie in dezelfde zin de Macro Economische Verkenning 2012, paragraaf 4.4, het kader "Woningmarkt uit het slop door overdrachtsbelasting?".

Bijlage bij het advies van de Afdeling advisering van de Raad van State betreffende no.W06.11.0343/III met redactionele kanttekeningen die de Afdeling in overweging geeft.

- In de considerans "Overwegende dat" vervangen door "Alzo Wij in overweging genomen hebben, dat", in overeenstemming met aanwijzing 109, eerste lid, van de Aanwijzingen voor de regelgeving.
- De in artikel II, onderdeel U, opgenomen horizonbepaling voor zover deze betrekking heeft op artikel 6.39a van de Wet IB 2001 opnemen in het van het fiscale pakket voor het jaar 2012 deel uitmakende voorstel voor een Geefwet, aangezien genoemd artikel 6.39a in die Geefwet is opgenomen (artikel I, onderdeel E, van het voorstel voor een Geefwet dat bij de Afdeling voor advies voorligt onder zaaknummer W06.11.0333/III).
- In de in artikel IX, onderdeel E, eerste lid, eerste volzin, opgenomen vervangende tekst inzake artikel 12, eerste lid, van de Wet Vpb 1969, voor het begrip "vrijwilligers" verwijzen naar de definitie ervan in artikel 9, eerste lid, onderdeel h (nieuw), van de Wet Vpb 1969 (opgenomen in artikel IV, onderdeel C, eerste lid, van het van het fiscale pakket voor het jaar 2012 deel uitmakende voorstel Overige fiscale maatregelen 2012, dat bij de Afdeling voor advies voorligt onder zaaknummer W06.11.0345/III).
- In het in artikel IX, onderdeel R, opgenomen artikel 15i, vierde lid (nieuw), van de Wet Vpb 1969, de komma na "genieten" vervangen door een dubbele punt en "mits" in onderdeel a plaatsen voor "de activiteiten". Voorts in het in dat onderdeel R opgenomen artikel 15j, eerste lid, tweede volzin (nieuw), van de Wet Vpb 1969, "vindt de eerste volzin naar evenredigheid plaats" vervangen door: vindt de eerste volzin naar evenredigheid toepassing.
- De in artikel XXVII, onderdeel D, opgenomen twee volzinnen van artikel 30fb, derde lid (nieuw), van de Algemene wet inzake rijksbelastingen herformuleren aangezien zij niet "lopen".

WIJ BEATRIX, BIJ DE GRATIE GODS,
KONINGIN DER NEDERLANDEN,
PRINSES VAN ORANJE-NASSAU,
ENZ. ENZ. ENZ.

Wijziging van enkele belastingwetten en enige andere wetten (Belastingplan 2012)

VOORSTEL VAN WET

Allen, die deze zullen zien of horen lezen, saluut! doen te weten:

Overwegende dat het voor het jaar 2012 wenselijk is het aantal belastingen in belangrijke mate te verminderen, een aantal onevenwichtigheden in de vennootschapsbelasting weg te nemen, maatregelen te treffen die voortvloeien uit het Regeerakkoord en de woningmarkt een impuls te geven;

Zo is het, dat Wij, de Afdeling advisering van de Raad van State gehoord, en met gemeen overleg der Staten-Generaal, hebben goedgevonden en verstaan, gelijk Wij goedvinden en verstaan bij deze:

Artikel I

De Wet inkomstenbelasting 2001 wordt als volgt gewijzigd:

A. In **artikel 2.10** wordt de tarieftabel vervangen door:

Bij een belastbaar inkomen uit werk en woning van meer dan	maar niet meer dan	bedraagt de belasting het in kolom III vermelde bedrag, vermeerderd met het bedrag dat wordt berekend door het in kolom IV vermelde percentage te nemen van het gedeelte van het belastbare inkomen uit werk en woning dat het in kolom I vermelde bedrag te boven gaat

I	II	III	IV
-	€ 18 945	-	1,95%
€ 18 945	€ 33 863	€ 369	10,80%
€ 33 863	€ 56 491	€ 1 980	42%
€ 56 491	-	€ 11 483	52%

00018

B. In **artikel 2.10a** wordt de tarieftabel vervangen door:

Bij een belastbaar inkomen uit werk en woning van meer dan	maar niet meer dan	bedraagt de belasting het in kolom III vermelde bedrag, vermeerderd met het bedrag dat wordt berekend door het in kolom IV vermelde percentage te nemen van het gedeelte van het belastbare inkomen uit werk en woning dat het in kolom I vermelde bedrag te boven gaat

I	II	III	IV
-	€ 18 945	-	1,95%
€ 18 945	€ 34 055	€ 369	10,80%
€ 34 055	€ 56 491	€ 2 000	42%
€ 56 491	-	€ 11 423	52%

C. In **artikel 3.68**, eerste lid, wordt "€ 11 882" vervangen door: € 9382.

D. **Artikel 3.76**, tweede lid, komt te luiden:

2. Indien de ondernemer bij het begin van het kalenderjaar de leeftijd van 65 jaar nog niet heeft bereikt, bedraagt de zelfstandigenaftrek € 7280.

E. **Artikel 3.127** wordt als volgt gewijzigd:

1. In het eerste lid vervalt de tweede volzin.

2. In het vierde lid, onderdeel a, vervalt de zinsnede ", met dien verstande dat de aangroei die het gevolg is van de aanwending van spaarloon als bedoeld in artikel 32 van de Wet op de loonbelasting 1964 in dat kalenderjaar ter voldoening van vrijwillig te betalen premies ingevolge een pensioenregeling, buiten aanmerking blijft".

F. **Artikel 5.5** wordt als volgt gewijzigd:

1. De aanduiding "1." voor het eerste lid vervalt.

2. Het tweede en derde lid vervallen.

G. **Artikel 5.11** vervalt.

H. **Artikel 6.13** wordt als volgt gewijzigd:

1. In het eerste lid wordt "jonger dan 30 jaar" vervangen door: jonger dan 21 jaar.

2. In het tweede lid, onderdeel a, wordt "op de voet van de afdelingen 6.5 en 6.6" vervangen door: op de voet van afdeling 6.5.

I. Aan **artikel 6.18**, eerste lid, wordt, onder vervanging van de punt aan het slot van onderdeel g door een puntkomma, een onderdeel toegevoegd, luidende:

00018

h. uitgaven die op de voet van afdeling 6.6 in aanmerking worden genomen.

J. In **artikel 6.25**, eerste lid, wordt "27 jaar of ouder" vervangen door: 21 jaar of ouder.

K. **Artikel 8.2**, onderdeel l, vervalt.

L. **Artikel 8.9 wordt als volgt gewijzigd:**

1. In het eerste lid wordt "inkomensafhankelijke combinatiekorting, ouderschapsverlofkorting en levensloopverlofkorting" vervangen door: inkomensafhankelijke combinatiekorting en ouderschapsverlofkorting.

2. Het tweede lid komt te luiden:

2. Ten aanzien van de belastingplichtige die geboren is vóór 1 januari 1963 wordt voor de bepaling van het toetsniveau de algemene heffingskorting voor 100% in aanmerking genomen. Ten aanzien van de belastingplichtige die geboren is vóór 1 januari 1972 maar na 31 december 1962 en ten aanzien van de belastingplichtige, niet zijnde een belastingplichtige als bedoeld in de eerste volzin, tot wiens huishouden in het kalenderjaar gedurende meer dan zes maanden een kind behoort dat bij de aanvang van het kalenderjaar de leeftijd van 6 jaar niet heeft bereikt en gedurende die tijd op hetzelfde woonadres als de belastingplichtige staat ingeschreven in de basisadministratie persoonsgegevens, wordt voor de bepaling van het toetsniveau de algemene heffingskorting voor 86 2/3% in aanmerking genomen.

3. In het vierde lid wordt "de leeftijd van 30 jaar" vervangen door: de leeftijd van 21 jaar.

M. Het in **artikel 8.10**, tweede lid, genoemde bedrag wordt verhoogd met € 25.

N. **Artikel 8.11** wordt als volgt gewijzigd:

1. Het in het tweede lid, onderdeel b, laatstgenoemde bedrag, wordt verhoogd met € 10.

2. Het derde lid, vervalt.

O. **Artikel 8.12** wordt als volgt gewijzigd:

1. In het derde lid wordt "7%" vervangen door: 4,5%.

2. In het vierde lid wordt "10%" vervangen door: 4,5%.

P. In **artikel 8.14a,** tweede lid, worden het eerstgenoemde bedrag en het laatstgenoemde bedrag verhoogd met € 230. Voorts wordt het in dat lid genoemde percentage verhoogd met 0,2%-punt.

Q. **Artikel 8.15** wordt als volgt gewijzigd:

1. Het eerste lid, onderdeel c, komt te luiden:

c. deze huishouding voert met geen ander dan kinderen waarvan de jongste bij de aanvang van het kalenderjaar de leeftijd van 18 jaar niet heeft bereikt.

2. Het in het derde lid, tweede volzin, genoemde bedrag wordt verlaagd met €230.

R. Het in **artikel 8.17**, tweede lid, genoemde bedrag wordt verhoogd met € 10.

00018

S. **Artikel 8.18a** vervalt.

T. In **artikel 9.2**, vierde lid, vervalt "of een voorziening ingevolge een levensloopregeling als bedoeld in artikel 19g van die wet".

U. In **artikel 10.1**, eerste lid, wordt "3.68, 3.76, 3.77" vervangen door" 3.68, 3.77". Voorts wordt "8.11, tweede lid, eerste volzin, onderdeel a, alsmede het derde lid, 8.14a" vervangen door "8.11, tweede lid, eerste volzin, onderdeel a, 8.14a" en wordt "8.18, 8.18a, 9.4" vervangen door: 8.18, 9.4.

V. **Artikel 10.7** wordt als volgt gewijzigd:

1. In het eerste lid wordt "de in artikel 8.11, tweede lid, eerste volzin, onderdelen a en b, en derde lid, vermelde percentages" vervangen door: de in artikel 8.11, tweede lid, eerste volzin, onderdelen a en b, vermelde percentages.

2. Het zesde lid vervalt onder vernummering van het zevende en achtste lid tot zesde en zevende lid.

3. In het zevende lid (nieuw) wordt "tweede, derde en zesde lid" vervangen door: tweede en derde lid.

W. Na **artikel 10a.9** wordt een artikel ingevoegd, luidende:

Artikel 10a.10 Overgangsbepaling vrijstelling box 3 inzake spaarloontegoeden

Artikel 5.11, zoals dat artikel op 31 december 2011 luidde, blijft van toepassing op ingevolge een spaarloonregeling als bedoeld in artikel 32 van de Wet op de loonbelasting 1964, zoals dat artikel op 31 december 2011 luidde, geblokkeerde spaartegoeden, aandelenoptierechten, aandelen en winstbewijzen, voor zover ook na die datum wordt voldaan aan de op die datum bij of krachtens het eerste, derde en vierde lid van dat artikel gestelde voorwaarden.

X. Na **artikel 10a.10** wordt een artikel ingevoegd, luidende:

Artikel 10a.11 Overgangsbepaling levensloopregelingen

Bij toepassing van artikel 39d van de Wet op de loonbelasting 1964 zijn de artikelen 8.2, onderdeel l, 8.9, eerste lid, en 8.18a, eerste lid, eerste volzin, en tweede lid, zoals deze bepalingen op 31 december 2011 luidden, met inachtneming van bij of krachtens algemene maatregel van bestuur te stellen regels van overeenkomstige toepassing.

Artikel II

De Wet inkomstenbelasting 2001 wordt met ingang van 1 januari 2013 als volgt gewijzigd:

A. Na **artikel 1.7** wordt een artikel ingevoegd, luidende:

Artikel 1.7a Flexsparen

1. In deze wet en de daarop berustende bepalingen wordt onder flexsparen verstaan:

a. een schriftelijke overeenkomst tussen de belastingplichtige en een bank als bedoeld in het tweede lid, betreffende het aanhouden bij die bank van een enkel op naam van de belastingplichtige staande, als flexspaarrekening aangeduide rekening waarbij de behaalde rendementen op die rekening worden bijgeschreven en opname van het tegoed van die rekening of een gedeelte daarvan uitsluitend kan plaatsvinden door middel van de overmaking van een bedrag naar een andere rekening;

b. een schriftelijke overeenkomst tussen de belastingplichtige en een verzekeraar als bedoeld in het tweede lid, betreffende het afsluiten bij die verzekeraar van een als flexspaarverzekering aangeduide *levensverzekering* waarbij de behaalde rendementen worden aangewend voor een verhoging van het verzekerde kapitaal en de uitkeringen ingevolge die verzekering, daaronder begrepen hetgeen wordt ontvangen bij afkoop van de verzekering, bij leven enkel kunnen toekomen aan de belastingplichtige;

c. een schriftelijke overeenkomst tussen de belastingplichtige en een beheerder van een beleggінginstelling als bedoeld in het tweede lid, betreffende het verkrijgen, beheren en vervreemden van een of meer enkel aan de belastingplichtige toekomende, als flexspaarrecht van deelneming aangeduide rechten van deelneming in die beleggingsinstelling waarbij de behaalde rendementen worden aangewend ter verwerving van een of meer flexspaarrechten van deelneming.

2. Een bank, verzekeraar of beheerder als bedoeld in het eerste lid is:

a. een financiële onderneming die ingevolge de Wet op het financieel toezicht in Nederland het bedrijf van bank mag uitoefenen, mits deze onderneming de verplichtingen ingevolge flexsparen voor de heffing van de vennootschapsbelasting rekent tot het binnenlandse ondernemingsvermogen;

b. een financiële onderneming die ingevolge de Wet op het financieel toezicht in Nederland het bedrijf van verzekeraar mag uitoefenen, mits deze onderneming voor de heffing van de vennootschapsbelasting de verplichtingen ingevolge flexsparen rekent tot het binnenlandse ondernemingsvermogen;

c. een financiële onderneming aan wie een vergunning is verleend ingevolge de Wet op het financieel toezicht om in Nederland het bedrijf van beleggingsinstelling uit te oefenen, en die is gevestigd in Nederland;

d. een ander lichaam dan bedoeld in de onderdelen a, b en c dat door Onze Minister, onder door hem te stellen voorwaarden, is aangewezen en dat zich tegenover Onze Minister heeft verplicht:

1°. te voldoen aan voorwaarden met betrekking tot het verschaffen van inlichtingen over de uitvoering van het flexsparen, en

2°. zekerheid te stellen voor de belasting die zou zijn verschuldigd bij toepassing van artikel 3.109a, vierde lid, dan wel de belastingplichtige zich heeft verplicht deze zekerheid te stellen.

3. Bij algemene maatregel van bestuur worden regels gesteld met betrekking tot de in het tweede lid, onderdeel d, bedoelde aanwijzing.

B. In **artikel 3.1**, tweede lid, wordt na onderdeel d, onder verlettering van de onderdelen e tot en met j tot f tot en met k, een onderdeel ingevoegd, luidende:

e. het belastbare voordeel uit flexsparen (afdeling 3.5a);.

00018

C. Na **afdeling 3.5** wordt een afdeling ingevoegd, luidende:

Afdeling 3.5a Belastbaar voordeel uit flexsparen

Artikel 3.109a Belastbaar voordeel uit flexsparen

1. Als belastbaar voordeel uit flexsparen worden aangemerkt:

a. bedragen die worden overgemaakt van een flexspaarrekening;

b. uitkeringen ingevolge een flexspaarverzekering, daaronder begrepen hetgeen wordt ontvangen bij afkoop van een dergelijke verzekering;

c. opbrengsten ter zake van een vervreemding van een flexspaarrecht van deelneming.

2. Ingeval niet uiterlijk op de dag voorafgaand aan de dag waarop de belastingplichtige de leeftijd van 65 jaar bereikt:

a. het tegoed van de flexspaarrekening is overgeboekt;

b. de flexspaarverzekering tot uitkering is gekomen;

c. het flexspaarrecht van deelneming is vervreemd;

wordt op de dag voorafgaand aan de dag waarop de belastingplichtige de leeftijd van 65 jaar bereikt als belastbaar voordeel uit flexsparen in aanmerking genomen het tegoed van de flexspaarrekening, onderscheidenlijk de waarde in het economische verkeer van de flexspaarverzekering, onderscheidenlijk de waarde in het economische verkeer van het flexspaarrecht van deelneming.

3. Ingeval de belastingplichtige voor het bereiken van de leeftijd van 65 overlijdt en tot het tijdstip van overlijden:

a. het tegoed van de flexspaarrekening nog niet volledig is overgeboekt;

b. de flexspaarverzekering nog niet volledig tot uitkering is gekomen;

c. het flexspaarrecht van deelneming nog niet is vervreemd;

wordt op de dag voorafgaand aan de dag van overlijden van de belastingplichtige als belastbaar voordeel uit flexsparen in aanmerking genomen het tegoed van de flexspaarrekening, onderscheidenlijk de waarde in het economische verkeer van de flexspaarverzekering, onderscheidenlijk de waarde in het economische verkeer van het flexspaarrecht van deelneming.

4. Ingeval op enig tijdstip:

a. flexsparen niet langer als zodanig is aan te merken;

b. een aanspraak ingevolge flexsparen wordt vervreemd, anders dan bedoeld in het eerste lid;

wordt op het onmiddellijk daaraan voorafgaande tijdstip als belastbaar voordeel uit flexsparen in aanmerking genomen het tegoed van de flexspaarrekening, onderscheidenlijk de waarde in het economische verkeer van de flexspaarverzekering, onderscheidenlijk de waarde in het economische verkeer van het flexspaarrecht van deelneming.

5. In afwijking van het eerste lid wordt geen belastbaar voordeel uit flexsparen in aanmerking genomen ter zake van de omzetting van flexsparen van de belastingplichtige in ander flexsparen van de belastingplichtige, daaronder begrepen de overmaking van een bedrag van een flexspaarrekening van de belastingplichtige naar een andere flexspaarrekening van de belastingplichtige.

D. **Artikel 3.124**, eerste lid, wordt als volgt gewijzigd:

1. Aan het slot van onderdeel c wordt "en" vervangen door een puntkomma.

2. Onder vervanging van de punt aan het slot van onderdeel d door een puntkomma, wordt een onderdeel toegevoegd, luidende:

e. uitgaven voor flexsparen tot het in artikel 3.131b genoemde bedrag.

E. Na **artikel 3.131** worden twee artikelen ingevoegd, luidende:

Artikel 3.131a Uitgaven voor flexsparen

1. Uitgaven voor flexsparen zijn de bedragen die de belastingplichtige:

a. heeft overgemaakt naar zijn flexspaarrekening;

b. heeft betaald ten behoeve van zijn flexspaarverzekering;

c. heeft betaald ter verkrijging van een aan hem toekomend flexspaarrecht van deelneming.

2. In afwijking van het eerste lid wordt geen uitgave voor flexsparen in aanmerking genomen ter zake van een omzetting als bedoeld in artikel 3.109a, vijfde lid.

Artikel 3.131b In aanmerking te nemen uitgaven voor flexsparen

1. De belastingplichtige kan uitgaven voor flexsparen in aanmerking nemen indien hij arbeidsinkomen als bedoeld in artikel 8.1, eerste lid, onderdeel e, geniet en aan het begin van het kalenderjaar de leeftijd van 65 jaar nog niet heeft bereikt, voor zover de waarde in het economische verkeer van het gezamenlijke bedrag van zijn voorzieningen ingevolge flexsparen aan het begin van het kalenderjaar lager is dan € 20 000, met een maximum van € 5000.

2. Voor de toepassing van het eerste lid wordt de waarde in het economische verkeer van een flexspaarverzekering gesteld op de bedragen die voor die verzekering zijn betaald, vermeerderd met de behaalde rendementen.

F. In **artikel 3.146**, eerste lid, wordt "uitkeringen op grond van een buitenlandse voorziening die naar aard en strekking overeenkomt met een inkomensvoorziening" vervangen door: uitkeringen op grond van een buitenlandse voorziening die naar aard en strekking overeenkomt met een inkomensvoorziening, voordelen uit flexsparen.

G. In **artikel 5.3**, tweede lid, derde volzin, en derde lid, onderdelen c en d, wordt "heffingsrente" vervangen door: belastingrente.

H. In **artikel 6.30**, eerste lid, wordt "€ 500" vervangen door: € 250.

I. In **artikel 7.2**, tweede lid, wordt na onderdeel e, onder verlettering van de onderdelen f tot en met h tot g tot en met i, een onderdeel ingevoegd, luidende:

f. het belastbare voordeel uit flexsparen voor zover de daarvoor gedane uitgaven als uitgaven voor flexsparen in aanmerking zijn genomen;.

J. **Artikel 8.2**, onderdeel c, vervalt.

K. In **artikel 8.7**, eerste lid, eerste en tweede volzin, en tweede lid, wordt "de doorwerkbonus, de ouderenkorting" vervangen door: de ouderenkorting.

L. Het in **artikel 8.9**, tweede lid, tweede volzin, vermelde percentage wordt vervangen door: 73 1/3%.

M. Het in **artikel 8.10**, tweede lid, genoemde bedrag wordt verhoogd met € 3.

N. Aan **artikel 8.11** wordt een lid toegevoegd, luidende:

3. In afwijking van het tweede lid worden, ingeval de belastingplichtige bij het begin van het kalenderjaar de leeftijd van 61 jaar heeft bereikt, het percentage en het laatstvermelde bedrag, bedoeld in het tweede lid, eerste volzin, onderdeel b, vervangen door 18,915%, onderscheidenlijk door € 4611.

O. **Artikel 8.12** vervalt.

P. In **artikel 9.2**, vierde lid, wordt "of stamrechtbeleggingsrecht als bedoeld in artikel 11a van de Wet op de loonbelasting 1964" vervangen door: of stamrechtbeleggingsrecht als bedoeld in artikel 11a van de Wet op de loonbelasting 1964 of een voorziening ingevolge flexsparen.

Q. **Artikel 9.5** wordt als volgt gewijzigd:

1. In het vijfde lid wordt "alsmede de heffingsrente en de revisierente" vervangen door: alsmede de belastingrente en de revisierente.

2. Het zesde lid vervalt.

R. In **artikel 10.1**, eerste lid, wordt "3.129, 3.133" vervangen door "3.129, 3.131b, 3.133". Voorts wordt "8.11, tweede lid, eerste volzin, onderdeel a, 8.14a" vervangen door "8.11, tweede lid, eerste volzin, onderdeel a, alsmede het derde lid, 8.14a" en wordt "en artikel 8.12, zevende lid, laatstvermelde bedragen" vervangen door: laatstvermelde bedragen.

S. **Artikel 10.7** wordt als volgt gewijzigd:

1. In het eerste lid wordt "artikel 8.11, tweede lid, eerste volzin, onderdelen a en b, vermelde percentages" vervangen door "artikel 8.11, tweede lid, eerste volzin, onderdelen a en b, en derde lid, vermelde percentages". Voorts wordt "eerstvermelde bedragen, het in artikel 8.11, tweede lid, tweede volzin, vermelde bedrag, het in artikel 8.12, eerste lid, onderdeel b, vermelde bedrag en het in artikel 8.12, zevende lid, eerstvermelde bedrag" vervangen door: eerstvermelde bedragen en het in artikel 8.11, tweede lid, tweede volzin, vermelde bedrag.

2. In het vierde lid vervalt de zinsnede", het in artikel 8.12, eerste lid, onderdeel b, vermelde bedrag en het in artikel 8.12, zevende lid, eerstvermelde bedrag".

3. Onder vernummering van het zesde en zevende lid tot zevende en achtste lid wordt na het vijfde lid een lid ingevoegd, luidende:

6. Het percentage in artikel 8.11, derde lid, wordt berekend door het verschil van het in dat lid genoemde bedrag en het in dat artikel, tweede lid, eerste volzin, onderdeel a, genoemde bedrag, na toepassing van artikel 10.1 te delen door het verschil van:

a. 108% van het twaalfvoud van het in artikel 8, eerste lid, onderdeel a, van de Wet minimumloon en minimumvakantiebijslag bedoelde bedrag, verminderd met het werknemersaandeel in de premie, bedoeld in afdeling 2 van hoofdstuk 3 van de Wet financiering sociale verzekeringen, en vermeerderd met de vergoeding, bedoeld in artikel 46 van de Zorgverzekeringswet, en € 987, en

b. het volgens het vierde lid berekende bedrag.

4. In het achtste lid (nieuw) wordt "tweede en derde lid" vervangen door: tweede, derde en zesde lid.

T. **Artikel 10a.11** komt te luiden:

Artikel 10a.11 Overgangsbepaling levensloopregelingen

1. Bij toepassing van artikel 39d, eerste en tweede lid, van de Wet op de loonbelasting 1964 zijn de artikelen 8.2, onderdeel l, 8.9, eerste lid, en 8.18a, eerste lid, eerste volzin, en tweede lid, zoals deze bepalingen op 31 december 2011 luidden, met inachtneming van bij of krachtens algemene maatregel van bestuur te stellen regels van overeenkomstige toepassing. Bij toepassing van artikel 39d, eerste lid, van de Wet op de loonbelasting 1964 is voorts artikel 3.131a, tweede lid, van overeenkomstige toepassing.

2. Ingeval een werknemer als bedoeld in artikel 39d, derde lid, van de Wet op de loonbelasting 1964 na 31 december 2013 op enig moment zowel een voorziening ingevolge een levensloopregeling als een voorziening ingevolge flexsparen heeft, worden de aanspraken ingevolge de levensloopregeling op dat moment als belastbaar voordeel uit flexsparen in aanmerking genomen.

U. Na **hoofdstuk 10A** wordt een hoofdstuk ingevoegd, luidende:

HOOFDSTUK 10B Horizonbepaling

Artikel 10b.1 Horizonbepaling

Artikel 6.39a en artikel 8.11, derde lid, vervallen met ingang van 1 januari 2018.

Artikel III

De Wet inkomstenbelasting 2001 wordt met ingang van 1 januari 2014 als volgt gewijzigd:

A. **Artikel 8.9** wordt als volgt gewijzigd:

1. In het tweede lid vervalt de tweede volzin.
2. In het vijfde lid vervalt de tweede volzin.

B. Het in **artikel 8.10,** tweede lid, genoemde bedrag wordt verlaagd met € 39.

Artikel IV

In de Wet inkomstenbelasting 2001 vervalt **artikel 10a.10** met ingang van 1 januari 2016.

Artikel V

De Wet op de loonbelasting 1964 wordt als volgt gewijzigd:

A. **Artikel 11** wordt als volgt gewijzigd:

1. Het eerste lid, onderdeel j, onder 4°, vervalt.

2. Het eerste lid, onderdeel r, onder 4°, vervalt.

3. In het derde lid vervalt "en de aanspraken ingevolge een levensloopregeling". Voorts vervalt "en de in artikel 19g, eerste lid, onderdeel b,".

B. In **artikel 20a** wordt de tarieftabel vervangen door:

Bij een belastbaar loon van meer dan	maar niet meer dan	bedraagt de belasting het in kolom III vermelde bedrag, vermeerderd met het bedrag dat wordt berekend door het in kolom IV vermelde percentage te nemen van het gedeelte van het belastbare loon dat het in kolom I vermelde bedrag te boven gaat

I	II	III	IV
-	€ 18 945	-	1,95%
€ 18 945	€ 33 863	€ 369	10,80%
€ 33 863	€ 56 491	€ 1 980	42%
€ 56 491	-	€ 11 483	52%

C. In **artikel 20b** wordt de tarieftabel vervangen door:

Bij een belastbaar loon van meer dan	maar niet meer dan	bedraagt de belasting het in kolom III vermelde bedrag, vermeerderd met het bedrag dat wordt berekend door het in kolom IV vermelde percentage te nemen van het gedeelte van het belastbare loon dat het in kolom I vermelde bedrag te boven gaat

I	II	III	IV
-	€ 18 945	-	1,95%
€ 18 945	€ 34 055	€ 369	10,80%
€ 34 055	€ 56 491	€ 2 000	42%
€ 56 491	-	€ 11 423	52%

00018

D. **Hoofdstuk IIC** vervalt.

E. **Artikel 21c** wordt als volgt gewijzigd:

1. Aan het slot van onderdeel d wordt de puntkomma vervangen door: , en.

2. Aan het slot van onderdeel e wordt "en" vervangen door een punt.

3. Onderdeel f vervalt.

F. Het in **artikel 22**, tweede lid, genoemde bedrag wordt verhoogd met € 25.

G. **Artikel 22a** wordt als volgt gewijzigd:

1. Het in het tweede, onderdeel b, laatstgenoemde bedrag, wordt verhoogd met € 10.

2. Het derde lid vervalt, onder vernummering van het vierde tot en met zesde lid tot derde tot en met vijfde lid.

H. Het in **artikel 22b**, tweede lid, genoemde bedrag wordt verhoogd met € 10.

I. **Artikel 22ca** vervalt.

J. In **artikel 22d** wordt "22b, 22c en 22ca" vervangen door "22b en 22c" en wordt "8.17, 8.18 en 8.18a" vervangen door: 8.17 en 8.18.

K. **Artikel 31** wordt als volgt gewijzigd:

1. Het eerste lid, onderdeel e, vervalt.

2. Het tweede lid, onderdeel b, vervalt.

3. In het vijfde lid wordt "het tweede lid, onderdeel b en onderdeel c" vervangen door: het tweede lid, onderdeel c.

4. Het zesde en achtste lid vervallen, onder vernummering van het zevende en negende lid tot zesde en zevende lid.

L. **Artikel 32** vervalt.

M. In **artikel 36a**, tweede lid, wordt "een levensloopregeling" vervangen door: een levensloopregeling als bedoeld in artikel 19g, zoals dat artikel op 31 december 2011 luidde.

N. In **artikel 39c**, eerste lid, wordt "artikel 31" vervangen door: artikel 31, met uitzondering van het eerste lid, onderdeel f, het tweede lid, onderdeel c, onder 1°, het achtste lid en het tiende lid.

O. Na **artikel 39c** wordt een artikel ingevoegd, luidende:

Artikel 39d

Voor de werknemer die op 31 december 2011 een voorziening heeft ingevolge een levensloopregeling als bedoeld in artikel 19g, zoals dat artikel luidde op 31 december 2011, blijven

de artikelen 11, eerste lid, onderdeel j, onder 4°, en onderdeel r, onder 4°, en derde lid, 19g, 21c, onderdeel f, 22ca, 22d, en 36a, tweede lid, de artikelen 8.18a, 9.2, vierde lid, en 10.1 van de Wet inkomstenbelasting 2001, artikel 25, vierde lid, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 en artikel 4, zesde lid, van de Wet op de dividendbelasting 1965, zoals deze artikelen luidden op 31 december 2011, alsmede de daarop gebaseerde bepalingen, van toepassing.

Artikel VI

De Wet op de loonbelasting 1964 wordt met ingang van 1 januari 2013 als volgt gewijzigd:

A. Het in **artikel 22**, tweede lid, genoemde bedrag wordt verhoogd met: € 3.

B. In **artikel 22a** wordt na het tweede lid, onder vernummering van het derde tot en met vijfde lid tot vierde tot en met zesde lid, een lid ingevoegd, luidende:

3. In afwijking van het tweede lid worden, ingeval de werknemer bij het begin van het kalenderjaar de leeftijd van 61 jaar heeft bereikt, het percentage en het laatstvermelde bedrag, bedoeld in het tweede lid, onderdeel b, vervangen door 18,915%, onderscheidenlijk door € 4601.

C. In **artikel 28a**, achtste lid, vervalt de zinsnede", met dien verstande dat het tijdvak waarover de heffingsrente wordt berekend, eindigt op de dag van ontvangst van het correctiebericht". Voorts wordt "heffingsrente" telkens vervangen door: belastingrente.

D. **Artikel 34** wordt als volgt gewijzigd:

1. Aan het eerste lid wordt, onder vervanging van de punt aan het slot van onderdeel c door een puntkomma, een onderdeel toegevoegd, luidende:

d. een belastbaar voordeel uit flexsparen geniet als bedoeld in artikel 3.109a van de Wet inkomstenbelasting 2001.

2. Er wordt een lid toegevoegd, luidende:

3. Met betrekking tot een belastbaar voordeel uit flexsparen als bedoeld in artikel 3.109a van de Wet inkomstenbelasting 2001 bedraagt in afwijking van hoofdstuk III de belasting 42% van dit belastbare voordeel. Indien de belasting ingevolge artikel 27b, eerste lid, in één bedrag met de premie voor de volksverzekeringen wordt geheven, wordt in afwijking in zoverre van de eerste volzin, het bedrag van de verschuldigde belasting tezamen met het bedrag van de verschuldigde premie voor de volksverzekeringen gesteld op 42% van het belastbare voordeel.

E. Na **hoofdstuk VIIA** wordt een hoofdstuk ingevoegd, luidende:

HOOFDSTUK VIIB Horizonbepaling

Artikel 35o

Artikel 22a, derde lid, vervalt met ingang van 1 januari 2018.

F. **Artikel 39d** komt te luiden:

Artikel 39d

1. Onder bij of krachtens algemene maatregel van bestuur te stellen voorwaarden kunnen de op 1 januari 2013 bestaande aanspraken ingevolge een levensloopregeling als bedoeld in artikel 19g, zoals dat artikel op 31 december 2011 luidde, op verzoek van de werknemer tot en met 31 december 2013 in hun geheel geruisloos worden omgezet in een voorziening ingevolge flexsparen als bedoeld in artikel 1.7a van de Wet inkomstenbelasting 2001.

2. Voor de werknemer die op 31 december 2012 de leeftijd van 58 niet heeft bereikt blijven tot de datum waarop de op 1 januari 2013 bestaande aanspraken ingevolge een levensloopregeling als bedoeld in artikel 19g, zoals dat artikel op 31 december 2011 luidde, zijn omgezet in een voorziening ingevolge flexsparen als bedoeld in artikel 1.7a van de Wet inkomstenbelasting 2001, maar uiterlijk tot en met 31 december 2013, de bij of krachtens artikel 19g, zoals dat artikel op 31 december 2011 luidde, gestelde regels alsmede artikel 25, vierde lid, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 en artikel 4, zesde lid, van de Wet op de dividendbelasting 1965, zoals deze artikelen op 31 december 2011 luidden, van toepassing op die aanspraken en worden die aanspraken, ingeval deze niet uiterlijk op 31 december 2013 zijn omgezet in een voorziening ingevolge flexsparen als bedoeld in artikel 1.7a van de Wet inkomstenbelasting 2001, op 31 december 2013 als loon uit tegenwoordige arbeid in aanmerking genomen.

3. Voor de werknemer die voor 1 januari 2013 de leeftijd van 58 jaar heeft bereikt en voor die datum aanspraken ingevolge een levensloopregeling als bedoeld in artikel 19g, zoals dat artikel op 31 december 2011, luidde, heeft opgebouwd, blijven de artikelen 11, eerste lid, onderdeel j, onder 4°, en onderdeel r, onder 4°, en derde lid, 19g, 21c, onderdeel f, 22ca, 22d, en 36a, tweede lid, de artikelen 8.2, onderdeel l, 8.9, eerste lid, 8.18a, 9.2, vierde lid, en 10.1 van de Wet inkomstenbelasting 2001, artikel 25, vierde lid, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 en artikel 4, zesde lid, van de Wet op de dividendbelasting 1965, zoals deze artikelen op 31 december 2011 luidden, alsmede de daarop gebaseerde bepalingen, van toepassing.

Artikel VII

In de Wet op de loonbelasting 1964 wordt het in **artikel 22**, tweede lid, genoemde bedrag, met ingang van 1 januari 2014 verlaagd met € 39.

Artikel VIII

De Wet vermindering afdracht loonbelasting en premie voor de volksverzekeringen wordt als volgt gewijzigd:

A. Aan **artikel 1**, eerste lid, wordt, onder vervanging van de punt aan het slot van onderdeel q door een puntkomma, een onderdeel toegevoegd, luidende:

r. EVC-procedure: procedure erkenning verworven competenties.

B. **Artikel 5** wordt als volgt gewijzigd:

1. Het eerste lid komt te luiden:

1. De afdrachtvermindering onderwijs bedraagt met betrekking tot:

a. de in artikel 14, eerste lid, onderdeel a, bedoelde werknemer: € 2711 per kalenderjaar;

b. de in artikel 14, eerste lid, onderdelen b en c, bedoelde werknemers: € 2738 per kalenderjaar;

c. de in artikel 14, eerste lid, onderdeel d, bedoelde werknemer: € 2711 per kalenderjaar;

d. de in artikel 14, eerste lid, onderdeel e, bedoelde werknemer: € 3286 per kalenderjaar;

e. de in artikel 14, eerste lid, onderdeel f, bedoelde werknemer: € 2738 per kalenderjaar;

f. de in artikel 14, eerste lid, onderdeel g, bedoelde werknemer: € 1302 per kalenderjaar;

g. de in artikel 14, eerste lid, onderdeel h, bedoelde werknemer: € 329 per EVC-procedure.

2. Het tweede en derde lid vervallen, onder vernummering van het vierde tot en met zevende lid tot tweede tot en met vijfde lid.

3. In het vierde lid (nieuw) wordt "De in het eerste en tweede lid opgenomen bedragen" vervangen door: De in het eerste lid, onderdelen a, b, c, d, e en f, opgenomen bedragen.

4. Na het vierde lid (nieuw) wordt, onder vernummering van het vijfde lid (nieuw) tot zesde lid, een lid ingevoegd, luidende:

5. Met betrekking tot de in artikel 14a, eerste lid, bedoelde werknemer wordt de afdrachtvermindering voor de periode vanaf de kalendermaand waarin de aanvraag, bedoeld in artikel 14a, derde lid, in behandeling wordt genomen tot en met de kalendermaand waarin de verklaring, bedoeld in artikel 14a, eerste lid, wordt afgegeven per kalendermaand gesteld op 1/12 deel van de in het eerste lid, onderdeel a, onderdeel c, onderscheidenlijk onderdeel f, opgenomen bedragen. Het op grond van de eerste volzin vastgestelde bedrag wordt in aanmerking genomen in het loontijdvak waarin de verklaring, bedoeld in artikel 14a, eerste lid, wordt afgegeven of in het daaropvolgende loontijdvak.

5. In het zesde lid (nieuw) wordt "het derde lid" vervangen door: het eerste lid, onderdeel g,.

C. In **artikel 6**, eerste lid, wordt "De in artikel 5, eerste lid, opgenomen bedragen" vervangen door: De in artikel 5, eerste lid, onderdelen a, b, c, d en f, opgenomen bedragen.

D. **Artikel 14** wordt als volgt gewijzigd:

1. In het zesde lid wordt "de in het eerste lid, onderdelen a, b, c, d, f en g, bedoelde overeenkomst" vervangen door: de in het eerste lid, onderdelen a, b, c, d, f en g, en artikel 14a, tweede lid, bedoelde overeenkomst.

2. In het zevende lid wordt "de in het eerste lid, onderdelen a, b, c, d, f, en g, bedoelde overeenkomsten" vervangen door "de in het eerste lid, onderdelen a, b, c, d, f en g, en artikel 14a, tweede lid, bedoelde overeenkomsten". Voorts wordt "bedoeld in het eerste lid, onderdeel d" vervangen door: bedoeld in het eerste lid, onderdeel d, en artikel 14a, tweede lid.

3. In het achtste lid wordt "de in het eerste lid, onderdeel h, en het vijfde lid, onderdeel b, bedoelde verklaringen" vervangen door: de in het eerste lid, onderdeel h, het vijfde lid, onderdeel b, en artikel 14a, eerste lid, bedoelde verklaringen.

E. Na artikel 14 wordt een artikel ingevoegd, luidende:

Artikel 14a

1. Artikel 14, eerste lid, onderdelen a, d of g, is van overeenkomstige toepassing met betrekking tot de werknemer die een met de opleiding, bedoeld in artikel 14, eerste lid, onderdeel a, onderdeel d, onderscheidenlijk onderdeel g, vergelijkbare opleiding volgt in een andere lidstaat van de Europese Unie of een andere staat die partij is bij de Overeenkomst betreffende de Europese Economische Ruimte, indien de inhoudingsplichtige beschikt over een verklaring van Onze Minister van Onderwijs, Cultuur en Wetenschap dat die opleiding wat betreft niveau en kwaliteit vergelijkbaar is met de opleiding, bedoeld in artikel 14, eerste lid, onderdeel a, onderdeel d onderscheidenlijk onderdeel g.

2. In afwijking in zoverre van artikel 14, eerste lid, onderdelen a en g, dient de inhoudingsplichtige voor de overeenkomstige toepassing van artikel 14, eerste lid, onderdeel a, onderscheidenlijk onderdeel g, te beschikken over een tussen hem, het opleidingsinstituut en de in artikel 14, eerste lid, onderdeel a, onderscheidenlijk onderdeel g, bedoelde werknemer gesloten onderwijsarbeidsovereenkomst onderscheidenlijk stageovereenkomst.

3. Bij regeling van Onze Minister van Onderwijs, Cultuur en Wetenschap worden in ieder geval regels gesteld met betrekking tot de gegevens en bescheiden die bij een aanvraag voor een verklaring als bedoeld in het eerste lid moeten worden overgelegd en met betrekking tot de bekendmaking van het tijdstip met ingang waarvan die aanvraag voldoet aan de daaraan gestelde wettelijke eisen.

4. Onze Minister van Onderwijs, Cultuur en Wetenschap beslist binnen acht weken op een aanvraag als bedoeld in het derde lid.

5. In afwijking in zoverre van het eerste lid is de afdrachtvermindering onderwijs voor de werknemer, bedoeld in het eerste lid, waarvoor de inhoudingsplichtige beschikt over een verklaring als bedoeld in het eerste lid, reeds van toepassing vanaf de kalendermaand waarin de ingediende aanvraag, bedoeld in het derde lid, voldoet aan de daaraan gestelde wettelijke eisen.

F. **Artikel 30** wordt als volgt gewijzigd:

1. In het tweede lid wordt "Onze Minister van Economische Zaken, Landbouw en Innovatie" steeds vervangen door: Onze Minister van Economische Zaken, Landbouw en Innovatie, onderscheidenlijk Onze Minister van Onderwijs, Cultuur en Wetenschap,.

2. In het derde lid wordt ", met uitzondering van het Uitvoeringsinstituut werknemersverzekeringen, kan de belanghebbende beroep instellen bij het College van Beroep voor het bedrijfsleven" vervangen door: bij toepassing van hoofdstuk V, onderscheidenlijk hoofdstuk VIII, kan de belanghebbende beroep instellen bij de Afdeling bestuursrechtspraak van de Raad van State, onderscheidenlijk het College van Beroep voor het bedrijfsleven.

G. In **artikel 30a** wordt "artikel 5, eerste tot en met derde lid" vervangen door: artikel 5, eerste lid.

Artikel IX

De Wet op de vennootschapsbelasting 1969 wordt als volgt gewijzigd:

A. **Artikel 3** wordt als volgt gewijzigd:

1. Voor de bestaande tekst wordt de aanduiding "1." geplaatst.

2. Er wordt een lid toegevoegd, luidende:

2. In afwijking in zoverre van het eerste lid zijn lichamen die vergelijkbaar zijn met een naar Nederlands recht opgerichte vereniging of stichting als bedoeld in artikel 2, eerste lid, onderdeel e, of die een kerkgenootschap zijn, slechts aan de belasting onderworpen voor zover zij een onderneming drijven.

B. In **artikel 4** wordt "als bedoeld in artikel 2, eerste lid, onderdeel e" vervangen door: als bedoeld in artikel 2, eerste lid, onderdeel e, en in artikel 3, tweede lid.

C. In **artikel 10a**, vierde lid, wordt "de artikelen 10, 10d, 13, 13a, 13b, 13ba, 13c, 13d, 13e, 13j, 13k, 14, 14a, 17a, 20, 28 en 33" vervangen door: de artikelen 10, 10d, 13, 13a, 13b, 13ba, 13d, 13e, 13j, 13k, 14, 14a, 15g, 15i, 15j, 17a, 20, 28, 33 en 33b.

D. **Artikel 10d** wordt als volgt gewijzigd:

1. Het negende lid komt te luiden:

9. Het eerste, derde en vierde lid zijn slechts van toepassing op bestanddelen van de winst die geen deel uitmaken van winst uit een andere staat als bedoeld in artikel 15^{e} waarop de objectvrijstelling voor buitenlandse ondernemingswinsten van toepassing is en op bestanddelen van het vermogen welke niet dienstbaar zijn aan het behalen van dergelijke winst.

E. **Artikel 12** wordt als volgt gewijzigd:

1. In het eerste lid wordt " Lichamen zonder aandeelhouders of deelgerechtigden waarbij een algemeen maatschappelijk of sociaal belang op de voorgrond staat" vervangen door "Lichamen die zijn aangemerkt als culturele instellingen alsmede lichamen zonder aandeelhouders of deelgerechtigden die een sociaal belang behartigen en de winst hoofdzakelijk behalen met behulp van vrijwilligers". Voorts wordt "herbestedingsreserve" vervangen door: bestedingsreserve.

2. In het tweede lid, aanhef, wordt "herbestedingsreserve" vervangen door "bestedingsreserve". Voorts wordt "drie jaren" vervangen door: vijf jaren.

3. Het tweede lid, onderdeel a, komt te luiden:

a. uitgaven ter zake van de aanschaf, voortbrenging of verbetering van bedrijfsmiddelen, met uitzondering van onroerende zaken die bestemd zijn om direct of indirect hoofdzakelijk al dan niet kortstondig ter beschikking te worden gesteld aan derden, of.

4. In het tweede lid, onderdeel b, vervalt: voor zover het lichaam daardoor naar verwachting verlies zal lijden.

5. In het zesde lid, aanhef, wordt "herbestedingsreserve" vervangen door "bestedingsreserve". Voorts wordt "het derde jaar" vervangen door: het vijfde jaar.

F. **Artikel 13aa** wordt als volgt gewijzigd:

1. In het eerste en vijfde lid wordt "hoofdstuk VA (deelnemingsverrekening)" vervangen door: artikel 23c (deelnemingsverrekening).

2. In het zesde lid wordt "vermeerderd" vervangen door: verminderd.

G. In **artikel 13ba**, zevende lid, vervalt de laatste volzin.

H. **Artikel 13c** vervalt.

I. A**rtikel 13d**, tweede lid, wordt als volgt gewijzigd:

1. In onderdeel b, wordt "op grond van artikel 13c of artikel 13h" vervangen door: op grond van artikel 13h.

2. Onder vervanging van de punt aan het slot van onderdeel c door een puntkomma, wordt een onderdeel toegevoegd, luidende:

d. een negatief saldo van de positieve en negatieve bedragen aan winst uit een andere staat dat op de voet van artikel 15j is doorgeschoven naar een lichaam dat niet in Nederland is gevestigd, indien dit saldo is voortgevloeid uit een voorheen door de belastingplichtige gedreven buitenlandse onderneming en voor zover ter zake van dat negatieve bedrag in die andere staat generlei tegemoetkoming voor de belastingheffing is gegeven.

J. Aan **artikel 13e** wordt een lid toegevoegd, luidende:

3. Indien tot de voortgezette onderneming of het voortgezette gedeelte van de onderneming een in het buitenland gedreven onderneming behoort waarvan het saldo van de positieve en negatieve bedragen aan winst waarop de in artikel 15e geregelde objectvrijstelling voor buitenlandse ondernemingswinsten van toepassing is, op het tijdstip van aanvang van de voortzetting negatief was, wordt:

a. het in aanmerking te nemen liquidatieverlies, bedoeld in het eerste lid, verminderd met het stakingsverlies, bedoeld in artikel 15i, voor zover dat verlies in aftrek is gekomen en heeft geleid tot een winstvermindering;

b. de in het tweede lid bedoelde verhoging van het opgeofferde bedrag verminderd met het op de voet van artikel 15j naar die deelneming doorgeschoven saldo, voor zover dit saldo bij die deelneming als stakingsverlies als bedoeld in artikel 15i in aftrek is gekomen en heeft geleid tot een winstvermindering.

K. **Artikel 14** wordt als volgt gewijzigd:

1. In het eerste en tweede lid wordt "op vermindering ter voorkoming van dubbele belasting ter zake van buitenlandse resultaten, op toepassing van de innovatiebox of op toepassing van de deelnemingsverrekening" vervangen door: op vermindering ter voorkoming van dubbele belasting ter zake van buitenlandse resultaten, op toepassing van de innovatiebox, op toepassing van de objectvrijstelling voor buitenlandse ondernemingswinsten, op toepassing van de deelnemingsverrekening of op toepassing van de verrekening bij buitenlandse ondernemingswinsten.

2. In het zevende lid wordt "de vermindering ter voorkoming van dubbele belasting ter zake van buitenlandse resultaten, de toepassing van de innovatiebox of de toepassing van de deelnemingsverrekening" vervangen door: de vermindering ter voorkoming van dubbele belasting ter zake van buitenlandse resultaten, de toepassing van de innovatiebox, de toepassing van de objectvrijstelling voor buitenlandse ondernemingswinsten, de toepassing van de deelnemingsverrekening of de toepassing van de verrekening bij buitenlandse ondernemingswinsten.

L. **Artikel 14a** wordt als volgt gewijzigd:

1. In het tweede lid wordt "op vermindering ter voorkoming van dubbele belasting ter zake van buitenlandse resultaten, op toepassing van de innovatiebox of op toepassing van de deelnemingsverrekening" vervangen door: op vermindering ter voorkoming van dubbele belasting ter zake van buitenlandse resultaten, op toepassing van de innovatiebox, op toepassing van de objectvrijstelling voor buitenlandse ondernemingswinsten, op toepassing van de deelnemingsverrekening of op toepassing van de verrekening bij buitenlandse ondernemingswinsten.

2. In het vijfde lid wordt "de vermindering ter voorkoming van dubbele belasting ter zake van buitenlandse resultaten, de toepassing van de innovatiebox of de toepassing van de deelnemingsverrekening" vervangen door: de vermindering ter voorkoming van dubbele belasting ter zake van buitenlandse resultaten, de toepassing van de innovatiebox, de toepassing van de objectvrijstelling voor buitenlandse ondernemingswinsten, de toepassing van de deelnemingsverrekening of de toepassing van de verrekening bij buitenlandse ondernemingswinsten.

3. Er worden drie leden toegevoegd, luidende:

12. Renten – kosten en valutaresultaten daaronder begrepen – ter zake van schulden die voortvloeien uit een overeenkomst van geldlening of een daarmee vergelijkbare overeenkomst, waarbij rente in aanmerking wordt genomen bij het bepalen van de winst en die verband houden met de verwerving van een belang in een lichaam (overnameschulden), komen in gevallen waarbij na de splitsing zowel de overnameschuld als het vermogen van het lichaam waarin een belang is verworven deel zijn gaan uitmaken van het vermogen van eenzelfde lichaam, slechts in aftrek tot het bedrag dat de winst van het lichaam dat de schuld heeft opgenomen zou hebben belopen indien de splitsing niet zou hebben plaatsgevonden.

13. Voor de toepassing van het twaalfde lid is artikel 15ad, tweede tot en met negende lid, van overeenkomstige toepassing.

14. Het twaalfde lid is van overeenkomstige toepassing met betrekking tot renten van schulden welke verband houden met de verwerving van aandelen die in het kader van de splitsing zijn uitgegeven dan wel met terugbetaling op aandelen in het kader van de splitsing.

M. **Artikel 14b** wordt als volgt gewijzigd:

1. In het tweede lid wordt "op vermindering ter voorkoming van dubbele belasting ter zake van buitenlandse resultaten, op toepassing van de innovatiebox of op toepassing van de deelnemingsverrekening" vervangen door: op vermindering ter voorkoming van dubbele belasting ter zake van buitenlandse resultaten, op toepassing van de innovatiebox, op toepassing van de

objectvrijstelling voor buitenlandse ondernemingswinsten, op toepassing van de deelnemingsverrekening of op toepassing van de verrekening bij buitenlandse ondernemingswinsten.

2. In het vierde lid wordt "de vermindering ter voorkoming van dubbele belasting ter zake van buitenlandse resultaten, de toepassing van de innovatiebox of de toepassing van de deelnemingsverrekening" vervangen door: de vermindering ter voorkoming van dubbele belasting ter zake van buitenlandse resultaten, de toepassing van de innovatiebox, de toepassing van de objectvrijstelling voor buitenlandse ondernemingswinsten, de toepassing van de deelnemingsverrekening of de toepassing van de verrekening bij buitenlandse ondernemingswinsten.

3. Er worden drie leden toegevoegd, luidende:

9. Renten - kosten en valutaresultaten daaronder begrepen - ter zake van schulden die voortvloeien uit een overeenkomst van geldlening of een daarmee vergelijkbare overeenkomst, waarbij rente in aanmerking wordt genomen bij het bepalen van de winst en die verband houden met de verwerving van een belang in een lichaam (overnameschulden), komen in gevallen waarbij na de fusie zowel de overnameschuld als het vermogen van het lichaam waarin een belang is verworven deel zijn gaan uitmaken van het vermogen van eenzelfde lichaam, slechts in aftrek tot het bedrag dat de winst van het lichaam dat de schuld heeft opgenomen zou hebben belopen indien de fusie niet zou hebben plaatsgevonden.

10. Voor de toepassing van het negende lid is artikel 15ad, tweede tot en met negende lid, van overeenkomstige toepassing.

11. Het negende lid is van overeenkomstige toepassing met betrekking tot renten van schulden welke verband houden met de verwerving van aandelen die in het kader van de fusie zijn uitgegeven dan wel met terugbetaling op aandelen in het kader van de fusie.

N. **Artikel 14c** wordt als volgt gewijzigd:

1. Het tweede lid komt te luiden:

2. Indien:

a. bij de belastingplichtige de objectvrijstelling voor buitenlandse ondernemingswinsten, bedoeld in artikel 15e, van toepassing is en de ontbinding zonder toepassing van het eerste lid zou leiden tot een stakingsverlies op de voet van artikel 15i, kan de belastingplichtige, in afwijking in zoverre van het eerste lid, dit verlies onder nader te stellen voorwaarden in aanmerking nemen;

b. de belastingplichtige aanspraak kan maken op voorwaartse verrekening van verliezen, blijft de in het eerste lid bedoelde winst slechts buiten aanmerking voor zover deze uitgaat boven die verliezen.

Voor zover de winst, bedoeld in het eerste lid, wel in aanmerking wordt genomen, vindt een verhoging van boekwaarden van bezittingen of opheffing van fiscale reserves plaats.

2. In het derde lid vervalt de laatste volzin.

O. **Artikel 15**, tiende lid, wordt als volgt gewijzigd:

1. De onderdelen f en g worden geletterd g en h.

2. Na onderdeel e wordt een onderdeel ingevoegd, luidende:

f. de toepassing van de objectvrijstelling voor buitenlandse ondernemingswinsten;.

3. Aan het slot van onderdeel g (nieuw) wordt "; en" vervangen door: ;.

4. Onder vervanging van de punt aan het slot van onderdeel h (nieuw) door een puntkomma, wordt een onderdeel toegevoegd, luidende:

i. de toepassing van de verrekening bij buitenlandse ondernemingswinsten.

P. In **artikel 15ac**, vijfde lid, komt de eerste volzin te luiden: Indien tot de winst van de fiscale eenheid winst uit een buitenlandse onderneming of uit een in het buitenland gelegen onroerende zaak behoort en de laatstgenoemde winst voor de toepassing van de objectvrijstelling voor buitenlandse ondernemingswinsten tot een hoger bedrag in aanmerking zou worden genomen dan het gezamenlijke bedrag dat in aanmerking zou zijn genomen bij afwezigheid van de fiscale eenheid, als gevolg van het feit dat in het laatste geval financieringskosten toerekenbaar zijn aan de buitenlandse onderneming of de in het buitenland gelegen onroerende zaak die bij de fiscale eenheid niet tot uitdrukking komen, wordt de objectvrijstelling voor buitenlandse ondernemingswinsten berekend alsof deze financieringskosten wel bij de fiscale eenheid tot uitdrukking komen, met dien verstande dat voor de toepassing van de objectvrijstelling voor buitenlandse ondernemingswinsten ten minste in aanmerking wordt genomen het hiervoor bedoelde gezamenlijke bedrag.

Q. Na **artikel 15ac** wordt een artikel ingevoegd, luidende:

Artikel 15ad

1. Renten – kosten en valutaresultaten daaronder begrepen – ter zake van schulden die voortvloeien uit een overeenkomst van geldlening of een daarmee vergelijkbare overeenkomst, waarbij rente in aanmerking wordt genomen bij het bepalen van de winst en die verband houden met de verwerving door een maatschappij van een belang in een of meer andere maatschappijen (overnameschulden), komen bij het bepalen van de in een jaar genoten winst slechts in aftrek tot een bedrag gelijk aan de winst van de fiscale eenheid van het jaar berekend zonder toepassing van dit artikel maar met inachtneming van het achtste lid, verminderd met het deel van die winst dat toerekenbaar is aan die andere maatschappijen en vermeerderd met de hiervoor bedoelde renten.

2. De aftrekbeperking van het eerste lid is slechts van toepassing indien het bedrag aan renten dat ingevolge dat lid niet in aftrek zou komen meer bedraagt dan € 1 000 000 en er bij de fiscale eenheid sprake is van een teveel aan vreemd vermogen.

3. De aftrekbeperking van het eerste lid is slechts van toepassing tot het laagste van de volgende twee bedragen:

a. het bedrag aan renten dat ingevolge het eerste lid niet in aftrek zou komen, verminderd met € 1 000 000;

b. het volgens het vierde lid berekende bedrag van het teveel aan overnamerenten.

4. Het bedrag van het teveel aan overnamerenten, bedoeld in het derde lid, onderdeel b, wordt gesteld op het gedeelte van het bedrag aan in het eerste lid bedoelde renten, dat evenredig is aan de verhouding tussen het gemiddelde bedrag van het teveel aan vreemd vermogen en het gemiddelde bedrag van de overnameschulden, waarbij het gemiddelde bedrag van het teveel aan vreemd vermogen slechts in aanmerking wordt genomen voor zover het niet uitgaat boven het gemiddelde bedrag van de overnameschulden.

5. Van een teveel aan vreemd vermogen als bedoeld in dit artikel is sprake voor zover bij de fiscale eenheid het totale bedrag aan schulden die voortvloeien uit overeenkomsten van geldlening of daarmee vergelijkbare overeenkomsten, waarbij rente in aanmerking wordt genomen bij het bepalen van de winst, gemiddeld meer bedraagt dan tweemaal het gemiddeld eigen vermogen.

6. Voor de toepassing van het vijfde lid wordt:

a. het eigen vermogen verminderd met de boekwaarde van de deelnemingen waarvoor de deelnemingsvrijstelling van toepassing is;

b. een fiscale reserve niet als eigen vermogen beschouwd;

c. ingeval op het voegingstijdstip het eigen vermogen is afgenomen dan wel toegenomen als gevolg van voeging van een in het eerste lid bedoelde andere maatschappij, in het jaar van voeging en in elk van de negen volgende jaren zolang die maatschappij deel uitmaakt van de fiscale eenheid het eigen vermogen verhoogd respectievelijk verlaagd met het bedrag van die afname respectievelijk toename, waarbij die verhoging dan wel die verlaging elk jaar afneemt met 10 percent van dat bedrag;

d. het gemiddeld eigen vermogen na toepassing van de onderdelen a, b en c ten minste op nihil gesteld.

7. De in dit artikel bedoelde gemiddelden worden bepaald naar de stand bij het begin en het einde van het jaar, waarbij tijdelijke mutaties rond die tijdstippen worden genegeerd voor zover deze plaatsvinden met het oog op de toepassing van dit artikel.

8. Dit artikel is slechts van toepassing op bestanddelen van de winst die geen deel uitmaken van winst uit een andere staat als bedoeld in artikel 15e waarop de objectvrijstelling voor buitenlandse ondernemingswinsten van toepassing is en op bestanddelen van het vermogen welke niet dienstbaar zijn aan het behalen van dergelijke winst.

9. Het bedrag aan renten dat ingevolge dit artikel niet in aftrek komt, wordt overgebracht naar het volgende jaar en wordt in dat jaar onderworpen aan de aftrekbeperking van dit artikel, met dien verstande dat het tweede tot en met zevende lid daarbij buiten toepassing blijven.

R. Na **artikel 15d** wordt een afdeling ingevoegd, luidende:

Afdeling 2.10a Objectvrijstelling voor buitenlandse ondernemingswinsten

Artikel 15e

1. Bij de belastingplichtige met winst uit een andere staat wordt de winst verminderd met de positieve en de negatieve bedragen van de winst uit die staat (objectvrijstelling voor buitenlandse ondernemingswinsten).

2. Onder winst uit een andere staat wordt verstaan:

a. voor zover in de relatie tot de andere staat een verdrag van kracht is dat, of een regeling is getroffen die, voorziet in een regeling voor de heffing over de bestanddelen van de winst van de belastingplichtige: het gezamenlijke bedrag van:

1°. de in die staat behaalde winst uit buitenlandse onderneming, zijnde een onderneming die, of een gedeelte van een onderneming dat, wordt gedreven met behulp van een vaste inrichting binnen het gebied van die staat;

2°. de in de winst begrepen opbrengsten, verminderd met de daarmee verband houdende kosten, uit de in die staat gelegen onroerende zaken, en

3°. de in de winst begrepen overige voordelen, verminderd met de daarmee verband houdende kosten, uit die staat die op grond van dat verdrag of die regeling ter heffing aan die staat zijn toegewezen;

voor zover Nederland op grond van dat verdrag of die regeling voor de winst uit een dergelijke onderneming, voor de opbrengsten uit dergelijke onroerende zaken en voor dergelijke overige voordelen, zo deze winsten, opbrengsten en voordelen positief zouden zijn, een vrijstelling ter voorkoming van dubbele belasting dient te verlenen;

b. voor zover in de relatie tot de andere staat niet een verdrag als bedoeld in onderdeel a van kracht is en niet een regeling als bedoeld in onderdeel a is getroffen: het gezamenlijke bedrag van:

1°. de in die staat behaalde winst uit buitenlandse onderneming, zijnde een onderneming die, of een gedeelte van een onderneming dat, wordt gedreven met behulp van een vaste inrichting als bedoeld in artikel 15f binnen het gebied van die staat;

2°. de in de winst begrepen opbrengsten, verminderd met de daarmee verband houdende kosten, uit binnen het gebied van de andere staat gelegen onroerende zaken, daaronder begrepen rechten die direct of indirect betrekking hebben op dergelijke onroerende zaken, en

3°. de in de winst begrepen opbrengsten, verminderd met de daarmee verband houdende kosten, uit rechten op aandelen in de winst van een onderneming waarvan de leiding in de andere staat is gevestigd voor zover deze rechten niet opkomen uit effectenbezit.

3. Voor de toepassing van het tweede lid, onderdeel b, worden mede als buitenlandse onderneming beschouwd werkzaamheden die gedurende een aaneengesloten periode van ten minste 30 dagen in, op of boven het winningsgebied van de andere staat worden verricht. Het winningsgebied van een andere staat bestaat uit de territoriale zee van die staat alsmede het buiten de territoriale zee gelegen deel van de zeebodem en de ondergrond daarvan, voor zover de andere staat daar op grond van het internationale recht soevereine rechten mag uitoefenen.

4. Voor de toepassing van het tweede lid, onderdeel b, wordt onder het gebied van een andere staat verstaan: het grondgebied van die staat, daaronder begrepen het gebied buiten de territoriale zee van die staat voor zover deze daar in overeenstemming met het internationale recht soevereine rechten kan uitoefenen.

5. Inkomen uit de exploitatie van schepen of luchtvaartuigen in het internationale verkeer wordt voor de toepassing van het tweede lid, onderdeel b, alleen als winst uit buitenlandse onderneming in aanmerking genomen voor zover dat inkomen in de staat waar de vaste inrichting is gelegen in een belastingheffing naar de winst wordt betrokken.

6. Voor de toepassing van het tweede lid, onderdeel b, worden bij het bepalen van de winst uit een buitenlandse onderneming aan die buitenlandse onderneming de voordelen toegerekend die deze geacht zou worden te behalen – in het bijzonder bij haar handelen met andere onderdelen van de onderneming – indien zij een zelfstandige en onafhankelijke onderneming zou zijn, die dezelfde of soortgelijke werkzaamheden zou uitoefenen onder dezelfde of soortgelijke omstandigheden, hierbij in aanmerking nemende de door de belastingplichtige door middel van de buitenlandse onderneming en andere delen van de onderneming uitgeoefende functies, gebruikte activa en gelopen risico's.

7. De objectvrijstelling voor buitenlandse ondernemingswinsten vindt geen toepassing op de winst uit een laagbelaste buitenlandse beleggingsonderneming als bedoeld in artikel 15g, tenzij

zodanige winst op grond van een verdrag ter voorkoming van dubbele belasting in Nederland voor een vrijstelling ter voorkoming van dubbele belasting in aanmerking komt.

8. De objectvrijstelling voor buitenlandse ondernemingswinsten vindt geen toepassing ten aanzien van een belastingplichtige die als beleggingsinstelling is aangemerkt.

9. Voor de toepassing van de artikelen 8, 10 en 13b wordt onder regeling ter voorkoming van dubbele belasting mede verstaan de objectvrijstelling voor buitenlandse ondernemingswinsten, bedoeld in dit artikel.

Artikel 15f

1. Voor de toepassing van artikel 15e, tweede lid, onderdeel b, wordt onder vaste inrichting verstaan een vaste bedrijfsinrichting met behulp waarvan de werkzaamheden van een onderneming geheel of gedeeltelijk worden uitgeoefend. De plaats van uitvoering van een bouwwerk of van constructie- of installatiewerkzaamheden is slechts dan een vaste inrichting indien de duur ervan twaalf maanden overschrijdt.

2. In afwijking in zoverre van het eerste lid, wordt niet als een vaste inrichting beschouwd:

a. het gebruikmaken van inrichtingen, uitsluitend voor opslag, uitstalling of aflevering van aan de belastingplichtige toebehorende goederen of koopwaar;

b. het aanhouden van een voorraad van aan de belastingplichtige toebehorende goederen of koopwaar, uitsluitend voor opslag, uitstalling of aflevering;

c. het aanhouden van een voorraad van aan de belastingplichtige toebehorende goederen of koopwaar, uitsluitend voor bewerking of verwerking door een ander;

d. het aanhouden van een vaste bedrijfsinrichting, uitsluitend om voor de onderneming goederen of koopwaar aan te kopen of inlichtingen in te winnen;

e. het aanhouden van een vaste bedrijfsinrichting, uitsluitend om voor de onderneming enige andere werkzaamheid uit te oefenen die van voorbereidende aard is of het karakter van hulpwerkzaamheid heeft;

f. het aanhouden van een vaste bedrijfsinrichting, uitsluitend voor een combinatie van de in de onderdelen a tot en met e genoemde werkzaamheden, mits het totaal van de werkzaamheden van de vaste bedrijfsinrichting dat uit deze combinatie voortvloeit van voorbereidende aard is of het karakter van hulpwerkzaamheid heeft.

3. Indien een persoon of lichaam – niet zijnde een onafhankelijke vertegenwoordiger in de zin van het vierde lid – voor een belastingplichtige werkzaam is, en een machtiging bezit om namens de belastingplichtige overeenkomsten af te sluiten en dit recht in een andere staat gewoonlijk uitoefent, heeft die belastingplichtige voor de toepassing van artikel 15e, tweede lid, onderdeel b, een vaste inrichting in die andere staat met betrekking tot de werkzaamheden die de persoon of het lichaam voor die belastingplichtige verricht. De vorige volzin is niet van toepassing indien de werkzaamheden van de persoon of het lichaam beperkt blijven tot werkzaamheden als bedoeld in het tweede lid die, indien zij zouden worden uitgeoefend met behulp van een vaste bedrijfsinrichting, deze vaste bedrijfsinrichting op grond van de bepalingen van dat lid niet tot een vaste inrichting zouden maken.

4. Een belastingplichtige heeft geen vaste inrichting in een andere staat alleen op grond van de omstandigheid dat hij in die staat zaken doet door bemiddeling van een makelaar,

commissionair of enige andere onafhankelijke vertegenwoordiger, mits deze vertegenwoordiger in de normale uitoefening van zijn bedrijf handelt.

Artikel 15g

1. Voor de toepassing van artikel 15e, zevende lid, is een buitenlandse onderneming een laagbelaste buitenlandse beleggingsonderneming indien:

a. de werkzaamheden van de buitenlandse onderneming tezamen met de werkzaamheden van de lichamen waarin de belastingplichtige, onmiddellijk dan wel middellijk, een belang van 5% of meer heeft dat toerekenbaar is aan de buitenlandse onderneming, grotendeels bestaan uit beleggen of het direct of indirect financieren van de belastingplichtige of met de belastingplichtige verbonden lichamen, dan wel van bedrijfsmiddelen die door de belastingplichtige of met de belastingplichtige verbonden lichamen worden gebruikt, daaronder begrepen het ter beschikking stellen van het gebruik of het gebruiksrecht daarvan, en

b. de winst uit de buitenlandse onderneming in de staat waarin deze is behaald niet is onderworpen aan een belasting naar de winst die resulteert in een naar Nederlandse begrippen reële heffing.

2. Van werkzaamheden als bedoeld in het eerste lid, onderdeel a, is geen sprake voor zover:

a. de werkzaamheden ingevolge bij ministeriële regeling te stellen regels kunnen worden aangemerkt als actieve financierings- of terbeschikkingstellingswerkzaamheden, of

b. de werkzaamheden bestaan uit het houden van onroerende zaken - daaronder mede begrepen rechten die direct of indirect betrekking hebben op onroerende zaken - die niet in het bezit zijn van een lichaam dat is aangemerkt als beleggingsinstelling of vrijgestelde beleggingsinstelling.

Artikel 15h

1. Ingeval in een jaar het gezamenlijke bedrag aan winst uit buitenlandse onderneming waarop ingevolge artikel 15e, zevende lid, de objectvrijstelling voor buitenlandse-ondernemingswinsten geen toepassing vindt, positief is, wordt, ter verrekening van op die winst drukkende buitenlandse winstbelasting, op de door de belastingplichtige verschuldigde vennootschapsbelasting van dat jaar een vermindering verleend volgens artikel 23d (verrekening bij buitenlandse ondernemingswinsten).

2. Ingeval in een jaar het gezamenlijke bedrag aan winst uit buitenlandse onderneming waarop ingevolge artikel 15e, zevende lid, de objectvrijstelling voor buitenlandse-ondernemingswinsten geen toepassing vindt, negatief is, wordt de winst van dat jaar verminderd met een bedrag ter grootte van 5/H deel van dat bedrag. Daarbij staat H voor het percentage van het hoogste tarief, bedoeld in artikel 22, geldend aan het einde van het jaar.

3. Dit artikel vindt geen toepassing ingeval de belastingplichtige voor de winst uit de laagbelaste buitenlandse beleggingsonderneming in het buitenland is vrijgesteld van een belasting naar de winst, of aldaar is onderworpen aan een belasting naar de winst die niet resulteert in een daadwerkelijke heffing.

4. Dit artikel vindt geen toepassing ten aanzien van een belastingplichtige die als beleggingsinstelling is aangemerkt.

Artikel 15i

1. Ingeval de belastingplichtige ophoudt winst uit een andere staat te genieten, vindt de objectvrijstelling voor buitenlandse ondernemingswinsten geen toepassing met betrekking tot het op de voet van dit artikel berekende verlies uit die staat (stakingsverlies).

2. Van een stakingsverlies uit een staat is sprake ingeval de op de voet van artikel 15e in aanmerking genomen bedragen aan winst uit die staat per saldo hebben geleid tot een negatief bedrag, doch voor zover ter zake van dit negatieve saldo in die andere staat generlei tegemoetkoming bij de belastingheffing is verleend.

3. Het stakingsverlies wordt niet in aanmerking genomen voor zover een ander dan de belastingplichtige of een met hem verbonden lichaam in die andere staat recht heeft op enigerlei tegemoetkoming bij de belastingheffing ter zake van verliezen die deel uitmaken van het stakingsverlies.

4. Het stakingverlies komt in aftrek op het tijdstip waarop de belastingplichtige ophoudt winst uit de andere staat te genieten, mits

a. de activiteiten van de belastingplichtige in de andere staat niet in belangrijke mate reeds zijn of worden voortgezet door een met de belastingplichtige verbonden lichaam, en

b. voor zover de hoogte van het in aanmerking te nemen stakingsverlies is gebleken.

5. Ingeval de belastingplichtige binnen drie jaren na het tijdstip waarop het stakingsverlies in aftrek is gekomen weer winst uit die andere staat gaat genieten, wordt een bedrag ter grootte van het in aftrek gekomen verlies aan de winst toegevoegd.

6. De objectvrijstelling voor buitenlandse ondernemingswinsten is niet van toepassing op de toevoeging aan de winst, bedoeld in het vijfde lid. Het bedrag dat aan de winst is toegevoegd, wordt voor de toepassing van het tweede lid aangemerkt als een negatief bedrag aan winst uit de andere staat dat op de voet van artikel 15e in aanmerking is genomen.

7. Het saldo van de positieve en negatieve bedragen aan winst uit een andere staat wordt op verzoek door de inspecteur bij voor bezwaar vatbare beschikking vastgesteld, mits de belastingplichtige een berekening heeft overgelegd waarop naar zijn oordeel het saldo zou moeten worden vastgesteld. Indien het saldo op een onjuist bedrag is vastgesteld, kan de inspecteur de beschikking bij voor bezwaar vatbare beschikking herzien. De bevoegdheid tot herziening vervalt door verloop van vijf jaren na de vaststelling van de beschikking.

Artikel 15j

1. Indien de belastingplichtige ophoudt winst uit een andere staat te genieten en de activiteiten die tot die winst hebben geleid in belangrijke mate reeds zijn of worden voortgezet door een met de belastingplichtige verbonden lichaam, wordt het saldo van de positieve en de negatieve bedragen aan winst uit die andere staat dat bij de belastingplichtige in aanmerking is genomen op de voet van artikel 15e, doorgeschoven naar het verbonden lichaam dat de activiteiten voortzet en bij dat lichaam aangemerkt als bestanddelen die door dat lichaam op de voet van artikel 15e in aanmerking zijn genomen. Ingeval de activiteiten door meer dan een met de belastingplichtige verbonden lichaam zijn of worden voortgezet, vindt de eerste volzin naar evenredigheid plaats.

2. Een voortzetting wordt niet aanwezig geacht in geval van een voortzetting in het zicht van staking. De doorschuiving op de voet van het eerste lid vindt dan geen toepassing. Van voortzetting in het zicht van staking is sprake ingeval de voortgezette activiteiten binnen drie jaar na de aanvang van de voortzetting worden gestaakt, tenzij het verbonden lichaam aannemelijk maakt dat de staking plaatsvindt op grond van zakelijke overwegingen die zijn opgekomen na de aanvang van de voortzetting.

3. Op een door de belastingplichtige en het voortzettende lichaam gezamenlijk gedaan verzoek wordt door de inspecteur belast met de aanslagregeling van de belastingplichtige het doorgeschoven saldo bij voor bezwaar vatbare beschikking vastgesteld. Indien het saldo op een onjuist bedrag is vastgesteld, kan de inspecteur de beschikking bij voor bezwaar vatbare beschikking herzien. De bevoegdheid tot herziening vervalt door verloop van vijf jaren na de vaststelling van de beschikking.

S. **Artikel 17** wordt als volgt gewijzigd:

1. In het derde lid, onderdeel b, wordt "indien het aanmerkelijk belang niet behoort tot het vermogen van een onderneming" vervangen door: indien de belastingplichtige het aanmerkelijk belang houdt met als voornaamste doel of een van de voornaamste doelen om de heffing van inkomstenbelasting of dividendbelasting bij een ander te ontgaan en dit aanmerkelijk belang niet behoort tot het vermogen van een onderneming.

2. Er wordt een lid toegevoegd, luidende:

5. In afwijking van het derde lid, onderdeel b, wordt, indien het aanmerkelijk belang wordt gehouden om de heffing van alleen dividendbelasting te ontgaan, het in aanmerking te nemen belastbare inkomen uit dat aanmerkelijk belang gesteld op 15/H gedeelte van de ontvangen opbrengst, bedoeld in de Wet op de dividendbelasting 1965, uit dat belang. Daarbij staat H voor het percentage van het hoogste tarief, bedoeld in artikel 22, geldend voor het jaar waarin het voordeel is genoten.

T. **Artikel 17a** wordt als volgt gewijzigd:

1. De aanduiding "1." voor het eerste lid vervalt.

2. Het tweede lid vervalt.

U. In het opschrift van **hoofdstuk VA** wordt "Deelnemingsverrekening" vervangen door: Deelnemingsverrekening en verrekening bij buitenlandse ondernemingswinsten.

V. **Artikel 23c**, zesde lid, komt te luiden:

6. De vermindering ingevolge dit artikel bedraagt ten hoogste het bedrag van de op de voet van hoofdstuk V berekende belasting verminderd met de verminderingen volgens de regelen ter voorkoming van dubbele belasting.

W. Na **artikel 23c** wordt een artikel ingevoegd, luidende:

Artikel 23d

1. De op de voet van hoofdstuk V berekende belasting wordt verminderd wegens de verrekening bij buitenlandse ondernemingswinsten, bedoeld in artikel 15h.

2. De vermindering wegens de verrekening bij buitenlandse ondernemingswinsten is het laagste van de volgende bedragen:

a. 5% van het gezamenlijke bedrag aan winst uit buitenlandse onderneming waarop de objectvrijstelling voor buitenlandse ondernemingswinsten geen toepassing vindt, bedoeld in artikel 15h, eerste lid;

b. het bedrag dat tot de volgens hoofdstuk V berekende belasting in dezelfde verhouding staat als het in onderdeel a bedoelde gezamenlijke bedrag aan winst uit buitenlandse onderneming, staat tot het belastbare bedrag.

3. Op verzoek van de belastingplichtige wordt voor de toepassing van het tweede lid, onderdeel a, geen 5% van het aldaar bedoelde bedrag aan winst uit buitenlandse onderneming in aanmerking genomen, maar het door de belastingplichtige aan te tonen werkelijke bedrag aan buitenlandse winstbelasting dat ter zake van die winst is betaald.

4. De vermindering ingevolge dit artikel bedraagt ten hoogste het bedrag van de op de voet van hoofdstuk V berekende belasting verminderd met de verminderingen volgens de regelen ter voorkoming van dubbele belasting en de deelnemingsverrekening.

5. Voor zover in een jaar het volgens het tweede lid, onderdeel a, of het derde lid berekende bedrag door de toepassing van het tweede lid, onderdeel b, of het vierde lid niet leidt tot een vermindering van de volgens hoofdstuk V over dat jaar berekende belasting, wordt het overgebracht naar het volgende jaar en in dat jaar bij de berekening van de verrekening bij buitenlandse ondernemingswinsten in aanmerking genomen door het toe te voegen aan het bedrag van het tweede lid, onderdeel a. Deze overbrenging vindt alleen plaats indien het naar het volgende jaar over te brengen bedrag door de inspecteur is vastgesteld bij voor bezwaar vatbare beschikking.

6. Indien enig feit grond oplevert voor het vermoeden dat het volgens het vijfde lid over te brengen bedrag te hoog is vastgesteld, kan de inspecteur de in dat lid bedoelde beschikking herzien bij voor bezwaar vatbare beschikking. Een feit dat de inspecteur bekend was of redelijkerwijs bekend had kunnen zijn, kan geen grond voor herziening opleveren, behoudens in de gevallen waarin de belastingplichtige ter zake van dit feit te kwader trouw is. Artikel 16, tweede lid, aanhef en onderdeel c, derde lid en vierde lid, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen is van overeenkomstige toepassing.

X. **Artikel 25** wordt als volgt gewijzigd:

1. In het eerste lid, wordt na de eerste volzin een volzin ingevoegd, luidende: De dividendbelasting die met toepassing van artikel 1, zevende lid, van de Wet op de dividendbelasting 1965 is geheven, wordt slechts als voorheffing aangewezen voor zover de met die dividendbelasting verband houdende opbrengst deel uitmaakt van het Nederlandse inkomen, bedoeld in artikel 17, derde lid.

2. In het vierde lid, onderdelen a en b, vervalt "of artikel 19g".

Y. Na **artikel 33a** worden drie artikelen ingevoegd, luidende:

Artikel 33b

1. Bij de aanwezigheid van een op basis van een regeling ter voorkoming van dubbele belasting naar een jaar dat aanvangt op of na 1 januari 2012 over te brengen bedrag aan

negatieve buitenlandse winst uit een staat, vindt de objectvrijstelling voor buitenlandse ondernemingswinsten, bedoeld in artikel 15e, met betrekking tot de positieve buitenlandse winst uit die staat van dat jaar en van de daarop volgende jaren, geen toepassing tot in totaal een bedrag gelijk aan dat van het over te brengen bedrag aan negatieve buitenlandse winst.

2. Het eerste lid vindt geen toepassing voor zover:

a. met het bedrag aan negatieve buitenlandse winst al rekening is gehouden bij de toepassing van artikel 13c, zoals dat luidde op 31 december 2011;

b. de belastingplichtige aannemelijk maakt dat het bedrag aan negatieve buitenlandse winst heeft geleid tot een verlies dat vanwege de in artikel 20, tweede lid, opgenomen termijnen niet meer verrekenbaar is.

3. Het eerste lid vindt geen toepassing indien de belastingplichtige is opgehouden winst uit de in dat lid bedoelde andere staat te genieten, de belastingplichtige niet binnen drie jaren na het tijdstip waarop hij is opgehouden winst uit die andere staat te genieten weer winst uit die andere staat is gaan genieten en voldaan is aan de voorwaarden van artikel 15i, tweede, derde en vierde lid, voor het in aftrek kunnen brengen van een stakingsverlies.

4. Op verzoek van de belastingplichtige wordt, bij toepassing van het eerste lid in enig jaar, het daarna nog resterende bedrag aan negatieve buitenlandse winst uit een staat door de inspecteur bij voor bezwaar vatbare beschikking vastgesteld. Rechtsmiddelen tegen een dergelijke beschikking kunnen alleen betrekking hebben op de mutaties in het nog resterende bedrag ten opzichte van de daaraan voorafgaande vaststelling van het bedrag. Een bij voor bezwaar vatbare beschikking vastgesteld resterend bedrag aan negatieve buitenlandse winst kan worden herzien indien dit wijziging ondergaat als gevolg van de verrekening van verliezen of het opleggen van een navorderingsaanslag over enig jaar, dan wel indien enig feit grond oplevert voor het vermoeden dat het bedrag te laag is vastgesteld.

5. Artikel 13c, zoals dat luidde op 31 december 2011, blijft van toepassing:

a. met betrekking tot een deelneming in een lichaam dat een onderneming drijft die voordien als een buitenlandse onderneming werd gedreven door de belastingplichtige of een met hem verbonden lichaam, indien verliezen uit die buitenlandse onderneming voorafgaand aan het eerste jaar dat aanvangt op of na 1 januari 2012 in mindering zijn gekomen op de in Nederland belastbare winst;

b. met betrekking tot een deelneming, indien de belastingplichtige via deze deelneming een belang heeft van ten minste vijf percent in een lichaam als bedoeld in onderdeel a.

In afwijking van de eerste volzin, vindt artikel 13c, zoals dat luidde op 31 december 2011, geen toepassing voor zover met de verliezen uit de buitenlandse onderneming op basis van het eerste lid al rekening is gehouden bij de toepassing van de objectvrijstelling voor buitenlandse ondernemingswinsten.

Artikel 33c

1. Een bij een belastingplichtige met betrekking tot een laagbelaste buitenlandse beleggingsonderneming als bedoeld in artikel 15g, op basis van een regeling ter voorkoming van dubbele belasting naar een jaar dat aanvangt op of na 1 januari 2012 over te brengen bedrag aan te verrekenen belasting, wordt voor de toepassing van artikel 23d aangemerkt als een naar dat jaar over te brengen bedrag als bedoeld in het vijfde lid van dat artikel.

2. Een bij een belastingplichtige met betrekking tot een laagbelaste buitenlandse beleggingsonderneming als bedoeld in artikel 15g, op basis van een regeling ter voorkoming van dubbele belasting naar een jaar dat aanvangt op of na 1 januari 2012 over te brengen bedrag aan negatieve buitenlandse winst, wordt voor de toepassing van artikel 23d, tweede lid, onderdeel a, en derde lid, in dat jaar en de daarop volgende jaren, in mindering gebracht op het gezamenlijke bedrag aan winst uit buitenlandse onderneming van die jaren, doch niet verder dan tot nihil, tot in totaal het over te brengen bedrag.

3. Het tweede lid vindt geen toepassing voor zover:

a. met het bedrag aan negatieve buitenlandse winst al rekening is gehouden bij de toepassing van artikel 13c, zoals dat luidde op 31 december 2011;

b. de belastingplichtige aannemelijk maakt dat het bedrag aan negatieve buitenlandse winst heeft geleid tot een verlies dat vanwege de in artikel 20, tweede lid, opgenomen termijnen niet meer verrekenbaar is.

4. Artikel 33b, vierde lid, is van overeenkomstige toepassing.

Artikel 33d

1. Voor de bepaling van het stakingsverlies uit een staat, bedoeld in artikel 15i, tweede lid, worden mede als op de voet van artikel 15e in aanmerking genomen bedragen aan winst uit die staat beschouwd de positieve bedragen aan buitenlandse winst uit die staat die de belastingplichtige in de vijf jaren voorgaande aan het eerste jaar dat aanvangt op of na 1 januari 2012 heeft genoten. De eerste volzin vindt geen toepassing voor zover een positief bedrag aan buitenlandse winst uit een staat is verrekend met een negatief bedrag aan winst uit die staat van een ander jaar.

2. Voor zover als gevolg van artikel 33b, eerste lid, de objectvrijstelling voor buitenlandse ondernemingswinsten, bedoeld in artikel 15e, niet van toepassing is op positieve buitenlandse winst uit een staat, wordt deze winst niet in aanmerking genomen bij de bepaling van het stakingsverlies uit die staat, bedoeld in artikel 15i, tweede lid.

Artikel X

De Wet op de vennootschapsbelasting 1969 wordt met ingang van 1 januari 2013 als volgt gewijzigd:

A. In **artikel 15ab**, vijfde lid, wordt "geen heffingsrente vergoed" vervangen door: geen belastingrente vergoed.

B. **Artikel 20a**, eerste lid, laatste volzin, vervalt.

C. **Artikel 25**, vierde lid, komt te luiden:

4. De dividendbelasting die op grond van artikel 9.2, vierde lid, van de Wet inkomstenbelasting 2001 niet als voorheffing in aanmerking wordt genomen, wordt als voorheffing aangewezen:

a. van de bank, bedoeld in artikel 11a van de Wet op de loonbelasting 1964 of artikel 1.7a van de Wet inkomstenbelasting 2001, indien die bank een bedrag ter grootte van die dividendbelasting overmaakt naar de stamrechtspaarrekening, onderscheidenlijk naar de flexspaarrekening, van degene bij wie die dividendbelasting niet als voorheffing in aanmerking wordt genomen;

b. van de beheerder van de beleggingsinstelling, bedoeld in artikel 11a van de Wet op de loonbelasting 1964 of artikel 1.7a van de Wet inkomstenbelasting 2001, indien die beheerder een bedrag ter grootte van die dividendbelasting aanwendt ter verkrijging van een of meer stamrechtbeleggingsrechten, onderscheidenlijk van een of meer flexspaarrechten van deelneming, in die instelling ten behoeve van degene bij wie die dividendbelasting niet als voorheffing in aanmerking wordt genomen.

Artikel XI

1. Een ingevolge artikel 12 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969, zoals dat artikel luidde op 31 december 2011, gevormde herbestedingsreserve wordt bij het begin van het boekjaar dat aanvangt op 1 januari 2012 aangemerkt als een bestedingsreserve als bedoeld in genoemd artikel 12 zoals dat luidt met ingang van 1 januari 2012, mits wordt voldaan aan de voorwaarden van genoemd artikel 12 zoals dat luidt met ingang van 1 januari 2012.

2. Voor lichamen die een herbestedingsreserve hebben gevormd als bedoeld in artikel 12 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 zoals dat artikel luidde op 31 december 2011, en met ingang van het boekjaar dat aanvangt op of na 1 januari 2012 niet voldoen aan de voorwaarden die artikel 12 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 stelt ter zake van de vorming van een bestedingsreserve, blijft artikel 12 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 zoals dat luidde op 31 december 2011 van toepassing met betrekking tot die herbestedingsreserve.

Artikel XII

De Wet op de dividendbelasting 1965 wordt als volgt gewijzigd:

A. Aan **artikel 1** wordt drie leden toegevoegd, luidende:

7. Indien een coöperatie direct of indirect aandelen, winstbewijzen of geldleningen als bedoeld in artikel 10, eerste lid, onderdeel d, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 houdt met als voornaamste doel of een van de voornaamste doelen om de heffing van dividendbelasting of buitenlandse belasting bij een ander te ontgaan, en bij een lid het lidmaatschapsrecht van die coöperatie niet tot het vermogen van een onderneming behoort, wordt voor de toepassing van deze wet, met uitzondering van artikel 4, eerste en tweede lid, dat lidmaatschapsrecht gelijkgesteld met een winstbewijs en wordt die coöperatie gelijkgesteld met een vennootschap welker kapitaal geheel of ten dele in aandelen is verdeeld. Indien bij een lid van een in de eerste volzin bedoelde coöperatie die direct of indirect aandelen in, winstbewijzen van of geldleningen als bedoeld in artikel 10, eerste lid, onderdeel d, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 aan een in Nederland gevestigde vennootschap houdt, het

lidmaatschapsrecht behoort tot het vermogen van een onderneming, is de eerste volzin van overeenkomstige toepassing voor zover de opbrengst van het lidmaatschapsrecht in de coöperatie niet te boven gaat het naar evenredigheid aan dat lidmaatschapsrecht toe te rekenen deel van de zuivere winst die bij die vennootschap reeds aanwezig was op het tijdstip onmiddellijk voorafgaande aan het tijdstip waarop de coöperatie die aandelen, winstbewijzen of geldleningen direct of indirect verkreeg. Voor de toepassing van de eerste en tweede volzin wordt mede verstaan onder:

a. een coöperatie: een vereniging op coöperatieve grondslag;

b. een lidmaatschapsrecht: een daarmee op één lijn te stellen bewijs van deelgerechtigdheid tot het vermogen van een coöperatie of vereniging op coöperatieve grondslag.

B. In **artikel 4**, zesde lid, vervalt "of artikel 19g, derde lid,".

C. **Artikel 10** wordt als volgt gewijzigd:

1. In het tweede lid vervalt de tweede volzin.

2. Er worden twee leden toegevoegd, luidende:

3. Ten aanzien van een lichaam dat is gevestigd in een bij ministeriële regeling aangewezen staat, niet zijnde een staat als bedoeld in het tweede lid, waarmee Nederland een regeling is overeengekomen die voorziet in de uitwisseling van inlichtingen, dat aldaar niet aan een belastingheffing naar de winst is onderworpen en dat, ware het in Nederland gevestigd geweest, ook alhier niet aan de heffing van de vennootschapsbelasting zou zijn onderworpen, is het eerste lid van overeenkomstige toepassing voor zover de te zijnen laste ingehouden dividendbelasting betrekking heeft op de opbrengst uit portfolio investeringen. Onder portfolio investeringen worden verstaan de investeringen die vallen onder de vrijheid van kapitaalverkeer, bedoeld in artikel 63 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie, en die geen directe investering vormen in de zin van artikel 64 van dat verdrag.

4. Het tweede en derde lid zijn niet van toepassing met betrekking tot lichamen die een vergelijkbare functie vervullen als beleggingsinstellingen als bedoeld in artikel 6a of artikel 28 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969.

D. In **artikel 11a**, tweede lid, tweede volzin, wordt "artikel 10, derde lid" vervangen door: artikel 10, tweede en derde lid.

Artikel XIII

In de Wet op de dividendbelasting 1965 komt **artikel 4**, zesde lid, met ingang van 1 januari 2013 te luiden:

6. Bij een beleggingsinstelling als bedoeld in artikel 28 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 mag inhouding van de belasting achterwege blijven ten aanzien van opbrengsten van:

a. rechten van deelneming in die instelling als bedoeld in artikel 11a, tweede lid, van de Wet op de loonbelasting 1964;

b. rechten van deelneming in die instelling als bedoeld in artikel 1.7a van de Wet inkomstenbelasting 2001;

c. rechten van deelneming in die instelling als bedoeld in artikel 3.116a, derde lid, van de Wet inkomstenbelasting 2001;

d. rechten van deelneming in die instelling als bedoeld in artikel 3.126a, derde lid, van de Wet inkomstenbelasting 2001.

Artikel XIV

In de Successiewet 1956 wordt met ingang van 1 januari 2013 in **artikel 67**, derde lid, "heffingsrente" telkens vervangen door: belastingrente.

Artikel XV

De Wet op belastingen van rechtsverkeer wordt als volgt gewijzigd:

A. In **artikel 9**, vierde lid, vervalt "naar het gewone tarief".

B. In **artikel 13**, eerste lid, vervalt "naar het gewone tarief".

C. **Artikel 14** wordt als volgt gewijzigd:

1. Voor de bestaande tekst wordt de aanduiding "1." geplaatst.

2. Er wordt een lid toegevoegd, luidende:

2. In afwijking van het eerste lid bedraagt de belasting 2 percent voor de verkrijging van woningen en van rechten waaraan deze zijn onderworpen, alsmede voor de verkrijging van aandelen en rechten als bedoeld in artikel 4, eerste lid, voor zover deze aandelen en rechten middellijk of onmiddellijk woningen vertegenwoordigen.

Artikel XVI

In de Wet op belastingen van rechtsverkeer wordt **artikel 14** met ingang van 1 juli 2012 als volgt gewijzigd:

1. De aanduiding "1." voor het eerste lid vervalt.

2. Het tweede lid vervalt.

Artikel XVII

De Wet op de omzetbelasting 1968 wordt met ingang van 1 januari 2013 als volgt gewijzigd:

A. **Artikel 17c**, vijfde lid, vervalt.

B. **Artikel 28** komt te luiden:

Artikel 28

De heffing van de belasting ter zake van de levering, de intracommunautaire verwerving en de invoer van tabaksproducten als bedoeld in artikel 29 van de Wet op de accijns geschiedt met overeenkomstige toepassing van de voor die accijns geldende regelen, met dien verstande dat het tarief 19/119 deel bedraagt van de voor de berekening van de accijns in aanmerking komende kleinhandelsprijs. Die belasting komt niet voor aftrek als is bedoeld in artikel 15 in aanmerking.

C. In **artikel 28s**, vijfde lid, wordt "De artikelen 30f, 67c en 67f van de Algemene wet inzake rijksbelastingen" vervangen door: De artikelen 30h, 30ha, 67c en 67f van de Algemene wet inzake rijksbelastingen.

Artikel XVIII

In de Wet op de omzetbelasting 1968 wordt in **artikel 28w**, zesde lid, "De artikelen 30f, 67c en 67f van de Algemene wet inzake rijksbelastingen" met ingang van 1 januari 2015 vervangen door: De artikelen 30h, 30ha, 67c en 67f van de Algemene wet inzake rijksbelastingen.

Artikel XIX

In de Wet op de motorrijtuigenbelasting 1994 wordt **artikel 25a** als volgt gewijzigd:

1. De tabel in het eerste lid wordt vervangen door:

Bij een toegestane maximum massa in kilogrammen van	Over een tijdvak van drie maanden									
	Zonder koppelinrichting						Met koppelinrichting			
	Zonder luchtvering			Met luchtvering			Zonder luchtvering		Met luchtvering	
	Met aantal assen						Met aantal assen			
	2	3	4 of meer	2	3	4 of meer	2	3 of meer	2	3 of meer
Minder dan 12 000	€ 72,45	€ 72,45	€ 72,45	€ 72,45	€ 72,45	€ 72,45	€ 72,45	€ 72,45	€ 72,45	€ 72,45
12 000 tot 15 000	€ 160,84	€ 160,84	€ 160,84	€ 160,84	€ 160,84	€ 160,84	€ 160,84	€ 160,84	€ 160,84	€ 160,84
15 000 tot 23 000	€ 239,89	€ 160,84	€ 160,84	€ 160,84	€ 160,84	€ 160,84	€ 160,84	€ 160,84	€ 160,84	€ 160,84
23 000 tot 25 000	€ 239,89	€ 239,89	€ 160,84	€ 160,84	€ 160,84	€ 160,84	€ 160,84	€ 160,84	€ 160,84	€ 160,84
25 000 tot 27 000	€ 239,89	€ 239,89	€ 160,84	€ 160,84	€ 160,84	€ 160,84	€ 215,38	€ 160,84	€ 160,84	€ 160,84
27 000 tot 29 000	€ 253,52	€ 253,52	€ 253,52	€ 160,84	€ 160,84	€ 160,84	€ 215,38	€ 160,84	€ 160,84	€ 160,84
29 000 tot 31 000	€ 373,49	€ 373,49	€ 373,49	€ 253,52	€ 253,52	€ 253,52	€ 234,39	€ 228,97	€ 160,84	€ 160,84
31 000 tot 33 000	€ 373,49	€ 373,49	€ 373,49	€ 253,52	€ 253,52	€ 253,52	€ 324,41	€ 228,97	€ 234,39	€ 160,84
33 000 tot 36 000	€ 373,49	€ 373,49	€ 373,49	€ 253,52	€ 253,52	€ 253,52	€ 487,98	€ 316,19	€ 324,41	€ 228,97

36 000 tot 38 000	€ 373,49	€ 373,49	€ 373,49	€ 253,52	€ 253,52	€ 253,52	€ 487,98	€ 316,19	€ 324,41	€ 228,97
38 000 tot 40 000	€ 373,49	€ 373,49	€ 373,49	€ 253,52	€ 253,52	€ 253,52	€ 487,98	€ 433,50	€ 357,11	€ 316,19
40 000 en meer	€ 373,49	€ 373,49	€ 373,49	€ 253,52	€ 253,52	€ 253,52	€ 640,65	€ 640,65	€ 487,98	€ 433,50

2. Het tweede lid komt te luiden:

2. De ingevolge het eerste lid verschuldigde belasting wordt verhoogd met:

a. 90% voor een EURO 0-voertuig;

b. 75% voor een EURO 1-voertuig;

c. 60% voor een EURO 2-voertuig;

d. 20% voor een EURO 3-voertuig.

Artikel XX

1. De Wet belasting zware motorrijtuigen wordt ingetrokken.

2. De heffing van het gemeenschappelijk gebruiksrecht, bedoeld in artikel 3 van het op 9 februari 1994 te Brussel tot stand gekomen verdrag inzake de heffing van rechten voor het gebruik van bepaalde wegen door zware vrachtwagens (Trb 1994, 69) wordt beëindigd.

Artikel XXI

De Wet op de accijns wordt met ingang van 1 juni 2012 als volgt gewijzigd:

A. Aan **artikel 73**, eerste lid, wordt een volzin toegevoegd, luidende: De accijnszegels zijn staatseigendom.

B. **Artikel 75** komt te luiden:

Artikel 75

1. Accijnszegels kunnen worden aangevraagd bij de zegelproducent door:

a. de vergunninghouder van een accijnsgoederenplaats voor tabaksproducten;

b. de in Nederland gevestigde geregistreerde geadresseerde;

c. de fiscaal vertegenwoordiger van een niet in Nederland gevestigd bedrijf die buiten Nederland tabaksproducten van accijnszegels voorziet;

d. een in Nederland gevestigd bedrijf dat buiten Nederland tabaksproducten van accijnszegels voorziet.

De inspecteur beslist bij afwijzing van de aanvraag van accijnszegels bij voor bezwaar vatbare beschikking.

2. Degene die accijnszegels wil aanvragen verzoekt bij de inspecteur om toestemming voor het aanvragen van accijnszegels. De inspecteur beslist op de aanvraag alsmede het intrekken van een toestemming bij voor bezwaar vatbare beschikking.

3. Indien de fiscaal vertegenwoordiger, bedoeld in het eerste lid, onderdeel c, toestemming als bedoeld in het tweede lid wil verkrijgen ten behoeve van meerdere bedrijven, moet voor elk bedrijf afzonderlijk toestemming worden verkregen.

4. Bij ministeriële regeling worden voorwaarden en beperkingen gesteld waaronder de toestemming, bedoeld in het tweede lid, wordt verleend.

5. De toestemming voor de aanvraag van accijnszegels kan door de inspecteur worden ingetrokken ingeval:

a. niet wordt voldaan aan de bij ministeriële regeling bepaalde voorwaarden of de in de toestemming opgenomen voorwaarden;

b. geen of niet voldoende zekerheid is gesteld;

c. misbruik van de toestemming is gemaakt of een poging daartoe is gedaan;

d. degene aan wie de toestemming is verleend onherroepelijk is veroordeeld wegens het niet nakomen van een wettelijke bepaling inzake de accijns;

e. degene aan wie de toestemming is verleend in staat van faillissement verkeert of ten aanzien van hem de schuldsaneringsregeling natuurlijke personen van toepassing is;

f. degene aan wie de toestemming is verleend daarom verzoekt.

6. Bij of krachtens algemene maatregel van bestuur kunnen voorwaarden worden gesteld waaraan door degene die de accijnszegels aanvraagt moet worden voldaan.

7. Van accijnszegels voorziene tabaksproducten worden uitgeslagen tot verbruik door degene die de accijnszegels heeft aangevraagd.

8. In afwijking van het zevende lid kan onder bij algemene maatregel van bestuur te stellen voorwaarden en beperkingen worden bepaald dat de tabaksproducten door een ander tot verbruik worden uitgeslagen.

9. Bij ministeriële regeling worden regels gesteld omtrent het aanvragen, het verkrijgbaar stellen, het verstrekken en het gebruik van accijnszegels.

C. **Artikel 76** komt te luiden:

Artikel 76

1. Om de in artikel 75, tweede lid, bedoelde toestemming te kunnen verkrijgen stelt degene die de accijnszegels aanvraagt zekerheid voor het bedrag aan accijns en omzetbelasting dat de accijnszegels vertegenwoordigen.

2. Het bedrag van de zekerheid wordt door de inspecteur vastgesteld bij voor bezwaar vatbare beschikking. De vaststelling geschiedt tot een zodanig bedrag dat het bedrag aan accijns en omzetbelasting dat de zegels vertegenwoordigen voldoende verzekerd kan worden geacht.

3. Indien de vergunninghouder van een accijnsgoederenplaats en de geregistreerde geadresseerde zekerheid hebben gesteld op de voet van artikel 56 kan die zekerheid mede dienen als zekerheid als bedoeld in het eerste lid.

4. Met betrekking tot de zekerheid, bedoeld in het eerste lid, zijn de artikelen 57 tot en met 60 van overeenkomstige toepassing.

5. Bij ministeriële regeling kunnen nadere regels worden gesteld ten behoeve van de uitvoering van dit artikel.

D. **Artikel 76a** vervalt.

00018

E. **Artikel 77** komt te luiden:

Artikel 77

1. Accijnszegels die zijn ontvangen door degene die de zegels heeft aangevraagd en waarvan niet is aangetoond dat zij zijn aangebracht op tabaksproducten die zijn uitgeslagen tot verbruik, worden geacht te zijn vermist.

2. Als vermiste accijnszegels worden niet aangemerkt accijnszegels die:

a. deel uitmaken van de zegelvoorraad;

b. retour zijn gezonden aan de inspecteur;

c. onder ambtelijk toezicht zijn vernietigd;

d. verloren zijn gegaan door overmacht of ongeval;

e. op tabaksproducten zijn aangebracht en waarvoor de accijns in een andere lidstaat verschuldigd is geworden, en de verwijdering of vernietiging van de accijnszegels ten genoegen van de inspecteur wordt aangetoond.

3. Vanaf het moment dat de accijnszegels door of namens degene die de accijnszegels heeft aangevraagd in ontvangst zijn genomen op het distributiepunt, is degene die de accijnszegels heeft aangevraagd aansprakelijk voor het bedrag aan accijns en omzetbelasting dat de accijnszegels vertegenwoordigen.

4. Degene die de accijnszegels heeft aangevraagd moet het bedrag aan accijns en omzetbelasting dat de vermiste accijnszegels vertegenwoordigen betalen.

5. Het bedrag aan accijns en omzetbelasting dat de vermiste accijnszegels vertegenwoordigen wordt door de inspecteur vastgesteld bij voor bezwaar vatbare beschikking. Bij vaststelling van het bedrag aan accijns en omzetbelasting dat de vermiste accijnszegels vertegenwoordigen maakt de inspecteur het volgende onderscheid:

a. onbedrukte blanco accijnszegels: een bedrag aan accijns en omzetbelasting behorend bij een gewogen gemiddelde prijs en hoeveelheid per zegelaanvrager op het moment waarop het vermis wordt vastgesteld naar het op dat moment geldende tarief;

b. bedrukte accijnszegels: het bedrag wordt afgeleid uit in de administratie opgenomen prijs en hoeveelheid die is vermeld op de vermiste zegels naar het op dat moment geldende tarief.

6. Voor de toepassing van dit artikel wordt verstaan onder:

a. onbedrukte blanco accijnszegels: accijnszegels die niet als bedrukte accijnszegels kunnen worden aangemerkt;

b. bedrukte accijnszegels: accijnszegels voor sigaretten of rooktabak die zijn voorzien van de gegevens met betrekking tot de soort tabaksproduct, de kleinhandelsprijs, de hoeveelheid en de tariefcode of accijnszegels voor sigaren die zijn voorzien van de gegevens met betrekking tot de soort tabaksproduct en de kleinhandelsprijs.

7. Op de betaling als bedoeld in het vierde lid zijn de Algemene wet inzake rijksbelastingen en de Invorderingswet 1990 van toepassing.

8. Bij ministeriële regeling kunnen nadere regels worden gesteld ten behoeve van de uitvoering van dit artikel.

F. In **artikel 78** wordt "de kleinhandelsprijs, de soort" vervangen door: de kleinhandelsprijs, de tariefcode, de soort.

G. **Artikel 79** komt te luiden:

Artikel 79

1. Op verzoek van degene die de zegels heeft aangevraagd kunnen accijnszegels onder ambtelijk toezicht worden vernietigd.

2. Bij ministeriële regeling kunnen nadere regels worden gesteld met betrekking tot het retour zenden van accijnszegels en de vernietiging van accijnszegels onder ambtelijk toezicht.

H. In **artikel 95a**, eerste lid, wordt "de tweede kalendermaand" vervangen door: de kalendermaand.

I. In **artikel 96**, eerste lid, wordt "vergunninghouder van een accijnsgoederenplaats voor tabaksproducten" vervangen door "ieder die toestemming heeft om accijnszegels aan te vragen".

Artikel XXII

1. De artikelen 76, 76a, 77 en 79 van de Wet op de accijns zoals deze luidden op 31 mei 2012, blijven tot 1 januari 2013 van toepassing voor zover zij betrekking hebben op accijnszegels die vóór 1 juni 2012 zijn aangevraagd.

2. De artikelen 76, 77 en 79 van de Wet op de accijns zoals deze luidden op 31 mei 2012, blijven tot 1 januari 2013 van toepassing voor zover zij betrekking hebben op belastingzegels die vóór 1 juni 2012 zijn aangevraagd.

3. Bij ministeriële regeling kunnen nadere regels worden gesteld met betrekking tot de overgang van de in de artikelen 76, 76a, 77 en 79 van de Wet op de accijns, zoals deze luidden op 31 mei 2011, neergelegde systematiek, naar de op grond van deze wet met ingang van 1 juni 2012 geldende systematiek.

Artikel XXIII

De Wet belastingen op milieugrondslag wordt als volgt gewijzigd:

A. In **artikel 1** vervallen de onderdelen a en c. Voorts wordt onderdeel b geletterd a en worden de onderdelen d tot en met f geletterd b tot en met d.

B. **Artikel 2,** eerste lid, onderdeel b, vervalt.

C. De **hoofdstukken II en IV** vervallen.

D. In **artikel 90** wordt "8, eerste en derde lid, 9, 18, 28, eerste lid, onderdeel a, en tweede lid," vervangen door: 18,.

E. In **artikel 91**, eerste lid, vervalt "27, tweede lid, 28, derde lid, 30, eerste lid,".

F. In **artikel 92**, eerste lid, vervalt ", afvalstoffenbelasting".

Artikel XXIV

De Wet belastingen op milieugrondslag wordt met ingang van 1 januari 2013 als volgt gewijzigd:

A. **Artikel 1** wordt als volgt gewijzigd:

1. Onderdeel a vervalt, onder verlettering van de onderdelen b en c tot a en b.

2. Onderdeel d vervalt, onder vervanging van de puntkomma aan het slot van onderdeel b (nieuw) door een punt.

B. De **hoofdstukken III en VIII** vervallen.

C. In **artikel 89** vervallen het vierde tot en met zesde lid, onder vernummering van het zevende lid tot vierde lid.

D. In **artikel 90** wordt "18, 43, 59, eerste en derde lid, 60, eerste lid, en 86," vervangen door: 43, 59, eerste en derde lid, en 60.

E. **Artikel 91** wordt als volgt gewijzigd:

1. In het eerste lid vervalt "20, eerste lid,". Voorts wordt "70, eerste tot en met derde lid, 84a, eerste en vierde lid, 86, vijfde lid, 87b, eerste lid, 89, derde en zevende lid" vervangen door: 70, eerste tot en met derde lid, 89, derde en vierde lid.

2. In het tweede lid vervallen de tweede en de derde volzin.

Artikel XXV

Artikel 35, tweede lid, van de Wet op de verbruiksbelastingen van alcoholvrije dranken en van enkele andere produkten komt met ingang van 1 juni 2012 te luiden:

2. De artikelen 73, tweede en derde lid, tot en met 76, 77, 78, eerste, tweede en vierde lid, en 79 van de Wet op de accijns zijn van overeenkomstige toepassing.

Artikel XXVI

De Wet op de verbruiksbelastingen van alcoholvrije dranken en van enkele andere produkten wordt met ingang van 1 januari 2013 ingetrokken.

Artikel XXVII

De Algemene wet inzake rijksbelastingen wordt met ingang van 1 januari 2013 als volgt gewijzigd:

A. In **artikel 24a**, derde lid, wordt "heffingsrente" vervangen door: belastingrente.

B. In het opschrift van **hoofdstuk VA** wordt "Heffingsrente" vervangen door: Belastingrente.

C. **Artikel 30f** komt te luiden:

Artikel 30f

1. Indien met betrekking tot de inkomstenbelasting of de vennootschapsbelasting na het verstrijken van een periode van 6 maanden te rekenen vanaf het einde van het tijdvak waarover de belasting wordt geheven een voorlopige aanslag met een door de belastingplichtige te betalen bedrag aan belasting wordt vastgesteld, wordt met betrekking tot die aanslag aan de belastingplichtige rente – belastingrente – in rekening gebracht.

2. De belastingrente wordt enkelvoudig berekend over het tijdvak dat aanvangt 6 maanden te rekenen vanaf het einde van het tijdvak waarover de belasting wordt geheven en eindigt op de dag voorafgaand aan de dag waarop de voorlopige aanslag invorderbaar is ingevolge artikel 9 van de Invorderingswet 1990 en heeft als grondslag het te betalen bedrag aan belasting.

3. Ingeval de voorlopige aanslag is vastgesteld overeenkomstig een op de door de inspecteur aangegeven wijze ingediend verzoek of overeenkomstig de ingediende aangifte met betrekking tot het tijdvak waarover de belasting wordt geheven, eindigt het tijdvak waarover de belastingrente wordt berekend in afwijking in zoverre van het tweede lid, uiterlijk 14 weken na de datum van ontvangst van het verzoek, onderscheidenlijk 19 weken na de datum van ontvangst van deze aangifte.

4. Geen belastingrente wordt in rekening gebracht ingeval de voorlopige aanslag is vastgesteld overeenkomstig een op de door de inspecteur aangegeven wijze ingediend verzoek dat is ontvangen voor de eerste dag van de vijfde maand, onderscheidenlijk overeenkomstig een ingediende aangifte die is ontvangen voor de eerste dag van de vierde maand na afloop van het tijdvak waarover de belasting wordt geheven.

D. Na **artikel 30f** worden vijf artikelen ingevoegd, luidende:

Artikel 30fa

1. Indien met betrekking tot de inkomstenbelasting of de vennootschapsbelasting na het verstrijken van een periode van 6 maanden te rekenen vanaf het einde van het tijdvak waarover de belasting wordt geheven een voorlopige aanslag tot een negatief bedrag aan te betalen belasting wordt vastgesteld, wordt met betrekking tot die aanslag aan de belastingplichtige rente – belastingrente – vergoed ingeval wordt voldaan aan de volgende voorwaarden:

a. de voorlopige aanslag is overeenkomstig een op de door de inspecteur aangegeven wijze ingediend verzoek of overeenkomstig de ingediende aangifte met betrekking tot het tijdvak waarover de belasting wordt geheven, en

b. tussen de datum van ontvangst van dat verzoek of die aangifte en de datum van vaststelling van de voorlopige aanslag zijn meer dan 8 weken, onderscheidenlijk meer dan 13 weken verstreken.

2. De belastingrente wordt enkelvoudig berekend over het tijdvak dat aanvangt 8 weken na ontvangst van het verzoek, onderscheidenlijk 13 weken na ontvangst van de aangifte, doch niet eerder dan 6 maanden te rekenen vanaf het einde van het tijdvak waarover de belasting wordt geheven, en eindigt 6 weken na de dagtekening van het aanslagbiljet en heeft als grondslag het te betalen bedrag aan belasting.

Artikel 30fb

1. Bij herziening van een voorlopige aanslag inkomstenbelasting of vennootschapsbelasting met een positief bedrag tot een voorlopige aanslag met een hoger positief bedrag, wordt met betrekking tot het verschil belastingrente in rekening gebracht over het tijdvak dat aanvangt 6 maanden te rekenen vanaf het tijdvak waarover de belasting wordt geheven en eindigt op de dag voorafgaand aan de dag waarop het verschil invorderbaar is ingevolge artikel 9 van de Invorderingswet 1990. Ingeval de herziening is vastgesteld overeenkomstig een op de door de inspecteur aangegeven wijze ingediend verzoek of overeenkomstig de ingediende aangifte met betrekking tot het tijdvak waarover de belasting wordt geheven, eindigt het tijdvak waarover de belastingrente wordt berekend in afwijking in zoverre van de eerste volzin, uiterlijk 14 weken na de datum van ontvangst van het verzoek, onderscheidenlijk 19 weken na ontvangst van de aangifte.

2. Bij herziening van een voorlopige aanslag inkomstenbelasting of vennootschapsbelasting met een positief bedrag tot een voorlopige aanslag met een lager positief bedrag, wordt, zo eerder ter zake van dat positieve bedrag belastingrente in rekening is gebracht, die eerder in rekening gebrachte rente voor zover toerekenbaar aan het verschil, verminderd. Ter zake van het verschil in positieve bedragen wordt belastingrente vergoed ingeval wordt voldaan aan de voorwaarden van artikel 30fa, eerste lid, en wordt berekend volgens het tweede lid van dat artikel.

3. Bij herziening van een voorlopige aanslag inkomstenbelasting of vennootschapsbelasting met een positief bedrag tot een voorlopige aanslag met een negatief bedrag, wordt, zo eerder ter zake van dat positieve bedrag belastingrente in rekening is gebracht, die de eerder in rekening gebrachte belastingrente verminderd. Ter zake van het verschil tussen het positieve bedrag en het negatieve bedrag wordt belastingrente vergoed ingeval wordt voldaan aan de voorwaarden van artikel30fa, eerste lid, en wordt berekend volgens het tweede lid van dat artikel.

4. Bij herziening van een voorlopige aanslag inkomstenbelasting of vennootschapsbelasting met een negatief bedrag tot een voorlopige aanslag met positief bedrag, wordt met betrekking tot het verschil tussen die bedragen belastingrente in rekening gebracht over het tijdvak dat aanvangt 6 maanden te rekenen vanaf het tijdvak waarover de belasting wordt geheven en eindigt op de dag voorafgaand aan de dag waarop het verschil invorderbaar is ingevolge artikel 9 van de Invorderingswet 1990. Ingeval de herziening is vastgesteld overeenkomstig een op de door de inspecteur aangegeven wijze ingediend verzoek of overeenkomstig de ingediende aangifte met betrekking tot het tijdvak waarover de belasting wordt geheven, eindigt het tijdvak waarover de belastingrente wordt berekend in afwijking in zoverre van de eerste volzin uiterlijk 14 weken na de datum van ontvangst van het verzoek, onderscheidenlijk 19 weken na de datum van ontvangst van deze aangifte.

5. Bij herziening van een voorlopige aanslag inkomstenbelasting of vennootschapsbelasting met een negatief bedrag tot een voorlopige aanslag met een kleiner negatief bedrag wordt met betrekking tot het verschil tussen die bedragen belastingrente in rekening gebracht over het tijdvak dat aanvangt 6 maanden te rekenen vanaf het tijdvak waarover de belasting wordt geheven en eindigt op de dag voorafgaand aan de dag waarop het verschil invorderbaar is ingevolge artikel 9 van de Invorderingswet 1990. Ingeval de herziening is vastgesteld overeenkomstig een op de door de inspecteur aangegeven wijze ingediend verzoek of overeenkomstig de ingediende aangifte met betrekking tot het tijdvak waarover de belasting wordt geheven, eindigt het tijdvak waarover de belastingrente wordt berekend in afwijking in zoverre van de eerste volzin, uiterlijk 14 weken na de datum van ontvangst van het verzoek, onderscheidenlijk 19 weken na de datum van ontvangst van de aangifte.

6. Bij herziening van een voorlopige aanslag inkomstenbelasting of vennootschapsbelasting met een negatief bedrag tot een voorlopige aanslag met een groter negatief bedrag wordt, ingeval wordt voldaan aan de voorwaarden van artikel 30fa, eerste lid, belastingrente vergoed, berekend over het tijdvak bedoeld in het tweede lid van dat artikel, en met als grondslag het verschil tussen de twee negatieve bedragen.

7. Indien naar aanleiding van een bezwaarschrift of een daarop volgend gerechtelijke procedure een voorlopige aanslag wordt herzien overeenkomstig het tweede of derde lid, wordt geen rente vergoed. In het geval ter zake van de herziene voorlopige aanslag eerder belastingrente in rekening is gebracht, wordt deze rente verminderd overeenkomstig het tweede, onderscheidenlijk derde lid.

Artikel 30fc

1. Indien met betrekking tot de inkomstenbelasting of vennootschapsbelasting na het verstrijken van een periode van zes maanden te rekenen vanaf het einde van het tijdvak waarover de belasting wordt geheven een aanslag of een navorderingsaanslag met een door de belastingplichtige te betalen bedrag aan belasting wordt vastgesteld, wordt met betrekking tot die aanslag, onderscheidenlijk die navorderingsaanslag, aan de belastingplichtige rente – belastingrente – in rekening gebracht.

2. De belastingrente wordt enkelvoudig berekend over het tijdvak dat aanvangt 6 maanden te rekenen vanaf het einde van het tijdvak waarover de belasting wordt geheven en eindigt op de dag voorafgaand aan de dag waarop de aanslag, onderscheidenlijk de navorderingsaanslag, invorderbaar is ingevolge artikel 9 van de Invorderingswet 1990 en heeft als grondslag het te betalen bedrag aan belasting.

3. Ingeval de aanslag is vastgesteld overeenkomstig de ingediende aangifte, eindigt het tijdvak waarover de belastingrente wordt berekend in afwijking in zoverre van het tweede lid, uiterlijk 19 weken na de datum van ontvangst van de aangifte.

4. Ingeval de navorderingsaanslag is vastgesteld naar aanleiding van een verzoek, eindigt het tijdvak waarover de belastingrente wordt berekend in afwijking in zoverre van het tweede lid, uiterlijk 12 weken na de datum van ontvangst van het verzoek.

5. Dit artikel is niet van toepassing met betrekking tot inkomstenbelasting ter zake van te conserveren inkomen als bedoeld in artikel 2.8, tweede lid, van de Wet inkomstenbelasting 2001,

00018

uitgezonderd te conserveren inkomen dat is ontstaan door toepassing van artikel 3.58, eerste lid, of artikel 3.64, eerste lid, van die wet.

6. Voor de toepassing van dit artikel geldt als het te betalen bedrag aan belasting: het bedrag na de verrekening ingevolge:

a. artikel 15;

b. de artikelen 3.152, zesde lid, en 4.51, zesde lid, van de Wet inkomstenbelasting 2001;

c. artikel 21, derde lid, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969.

Artikel 30fd

1. Indien met betrekking tot de inkomstenbelasting of de vennootschapsbelasting na het verstrijken van een periode van 6 maanden te rekenen vanaf het einde van het tijdvak waarover de belasting wordt geheven een aanslag tot een negatief bedrag aan te betalen belasting wordt vastgesteld, wordt met betrekking tot die aanslag aan de belastingplichtige rente – belastingrente – vergoed ingeval wordt voldaan aan de volgende voorwaarden:

a. de aanslag is overeenkomstig de ingediende aangifte, en

b. tussen de datum van ontvangst van die aangifte en de datum van vaststelling van de aanslag zijn meer dan 13 weken verstreken.

2. Artikel 30fc, vijfde en zesde lid, is van overeenkomstige toepassing.

3. Ingeval met de aanslag geen voorlopige aanslag is verrekend, wordt de belastingrente enkelvoudig berekend over het tijdvak dat aanvangt drie maanden na ontvangst van de aangifte doch niet eerder dan 6 maanden te rekenen vanaf het einde van het tijdvak waarover de belasting wordt geheven, en eindigt 6 weken na de dagtekening van het aanslagbiljet en heeft als grondslag het te betalen bedrag aan belasting.

4. Ingeval met de aanslag wel een voorlopige aanslag is verrekend, vindt de renteberekening plaats overeenkomstig de renteberekening bij een herziening van een voorlopige aanslag inkomstenbelasting, onderscheidenlijk vennootschapsbelasting bedoeld in artikel 30fb.

Artikel 30fe

1. Indien met betrekking tot de inkomstenbelasting of de vennootschapsbelasting na het verstrijken van een periode van 6 maanden te rekenen vanaf het einde van het tijdvak waarover de belasting wordt geheven naar aanleiding van een bezwaarschrift of een daarop volgende gerechtelijke procedure een aanslag of een navorderingsaanslag wordt verminderd of wordt vernietigd, dan wel een aanslag ambtshalve wordt verminderd, wordt geen rente vergoed. In het geval ter zake van de verminderde of vernietigde aanslag of navorderingsaanslag eerder belastingrente in rekening is gebracht, wordt deze rente verminderd overeenkomstig de herziening van een voorlopige aanslag, bedoeld in artikel 30fb, tweede en derde lid.

2.Dit artikel vindt geen toepassing bij een vermindering van een aanslag die voortvloeit uit een verrekening van een verlies van een volgend jaar.

E. **Artikel 30g** komt te luiden:

Artikel 30g

1. Indien met betrekking tot de erfbelasting een belastingaanslag met een door de belastingplichtige te betalen bedrag aan belasting wordt vastgesteld, wordt met betrekking tot die belastingaanslag rente – belastingrente – in rekening gebracht.

2. De belastingrente wordt enkelvoudig berekend:

a. indien het betreft een belastingaanslag ter zake van een overlijden: over het tijdvak dat aanvangt 8 maanden na het overlijden en eindigt op de dag voorafgaand aan de dag waarop de belastingaanslag invorderbaar is ingevolge artikel 9 van de Invorderingswet 1990;

b. indien het betreft een belastingaanslag ter zake van een verkrijging ten gevolge van de vervulling van een voorwaarde: over het tijdvak dat aanvangt op de dag van de vervulling van de voorwaarde en eindigt op de dag voorafgaand aan de dag waarop de belastingaanslag invorderbaar is ingevolge artikel 9 van de Invorderingswet 1990;

c. indien het betreft een belastingaanslag als bedoeld in artikel 8, vijfde lid, van de Natuurschoonwet 1928: over het tijdvak dat aanvangt op de dag dat zich een van de gevallen, bedoeld in artikel 8, eerste lid, van de Natuurschoonwet 1928, voordoet en eindigt op de dag voorafgaand aan de dag waarop de belastingaanslag invorderbaar is ingevolge artikel 9 van de Invorderingswet 1990.

3. Indien de belastingaanslag is vastgesteld overeenkomstig een verzoek of overeenkomstig de aangifte, eindigt het tijdvak waarover de belastingrente wordt berekend in afwijking in zoverre van het tweede lid uiterlijk 14 weken na de datum van ontvangst van het verzoek, onderscheidenlijk 19 weken na de datum van ontvangst van de aangifte.

4. Indien een belastingaanslag ter zake waarvan belastingrente in rekening is gebracht naar aanleiding van een bezwaarschrift, een daarop volgende gerechtelijke procedure of een ambtshalve vermindering wordt verminderd of wordt vernietigd, wordt de eerder in rekening gebrachte rente naar evenredigheid verminderd, onderscheidenlijk vernietigd.

5. Voor de toepassing van dit artikel geldt als het te betalen bedrag aan belasting, het bedrag na de verrekening ingevolge artikel 15.

F. **Artikel 30h** komt te luiden:

Artikel 30h

1. Met betrekking tot naheffingsaanslagen ter zake van loonbelasting, omzetbelasting, overdrachtsbelasting, belasting van personenauto's en motorrijwielen, accijns of een in artikel 1 van de Wet belastingen op milieugrondslag genoemde belastingen, wordt aan degene ten name van wie de naheffingsaanslag is gesteld, rente – belastingrente – in rekening gebracht, ingeval de naheffingsaanslag is vastgesteld na het einde van het kalenderjaar of boekjaar waarop de nageheven belasting betrekking heeft.

2. De belastingrente wordt enkelvoudig berekend over het tijdvak dat aanvangt op de dag volgend op het kalenderjaar of boekjaar waarop de nageheven belasting betrekking heeft en eindigt op de dag voorafgaand aan de dag waarop de naheffingsaanslag invorderbaar is ingevolge artikel 9 van de Invorderingswet 1990 en heeft als grondslag de nageheven belasting.

3. Het eerste lid vindt geen toepassing ingeval de naheffingsaanslag het gevolg is van een vrijwillige verbetering van een aangifte, welke is gedaan binnen 3 maanden na het einde van het kalenderjaar of boekjaar waarop de nageheven belasting betrekking heeft.

00018

4. Het eerste en tweede lid zijn van overeenkomstige toepassing voor zover een in het eerste lid bedoelde belasting te laat, doch voordat een naheffingsaanslag is vastgesteld, wordt betaald, behoudens ingeval de betaling plaatsvindt binnen 3 maanden na het einde van het kalenderjaar of boekjaar waarop de te laat betaalde belasting betrekking heeft. Belastingrente wordt berekend over het tijdvak dat aanvangt op de dag volgend op het kalenderjaar of boekjaar waarop de te laat betaalde belasting betrekking heeft en eindigt op de dag van betaling en heeft als grondslag het bedrag van de te laat betaalde belasting.

5. Indien een naheffingsaanslag terzake waarvan belastingrente in rekening is gebracht naar aanleiding van een bezwaarschrift, een daarop volgende gerechtelijke procedure of een ambtshalve vermindering wordt verminderd of wordt vernietigd, wordt de eerder in rekening gebrachte rente naar evenredigheid verminderd, onderscheidenlijk vernietigd.

G. Na **artikel 30h** worden twee artikelen ingevoegd, luidende:

Artikel 30ha

1. Met betrekking tot de in artikel 30h bedoelde belastingen wordt rente – belastingrente – vergoed ingeval een teruggaafbeschikking niet wordt vastgesteld binnen 8 weken na de ontvangst van het verzoek om die beschikking. De belastingrente wordt enkelvoudig berekend over het tijdvak dat aanvangt 8 weken na ontvangst van het verzoek, doch niet eerder dan 3 maanden na het einde van het kalenderjaar of boekjaar waarop de teruggaaf betrekking heeft en eindigt 14 dagen na de dagtekening van de teruggaafbeschikking.

2. Uitgezonderd bij een vermindering van een naheffingsaanslag, wordt met betrekking tot de in artikel 30h bedoelde belastingen ook belastingrente vergoed indien recht ontstaat op een terug te geven bedrag dat verband houdt met een door de inspecteur ingenomen standpunt ter zake van de hoogte van de bij wege van voldoening of afdracht op aangifte verschuldigde belasting, anders dan tengevolge van een vermindering van een naheffingsaanslag. De belastingrente wordt enkelvoudig berekend over het tijdvak dat aanvangt op de dag na die van de voldoening of afdracht van die belasting, doch niet eerder dan 3 maanden na het einde van het kalenderjaar of boekjaar waarop de teruggaaf betrekking heeft en eindigt 14 dagen na de dagtekening van de teruggaafbeschikking en heeft als grondslag het terug te geven bedrag.

3. Met betrekking tot de in artikel 30h bedoelde belastingen wordt ook belastingrente vergoed indien een afwijzende beschikking op een verzoek om een teruggaaf wordt vervangen door een teruggaafbeschikking. De belastingrente wordt enkelvoudig berekend over het tijdvak dat aanvangt 8 weken na de ontvangst van het verzoek om de teruggaaf, doch niet eerder dan 3 maanden na het einde van het kalenderjaar of boekjaar waarop de teruggaaf betrekking heeft en eindigt 14 dagen na de dagtekening van de teruggaafbeschikking.

Artikel 30hb

Het percentage van de belastingrente is gelijk aan het percentage van de ingevolge artikel 120, derde lid, van Boek 6 van het Burgerlijk Wetboek bij algemene maatregel van bestuur vastgestelde wettelijke rente, bedoeld in artikel 119 van Boek 6 van dat wetboek.

H. In **artikel 30j**, eerste en tweede lid, wordt "heffingsrente" telkens vervangen door: belastingrente.

Artikel XXVIII

De Invorderingswet 1990 wordt met ingang van 1 januari 2013 als volgt gewijzigd:

A. In **artikel 2**, eerste en tweede lid, wordt "heffingsrente" telkens vervangen door: belastingrente.

B. In **artikel 22**, derde lid, onderdeel h, wordt "heffingsrente" vervangen door: belastingrente.

C. In **artikel 25**, eenentwintigste lid, wordt "heffingsrente" telkens vervangen door: belastingrente.

D. In **hoofdstuk V**, aanhef, wordt "rente" vervangen door: invorderingsrente.

E. **Artikel 28** komt te luiden:

Artikel 28

1. Bij overschrijding van de voor de belastingaanslag geldende enige of laatste betalingstermijn wordt aan de belastingschuldige rente – invorderingsrente – in rekening gebracht over het op de belastingaanslag openstaande bedrag met dien verstande dat invorderingsrente niet in rekening wordt gebracht voor zover met de belastingaanslag wordt verrekend een belastingaanslag die op dezelfde belasting en hetzelfde tijdvak betrekking heeft.

2. De invorderingsrente wordt enkelvoudig berekend over het tijdvak dat aanvangt op de dag na de dag waarop de belastingaanslag invorderbaar is ingevolge artikel 9 en eindigt op de dag voorafgaand aan die van de betaling. Voor de toepassing van de eerste volzin blijft artikel 10 buiten toepassing.

3. Invorderingsrente wordt niet in rekening gebracht over de tijd voor welke de belastingschuldige krachtens artikel 25, derde, vijfde, zesde, achtste, negende, elfde, zeventiende, achttiende of negentiende lid, uitstel van betaling is verleend en over de tijd voor welke hem uitstel van betaling is verleend als bedoeld in artikel 224 van het Communautair Douanewetboek.

4. In afwijking in zoverre van het derde lid wordt invorderingsrente in rekening gebracht voor zover het krachtens artikel 25, vijfde, zesde, achtste, negende, elfde, zeventiende, achttiende of negentiende lid, verleende uitstel door de ontvanger wordt beëindigd of voor zover betaling niet plaats vindt binnen de termijn waarvoor uitstel van betaling is verleend. Bij algemene maatregel van bestuur wordt het tijdvak bepaald waarover in deze situaties invorderingsrente wordt berekend.

F. Na **artikel 28** worden twee artikelen ingevoegd, luidende:

Artikel 28a

1. Indien de ontvanger een aan een belastingplichtige uit te betalen bedrag niet binnen 6 weken na de dagtekening van de daartoe strekkende belastingaanslag uitbetaalt of verrekent, wordt aan de belastingplichtige invorderingsrente vergoed.

2. De invorderingsrente wordt enkelvoudig berekend over het tijdvak dat aanvangt op de dag na de dagtekening van de tot uitbetaling strekkende belastingaanslag of beschikking en eindigt op de dag voorafgaand aan die van de betaling. In afwijking van de eerste volzin, wordt invorderingsrente niet berekend over dagen waarover ingevolge hoofdstuk VA van de Algemene wet inzake rijksbelastingen, reeds belastingrente is vergoed.

3. Invorderingsrente wordt niet vergoed voor zover het aan de belastingplichtige is te wijten dat de uitbetaling niet tijdig is geschied.

4. Dit artikel is niet van toepassing op een voorlopige aanslag als bedoeld in artikel 9, vijfde lid, die een uit te betalen bedrag behelst als bedoeld in het zesde lid van dat artikel.

5. De in het eerste lid bedoelde periode van 6 weken wordt vervangen door een periode van 13 weken ingeval het betreft de terugbetaling van rechten bij invoer als bedoeld in titel VII, hoofdstuk 5, van het Communautair douanewetboek.

Artikel 28b

1. Indien een belastingaanslag wordt verminderd of herzien tot een lager bedrag dan inmiddels op die aanslag is betaald en de belastingschuldige eerder een verzoek om uitstel van betaling met betrekking tot het door hem bestreden bedrag van die aanslag heeft gedaan dat door de ontvanger bij beschikking is afgewezen, wordt aan de belastingschuldige invorderingsrente vergoed.

2. De invorderingsrente wordt enkelvoudig berekend over het tijdvak dat aanvangt de dag na de dag waarop de belastingaanslag waarvoor een verzoek om uitstel van betaling bij beschikking is afgewezen, invorderbaar is ingevolge artikel 9 en eindigt 6 weken na de dagtekening van de vermindering of de herziening en heeft als grondslag het terug te geven bedrag.

G. **Artikel 29** komt te luiden:

Artikel 29

Het percentage van de invorderingsrente is gelijk aan dat van de ingevolge artikel 120, derde lid, van Boek 6 van het Burgerlijk Wetboek bij algemene maatregel van bestuur vastgestelde wettelijke rente, bedoeld in artikel 119 van Boek 6 van dat wetboek.

Artikel XXIX

De Algemene wet inkomensafhankelijke regelingen wordt met ingang van 1 januari 2013 als volgt gewijzigd:

A. In **artikel 27**, derde lid, wordt "het percentage, bedoeld in artikel 30f, vijfde lid" vervangen door: het percentage, bedoeld in artikel 30hb.

B. In **artikel 30**, tweede lid, wordt "heffingsrente" vervangen door: belastingrente.

Artikel XXX

De Mijnbouwwet wordt met ingang van 1 januari 2013 als volgt gewijzigd:

A. **Artikel 73** wordt als volgt gewijzigd:

1. In het eerste lid wordt "Artikel 30f, eerste en derde lid, onderdeel a, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen is" vervangen door "De artikelen 30f, 30fa, 30fb, 30fc, 30fd, 30fe en 30hb, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen zijn". Voorts wordt "heffingsrente" vervangen door: belastingrente.

2. In het tweede lid wordt "Artikel 30f, tweede en derde lid, onderdeel d, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen is" vervangen door "De artikelen 30h en 30hb van de Algemene wet inzake rijksbelastingen". Voorts wordt "heffingsrente" vervangen door: belastingrente.

B. In **artikel 80** wordt "artikel 30f, vijfde lid, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen" vervangen door: artikel 30hb van de Algemene wet inzake rijksbelastingen.

C. In artikel **100** wordt "28, eerste, tweede, vijfde en zesde lid, en 29 van de Invorderingswet 1990" vervangen door: 28 en 29 van de Invorderingswet 1990.

D. In **artikel 101**, derde lid, wordt "het percentage van de heffingsrente, bedoeld in artikel 30f, vijfde lid, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen" vervangen door: het percentage van de belastingrente, bedoeld in artikel 30hb van de Algemene wet inzake rijksbelastingen.

Artikel XXXI

In de Natuurschoonwet 1928 wordt met ingang van 1 januari 2013 in **artikel 7**, vijfde lid, "de regeling inzake heffingsrente" vervangen door: de regeling inzake belastingrente.

Artikel XXXII

In de Zorgverzekeringswet komt **artikel 50,** vijfde lid, te luiden:

5. In afwijking van de artikelen 30h en 30ha van de Algemene wet inzake rijksbelastingen wordt bij de voor bezwaar vatbare beschikking bedoeld in het eerste lid en de voor bezwaar vatbare beschikking bedoeld in het vierde lid, uitsluitend belastingrente vergoed onderscheidenlijk in rekening gebracht indien de dagtekening van de beschikking ligt na het verstrijken van een periode van zes maanden na afloop van het kalenderjaar waarop de bijdrage betrekking heeft. De belastingrente wordt enkelvoudig berekend over het tijdvak dat aanvangt op de dag na het verstrijken van een periode van zes maanden na het einde van het kalenderjaar waarop de bijdrage betrekking heeft en eindigt 14 dagen na de dagtekening van de beschikking.

Artikel XXXIII

1. Hoofdstuk VA van de Algemene wet inzake rijksbelastingen, zoals dat hoofdstuk luidde op 31 december 2012, blijft van toepassing met betrekking tot:

a. belastingaanslagen inkomstenbelasting die betrekking hebben op tijdvakken die zijn geëindigd vóór 1 januari 2012;

b. belastingaanslagen vennootschapsbelasting die betrekking hebben op tijdvakken die zijn aangevangen vóór 1 januari 2012;

c. belastingaanslagen erfbelasting die betrekking hebben op belastingschulden die zijn ontstaan vóór 1 januari 2013;

d. naheffingsaanslagen en beschikkingen ter zake van loonbelasting, omzetbelasting, overdrachtsbelasting, belasting van personenauto's en motorrijwielen, accijns, verbruiksbelastingen van alcoholvrije dranken en van pruimtabak en snuiftabak, en de in artikel 1 van de Wet belastingen op milieugrondslag genoemde belastingen, die betrekking hebben op belastingschulden die zijn ontstaan in tijdvakken die zijn geëindigd vóór 1 januari 2012.

2. Met betrekking tot de in het eerste lid bedoelde belastingaanslagen en beschikkingen blijft van toepassing hoofdstuk V van de Invorderingswet 1990, zoals dat luidde op 31 december 2012, met uitzondering van de regeling inzake het rentepercentage van de invorderingsrente van artikel 29 van die wet ter zake van periodes na 31 december 2012. Voor zover een renteperiode is gelegen na 31 december 2012, geldt de regeling inzake het rentepercentage zoals die luidt met ingang van 1 januari 2013.

3. Met betrekking tot belastingaanslagen ter zake van andere belastingen dan bedoeld in het eerste lid, blijft artikel 29 van de Invorderingswet 1990 zoals dat luidde op 31 december 2012, van toepassing voor zover een renteperiode is gelegen vóór 1 januari 2013.

Artikel XXXIV

De Wet uniformering loonbegrip wordt als volgt gewijzigd:

A. A. **Artikel III**, onderdeel J, onder 4, komt te luiden:

4. Het in het derde lid genoemde bedrag wordt verlaagd met € 125.

B. **Artikel XXX** wordt als volgt gewijzigd:

1. Onderdeel F, onder 4, komt te luiden:

4. Het in het derde lid genoemde bedrag wordt verlaagd met € 125.

2. Onderdeel I, onder 4, komt te luiden:

4. In het zesde lid, onderdeel a, wordt "verminderd met het werknemersaandeel in de premie, bedoeld in afdeling 2 van hoofdstuk 3 van de Wet financiering sociale verzekeringen, en vermeerderd met de vergoeding, bedoeld in artikel 46 van de Zorgverzekeringswet, en" vervangen door "vermeerderd met". Voorts wordt het in het zesde lid, onderdeel a, genoemde bedrag verlaagd met € 534.

Artikel XXXV

1. Deze wet treedt in werking met ingang van 1 januari 2012, met dien verstande dat:

a. artikel I, onderdelen A, B, M, N, P, Q en R, eerst toepassing vindt nadat artikel 10.1 van de Wet inkomstenbelasting 2001 bij het begin van het kalenderjaar 2012 is toegepast;

b. artikel V, onderdelen B, en C, eerst toepassing vindt nadat artikel 20a, tweede lid, onderscheidenlijk 20b, tweede lid, van de Wet op de loonbelasting 1964 bij het begin van het kalenderjaar 2012 is toegepast;

c. artikel V, onderdelen F, G en H, eerst toepassing vindt nadat artikel 22d van de Wet op de loonbelasting 1964 bij het begin van het kalenderjaar 2012 is toegepast;

d. de wijzigingen van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 ingevolge artikel IX, onderdelen L, onder 3, en M, onder 3, niet van toepassing zijn met betrekking tot de verwerving van een belang in een lichaam indien de overnameschuld en het vermogen van dat lichaam voor 1 januari 2012 deel zijn gaan uitmaken van het vermogen van eenzelfde lichaam;

e. de wijzigingen van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 ingevolge artikel IX, onderdeel Q, niet van toepassing zijn met betrekking tot de verwerving van een belang in een maatschappij welke voor 1 januari 2012 deel is gaan uitmaken van dezelfde fiscale eenheid als de maatschappij die dat belang heeft verworven;

f. artikel IX voor het eerst toepassing vindt met betrekking tot boekjaren die aanvangen op of na 1 januari 2012.

2. Artikel XV werkt terug tot en met 15 juni 2011.

3. In afwijking van het eerste lid treden artikel XIX, artikel XX en artikel XXXII in werking op een bij koninklijk besluit te bepalen tijdstip.

Artikel XXXVI

Deze wet wordt aangehaald als: Belastingplan 2012.

Lasten en bevelen dat deze in het Staatsblad zal worden geplaatst en dat alle ministeries, autoriteiten, colleges en ambtenaren die zulks aangaat, aan de nauwkeurige uitvoering de hand zullen houden.

Gegeven

De Minister van Financiën,

De Staatssecretaris van Financiën,

Wijziging van enkele belastingwetten en enige andere wetten (Belastingplan 2012)

Memorie van toelichting

Inhoudsopgave

I. ALGEMEEN 3
1. Inleiding 3
1.1. Speerpunten 3
1.1.1. Vereenvoudiging 3
1.1.2. Soliditeit 4
1.1.3. Fraudebestendigheid 5
1.2. Horizonbepaling 8
1.3. Indeling fiscaal pakket Belastingplan 2012 8
1.4. Opzet algemeen deel 10
2. Maatregelen Fiscale agenda 10
2.1. Afschaffen kleine belastingen 10
2.1.1. Afschaffen afvalstoffenheffing 11
2.1.2. Afschaffen grondwaterbelasting 11
2.1.3. Afschaffen belasting op pruim- en snuiftabak 11
2.1.4. Afschaffen belasting op alcoholvrije dranken 12
2.1.5. Afschaffen leidingwaterbelasting 12
2.1.6. Afschaffen verpakkingenbelasting 13
2.1.7. Afschaffen Eurovignet 13
2.2. Vennootschapsbelasting 14
2.2.1. Aftrekbeperking overnameholding 15
2.2.2. Objectvrijstelling vaste inrichting 16
2.2.3. Buitenlandse belastingplicht stichtingen en verenigingen 17
2.2.4. Buitenlandse aanmerkelijkbelangregeling 17
2.2.5. Bestedingsreserve 19
2.2.6. Research & development aftrek 19
3. Maatregelen Regeerakkoord 21
3.1. Zelfstandigenaftrek 21
3.2. Kindregelingen 26
3.3. Vitaliteitspakket 27
3.3.1. Vervangen arbeidskorting ouderen en doorwerkbonus door werkbonus 29
3.3.2. Flexsparen 33

00018

3.3.3. Afschaffing levensloopregeling per 2012 34
3.3.4. Afschaffing spaarloonregeling per 2012 35
3.3.5. Verlaging drempel aftrek scholingsuitgaven 35
3.4. Nieuwe renteregeling 36
3.4.1. Algemeen 36
3.4.2. Rente heffen door de inspecteur 37
3.4.3. Rente vergoeden door de inspecteur 38
3.4.4. Rente in rekening te brengen door de ontvanger 39
3.4.5. Rente vergoeden door de ontvanger 39
4. Koopkrachtpakket 39
5. Overige maatregelen 40
5.1. Tijdelijke verlaging tarief overdrachtsbelasting 40
5.2. Uitbreiding vrijwillige voortzetting pensioenregeling 41
5.3. Reikwijdte afdrachtvermindering onderwijs 42
5.4. Teruggaafregeling dividendbelasting 42
5.5. Maatregelen 30%-regeling 43
5.6. S&O-afdrachtvermindering 46
5.7. Invoering blanco accijnszegels 48
6. Budgettaire aspecten 49
7. EU-aspecten 51
8. Duurzaamheidsaspecten 51
9. Uitvoeringskosten Belastingdienst 52
10. Gevolgen voor bedrijfsleven en burger 53
II. ARTIKELSGEWIJZE TOELICHTING 57

00018

I. ALGEMEEN

1. Inleiding

Voor u ligt het pakket Belastingplan 2012 c.a. Dit bevat een pakket maatregelen voor 2012 en daarna. De maatregelen geven uitvoering aan de ambities van het kabinet in het Regeerakkoord, de Fiscale agenda en de autobrief.[1] Met het pakket zet het kabinet een stap naar een eenvoudiger, meer solide en fraudebestendig belastingstelsel. Het kabinet is van mening dat het hoofddoel van het belastingstelsel, het financieren van overheidsuitgaven, weer voorop moet komen te staan. In de loop der jaren zijn er vanwege nevendoelen veel uitzonderingen, vrijstellingen, fiscale faciliteiten en belastingsoorten ontstaan. Teveel, vindt het kabinet. Het belastingstelsel moet begrijpelijker worden en minder administratieve lasten met zich mee gaan brengen. Daarnaast moet het beslag op de capaciteit van de Belastingdienst verminderen. Tot slot is een koerswijziging wenselijk omdat alle uitzonderingen, vrijstellingen en fiscale faciliteiten mogelijkheden voor fraude geven.

Hierna wordt het pakket Belastingplan 2012 c.a. vanuit de speerpunten vereenvoudiging, soliditeit en fraudebestendigheid belicht. Daaruit zal blijken dat zowel de Fiscale agenda, als de autobrief en het Regeerakkoord grote raakvlakken met deze speerpunten hebben.

1.1. Speerpunten

1.1.1. Vereenvoudiging

Het kabinet heeft vereenvoudiging hoog in het vaandel staan. Het belastingstelsel moet en kan eenvoudiger en begrijpelijker. Het pakket Belastingplan 2012 c.a. bevat dan ook een set vereenvoudigingsmaatregelen. Deze blijken uit het onderstaande kader. Het kabinet zet daarmee een aantal belangrijke stappen. Zo wordt het aantal belastingen teruggebracht van 22 naar 15. De zelfstandigenaftrek, die nu acht schijven kent, wordt omgezet in een vaste basisaftrek. Op grond van het vitaliteitspakket verdwijnen vier regelingen: de arbeidskorting voor ouderen, de doorwerkbonus, de spaarloonregeling en de levensloopregeling. Daarvoor in de plaats komen flexsparen en de werkbonus. Volgens de nieuwe renteregeling wordt voortaan pas vanaf 1 juli volgend op het belastingjaar rente berekend. Hierdoor hebben 8 miljoen van de 10 miljoen belastingplichtigen voor de inkomstenbelasting niet langer te maken met rente. Dit is nog maar een greep uit het fiscale vereenvoudigingspakket van het kabinet zoals blijkt het onderstaande kader. Het vereenvoudigingspakket levert een bijdrage aan de vermindering van de administratieve lasten en aan de vermindering van de kosten van de Belastingdienst.

[1] Kamerstukken II 2010/11, 32 800, nr. 1.

00018

Kader 1 Vereenvoudigingspakket

Belastingplan 2012 c.a.
Wetsvoorstel Belastingplan 2012
1. Afschaffen afvalstoffenbelasting 2. Afschaffen grondwaterbelasting 3. Afschaffen verbruiksbelasting van pruim- en snuiftabak 4. Afschaffen verbruiksbelasting van alcoholvrije dranken 5. Afschaffen belasting op leidingwater 6. Afschaffen verpakkingenbelasting 7. Afschaffen Eurovignet 8. Omzetting zelfstandigenaftrek in een vaste basisaftrek 9. Afschaffing kindertoeslag heffingsvrije vermogen box 3 10. Vitaliteitspakket 11. Nieuwe renteregeling
Wetsvoorstel Uitwerking autobrief
12. Bijtelling bestelauto's 13. Winstdrempel belastingplicht stichtingen en verenigingen
Wetsvoorstel Overige fiscale maatregelen 2012
14. Blanco accijnszegels 15. Elektronische aanmelding EIA/MIA 16. Defiscalisering vorderingen/schulden 17. Vereenvoudiging bij nummerverwerving 18. Houderschapsystematiek autobussen 19. Uitbreiding soepele herziening 20. Afschaffen 10% regeling toeslagen 21. Afschaffen herleiden inkomen na overlijden bij toeslagen 22. Verruimen aanvraagtermijn toeslagen

1.1.2. Soliditeit

Ten tijde van de indiening van het pakket Belastingplan 2012 zijn de financiële markten nog volop in beweging en de economie is nog niet hersteld van de vorige crisis. Juist in deze omstandigheden staat de soliditeit van de belastingopbrengst voorop. De overheid moet binnen bepaalde marges kunnen schatten hoeveel inkomsten er binnen komen. Voorts moet het saldo van inkomsten en uitgaven, het begrotingstekort, binnen de perken worden gehouden. Het kabinet wil de toekomstige generaties niet opzadelen met de gevolgen van aanzienlijke begrotingstekorten.

Het Regeerakkoord bevat tegen deze achtergrond een pakket maatregelen om het huishoudboekje van de staat in balans te brengen. Het Belastingplan 2012 bevat de volgende maatregelen uit het Regeerakkoord die een budgettaire opbrengst opleveren: de wijziging van de kindregelingen, de aanpassing van de doorwerkbonus en een nieuwe renteregeling. De budgettaire opbrengst van circa € 1,3 mld. wordt, als onderdeel van de totale taakstelling van € 18 mld., ingezet voor het op orde krijgen van de overheidsfinanciën.

De maatregelen in de autobrief zijn mede gericht op soliditeit. Zeer zuinige auto's genieten allerlei voordelen in de sfeer van de autobelastingen. Van de nieuw verkochte auto's was vorig jaar al 25% zeer zuinig. In mei 2011 was dat percentage al opgelopen tot zo'n 33. Bij ongewijzigd beleid zou dat percentage verder oplopen tot ruim 60% in 2015.[2] Dit beleid zorgt niet meer voor de maximale prikkel om de meest zuinige auto te kopen. Daarnaast zijn er (forse) gevolgen voor de budgettaire

[2] Ecorys, Fiscale stimulering (zeer) zuinige auto's, mei 2011, bijlage bij Kamerstukken II 2010/11, 32 800, nr. 1.

00018

opbrengst van autobelastingen. Daarom bevat het Belastingplan 2012 een samenhangend pakket maatregelen op dit punt. Voor de soliditeit van de belastingopbrengst is met name van belang dat een jaarlijkse neerwaartse bijstelling van de CO_2-schijfgrenzen voor de BPM en de bijtelling zal plaatsvinden. Voorts vervalt de vrijstelling voor de MRB voor zeer zuinige personenauto's per 1 januari 2014.

Het pakket Belastingplan 2012 c.a. bevat ook andere maatregelen die tot doel hebben bepaalde regelingen beter te richten. Het gaat om regelingen waarvan het gebruik niet in overeenstemming is met de doelstelling ervan. Dit gaat ten koste van een solide belastingopbrengst. De maatregelen die in dit kader worden getroffen, zijn de invoering van de objectvrijstelling voor vaste inrichtingen, de overnameholdingbepaling, de (her-)bestedingsreserve en de faciliteiten voor fondswervende instellingen in de vennootschapsbelasting. Daarnaast wordt de reikwijdte van de 30%-regeling afgestemd op het doel van deze regeling.

Tot slot bevorderen ook de in kader 3 beschreven maatregelen ter bestrijding van fraude de soliditeit van het belastingstelsel. Deze voorkomen dat de belastingopbrengst wordt uitgehold.

Kader 2 Maatregelen gericht op soliditeit

Belastingplan 2012 ca
Belastingplan 2012
1. Objectvrijstelling vaste inrichtingen 2. Aftrekbeperking overnameholding 3. 30%-regeling 4. Verlaging leeftijdsgrens aftrek levensonderhoud kinderen 5. Verlaging leeftijdsgrens jongste kind voor niet-inkomensafhankelijke deel alleenstaande-ouderkorting 6. Geleidelijk schrappen uitzonderingen OAHK 7. Aanpassing doorwerkbonus 8. Afschaffing Kindertoeslag heffingvrije vermogen in box 3 9. Nieuwe renteregeling
Wetsvoorstel Uitwerking autobrief
10. Jaarlijkse neerwaartse bijstelling CO_2-schijfgrenzen BPM. 11. Vervallen vrijstelling MRB zeer zuinige personenauto's per 1 januari 2014 12. Jaarlijkse neerwaartse bijtelling CO_2-grenzen voor bijtelling loon-/inkomstenbelasting
OFM 2012
13. Wijziging (her)bestedingsreserve 14. Wijziging fondswervende instellingen 15. Maatregelen ter bestrijding van fraude (zie kader 3)

1.1.3. Fraudebestendigheid

Bij belastingfraude wordt de fiscale wetgeving ontdoken waardoor geen of minder belasting wordt betaald. Belastingfraude is schadelijk. Schadelijk voor de schatkist, en daarmee voor andere belastingbetalers die wel netjes aan hun verplichtingen voldoen. Belastingfraude holt het maatschappelijke draagvlak voor belastingheffing uit. Het kabinet wil een belastingstelsel dat niet alleen op papier, maar ook in de praktijk eerlijk uitwerkt. Het pakket Belastingplan 2012 c.a. bevat dan ook maatregelen om fraude effectief te kunnen bestrijden. Deze maatregelen zijn opgenomen in het wetsvoorstel Overige fiscale maatregelen 2012. Dit wetsvoorstel bevat zes maatregelen ten behoeve van de aanpak van fraude.

00018

In de eerste plaats worden, kort gezegd, belastingteruggaven en toeslagen voortaan op één bankrekeningnummer ten name van de belastingplichtige overgemaakt. Dit om bijvoorbeeld te voorkomen dat malafide personen of instanties het burgerservicenummer van iemand anders gebruiken om een aanvraag te doen en daarbij het bankrekeningnummer van zichzelf opgeven. Het kabinet vindt dat dergelijke brutale fraude hard moet worden aangepakt. Het kan niet zo zijn dat mensen de Belastingdienst doelbewust gebruiken om bijvoorbeeld onrechtmatig een toeslag of voorlopige teruggaaf te claimen.

Verder verbreedt het kabinet verbreedt de succesvolle inzet van de automatische nummerplaatherkenning naar alle belastingen. Nu kunnen de handhavingsacties op basis van voertuigherkenning of automatische nummerplaatherkenning alleen worden ingezet voor de motorrijtuigenbelasting.

Het kabinet vindt dat bij fraudebestrijding ook passende boetes horen. In dit kader worden de boetes bij misbruik van de toeslagen verhoogd, zoals ook aangekondigd in de Fiscale agenda.[3] De maximale boete voor het niet of te laat verstrekken van gegevens of inlichtingen wordt verhoogd van € 1500 naar € 4920. Als door opzet of grove schuld onjuiste of onvolledige gegevens of inlichtingen zijn verstrekt, waardoor een te hoge toeslag is uitbetaald, dan bedraagt de maximale boete thans 25 procent van het terug te vorderen bedrag. Hierbij geldt een absoluut maximum van € 5000. Net als in de fiscaliteit wordt dit maximum voortaan gesteld op 100 procent van het terug te vorderen bedrag per overtreding, zonder absoluut maximum. Bij opzet of grove schuld door derden wordt conform de fiscaliteit per overtreding een voorgesteld een boete van de vierde categorie voorgesteld. Naast deze boeteverhogingen in de toeslagensfeer vindt ook een wijziging plaats in de fiscaliteit. Het kabinet maakt het namelijk mogelijk om een vergrijpboete op te leggen als na het opleggen van een verzuimboete blijkt dat sprake is van opzet of grove schuld.

Bij Overige fiscale maatregelen 2011 zijn amendementen aangenomen ter bestrijding van de Edelweissroute. Bij deze route verzwijgt de executeur in de aangifte erfbelasting zwart vermogen, waarvan de erfgenamen pas na afloop van de navorderingstermijn op de hoogte worden gesteld. In het wetsvoorstel Overige fiscale maatregelen 2012 worden maatregelen getroffen om deze Edelweissroute nog effectiever te bestrijden.

Tot slot wordt geregeld dat buiten de Europese Unie gevestigde verzekeringsmaatschappijen in bepaalde situaties een fiscaal vertegenwoordiger in Nederland moeten aanstellen. De Belastingdienst krijgt signalen dat door het vervallen per 1 januari 2011 van deze verplichting voor buitenlandse verzekeraars de belastingontduiking door buitenlandse verzekeringsmaatschappijen is toegenomen.

[3] Kamerstukken II 2010/11, 32 470, nr. 1.

00018

Kader 3 Maatregelen gericht op fraudebestendigheid (opgenomen in Overige fiscale maatregelen 2012)

Belastingplan 2012 c.a.
1. Eén bankrekeningnummer
2. Verbreding inzet automatische nummerplaatherkenning
3. Vergrijpboete na verzuimboete na nieuwe bezwaren
4. Verhoging boetes toeslagen
5. Bestrijding Edelweissroute
6. Verplichting fiscaal vertegenwoordiger verzekeringsmaatschappijen buiten de EU

De bovenstaande maatregelen aan de "poort", de maatregelen ter vergroting van de "pakkans" en de wijzigingen in de boetesfeer hebben tot doel te voorkomen dat de fraude zich voordoet. Hiermee is de Belastingdienst beter in staat de wet te handhaven.

Naast dit pakket maatregelen is er ook een groot aantal maatregelen in de uitvoeringssfeer. Zo worden in de Fiscale agenda verschillende maatregelen geschetst die recent zijn getroffen of nog worden getroffen om fraudeurs te "ontmaskeren".[4] Zie hiervoor het volgende kader.

Kader 4 Maatregelen gericht op fraudebestendigheid in de uitvoeringssfeer uit de Fiscale agenda

Reeds getroffen maatregelen
1. In de communicatie met burgers wordt er extra op gewezen dat het invullen van gefingeerde gegevens strafbaar is.
2. De procedure die leidt tot het wijzigen van een bankrekeningnummer waarop een teruggaaf wordt uitbetaald, is recent gewijzigd. Wijzigingen worden pas doorgevoerd nadat de burger wijziging van het te gebruiken bankrekeningnummer heeft bevestigd.
3. Wanneer een ondernemer meer dan twee jaar een nihil-aangifte doet voor de omzetbelasting, wordt de onderneming afgevoerd. Zo wordt het risico voorkomen dat met "lege btw-nummers" ten onrechte teruggaaf van omzetbelasting wordt gevraagd.
4. Aan ondernemers die als afnemer deel uitmaken van een keten waarin zeer waarschijnlijk btw-fraude wordt gepleegd, wordt een waarschuwingsbrief gezonden. Daardoor kan aftrek van aan hen in rekening gebrachte omzetbelasting worden geweigerd en kunnen zij bij voortzetting uiteindelijk ook strafrechtelijk worden aangepakt.
5. Voordat uitbetaling plaatsvindt, wordt gecontroleerd of de opgegeven bankrekening wordt gebruikt door verschillende burgerservicenummers (BSN), hetgeen op fraude kan duiden.
6. Aanvragen voor kinderopvangtoeslag met terugwerkende kracht worden extra gecontroleerd voordat ze worden afgehandeld.
7. In april wordt een koppeling tussen DigiD en het BSN voor de kinderopvangtoeslag gerealiseerd. Recent is deze koppeling ook aangebracht voor de huur- en zorgtoeslag.
8. Aanvragen van teruggaaf en aangiftes worden scherper beoordeeld door extra controles van intelligence en risicoselectie.
9. Aan personen zonder bij de Belastingdienst bekende woon- of verblijfplaats wordt niet meer uitbetaald, omdat het risico van oninbaarheid hier te groot is.
10. De consistentieregels worden aangescherpt.
Nog te treffen maatregelen
11. De Belastingdienst zal aanvragen van teruggaven en toeslagen beoordelen met contra-informatie die beschikbaar is in bestaande databases en gaat inventariseren welke bestanden nog meer in aanmerking komen voor koppeling.
12. Aanvragen die betrekking hebben op het verleden vormen een extra risico, mede gezien het feit dat het dan vaak om een grote bedragen gaat. Tot nu toe vindt uitbetaling ervan snel plaats. Uitbetaling van deze bedragen zal pas plaatsvinden na controle vooraf.
13. Toekenning van een voorlopige teruggaaf wordt geweigerd als over voorgaande jaren ten onrechte geen aangifte is ingediend.
14. Overleg met de banken om na te gaan of een vorm van structurele samenwerking en uitwisseling van gegevens over en weer het detecteren van systeemfraude kan vergemakkelijken.

Overige maatregelen

[4] Kamerstukken II 2010-2011, 32 740, nr. 1, blz. 48-49.

00018

Het pakket Belastingplan 2012 bevat nog drie andere voorstellen die op deze plaats aandacht behoeven. In de eerste plaats een maatregel die al wat langer publiek is: de tijdelijke verlaging van de overdrachtsbelasting van 6% naar 2%. Deze maatregel is erop gericht de woningmarkt een krachtige impuls te geven. In de tweede plaats wordt een structurele oplossing voorgesteld voor de toepassing van de dwangsomregeling op de toeslagen. Tot slot bevat het pakket Belastingplan 2012 c.a. de fiscale maatregelen ter invulling van de Geefwet. Met deze maatregelen wordt uitvoering gegeven aan het Regeerakkoord.

1.2. Horizonbepaling

Voor een drietal regelingen in het pakket Belastingplan 2012 c.a. is voorzien in een zogenoemde horizonbepaling. Voor deze regelingen is bepaald dat deze 5 jaar na de inwerkingtreding weer zullen vervallen. Om de regeling te continueren is nieuwe besluitvorming noodzakelijk op basis van een positieve evaluatie. Het betreft in de eerste plaats de regeling inzake de werkbonus die in dit wetsvoorstel is opgenomen. In de tweede plaats geldt een horizonbepaling voor de regeling voor stimulering van cultureel ondernemerschap. Deze maatregel is opgenomen in het wetsvoorstel tot wijziging van enkele belastingwetten (Geefwet). In de derde plaats is een horizonbepaling van toepassing op de nihilbijtelling voor auto's. Deze nihilbijtelling is geregeld in het wetsvoorstel tot wijziging van de MRB, BPM en enige andere wetten (Uitwerking autobrief).

Zoals al aangegeven in de Fiscale agenda ligt het voor belastinguitgaven voor de hand om een horizonbepaling op te nemen. Het is immers een politieke afweging om voor specifieke categorieën van inkomen een belastingkorting te geven, waarbij een dergelijke afweging niet voor de eeuwigheid geldt. De horizonbepaling dwingt om opnieuw de afweging te maken of aan de belastinguitgave opnieuw prioriteit wordt gegeven. Zoals in het Programma Regeldruk Bedrijven 2011-2015[5] is vermeld, wil het kabinet stimuleren dat vaker wordt gekozen voor juridische instrumenten die positief kunnen uitwerken op de regeldruk, zoals een horizonbepaling. In het onlangs gepresenteerde Integraal AfwegingsKader voor beleid en wetgeving (IAK)[6] wordt daarom ook nadrukkelijk aandacht besteed aan de mogelijkheid om horizonbepalingen op te nemen.

1.3. Indeling fiscaal pakket Belastingplan 2012

Het pakket Belastingplan 2012 c.a. bestaat uit vijf wetsvoorstellen. Deze wetsvoorstellen worden in het volgende kader opgesomd.

[5] Bijlage bij het Kabinetsplan aanpak administratieve lasten, aangeboden bij brief van de Minister van EL&I van 7 februari 2011, Kamerstukken II 2010/11, 29 515, nr. 327, blz. 4.
[6] Bijlage bij het Kabinetsplan aanpak administratieve lasten, aangeboden bij brief van de Minister van V&J van 14 april 2011, Kamerstukken II 2010/11, 29 515, nr. 330.

00018

Kader 5 Indeling fiscaal pakket Belastingplan 2012 c.a.

Wetsvoorstellen
1. Wetsvoorstel Belastingplan 2012
2. Wetsvoorstel tot wijziging van enkele belastingwetten (Geefwet)
3. Wetsvoorstel tot wijziging van de MRB, BPM en enige andere wetten (Wet uitwerking autobrief)
4. Wetsvoorstel tot wijziging van de Algemene wet inkomensafhankelijke regelingen en Overige fiscale maatregelen 2009 in verband met de dwangsomregeling van de Algemene wet bestuursrecht (Wet toepassing dwangsomregeling toeslagen)
5. Wetsvoorstel Overige fiscale maatregelen 2012

Het Belastingplan 2012 bevat zoals gebruikelijk maatregelen die primair betrekking hebben op het budgettaire en koopkrachtbeeld van het komende jaar. Anders dan aangekondigd in de Fiscale agenda, is ook de grondslagverbreding in de vennootschapsbelasting in dit wetsvoorstel opgenomen. De opbrengst daarvan wordt in 2012 namelijk aangewend voor de tijdelijke verlaging van de overdrachtsbelasting. Deze tijdelijke verlaging is één van de maatregelen die primair betrekking hebben op het budgettaire beeld voor het komende jaar en daarom niet losgezien kunnen worden van de andere onderdelen van het Belastingplan 2012.

Het wetsvoorstel tot wijziging van enkele belastingwetten (Geefwet) bevat, zoals de naam zegt, de fiscale maatregelen die in het kader van de in het Regeerakkoord aangekondigde Geefwet worden getroffen.

De maatregelen die voortvloeien uit de autobrief zien alle op de belastingheffing met betrekking tot auto's en zijn per saldo budgettair neutraal. Tegen deze achtergrond zijn deze maatregelen opgenomen in een afzonderlijk wetsvoorstel.

Het wetsvoorstel toepassing dwangsomregeling toeslagen bevat een structurele regeling voor de toepassing van de dwangsomregeling op toeslagen, en regelt de ingangsdatum daarvan. In lijn met het amendement van het lid Groot c.s.[7] zijn deze maatregelen in een afzonderlijk wetsvoorstel opgenomen.

De overige maatregelen die uiterlijk op 1 januari 2012 in werking moeten treden, zijn ondergebracht in het wetsvoorstel Overige fiscale maatregelen 2012.

Dit wetsvoorstel en het wetsvoorstel Overige fiscale maatregelen 2012 zijn aan te merken als inhoudelijke verzamelwetsvoorstellen. Beide wetsvoorstellen voldoen aan de criteria in de Notitie Verzamelwetgeving.[8] In de eerste plaats is in dit wetsvoorstel sprake van budgettaire samenhang. De opbrengst van bepaalde maatregelen wordt gebruikt als dekking voor andere maatregelen. Bij het wetsvoorstel Overige fiscale maatregelen 2012 is sprake van uitvoeringstechnische samenhang, waarbij voor de doelgroep of de Belastingdienst gelijktijdige invoering op 1 januari 2012 gewenst is. De onderdelen zijn niet van een omvang en complexiteit waardoor zij een afzonderlijk wetsvoorstel rechtvaardigen. Voorts is het niet op voorhand de verwachting dat een

[7] Kamerstukken II 2010/11, 32 505, nr.16.
[8] Brief van de Staatssecretaris van V&J van 20 juli 2011, Kamerstukken I 2010/11, 32 500 VI, M.

00018

van de onderdelen dermate politiek omstreden is dat een goede parlementaire behandeling van andere onderdelen in het geding komt.

1.4. Opzet algemeen deel

De hoofdstukken in het algemeen deel van deze toelichting zijn ingedeeld in maatregelen Fiscale agenda, maatregelen Regeerakkoord, koopkrachtpakket en overige maatregelen. Aan het slot van het algemeen deel van de toelichting wordt in een aantal hoofdstukken ingegaan op de budgettaire effecten, de EU-aspecten, de duurzaamheidsaspecten, de gevolgen voor de uitvoeringskosten van de Belastingdienst en de gevolgen voor bedrijfsleven en burger van dit wetsvoorstel.

2. Maatregelen Fiscale agenda

2.1. Afschaffen kleine belastingen

Op dit moment bestaan er 22 rijksbelastingen in Nederland. In een rapport van de OESO is Nederland van alle 43 onderzochte landen als enige land vermeld dat alle door de OESO genoemde negen hoofdvormen van heffingen heeft, die ook nog eens door de landelijke belastingdienst worden uitgevoerd.[9] In het streven van het kabinet om te komen tot een eenvoudig, meer solide en fraudebestendig belastingstelsel is bezien of, en zo ja, in hoeverre, het terugbrengen van het aantal kleine belastingen mogelijk is. Het kabinet ziet nu de mogelijkheid om een aantal kleinere belastingen af te schaffen. Hierdoor vermindert het instrumentalisme van de belastingheffing. Belastingheffing wordt immers niet alleen gebruikt voor de financiering van overheidsuitgaven, maar tevens wordt op veel verschillende terreinen geprobeerd via de fiscaliteit gedrag te stimuleren of te ontmoedigen. Dergelijk instrumentalisme is op zichzelf genomen nastrevenswaardig, maar leidt tot uitdijende wet- en regelgeving, een complexere uitvoering en hoge administratieve lasten. Door een aantal kleinere belastingen af te schaffen, dalen de administratieve lasten en kan de Belastingdienst zich concentreren op de "grote" belastingen. Ook zullen daardoor de bij burgers en bedrijven optredende irritaties over de veelheid aan belastingen afnemen. In de Fiscale agenda heeft het kabinet 7 van de 22 bestaande rijksbelastingen benoemd die afgeschaft zouden kunnen worden. Dit voornemen wordt in dit wetsvoorstel tot uitvoering gebracht. Het gaat hierbij om de volgende belastingen:

1. Afvalstoffenbelasting
2. Grondwaterbelasting
3. Verbruiksbelasting van pruim- en snuiftabak
4. Verbruiksbelasting van alcoholvrije dranken
5. Belasting op leidingwater
6. Verpakkingenbelasting
7. Eurovignet

[9] Rapport van de OESO "Tax administration in OECD and Selected Non-OECD Countries: Comparative Information Series (2008). De in dit rapport beschreven hoofdvormen van belastingheffing zijn: inkomstenbelasting, winstbelasting, btw, accijnzen, overdrachtsbelasting, schenk- en successierechten, heffing van vermogen, heffingen op auto's en sociale premies.

00018

Hierna wordt per kleine belasting geschetst waarom het kabinet van oordeel is dat afschaffing van deze belasting wenselijk is gezien de hierdoor te bereiken vereenvoudiging.

2.1.1. Afschaffen afvalstoffenheffing

De afvalstoffenbelasting is verschuldigd door stortplaatshouders voor het storten van afvalstoffen. Door de afname van de hoeveelheid gestort afval is de opbrengst van de afvalstoffenbelasting fors teruggelopen. Bedroeg de opbrengst een paar jaar geleden nog € 177 mln., in 2010 was de opbrengst gedaald tot € 42 mln. Dat is overigens € 17 mln. lager dan de neerwaarts bijgestelde raming voor 2010. De opbrengst in het eerste halfjaar van 2011 is ongeveer een derde lager dan in dezelfde periode in 2010. Ondanks de lichte groei van de economie lijkt de dalende trend zich dus voort te zetten. Deze afname kan worden verklaard doordat er in Nederland inmiddels sprake is van voldoende capaciteit bij de afvalverbrandingsinstallaties (er was lange tijd te weinig capaciteit, waardoor vaker een ontheffing van het stortverbod werd verleend) en een hoger percentage gerecycled afval. De belasting wordt opgebracht door circa 30 belastingplichtigen. Dit betreft de stortplaatshouders. De afvalstoffen die op een stortplaats terecht komen, zijn vrijwel geheel afkomstig van het bedrijfsleven. Voorbeelden zijn bouw- en sloopafval, industrieel afval, asbesthoudend afval, reststoffen afkomstig van afvalverbrandingsinstallaties of grondreiniging. Minder dan 0,1% van het in 2009 gestorte afval was huishoudelijk afval. Ook gezien de voorhanden zijnde alternatieven om het storten van afval te ontmoedigen via het gevoerde afvalbeleid, zowel nationaal (Landelijk afvalbeheerplan) als Europees (Kaderrichtlijn afval), is een aparte heffing niet meer noodzakelijk om het storten van afvalstoffen tegen te gaan. Daarom schaft het kabinet de afvalstoffenheffing per 1 januari 2012 af.

2.1.2. Afschaffen grondwaterbelasting

Ook de grondwaterbelasting is halverwege de jaren negentig ingevoerd om algemene middelen te verwerven. Daarnaast werd beoogd de lastendruk te verschuiven van de arbeid naar consumptie. Het milieuaspect was secundair. In 2007 is een rapport over de grondwaterbelasting naar de Tweede Kamer verstuurd[10] waarin onder meer is geconcludeerd dat de gevolgen van afschaffing van deze belasting voor het milieu naar verwachting beperkt zouden zijn. De grondwaterbelasting wordt opgebracht door circa 4000 belastingplichtigen. Een tiental waterleidingbedrijven is echter verantwoordelijk voor circa 80% van de opbrengst. De rest wordt opgebracht door enkele tientallen bedrijven die grondwater gebruiken (15%) en circa 4000 bronbemalers (5%). In de Europese Kaderrichtlijn Water wordt het prijsbeleid als een van de instrumenten genoemd voor een duurzaam waterbeheer. Het provinciale vergunningenstelsel biedt echter voldoende waarborgen voor een efficiënte en verantwoorde benutting van de voorraad grondwater. Tegen deze achtergrond schaft het kabinet de grondwaterbelasting per 1 januari 2012 af.

2.1.3. Afschaffen belasting op pruim- en snuiftabak

Van pruimtabak en snuiftabak wordt een verbruiksbelasting geheven. Pruimtabak en snuiftabak worden slechts in zeer kleine hoeveelheden verkocht. Deze producten moeten echter wel zijn

[10] Onderzoek "Grondwaterbelasting nader bezien. Aspecten verbonden aan overheveling van de grondwaterbelasting naar een provinciale bestemmingsheffing en aan afschaffing van de grondwaterbelasting" van Interdepartementale werkgroep grondwaterbelasting (bijlage bij Kamerstukken II 2006/2007, 30 887, nr. 7).

00018

voorzien van speciale belastingzegels. Voor de Belastingdienst brengt dit in verhouding hoge uitvoeringskosten met zich mee en voor de paar betrokken ondernemingen administratieve lasten. Reden voor het kabinet om de belasting op pruim- en snuiftabak af te schaffen. Deze afschaffing vindt per 1 januari 2013 plaats, tegelijk met de afschaffing van de in dezelfde wet opgenomen belasting op alcoholvrije dranken.

2.1.4. Afschaffen belasting op alcoholvrije dranken

Met betrekking tot alcoholvrije dranken is verbruiksbelasting verschuldigd als sprake is van mineraalwater, spuitwater en ander drinkwater alsmede over onder meer limonade, vruchtensap en groentesap of mengsels van water en vruchtensap die een bepaald percentage vruchtensap of vruchtenmoes bevatten. Voorts is verbruiksbelasting verschuldigd over onder meer concentraten en poeders, waarmee een alcoholvrije drank kan worden bereid. Uitgezonderd van de verbruiksbelasting zijn onder andere bepaalde uit melk en melkproducten bereide dranken. In de praktijk leidt de afbakening tot veel vragen en discussies. Bij vruchtensappen en groentesappen speelt ook de problematiek van de zogenoemde zelfpersers. Als iemand uit verse producten een drank perst, is verbruiksbelasting verschuldigd. Het vaststellen hiervan vereist onevenredig veel toezicht. Omdat de verbruiksbelasting een Nederlandse heffing is, valt het intracommunautaire vervoer van alcoholvrije dranken niet onder Europese controlebepalingen zoals wel het geval is bij vervoer van accijnsgoederen. Op grond van Europese regelgeving mogen er voor de verbruiksbelastinggoederen geen documenten verplicht worden gesteld ter controle op overbrengingen tussen lidstaten. Dit maakt het toezicht gecompliceerd, omdat fysieke controles aan de binnengrenzen niet meer zijn toegestaan. Vandaar het voorstel van het kabinet om de belasting op alcoholvrije dranken af te schaffen. Deze afschaffing vindt vanwege het budgettaire en koopkrachtbeeld per 1 januari 2013 plaats.

2.1.5. Afschaffen leidingwaterbelasting

De leidingwaterbelasting wordt geheven over de levering van leidingwater aan verbruikers. Concreet betekent dit dat circa 60 belastingplichtigen, met name leidingwaterbedrijven, met deze belasting te maken hebben. De belasting wordt door de leidingwaterbedrijven doorberekend aan hun afnemers. De belasting op leidingwater is op 1 januari 2000 ingevoerd ter vervanging van het ingevoerde algemene btw-tarief op de levering van water. Het algemene btw-tarief werd met invoering van de belasting op leidingwater vervangen door het verlaagde btw-tarief. De reden voor de keuze voor een afzonderlijke leidingwaterbelasting was dat de btw-wetgeving zich niet leende voor een gedifferentieerde aanpak, die binnen de Wet belasting op milieugrondslag wel mogelijk was in de vorm van een leidingwaterbelasting. Op die manier kon het gewenste zuinige gebruik van water wel worden gestimuleerd. De doelstelling om waterverbruik te verminderen wordt momenteel ook door de Europese commissie opgepakt. De Europese commissie is bezig met het opstellen van een richtlijn om het watergebruik in Europa met dertig procent te verminderen. Gelet daarop schaft het kabinet de leidingwaterbelasting af. Vanwege het budgettaire en koopkrachtbeeld vindt deze afschaffing per 1 januari 2013 plaats.

00018

2.1.6. Afschaffen verpakkingenbelasting

De verpakkingenbelasting is geïntroduceerd in 2008 en slaat neer bij ruim 4000 belastingplichtigen. De verpakkingenbelasting is sinds de introductie al een aantal keren vereenvoudigd. Verdere vereenvoudigingen binnen de huidige structuur lijken nauwelijks meer realiseerbaar. Uit de evaluatie van de verpakkingenbelasting blijkt dat deze heffing slechts zeer geringe milieueffecten heeft.[11]

Afschaffen van de verpakkingenbelasting hangt samen met de garanties die het bedrijfsleven zal moeten bieden dat er op grond van verplichtingen uit het Besluit verpakkingen een inzamelingssysteem voor verpakkingsafval blijft draaien en dat zij blijft voldoen aan de rapportageverplichtingen uit het Besluit verpakkingen en daartoe een alternatieve registratie opzet, inclusief financiering. Voor de rapportageverplichting wordt gestreefd naar een methode die zo weinig mogelijk administratieve lasten oplevert. Hierbij zal ook gekeken worden hoe andere landen deze verplichtingen invullen.

Verder is nog van belang dat het kabinet in 2013 de bijdrage aan het Afvalfonds schrapt dat momenteel wordt gevoed via de begroting van het ministerie van Infrastructuur en Milieu. Dit is vastgelegd in het Regeerakkoord. Bij de totstandkoming van de verpakkingenbelasting zijn destijds de bijdragen op grond van het verpakkingenbesluit en het Impulsprogramma Zwerfafval (in totaal € 115 mln. per jaar) in de verpakkingenbelasting geïntegreerd door de tarieven van de verpakkingenbelasting vast te stellen inclusief de bijdrage aan het afvalfonds. De begroting van het ministerie van VROM is destijds met eenzelfde bedrag (€ 115 mln.) verhoogd.

De staatssecretaris van I&M zal over het inzamelingssysteem en rapportageverplichting afspraken met het bedrijfsleven maken. Uiterlijk in het tweede kwartaal van 2012 zal de staatssecretaris van I&M daarover rapporteren. Aangezien in dit wetsvoorstel afschaffing per 1 januari 2013 geregeld wordt, zal het kabinet dit volgend jaar alleen in heroverweging nemen indien er geen overeenstemming bereikt wordt.

2.1.7. Afschaffen Eurovignet

Het Eurovignet is een belasting voor het gebruik van de snelweg door vrachtwagens zwaarder dan 12 ton en wordt geheven in Nederland, België, Luxemburg, Denemarken en Zweden. De belangrijkste elementen van de heffing, zoals het tarief, zijn vastgelegd in een verdrag.[12] Nederland heeft de heffing opgenomen in de Wet belasting op zware motorrijtuigen (BZM). In het verdrag is vastgelegd dat wanneer met betrekking tot een truck in één van de landen betaald is, deze zonder betaling ook toegang krijgt tot het wegennet van de andere landen. De heffing van het Eurovignet gaat gepaard met hoge uitvoeringskosten en administratieve lasten, terwijl de opbrengst naar verhouding bescheiden is. De opbrengst van het Eurovignet valt toe aan het desbetreffende land waar de belastingplichtige woonachtig is. De opbrengst van trucks van buiten de deelnemende landen wordt volgens een vaste sleutel verdeeld. Een externe serviceprovider organiseert voor de aangesloten landen de internationale verkoop van vignetten en beheert de

[11] De milieueffecten van de verpakkingenbelasting, CE Delft augustus 2010.
[12] Verdrag inzake de heffing van rechten voor het gebruik van bepaalde wegen door zware vrachtwagens, Stb. 1995, 563.

00018

centrale server waar alle verkopen worden geregistreerd. Nederland deelt in de kosten van deze provider.

Duitsland, dat aanvankelijk ook deelnam, is na invoering aldaar van de kilometerheffing voor vrachtwagens gestopt met het heffen van de belasting. Denemarken en de Belgische gewesten hebben aangekondigd respectievelijk in 2012 en in de loop van 2013 een kilometerheffing als alternatief voor het Eurovignet in te voeren. Wanneer verschillende landen uit het verdrag stappen, is het zeer de vraag of het samenwerkingsverband als zodanig blijft bestaan. Dat de toekomst van het Eurovignetverdrag onzeker is, blijkt ook uit het feit dat actualisatie van het verdrag steeds moeizamer gaat. Een eerder aangekondigde verhoging en verdere milieudifferentiatie van de tarieven in 2008 kon om die reden geen doorgang vinden.

Op basis van bovenstaande overwegingen is het kabinet voornemens de heffing van het gezamenlijke gebruiksrecht te staken en over te gaan tot intrekking van het Eurovignet per 1 januari 2013. De budgettaire derving door afschaffing van het Eurovignet die toe te rekenen aan de Nederlandse vervoersector wordt gedekt door een verhoging van de motorrijtuigenbelasting voor zware vrachtwagens. Zoals in de autobrief al staat vermeld is een gedeeltelijke dekking in de dieselaccijns ook denkbaar. Bij deze dekking zou echter ook een verlaging van de motorrijtuigenbelasting voor de andere voertuiggroepen horen, die de opbrengst van de verhoging van de dieselaccijns weer mitigeerde. Omwille van de eenvoud is dan ook gekozen voor verhoging van de motorrijtuigenbelasting voor de groep waarop de afschaffing van het Eurovignet effect heeft, de zware vrachtwagens. Deze verhoging wordt vormgegeven door een verhoging van de algemene tarieven met 122%, budgettaire opbrengst € 112 mln., en de introductie van een opslagpercentage voor trucks van de zogeheten Euroklasse 3, een uitstootnorm. Dit opslagpercentage van 20% gaat bestaan naast de reeds bestaande opslagen voor Euro 0, 90%, Euro 1, 75% en Euro 2, 60%. Met de vervoersector wordt nog overlegd over hoe de maatregel in de praktijk uitwerkt. Voor de introductie van de opslag voor Euro 3 wordt een stabiele budgettaire opbrengst ingeboekt, net zoals gebeurde bij de introductie van de eerdere opslagen voor de oudere euronormen. De oudere, Euro 0, 1, 2 en 3 , trucks verdwijnen van de weg en worden vervangen door nieuwere, bijvoorbeeld Euro 6-trucks. Bij gelijkblijvende wetgeving zal de opbrengst van de opslagen dan ook gestaag afnemen. Om dit effect tegen te gaan moet rekening worden gehouden met de vernieuwing van het wagenpark. In het wetsvoorstel Belastingplan 2013 zal nader op deze materie worden ingegaan.

2.2. Vennootschapsbelasting

Zoals het kabinet in de Fiscale agenda heeft aangekondigd, worden met ingang van 1 januari 2012 twee maatregelen op het gebied van de vennootschapsbelasting ingevoerd. Het gaat om een beperking van de excessieve renteaftrek door overnameholdings en de introductie van een objectvrijstelling voor vaste inrichtingen. Met deze maatregelen wordt een tweetal onevenwichtigheden in de vennootschapsbelasting aangepakt.

De renteaftrekbeperking voor overnameholdings gaat de excessieve renteaftrek na overnames van Nederlandse ondernemingen tegen. Hierdoor wordt de onevenredige financiering van bedrijven met

00018

vreemd vermogen ontmoedigd. De schuldenlast van het Nederlandse bedrijfsleven zal hierdoor dalen. Bij de vormgeving van de maatregel is rekening gehouden met het belang van bestendige wetgeving voor het vestigingsklimaat. Daarom kent deze aftrekbeperking een eerbiedigende werking voor bestaande situaties. De overnamerente wordt in aftrek beperkt indien het overnames betreft die op of na 1 januari 2012 plaatsvinden. Hierdoor worden bedrijven niet geraakt voor overnameschulden die in het verleden zijn aangegaan. Dergelijke overnames, zoals we die in het verleden hebben gezien, zullen echter in de toekomst niet meer ten laste van de schatkist kunnen worden gedaan.

Een objectvrijstelling voor vaste inrichtingen neemt het timingvoordeel van tijdelijke verliesimport weg dat thans bestaat als in het buitenland wordt geopereerd via een vaste inrichting in plaats van via een dochtervennootschap. Met deze maatregel wordt dan ook een vanuit fiscaal oogpunt evenwichtiger behandeling van vaste inrichtingen en deelnemingen bereikt.

De opbrengst van beide maatregelen zal worden aangewend voor de tijdelijke verlaging van de overdrachtsbelasting. Na 2012 wordt deze opbrengst ingezet om, zoals hiervoor al uiteengezet, enkele kleine belastingen af te schaffen.

Naast de hiervoor genoemde maatregelen bevat dit wetsvoorstel twee andere wijzigingen in de sfeer van de vennootschapsbelasting. In verband met het Europese recht vindt een aanpassing plaats van de buitenlandse belastingplicht van stichtingen en verenigingen en de buitenlandse aanmerkelijkbelangregeling.

Bij nota van wijziging zal een RDA in dit wetsvoorstel worden opgenomen. Hierop wordt aan het slot van dit hoofdstuk ingegaan.

2.2.1. Aftrekbeperking overnameholding

In dit wetsvoorstel zijn maatregelen opgenomen tegen overnameholdingconstructies. Dat is een constructie waarbij bijvoorbeeld een buitenlandse groep een Nederlandse bv overneemt en daarna verkoopt aan een door de groep opgerichte Nederlandse overnameholding die de koopsom schuldig blijft. Daarna wordt een fiscale eenheid gevormd tussen de overnameholding en de bv. De door de overnameholding betaalde rente over de schuldig gebleven koopsom kan dan binnen de fiscale eenheid worden verrekend met de winst van de bv. Daarmee verdwijnt de winst van de bv (grotendeels) uit de Nederlandse heffingsgrondslag. Hetzelfde effect kan worden bereikt met een juridische splitsing of juridische fusie. De in dit wetsvoorstel opgenomen bepalingen zorgen ervoor dat de rente over de overnameschuld niet de facto onbeperkt in aftrek kan komen op de winst van de overgenomen bv. Daarbij wordt de renteaftrek tot een bedrag van € 1.000.000 ongemoeid gelaten. Ook blijft de aftrek in stand voor zover na de overname sprake is van een gezonde financiering. De thans voorgestelde aftrekbeperking ligt in het verlengde van de tot en met 31 december 2006 geldende bepalingen tegen overnameholdingconstructies. Die oude bepalingen zijn per 1 januari 2007 afgeschaft vanwege de stroomlijning van de renteaftrekbeperkingen in het kader van de wet "Werken aan winst" (Stb. 2006, 631). Inmiddels is echter gebleken dat een

00018

specifieke maatregel tegen overnameholdingconstructies toch niet gemist kan worden. De in dit wetsvoorstel opgenomen bepalingen voorzien daarin.

2.2.2. Objectvrijstelling vaste inrichting

Op dit moment kunnen internationaal opererende ondernemingen de verliezen van hun buitenlandse vaste inrichtingen[13] verrekenen met hun Nederlandse winst in het jaar waarin het verlies wordt geleden. Negatieve ontwikkelingen in het buitenland raken hierdoor direct de Nederlandse belastingopbrengst. Als de vaste inrichting in latere jaren weer winst behaalt, wordt deze verliesverrekening als het ware teruggenomen. Het terugnemen van verliezen kan echter, bijvoorbeeld door het omzetten van een vaste inrichting in een dochter, voor onbepaalde tijd worden uitgesteld. Bij (buitenlandse) deelnemingen komen verliezen niet direct in mindering op de Nederlandse winst. Pas bij liquidatie kan een resterend liquidatieverlies in aanmerking worden genomen. Door invoering van een objectvrijstelling wordt de fiscale behandeling van buitenlandse vaste inrichtingen meer gelijkgetrokken met de behandeling van deelnemingen.
Gekozen is om de gehele regeling op te nemen in de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (Wet Vpb 1969). Dit heeft tot gevolg dat het gedeelte van het Besluit voorkoming dubbele belasting 2001 (Bvdb 2001) dat betrekking heeft op de vennootschapsbelasting grotendeels kan vervallen, evenals de regeling in de Wet Vpb 1969 die ziet op de omzetting van een vaste inrichting in een deelneming.

Bij invoering van de objectvrijstelling voor buitenlandse ondernemingswinsten worden zowel de positieve als de negatieve resultaten van de buitenlandse vaste inrichting uit de wereldwinst geëlimineerd. Het is hierbij niet relevant of de voordelen in het land van de vaste inrichting in de belastingheffing worden betrokken. De onderworpenheidseis voor de voorkoming van dubbele belasting met betrekking tot winsten van actieve vaste inrichtingen komt te vervallen. Doordat de voordelen uit een buitenlandse vaste inrichting uit de wereldwinst worden geëlimineerd, komen verliezen van buitenlandse vaste inrichtingen in beginsel niet meer ten laste van de Nederlandse winst. Mede in verband met het Europese recht worden verliezen van buitenlandse vaste inrichtingen die definitief zijn bij staking van de activiteiten of overdracht ervan aan een derde wel in aftrek toegelaten.

Net als bij de deelnemingsvrijstelling zal een regeling gelden om constructies via laagbelastende landen tegen te gaan. Dit om te voorkomen dat de voordelen uit mobiel kapitaal dat in laagbelastende landen is ondergebracht, via de Nederlandse objectvrijstelling belastingvrij worden genoten. De regeling houdt in dat voor voordelen uit zogenoemde passieve vaste inrichtingen in laagbelastende landen de objectvrijstelling niet geldt. In plaats daarvan wordt voor positieve voordelen verrekening gegeven. Negatieve voordelen worden beperkt in aanmerking genomen. Deze systematiek sluit aan op die van de deelnemingsverrekening. Een soortgelijke uitzondering is op dit moment opgenomen in het Bvdb 2001 en in de meest recent afgesloten belastingverdragen.

[13] In het algemeen deel van de memorie van toelichting wordt de term buitenlandse vaste inrichtingen gebruikt. De voorgestelde objectvrijstelling voor buitenlandse ondernemingswinsten ziet echter op de winst uit een andere staat. Dit is een ruimer begrip dan alleen de resultaten van buitenlandse vaste inrichtingen.

00018

Tijdens het algemeen overleg van 14 januari 2010 is toegezegd[14] te bezien wat de impact van een objectvrijstelling voor vaste inrichtingen zou kunnen zijn op de positie van bedrijven in de grensstreek ten opzichte van hun concurrenten in België en Duitsland die in Nederland opereren via een vaste inrichting.

In België worden de winsten van een Nederlandse vaste inrichting, net als in de omgekeerde situatie, vrijgesteld. Een Belgische belastingplichtige met een vaste inrichting in Nederland kan de verliezen uit die vaste inrichting ten laste van zijn Belgische belastinggrondslag brengen zolang hij aannemelijk kan maken dat dit verlies niet in Nederland met winst is verrekend. De invoering van een objectvrijstelling betekent op dit punt een beperkte verslechtering van de concurrentiepositie van Nederlandse bedrijven met een vaste inrichting in België ten opzichte van vergelijkbare Belgische bedrijven met een vaste inrichting in Nederland.

Duitsland stelt in relatie met verdragslanden, waaronder uiteraard Nederland, zowel winsten als verliezen van een vaste inrichting vrij. Dat komt dus overeen met het voorgestelde systeem, inclusief de Europeesrechtelijk noodzakelijke uitzonderingen. Dat betekent dat Nederlandse bedrijven met een vaste inrichting in Duitsland op dit punt niet op achterstand komen te staan ten opzichte van vergelijkbare Duitse bedrijven met een vaste inrichting in Nederland.

2.2.3. Buitenlandse belastingplicht stichtingen en verenigingen

In het buitenland gevestigde lichamen zijn in Nederland belastingplichtig voor de vennootschapsbelasting voor zover zij Nederlands inkomen genieten. Zij zijn "buitenlands belastingplichtig". Deze buitenlandse belastingplicht wordt voor bepaalde buitenlandse lichamen aangepast. De aanpassing betreft in het buitenland gevestigde lichamen die naar buitenlands recht zijn opgericht en vergelijkbaar zijn met naar Nederlands recht opgerichte verenigingen of stichtingen of die een kerkgenootschap zijn. Deze buitenlandse lichamen worden door de wetswijziging voortaan slechts in de vennootschapsbelasting betrokken voor zover zij een onderneming drijven. Daarmee wordt de buitenlandse belastingplicht van deze lichamen in lijn gebracht met de beperkte belastingplicht voor Nederlandse verenigingen, Nederlandse stichtingen en kerkgenootschappen. De Europese Commissie heeft verzocht om deze aanpassing.[15] Met de wijziging wordt de eventuele twijfel over verenigbaarheid van de bepaling met het EU-recht weggenomen. De aanpassing betreft grotendeels codificatie van bestaand beleid.[16]

2.2.4. Buitenlandse aanmerkelijkbelangregeling

Een in het buitenland gevestigd lichaam dat een aanmerkelijk belang heeft in een Nederlandse vennootschap wordt in bepaalde gevallen voor de dividenden uit en de vervreemdingsvoordelen op de aandelen in die vennootschap in de vennootschapsbelastingheffing betrokken (buitenlandse AB-regeling). Deze heffing geldt alleen indien het aanmerkelijk belang niet behoort tot het ondernemingsvermogen van het in het buitenland gevestigde lichaam. Over de verenigbaarheid van de buitenlandse AB-regeling met het EU-recht zijn vragen gerezen omdat in puur Nederlandse

[14] Kamerstukken II 2009/10, 31 369, nr. 10, blz. 27.
[15] IP/10/1252.
[16] Beleidsbesluit van 5 januari 2006, nr. IFZ2005-784M, BNB 2006/141.

00018

verhoudingen veelal niet wordt geheven, bijvoorbeeld omdat de deelnemingsvrijstelling kan worden toegepast. Tijdens de behandeling van de Wet werken aan winst is reeds het voornemen geuit de buitenlandse AB-regeling op dit punt aan te passen.[17] Inmiddels heeft ook de Europese Commissie hierom verzocht.[18]

Het geheel afschaffen van de buitenlandse AB-regeling, zoals wel wordt bepleit, acht het kabinet niet wenselijk. Hoewel de regeling de facto slechts in zeer beperkte mate wordt toegepast, vervult deze in de praktijk een belangrijke rol bij het tegengaan van kunstmatige constructies met als doel de heffing van inkomsten- of dividendbelasting te ontgaan. Daarom wordt voorgesteld om dit anti-ontgaanskarakter meer expliciet in de tekst van de regeling tot uitdrukking te brengen. Het treffen van gerichte anti-misbruikbepalingen is EU-rechtelijk toegestaan. Daartoe wordt aan de buitenlandse AB-regeling als additionele voorwaarde toegevoegd dat het aanmerkelijk belang door het buitenlandse lichaam moet worden gehouden met als voornaamste doel of een van de voornaamste doelen het ontgaan van Nederlandse inkomsten- of dividendbelasting bij een ander. Met betrekking tot die ander kan worden gedacht aan een of meer van de (directe of indirecte) aandeelhouders van het in het buitenland gevestigde lichaam. De voorwaarde dat het aanmerkelijk belang niet tot het ondernemingsvermogen van dat in het buitenland gevestigde lichaam behoort, blijft hierbij gehandhaafd. Voor de situatie waarin het aanmerkelijk belang tot het ondernemingsvermogen van het buitenlandse lichaam behoort, wijzigt er dus niets. Met de voorgestelde gerichtere toepassing van de buitenlandse AB-regeling zijn dan ook geen wijzigingen beoogd ten opzichte van de huidige uitvoeringspraktijk. Wordt het aanmerkelijk belang door het buitenlandse lichaam, buiten ondernemingsverband, alleen gehouden om heffing van dividendbelasting te ontgaan (en dus niet mede om inkomstenbelasting te ontgaan), dan zal de vennootschapsbelastingheffing verder worden gesteld op 15% over de ontvangen dividenduitdelingen. Aldus wordt ook in deze situatie meer aansluiting bereikt tussen de heffing van vennootschapsbelasting en de belasting die wordt ontgaan.

Daarnaast wordt een flankerende maatregel in de Wet op de dividendbelasting 1965 (Wet DB 1965) voorgesteld. Op grond van deze anti-misbruikmaatregel wordt een coöperatie, die direct of indirect aandelen houdt met als doel de heffing van Nederlandse dividendbelasting of buitenlandse belasting bij een ander te ontgaan, inhoudingsplichtige voor de dividendbelasting. Thans zijn coöperaties in beginsel niet als inhoudingsplichtigen voor de dividendbelasting aangewezen. Als algemene regel blijft dit zo. Alleen voor ontgaansstructuren wordt een uitzondering gemaakt. Met deze maatregel wordt voorkomen dat om fiscale redenen coöperaties zonder reële betekenis worden tussengeschoven om belasting te ontgaan. Overeenkomstig de buitenlandse AB-regeling wordt de inhoudingsplicht in beginsel beperkt tot uitdelingen aan leden waarbij het lidmaatschapsrecht niet tot een ondernemingsvermogen behoort. Leden waarbij het lidmaatschapsrecht wel tot het vermogen van een onderneming behoort, zijn slechts belastingplichtig naar evenredigheid voor zover anders een latente dividendbelastingclaim die ziet op de zuivere winst van de Nederlandse vennootschap verloren zou gaan. Om in de geschetste situaties effectief van de leden dividendbelasting te kunnen heffen, wordt ter zake de inhoudingsvrijstelling uitgesloten. In dat kader past het ook om in die situaties bij de leden de

[17] Kamerstukken II 2005/06, 30 572, nr. 8, blz. 71.
[18] IP/10/1252.

00018

ingehouden dividendbelasting uit te zonderen als verrekenbare voorheffing in de Wet Vpb 1969, tenzij het dividend bij het desbetreffende lid deel uitmaakt van zijn Nederlandse inkomen.

2.2.5. Bestedingsreserve

De herbestedingsreserve voor lichamen met een algemeen maatschappelijk of sociaal belang, stamt uit 2001. De achtergrond van deze bepaling is dat professionele culturele instellingen zoals toneelgezelschappen, orkesten en musea en andere stichtingen of verenigingen waarbij een algemeen maatschappelijk of sociaal belang op de voorgrond staat, zoals scouting, dorpshuizen, amateur sportverenigingen en toneelverenigingen, ongewild tegen belastingheffing op zouden lopen. Hiervan zou sprake kunnen zijn wanneer overschotten in het ene jaar worden behaald, terwijl die geoormerkt zijn voor specifieke investeringen in een volgend jaar. Daarbij kan gedacht worden aan de aanschaf van nieuwe instrumenten, een aanbouw, een tentoonstelling of een toernooi. In de praktijk wordt door genoemde doelgroepen niet veel gebruik gemaakt van de herbestedingsreserve. De faciliteit wordt in de praktijk wel gebruikt door instellingen in de kinderopvang.

Met de in dit wetsvoorstel opgenomen wijzigingen wordt de herbestedingsreserve meer toegespitst op de doelgroepen waarvoor deze is bedoeld. Dit gebeurt door duidelijker te omschrijven welke organisaties en instellingen de regeling kunnen toepassen. Gevolg hiervan is dat de kinderopvang niet langer meer van de faciliteit gebruik kan maken. Daarnaast wordt de toepassing van de regeling aantrekkelijker gemaakt voor uitgaven die een langere investerings- of voorbereidingstijd hebben, door de termijn van reserveren te verruimen van drie naar vijf jaar. Als gevolg van bezuinigingen zullen met name culturele instellingen de komende jaren steeds meer in eigen middelen moeten gaan voorzien. Deze instellingen zullen gerealiseerde winsten aan deze reserve kunnen doteren mits aan alle voorwaarden wordt voldaan. Dit leidt feitelijk tot uitstel van belastingheffing. In geval de reserve conform wordt aangewend leidt dit tot afstel van belastingheffing.

Voorts wordt de term herbestedingsreserve veranderd in bestedingsreserve omdat deze juist is bedoeld voor nieuwe investeringen.

De bestedingsreserve is bedoeld voor projecten en bedrijfsmiddelen die binnen de onderneming worden aangewend. Hieronder vallen niet aan derden ter beschikking gestelde onroerende zaken.

2.2.6. Research & development aftrek

Innovatie is een bron voor duurzame economische groei en levert een belangrijke bijdrage aan de versterking van het concurrentievermogen van Nederland. Bovendien is innovatie van grote betekenis voor de arbeidsproductiviteit en welvaart. Omdat van belang is dat Nederland ook in de toekomst aantrekkelijk blijft voor bedrijven om Research en Development (R&D) uit te voeren, introduceert het kabinet een Research & Development Aftrek (RDA). De RDA behelst een nieuwe generieke fiscale faciliteit die tot doel heeft de directe kosten van R&D, niet zijnde loonkosten, te verlagen.

00018

Omdat de R&D loonkosten reeds worden gefacilieerd via de afdrachtvermindering voor speur- en ontwikkelingswerk (S&O-afdrachtvermindering) is de RDA gericht op het faciliteren van de niet-loonkosten die betrekking hebben op R&D. Met de combinatie van de RDA en de S&O-afdrachtvermindering creëert Nederland een sterk en compleet pakket van fiscale middelen om innovatieve activiteiten van bedrijven in Nederland te stimuleren.

Het kabinet wil al in 2012 een eerste betekenisvolle stap zetten met de RDA. De RDA wordt structureel gefinancierd uit het omzetten van specifieke subsidies, met name voor innovatie. Daarnaast is binnen het totale lastenbeeld ruimte gevonden om de RDA versneld op te bouwen. Hiervoor is in 2012 € 250 mln. beschikbaar. Het structurele bedrag van € 500 mln. is beschikbaar vanaf 2014. Het kabinet geeft hiermee uitvoering aan de in het Regeerakkoord aangekondigde verschuiving van specifiek naar generiek beleid. Tevens komt het kabinet hiermee tegemoet aan het advies van de topteams om deze subsidiegelden aan te wenden voor een fiscale regeling, gericht op de exploitatie- en investeringskosten van R&D. Zoals aangegeven in de reactie op de adviezen van de topteams[19] moet de RDA EU-proof zijn. Daarnaast zal aandacht worden besteed aan de budgettaire aspecten, de uitvoerbaarheid en de effectiviteit. Omdat de uitwerking van de RDA op dit moment nog niet is afgerond zal de regeling bij separate nota van wijziging in dit wetsvoorstel worden opgenomen.

Innovatie-envelop 2013
Vanaf 2013 is een structureel budget van € 100 mln. beschikbaar voor aanvullend innovatiebeleid. Deze envelop voorziet in middelen voor een RDA+, een kenniswerkersmobiliteitsregeling en een mogelijke verhoging van de S&O-afdrachtvermindering.

De RDA+ bestaat uit een extra aftrekpost in de vennootschapsbelasting voor de bijdrage van bedrijven aan privaat-publieke topinstituten (PTI's) op het gebied van innovatie. De ambitie van het kabinet is dat in 2015 circa € 500 mln. omgaat in deze PTI's, waarvan ten minste 40% wordt gefinancierd door bedrijven. De kenniswerkersmobiliteitsregeling is een fiscale stimulering van de mobiliteit van kenniswerkers tussen publieke en private instellingen. De uitgangspunten die geformuleerd zijn voor de vormgeving van de RDA, EU aspecten, inpassing in de Fiscale Agenda, uitvoerbaarheid, effectiviteit en budgettaire beheersbaarheid, zijn ook van toepassing op de RDA+ en de kenniswerkersmobiliteitsregeling.

De verdere contouren van de exacte besteding van de innovatie envelop wordt voor het eind van het jaar in een brief aan uw Kamer geschetst. Definitieve invulling van de envelop vindt plaats na de evaluatie van de S&O-afdrachtvermindering in februari 2012, zodat de resultaten hiervan meegenomen kunnen worden in de besluitvorming. De maatregelen zullen opgenomen worden in het Belastingplan 2013.

[19] Kamerstukken II, 2010/11, 32 63, nr. 14.7.

00018

3. Maatregelen Regeerakkoord

3.1. Zelfstandigenaftrek

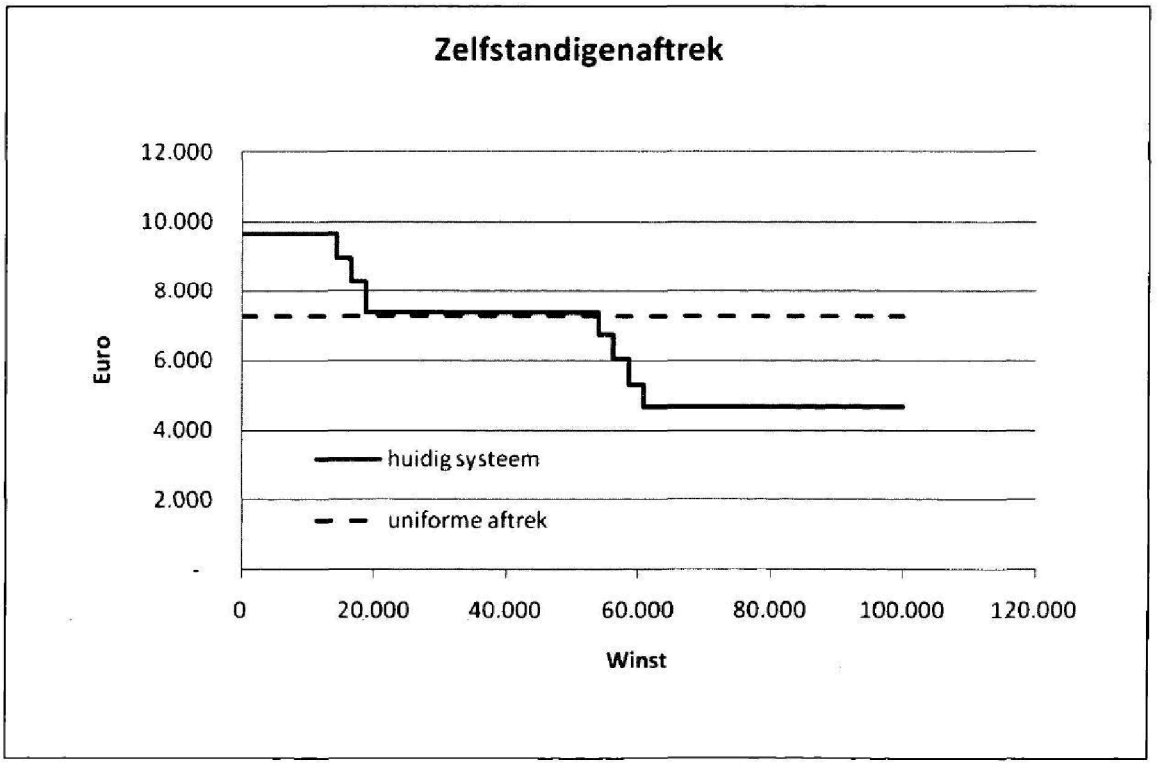
Inleiding

Ondernemers met de ambitie om door te groeien verdienen een steuntje in de rug. Daarnaast moet de belastingheffing van ondernemers evenwichtig zijn. Tot slot moeten ondernemers meer duidelijkheid krijgen over hun fiscale positie. Het kabinet wil in 2012 een betekenisvolle stap zetten om deze doelstellingen te bereiken. De zelfstandigenaftrek wordt daarom geüniformeerd op één vast bedrag van € 7280 en zal niet langer aflopen bij oplopende winst. Het uniforme bedrag zal niet worden geïndexeerd. Daarmee wordt de belemmerende marginale druk van de zelfstandigenaftrek tot nul terug gebracht en winstgevend ondernemen verder bevorderd. Deze maatregel is reeds aangekondigd in de Fiscale agenda.

Stimuleren winst

Het kabinet wil winst maken belonen. De zelfstandigenaftrek is nu heel hoog bij lage winsten en loopt stapsgewijs af als de winst toeneemt (zie grafiek 1).

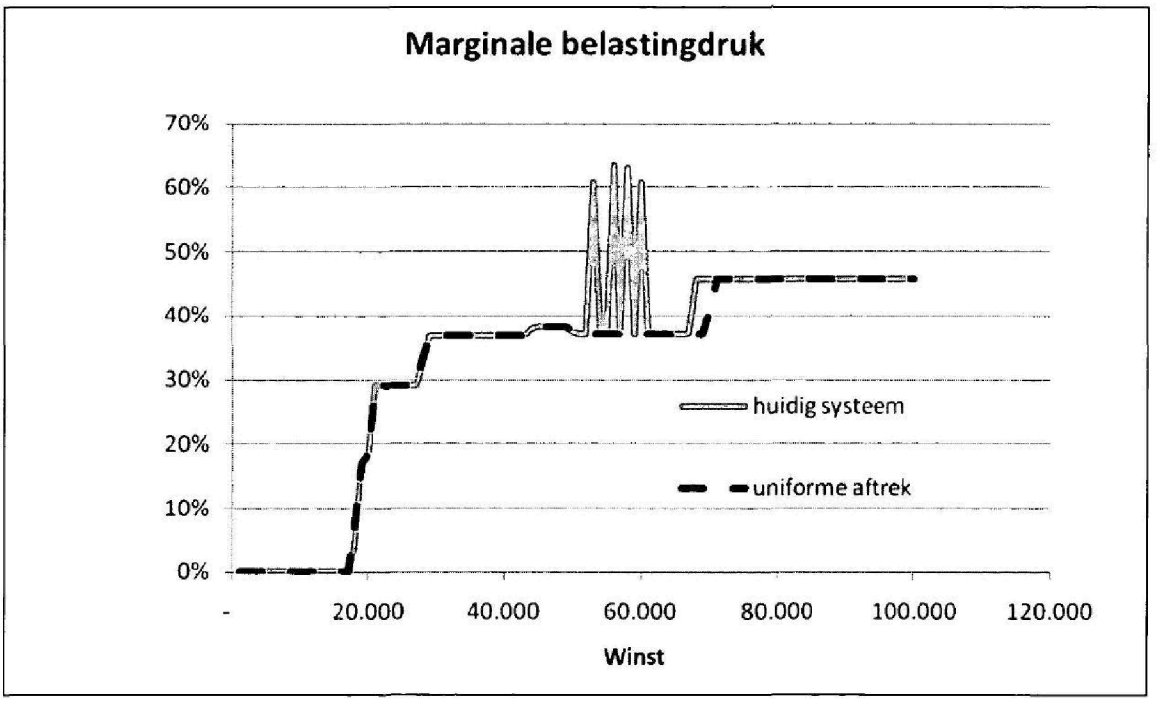
Grafiek 1: Verloop van de zelfstandigenaftrek vergeleken met een uniforme aftrek.



Deze vormgeving van de zelfstandigenaftrek kan leiden tot een hoge marginale druk (zie grafiek 2), waardoor de ondernemer maar weinig overhoudt van de extra winst die hij maakt. Doorgroei wordt hierdoor ontmoedigd. Dit is een onwenselijk effect. Het kabinet is van mening dat ondernemers juist gestimuleerd zouden moeten worden om een succes te maken van hun

onderneming. Des te meer nu belangrijke maatschappelijke baten van ondernemerschap, zoals het creëren van werkgelegenheid en innovatie, vooral worden gegenereerd door snelgroeiende ondernemers. Naast het versterken van de werkgelegenheid en innovatiekracht, vergroten zij ook de economische dynamiek en houden zij zittende bedrijven scherp. Er zijn veel ondernemers in Nederland, maar het aandeel (snel)groeiende bedrijven in Nederland is nog relatief laag. Doorgroei moet dus worden gestimuleerd. [20] Daarom heeft het kabinet in het Regeerakkoord opgenomen dat de belemmerende marginale druk (de "straf" op groei) uit de zelfstandigenaftrek wordt weggenomen. Dit wordt bereikt door de zelfstandigenaftrek vorm te geven als één vast bedrag.

Grafiek 2: marginale belastingdruk voor IB-ondernemers



Evenwichtiger fiscale behandeling

Voorts wordt de belastingheffing van ondernemers evenwichtiger. Het kabinet is van mening dat er goede redenen zijn om het inkomen van ondernemers lager te belasten dan het inkomen van andere belastingplichtigen, zoals werknemers. Een ondernemer moet een deel van zijn inkomen aanwenden voor investeringen en reserveringen. Een andere reden is het stimuleren van ondernemerschap. Ondernemerschap kan immers positieve maatschappelijke baten genereren zoals extra werkgelegenheid en innovatie. Tegelijkertijd ziet het kabinet dat er, met name bij de lagere inkomens, in de loop der jaren een aanzienlijk verschil in belastingheffing ten opzichte van het inkomen van werknemers is ontstaan. De eerste hoge schijf van de zelfstandigenaftrek bedraagt op dit moment bijna € 9500. Daarnaast geldt een MKB-winstvrijstelling van 12%. Door de werking van de zelfstandigenaftrek en de MKB-winstvrijstelling betaalt een IB-ondernemer die aan het urencriterium voldoet pas belasting vanaf een inkomen van circa € 18.500. Een werknemer

[20] Zie M. van Praag, "Fiscaal bevorderen van groei en innovatie via de DGA?", Essay voor de Studiecommissie Belastingstelsel (Van Weeghel) over ondernemerschap en fiscaliteit, januari 2010, Henrekson en Johanssen, 2009, Acs, 2008 resp. ACE, Entrepreneurship Update 7, 2009. Zie ook CPB Notitie aan de Studiecommissie Belastingherziening, "Budgettaire, koopkracht- en economische effecten van belastinghervormingen", nr. 2010/17, 31 maart 2010.

00018

betaalt belasting vanaf een inkomen van circa € 6250. Daar komt bij dat de zelfstandigenaftrek[21] het toetsinkomen voor de toeslagen en de inkomensafhankelijke bijdrage Zorgverzekeringswet (IAB ZVW) verlaagt. Het gevolg is dat vooral aan de onderkant van de arbeidsmarkt een grote fiscale stimulans is ontstaan om arbeidsinkomen te realiseren als zelfstandige in plaats van als werknemer (aanzuigende werking). In combinatie met de "straf" op groei is er nu een onevenredige stimulering van weinig winstgevende ondernemersactiviteiten. Terwijl vanuit economisch perspectief stimulansen zich juist moeten richten op snelgroeiende en innoverende ondernemingen (zie hiervoor). Doordat het maximum van de zelfstandigenaftrek wordt afgevlakt en de zelfstandigenaftrek niet langer wordt geïndexeerd, wordt de genoemde aanzuigende werking minder groot. De zeer sterke gerichtheid van de huidige aftrek op weinig winstgevend ondernemerschap wordt verminderd en winstgevend ondernemerschap wordt door de uniformering meer gestimuleerd.

Meer duidelijkheid voor de ondernemer

Ondernemers krijgen voortaan van te voren zekerheid over de hoogte van de zelfstandigenaftrek. Nu is die hoogte afhankelijk van de hoogte van de jaarwinst en de daarbij behorende schijf van de tabel van de zelfstandigenaftrek. Dit is pas na afloop van het kalenderjaar bekend als de boeken zijn opgemaakt. Doordat de zelfstandigenaftrek één vast bedrag wordt, weten ondernemers beter waar zij aan toe zijn.

Gevolgen voor ondernemers

Als de zelfstandigenaftrek in 2012 geïndexeerd zou worden, zou hij maximaal € 9645 bedragen bij winsten lager dan € 14.285 en minimaal € 4680 bij winsten vanaf € 60.830. Een groot aantal ondernemers valt op dit moment in de tweede lange schijf voor winsten tussen de € 18.885 en € 53.975 (de vierde schijf in de tabel). De aftrek in deze schijf bedraagt bij ongewijzigd beleid € 7390. De vaste zelfstandigenaftrek van € 7280 ligt dicht bij dit laatste bedrag. Het effect op de winst na aftrek van belasting en IAB ZVW voor alleenstaande ondernemers van de uniformering van de zelfstandigenaftrek is weergegeven in grafiek 3. Daarin is tevens het effect weergegeven van de verlaging van de inkomensafhankelijke zorgpremie en de verhoging van de premiegrens welke onderdeel is van het koopkrachtpakket.

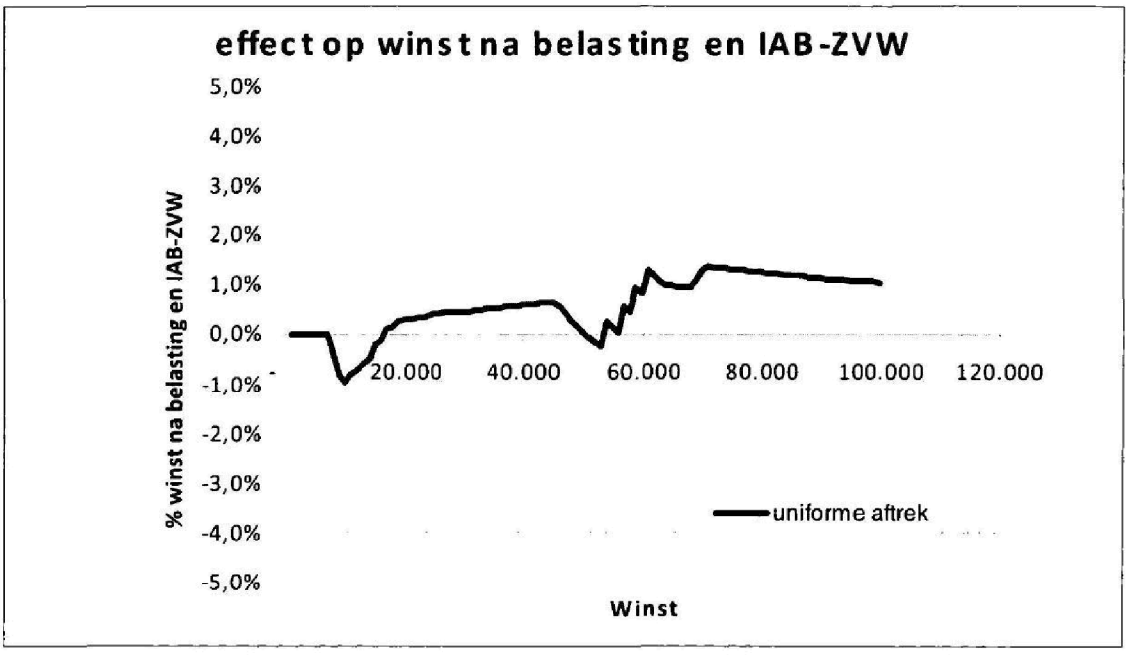
Voor ondernemers met een winst, lager dan € 7280 blijft de belastbare winst gelijk aan nul. Zij gaan dus niet meer belasting betalen. Bij winsten tussen € 7280 en € 9645 was de belastbare winst gelijk aan nul. Dat verandert door de uniformering. Door de stijging van de belastbare winst moet er meer inkomensafhankelijke zorgpremie betaald worden. Als er geen andere inkomsten zijn en geen heffingskorting wordt uitbetaald, valt de te betalen belasting weg tegen de heffingskortingen en wordt er niet meer belasting betaald. Bij winsten tussen € 9645 en € 18.855 daalt de zelfstandigenaftrek, maar er wordt bij afwezigheid van ander inkomen nog steeds geen belasting betaald. Het enige effect is dat over een groter deel van het inkomen zorgpremie betaalt moet worden. Bij winsten tussen € 18.855 en € 53.975 daalt de zelfstandigenaftrek met € 110. Ondernemers in dit traject profiteren van de verlaging van de zorgpremie. Vanaf winsten van ca. € 45.000 voelen ondernemers het effect van de verhoging van de premiegrens. Bij winsten boven

[21] Evenals de andere fiscale faciliteiten voor ondernemers, zoals de MKB-winstvrijstelling.

00018

de € 53.975 gaat de zelfstandigenaftrek omhoog en ontstaan dus positieve inkomenseffecten. Omdat de zelfstandigenaftrek afnam bij toenemende winst, wordt het effect van de uniformering groter bij toenemende winst. Bij een winst van ca. € 64.000 wordt voor ondernemers het hoogste box 1-tarief bereikt. Boven die winst blijft het absolute voordeel gelijk, maar daalt het voordeel als percentage van het inkomen bij stijgende winst.

Grafiek 3 Effect op winst na belasting en IAB ZVW van uniformering van de zelfstandigenaftrek op € 7280 voor ondernemers zonder neveninkomsten en zonder belastingbetalende partner.



In deze grafiek is geen rekening gehouden met de doorwerking via uitbetaling van de algemene heffingskorting en eventueel via toeslagen. Indien ondernemers de heffingskorting in het huidige stelsel uitbetaald krijgen omdat hun partner voldoende belasting betaalt, krijgen zij mogelijk minder heffingskorting uitbetaald na uniformering van de zelfstandigenaftrek. Het betreft hier ongeveer 7% van alle ondernemers.[22] Dit effect kan oplopen tot € 800. Dit moet gezien worden in relatie tot het totale huishoudinkomen waarin ook het inkomen van de partner moet worden betrokken.

Daarnaast kan er sprake zijn van een doorwerking naar de toeslagen. De zelfstandigenaftrek werkt via de belastbare winst door in het verzamelinkomen. Daardoor ontvangen ondernemers meer toeslagen dan werknemers met een vergelijkbaar inkomen. Als de zelfstandigenaftrek lager wordt, neemt het verzamelinkomen toe. Daardoor kunnen de toeslagen afnemen, ook als de heffingskortingen ervoor zorgen dat er nog steeds geen belasting hoeft te worden betaald over de winst. De omvang van de toeslagen is echter van meer factoren afhankelijk dan alleen het verzamelinkomen. De hoogte van de huur, het al dan niet hebben van kinderen en de leeftijd van deze kinderen zijn mede bepalend. Het is derhalve moeilijk een algemeen beeld te krijgen van eventuele inkomenseffecten door lagere toeslagen. Alle toeslagen hebben een zogenoemd

[22] Ondernemers met een winst tussen € 5000 en € 20.000 die meer dan € 100 heffingskortingen krijgen uitbetaald.

00018

afbouwtraject, een inkomenstraject waar de toeslag afneemt bij oplopend inkomen. Als de toename van het verzamelinkomen door lagere zelfstandigenaftrek plaatsvindt in dat afbouwtraject zal de toeslag verminderen. Bij alleenstaande ondernemers bevindt het afbouwtraject van de zorgtoeslag en huurtoeslag (bij bepaalde huren) zich bij winsten boven de € 18.855. Daar is het effect van de uniformering van de zelfstandigenaftrek klein en dus ook het effect op de toeslagen. Als de ondernemer of zijn partner een substantieel ander inkomen in box 1 heeft, kan het afbouwtraject naar lagere winstniveau's schuiven. Daar is de afname van de zelfstandigenaftrek substantieel en kunnen effecten optreden die oplopen tot enige honderden euro's per jaar.

Negatieve inkomenseffecten treden dus met name op bij ondernemers in wier huishouden naast de onderneming nog een substantiële inkomensbron aanwezig is. Dit zijn ondernemers die de heffingskorting krijgen uitbetaald omdat de partner voldoende belasting betaalt en ondernemers die naast een lage winst nog ander inkomen in box 1 hebben. Zij zijn niet volledig afhankelijk van het inkomen uit de weinig winstgevende onderneming. Opgemerkt wordt dat de uitbetaling van de algemene heffingskorting op termijn zal verdwijnen. Voor ondernemers die de heffingskorting krijgen uitbetaald omdat de partner voldoende belasting betaalt, betreft het dus een tijdelijk nadeel ten opzichte van de huidige situatie. Voorts moet worden bedacht dat een ondernemer niet elk jaar dezelfde winst maakt. Kenmerkend voor winsten is dat deze fluctueren. Een ondernemer die er volgens de inkomensplaatjes in 2012 op achteruitgaat, kan in werkelijkheid vanwege een stijging van de winst ten opzichte van 2011 juist voordeel ondervinden.

De omvang en verdeling van de inkomenseffecten volgen direct uit de doelstelling om winstgevend ondernemerschap te bevorderen en moeten dus gezien worden als een correctie op de huidige zeer sterke focus van de zelfstandigenaftrek op weinig winstgevende ondernemersactiviteiten. Bovendien betekenen deze effecten dat de fiscale behandeling van ondernemers ten opzichte van werknemers evenwichtiger wordt, mede gelet op het feit dat de doorwerking van de zelfstandigenaftrek naar inkomensafhankelijke regelingen kleiner wordt. Voor de inkomenseffecten wordt verder verwezen naar het verslag van het nader schriftelijk overleg over de Fiscale agenda.[23]

Verkenning winstbox

In het Regeerakkoord is opgenomen dat er een nieuwe, geïntegreerde ondernemersfaciliteit komt op basis van de bestaande fiscale faciliteiten, welke gericht zal zijn op het bevorderen van winstgevend ondernemerschap en de belemmerende marginale druk uit de zelfstandigenaftrek zal wegnemen. Met het in dit wetsvoorstel opgenomen voorstel wordt de belemmerende marginale druk uit de zelfstandigenaftrek weggenomen en wordt het accent meer gelegd op het bevorderen van winstgevend ondernemerschap. Als mogelijke vervolgstap wil het kabinet, zoals aangegeven in de Fiscale agenda, de mogelijkheden van een winstbox onderzoeken. Ondernemersfaciliteiten kunnen daarbij opgaan in een lager en meer proportioneel tarief voor winst, waardoor de belastingheffing over de winst eenvoudiger en transparanter kan worden. Een winstbox betekent een ingrijpende wijziging van het stelsel van de Wet inkomstenbelasting 2001 (Wet IB 2001) en vergt dan ook nader onderzoek. Daarom heeft het kabinet een verkenning aangekondigd naar de winstbox.

[23] Kamerstukken II 2010/11, 32 740, nr. 7.

00018

3.2. Kindregelingen

In het Regeer- en het Gedoogakkoord is een aantal aanpassingen binnen het stelsel van kindregelingen opgenomen. Deze aanpassingen leveren een bijdrage aan het gezond maken van de overheidsfinanciën. In de brief van 6 juni 2011 van de minister van Sociale Zaken en Werkgelegenheid[24] heeft het kabinet zijn integrale beschouwing op het stelsel van kindregelingen gepresenteerd. In dit wetsvoorstel is een nadere uitwerking van de fiscale maatregelen uit die brief opgenomen. Onderstaande tabel biedt een overzicht van de maatregelen.

Tabel 1 kindregelingen in het Regeer- en het Gedoogakkoord (RA/GA) en in het Belastingplan 2012

Instrument	RA/GA	BP2012
Aftrek levensonderhoud kinderen	Beperken van jonger dan 30 jaar tot jonger dan 21 jaar	Beperken van jonger dan 30 jaar tot jonger dan 21 jaar
Inkomensafhankelijke deel alleenstaande-ouderkorting	Leeftijdsgrens jongste kind van jonger dan 16 jaar naar jonger dan 12 jaar	Leeftijdsgrens jongste kind blijft jonger dan 16 jaar
Niet-inkomensafhankelijke deel alleenstaande-ouderkorting	Leeftijdsgrens jongste kind van jonger dan 27 jaar naar jonger dan 12 jaar	Leeftijdsgrens jongste kind van jonger dan 27 naar jonger dan 18 jaar
Schrappen uitzonderingen OAHK (cohorten 63-72 en gezinnen met jonge kinderen)	In één keer in 2012	Geleidelijk 2012-2014
Kindertoeslag heffingvrije vermogen in box 3		Wordt afgeschaft
Inkomensafhankelijke combinatiekorting		Wordt verbeterd
Weekenduitgaven voor gehandicapten		Leeftijdsgrens van 27 jaar en ouder verruimd naar 21 jaar en ouder

Conform het Regeer- en het Gedoogakkoord wordt in de inkomstenbelasting de aftrek uitgaven voor levensonderhoud van kinderen waarvoor geen kinderbijslag of studiefinanciering wordt genoten, versoberd. De leeftijdsgrens voor kinderen waarvoor uitgaven in aanmerking kunnen worden genomen, wordt verlaagd van 30 naar 21 jaar. De budgettaire opbrengst van deze maatregel is € 130 mln. In samenhang met deze maatregel wordt de leeftijd binnen de aftrek weekenduitgaven voor gehandicapten eveneens verlaagd van 27 naar 21 jaar. Dit betreft een verruiming van de aftrek weekenduitgaven voor gehandicapten waardoor er aftrek blijft bestaan voor uitgaven voor gehandicapten die ouder dan 20 jaar maar jonger dan 27 jaar zijn. Deze maatregel kost € 2 mln.

Zoals aangegeven in de genoemde brief van de minister van SZW worden drie maatregelen uit het Regeer- en het Gedoogakkoord versoepeld. Ten eerste blijft de leeftijdsgrens voor het inkomensafhankelijke deel van de alleenstaande-ouderkorting voor de inkomstenbelasting gehandhaafd op 16 jaar (er wordt dus niet bezuinigd op dit deel van de regeling). Ten tweede wordt de leeftijdsgrens die geldt voor het niet-inkomensafhankelijke deel van de alleenstaande-ouderkorting verlaagd van 27 naar 18 jaar (in plaats van naar 12 jaar). Het kabinet heeft voor

[24] Kamerstukken II 2010/11, 31 322, nr. 138.

00018

deze twee versoepelingen gekozen om te voorkomen dat de armoedeval voor alleenstaande ouders met kinderen tussen 12 en 18 jaar zou toenemen. Ten derde wordt de regeling voor de uitzondering op de afbouw van de uitbetaling van de algemene heffingskorting uit de inkomstenbelasting aan de minstverdienende partner voor gezinnen met kinderen tot 6 jaar en voor belastingplichtigen geboren voor 1 januari 1972 in drie stappen stapsgewijs afgebouwd in de kalenderjaren 2012 tot en met 2014 (in plaats van in één keer per 2012 zoals opgenomen in het Regeer- en het Gedoogakkoord). Deze aanpassing beperkt de negatieve koopkrachteffecten van de maatregel in 2012. Vanaf 2014 geldt nog alleen voor de minstverdienende partner geboren vóór 1 januari 1963 een uitzondering op de afbouw van de uitbetaling van de algemene heffingskorting aan de minstverdienende partner. Deze aanpassingen ten opzichte van het Regeer- en het Gedoogakkoord worden budgettair gedekt binnen het koopkrachtpakket.

Daarnaast wordt conform het Regeer- en het Gedoogakkoord voorgesteld om het recht op het niet-inkomensafhankelijke deel van de alleenstaande-ouderkorting voortaan toe te kennen op basis van de leeftijd van het jongste kind. Dit is een versoepeling ten opzichte van de huidige situatie waarin geldt dat géén van de kinderen ouder mag zijn dan de geldende leeftijdsgrens. Door deze aanpassing kunnen na verlaging van de leeftijdsgrens naar 18 jaar huishoudens met bijvoorbeeld een kind van 19 jaar en een kind van 17 jaar in aanmerking komen voor de regeling.

Vereenvoudiging van het stelsel van kindregelingen is een belangrijke doelstelling van het kabinet. Een eerste stap wordt in dit wetsvoorstel gezet door de kindertoeslag in de vorm van een verhoging van het heffingvrije vermogen in box 3 af te schaffen. De omvang van deze verhoging is gering (maximale besparing aan belasting is € 33 per kind per jaar) en weinig effectief. De toeslag kan daarom vervallen. Deze conclusie wordt ondersteund door evaluaties in het verleden, door de Studiecommissie Belastingstelsel en door het heroverwegingsrapport "kindregelingen".[25]

De budgettaire opbrengst van het afschaffen van de kindertoeslag in box 3 blijft beschikbaar voor het stelsel van kindregelingen: het geld wordt ingezet voor verbetering van de inkomensafhankelijke combinatiekorting.

Daarnaast zullen de komende jaren vervolgstappen worden genomen in het kader van de vereenvoudiging van het stelsel van kindregelingen. Zo zal de aftrek uitgaven voor levensonderhoud van kinderen verder worden afgebouwd. Het tempo, de uitvoering en de maatgeving zullen hierbij nog nader worden bezien.

3.3. Vitaliteitspakket

Om ook in de toekomst een breed draagvlak voor onze verzorgingsstaat te behouden, is het bevorderen van arbeidsparticipatie essentieel. Dat betekent niet alleen dat (meer) werken, meer moet gaan lonen. Het betekent ook dat burgers in staat moeten worden gesteld om te investeren in duurzame inzetbaarheid en om werk op flexibele wijze te combineren met andere activiteiten.

[25] Kamerstukken II 2009/10, 32 359, nr. 1.

00018

Om dat mogelijk te maken, heeft het kabinet in lijn met de brief van 4 juli 2011 van de minister van Sociale Zaken en Werkgelegenheid[26] het vitaliteitspakket uitgewerkt.

Het vitaliteitspakket leidt tot vereenvoudiging van het fiscale stelsel doordat vier fiscale regelingen worden afgeschaft: de arbeidskorting voor ouderen, de doorwerkbonus, spaarloonregeling en de levensloopregeling.

Tegenover de vier afgeschafte regelingen staan twee nieuwe fiscale regelingen. Er komt een werkbonus om 62-plussers[27] te stimuleren om te blijven werken. Het kabinet voert daarnaast een regeling voor flexsparen in waarmee werkenden beter dan nu naar eigen inzicht hun inkomen over hun werkzame leven kunnen spreiden. Deze regeling voor flexsparen biedt personen met arbeidsinkomen (werknemers, IB-ondernemers en resultaatgenieters) namelijk de mogelijkheid om fiscaal gefacilieerd te sparen en het gespaarde vermogen naar eigen inzicht op te nemen.

Het kabinet past ook bestaande instrumenten aan. De drempel in de aftrek voor scholingsuitgaven wordt gehalveerd tot € 250. De resterende middelen worden ingezet voor per saldo lastenverlichting voor burgers en bedrijven (zie paragraaf 6).

Het vitaliteitspakket wordt geleidelijk ingevoerd over de jaren 2012 en 2013. Dit biedt burgers, bedrijven en de Belastingdienst de tijd om zich voor te bereiden op de nieuwe situatie. De fiscale onderdelen van het pakket zijn reeds in dit wetsvoorstel opgenomen.

Zoals eerder aangekondigd, wordt spaarloon in 2012 afgeschaft. De opbrengst in 2012 wordt ingezet om de verlaging van de overdrachtsbelasting te financieren. Vanaf 2013 en verder zijn de middelen beschikbaar voor het vitaliteitspakket. De levensloopregeling wordt net als de spaarloonregeling in 2012 afgeschaft. Dit voorkomt weglek naar de levensloopregeling. Het kabinet zal een overgangsmaatregel voor de levensloopregeling introduceren en opgebouwde rechten in spaarloon en levensloopregeling zoveel mogelijk eerbiedigen.

Het opgebouwde spaarloonvermogen komt in het jaar 2012 in beginsel vrij, maar de deelnemers kunnen er ook voor kiezen het tegoed niet direct op te nemen. De vrijstelling voor spaarloon in box 3 blijft voor de niet opgenomen tegoeden gelden. In dat geval wordt het tegoed jaarlijks gedeeltelijk vrijgegeven.

Inleg in de levensloopregeling is vanaf 1 januari 2012 alleen mogelijk voor deelnemers die op 31 december 2011 een positief saldo op hun levenslooprekening hebben staan. Vanaf het jaar 2013 blijft de levensloopregeling onbeperkt gelden voor deelnemers die op 31 december 2012 de leeftijd van 58 jaar hebben bereikt. De overige werknemers die spaartegoed hebben opgebouwd in de levensloopregeling krijgen bij de invoering van flexsparen het levenslooptegoed (na inhouding van belasting) en de opgebouwde levensloopverlofkorting in één keer uitbetaald. Het wordt echter ook mogelijk gemaakt de tegoeden, exclusief de uitbetaalde heffingskorting, fiscaal geruisloos om te zetten in flexsparen.

[26] Kamerstukken II 2010/11, 29 544, nr. 329.
[27] Het gaat dan om belastingplichtige die aan het begin van het kalenderjaar de leeftijd van 61 jaar heeft bereikt.

00018

In 2012 wordt, vooruitlopend op de invoering van de werkbonus, de arbeidskorting van oudere werknemers afgeschaft. De opbrengst daarvan wordt ingezet om het koopkrachtbeeld te verbeteren In 2013 en verder zijn de middelen beschikbaar voor het vitaliteitspakket.

Tabel 2 overzicht van het vitaliteitspakket, € mln -/- = lastenverlichting

		Het vitaliteitspakket	
Vereenvoudiging fiscaal stelsel	**2012**	**2013**	**structureel**
Afschaffen arbeidskorting voor ouderen	290	290	290
Afschaffen doorwerkbonus		226	226
Afschaffen spaarloon, werknemersdeel	533	533	533
Afschaffen spaarloon, werkgeversdeel	-215	-215	-215
Afschaffen levensloopregeling	0	160	160
Invoering nieuwe fiscale instrumenten			
Invoering werkbonus		-542	-542
Invoering flexspaarregeling		-145	-145
Aanpassingen bestaande fiscale instrumenten			
Verlagen drempel scholingsuitgaven		-40	-40
Overgangsregeling spaarloon- en levensloopregeling		-5	-5
Subtotaal: Vitaliteitspakket, BP-deel	**608**	**262**	**262**
Terugsluis vitaliteitspakket burgers	-323	-462	-262
Dekking overdrachtsbelasting	-500		
Aanpassingen niet-fiscale instrumenten			
Werkgeverspakket	215	200	0
Totaal	**0**	**0**	**0**

Hieronder worden de fiscale maatregelen uit het vitaliteitspakket toegelicht.

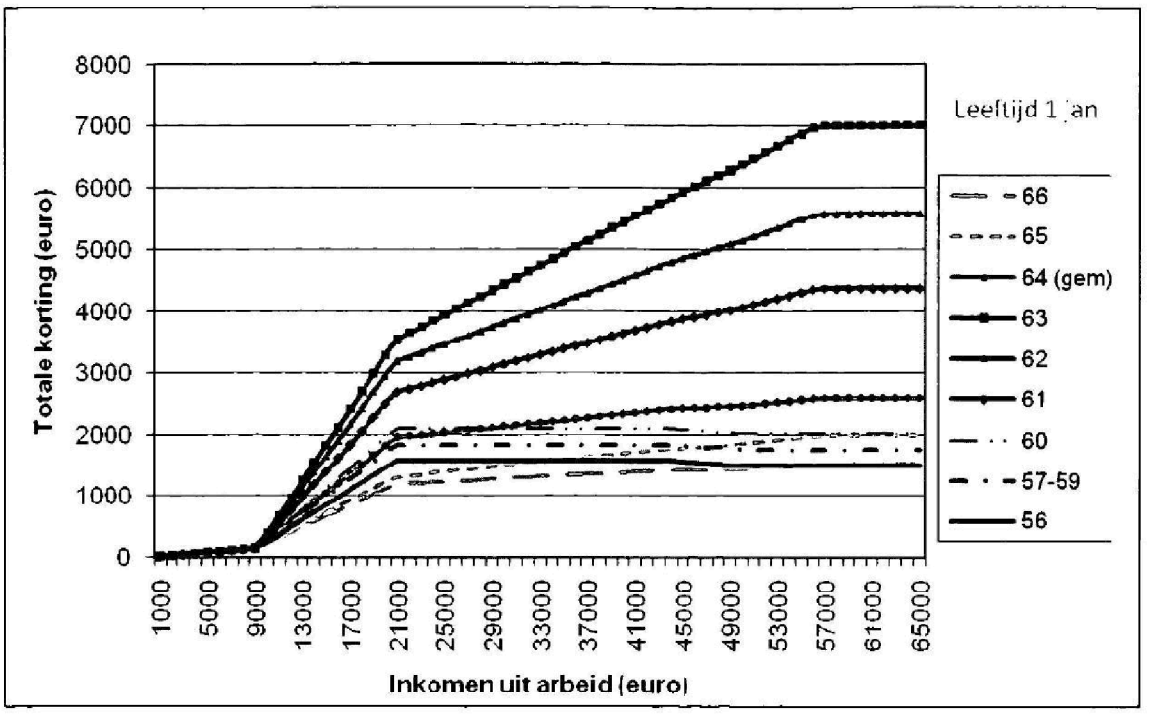
3.3.1. Vervangen arbeidskorting ouderen en doorwerkbonus door werkbonus

Er zijn op dit moment twee fiscale regelingen die oudere werknemers stimuleren om te (blijven) werken: de additionele arbeidskorting voor werknemers die 58 jaar of ouder zijn[28] en de doorwerkbonus voor werknemers die 62 jaar of ouder zijn.[29] Beide regelingen zijn leeftijdsafhankelijk en worden hoger naarmate het inkomen stijgt. Grafiek 4 geeft het effect van het totaal van de beide regelingen in 2011 weer.

[28] Het gaat dan om belastingplichtige die aan het begin van het kalenderjaar de leeftijd van 57 jaar heeft bereikt.
[29] Het gaat dan om belastingplichtige die aan het begin van het kalenderjaar de leeftijd van 61 jaar heeft bereikt.

00018

Grafiek 4 Arbeidskorting + doorwerkbonus 2011[30]



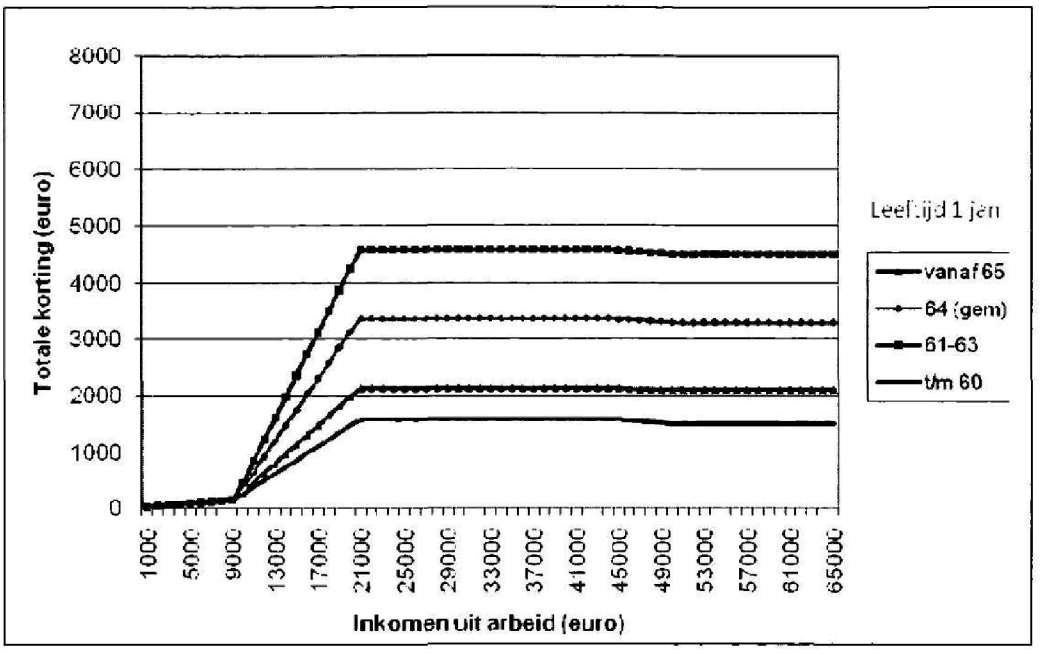
Het kabinet wil in 2013 beide regelingen vervangen door één werkbonus voor werknemers. Deze regeling geldt voor 62-plussers.[31] De werkbonus bedraagt € 3000 euro en is meer gericht op 62-plussers met lage inkomens. In grafiek 5 is de werkbonus samen met de arbeidskorting weergegeven; de 62-plusser met arbeidskomen ontvangt de standaard arbeidskorting die geldt voor alle belastingplichtigen én de verhoging van die standaard arbeidskorting met een werkbonus van maximaal € 3000.

[30] In de grafiek is naast de leeftijdscategorieën in de arbeidskorting en doorwerkbonus, ook de verlaging van de standaardheffingskorting met het deel van de heffingskorting voor de AOW zichtbaar gemaakt. Die verlaging houdt in dat voor 65-plussers die geen AOW-premie meer verschuldigd zijn, de standaardheffingskorting - in dit geval de arbeidskorting - met een evenredig deel wordt verlaagd. De groep die gedurende een kalenderjaar 65 wordt is in de grafiek weergegeven als een gemiddelde, omdat in dat jaar wordt gerekend naar de maand waarin de belastingplichtige 65 jaar wordt (in de grafiek weergegeven als "64 (gem)").

[31] Het gaat dan om belastingplichtige die aan het begin van het kalenderjaar de leeftijd van 61 jaar heeft bereikt.

00018

Grafiek 5 Arbeidskorting+werkbonus 2013[32]



De invoering van de werkbonus voor werknemers leidt niet alleen tot een vereenvoudiging, maar ook tot meer effectieve aanwending van middelen. De effectieve aanwending ontstaat doordat mensen met een lager inkomen vergeleken met de huidige situatie een relatief hogere bonus krijgen. Voor lagere inkomens vormt de werkbonus een grotere financiële prikkel dan voor hogere inkomens. Tegelijkertijd past de werkbonus beter bij de huidige arbeidsmarkt voor ouderen. Langer doorwerken is anno 2011 financieel aantrekkelijker dan bijvoorbeeld in 2005 mede vanwege het afschaffen van de VUT en de beperking van de fiscale faciliëring van het prepensioen. Dit heeft een belangrijke bijdrage geleverd aan de toename van de arbeidsparticipatie van oudere werknemers. De gemiddelde uittreedleeftijd is gestegen van 61 jaar in 2005 naar 62,7 jaar in 2010.[33] Door middelen te richten op 62-plussers wordt deze trend ondersteund.

De nieuwe werkbonus sluit wat vormgeving en wetgeving betreft aan bij de huidige arbeidskorting voor ouderen. Dat heeft als voordeel dat er geen nieuwe heffingskorting geïntroduceerd hoeft te worden. Bovendien wordt de arbeidskorting bij de berekening van de loonbelasting die door de inhoudingsplichtige wordt ingehouden al verrekend. Door aan te sluiten bij de arbeidskorting wordt de werkbonus een regeling in de loon- en inkomstenbelasting en niet zoals de doorwerkbonus een regeling slechts in de inkomstenbelasting. Dit bevordert de transparantie en effectiviteit: doorwerken wordt direct in de portemonnee gevoeld. Omdat de werkbonus een vast bedrag is (vanaf 108% WML), is het voor burgers van te voren ook beter in te schatten hoe hoog de bonus wordt.

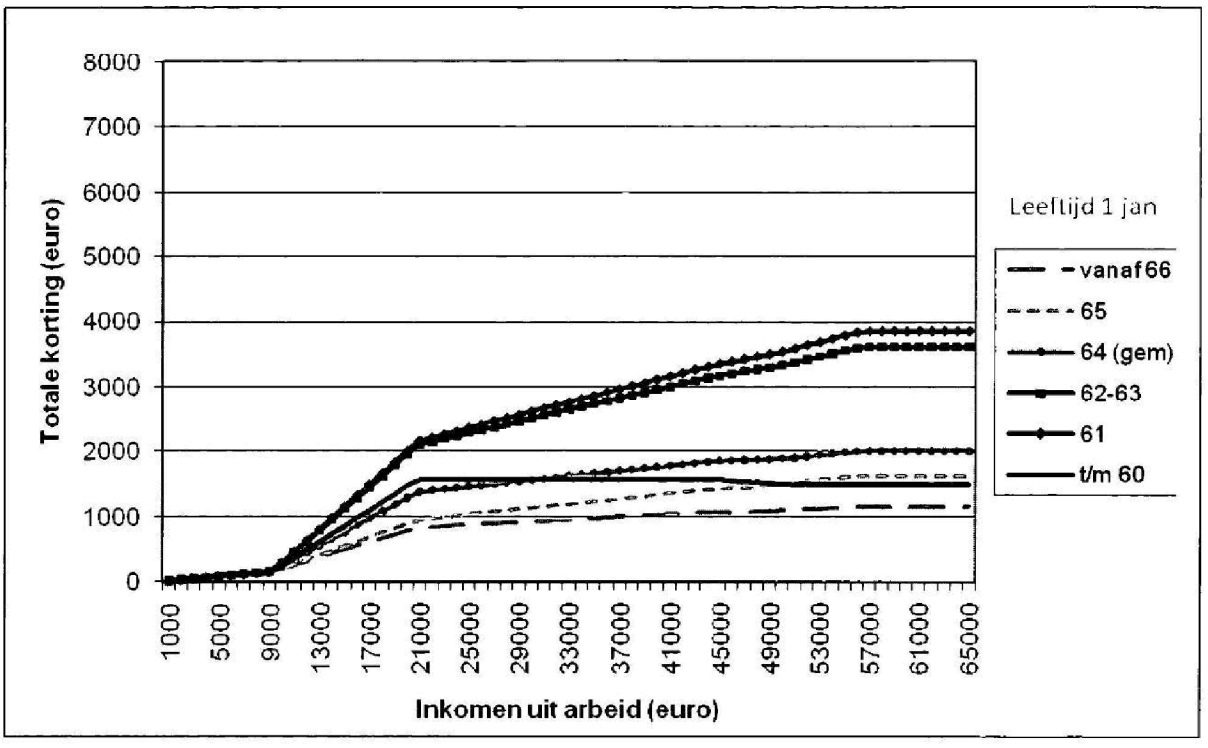
Grafiek 6 geeft de situatie voor 2012 weer. In 2012 komt de arbeidskorting voor ouderen in zijn geheel te vervallen. De middelen worden ingezet ten behoeve van het koopkrachtpakket. In 2013

[32] Zie noot bij grafiek AA. De voorgestelde arbeidskorting kent met ingang van 1 januari 2013 nog twee leeftijdscategorieën, namelijk de standaard arbeidskorting en de standaard arbeidskorting + de werkbonus voor 62-plussers. De andere twee categorieën -64 (gem) en vanaf 65- zijn gevolg van de correctie van de standaardheffingskorting in verband met het wegvallen van de AOW-premie.
[33] Bron: CBS, Pensioenleeftijd werknemers weer hoger, 13 juli 2011.

00018

en verder zijn de middelen weer beschikbaar voor het vitaliteitspakket. Met het geheel vervallen van de arbeidskorting voor ouderen wordt voor wat betreft de groep belastingplichtigen met een arbeidsinkomen met de leeftijd tussen de 58 en 61 jaar[34] al vooruit gelopen op de vormgeving van de nieuwe werkbonus in 2013. Deze wordt immers gericht op 62-plussers. De 62-plussers verliezen in 2012 eveneens de arbeidskorting voor ouderen, maar hebben in dat jaar nog wel recht op de doorwerkbonus.

Grafiek 6 Arbeidskorting en doorwerkbonus 2012[35]



Omdat de nieuwe werkbonus geldt voor 62-plussers, ligt het niet voor de hand om de doorwerkbonus in 2012 een jaar op te schuiven naar 63-plussers zoals aangegeven in het Regeer- en Gedoogakkoord. Daarmee zouden 62-jarigen namelijk geen recht meer hebben op doorwerkbonus in 2012 en in 2013 weer wel recht krijgen op werkbonus. De taakstelling uit Regeer- en Gedoogakkoord van € 130 mln. wordt gerealiseerd door aanpassing van het opbouwpercentages van de doorwerkbonus. Hierdoor worden de kosten niet alleen gedragen door 62-jarigen, maar ook door 63-plussers. In de onderstaande tabel staan de nieuwe percentages van de doorwerkbonus in 2012.

[34] Het gaat dan om belastingplichtigen die aan het begin van het kalenderjaar de leeftijd van 57 hebben bereikt tot en met die aan het begin van het kalenderjaar de leeftijd van 60 hebben bereikt.
[35] Zie noot bij grafiek AA.

00018

Tabel 3 Doorwerkbonus

	2011	2012 RA	2012-alternatief	2013: recht op werkbonus?
Het jaar dat je 62 wordt	5%	0%	5%	Ja
Het jaar dat je 63 wordt	7%	5%	4,50%	Ja
Het jaar dat je 64 wordt	10%	7%	4,50%	Ja
Het jaar dat je 65 wordt	2%	2%	2%	Ja
Het jaar dat je 66 wordt	2%	2%	2%	Ja
Het jaar dat je 67 wordt	1%	1%	1%	Ja

3.3.2. Flexsparen

Het kabinet stelt voor om in 2013 een nieuwe spaarfaciliteit te introduceren, het flexsparen. Met deze regeling geeft het kabinet burgers de vrijheid en verantwoordelijkheid hun carrière zelf vorm te geven. In een arbeidsmarkt die door vergrijzing en ontgroening de komende jaren alleen maar krapper wordt, wordt het steeds belangrijker dat iedereen inzetbaar is en blijft. Flexsparen is een regeling in de inkomstenbelasting en is toegankelijk voor werknemers, ondernemers in de inkomstenbelasting (waaronder zzp'ers) en resultaatgenieters met arbeidsinkomen. Flexsparen stelt deelnemers in staat om fiscaal voordelig te sparen: de stortingen in flexsparen zijn fiscaal aftrekbaar in box 1 en er wordt pas belasting geheven bij de opname van het tegoed. Daarnaast is het opgebouwde tegoed in flexsparen niet belast in box 3. Het maximaal fiscaal gefacilieerd op te bouwen vermogen bedraagt in totaal € 20.000 (bruto). Naast een maximaal op te bouwen vermogen, geldt er een jaarlijkse aftrekbare maximuminleg van € 5000. Er gelden geen beperkingen met betrekking tot de reden waarom en de mate waarin deelnemers het flexspaartegoed aanwenden. Wel dient de opname van het tegoed uiterlijk vóór het bereiken van de 65-jarige leeftijd[36] plaats te vinden.

Ten opzichte van de levensloopregeling heeft het flexsparen vier voordelen:

1. de regeling kent geen opnamedoelen,
2. niet alleen de werknemers, maar alle belastingplichtigen met inkomen uit tegenwoordige arbeid, waaronder ook ondernemers, kunnen meedoen (en daarmee fiscaal gefacilieerd een inkomensbuffer opbouwen),
3. voltijds vroegpensioen wordt fors beperkt, deeltijd prepensioen is mogelijk,
4. de regeling is eenvoudiger voor werkgevers en banken.

Het fiscale voordeel van flexsparen is het grootst bij opname van het tegoed in een periode van inkomensachteruitgang. Voorbeelden zijn een zzp'er die in een wat slechter jaar flexsparen gebruikt ter aanvulling van zijn inkomen, of een werknemer die onbetaald verlof opneemt voor scholing of zorg en deze verlofperiode (gedeeltelijk) financieel overbrugt met uitkeringen uit flexsparen. Ook inkomensachteruitgang als gevolg van demotie, deeltijdpensioen of bij het opzetten van een eigen bedrijf kan (gedeeltelijk) worden opgevangen door flexsparen. Hiermee draagt flexsparen bij aan flexibilisering van de arbeidsmarkt.

[36] Deze leeftijd zal op overeenkomstige wijze worden aangepast bij een verhoging van de AOW- en pensioenrichtleeftijd.

00018

Flexsparen kan ook een bijdrage leveren aan het stimuleren van langer doorwerken. Door flexsparen aan het einde van het werkzame leven in te zetten, kan een carrière wellicht meer geleidelijk worden afgebouwd. Hierdoor is het mogelijk langer betrokken te blijven bij de arbeidsmarkt. Voltijds vroegpensioen wordt, in lijn met het Regeerakkoord, door het ten opzichte van de levensloopregeling sterk verlaagde maximumspaarbedrag van flexsparen fors beperkt. Ook dit draagt bij aan een hogere arbeidsparticipatie van ouderen.

Door de vormgeving van flexsparen in de inkomstenbelasting wordt ook tegemoet gekomen aan de toezegging tijdens de plenaire behandeling van de Wet uniformering loonbegrip dat er door de flexsparen geen nieuwe discoördinatie zal ontstaan in de loonbelastingsfeer.[37]

3.3.3. Afschaffing levensloopregeling per 2012

De levensloopregeling wordt per 2012 afgeschaft. Uit de evaluatie van de levensloopregeling die de Tweede Kamer eerder heeft ontvangen[38], blijkt dat de levensloopregeling in de praktijk slechts in geringe mate bijdraagt aan haar voornaamste doelstelling: vermindering van de druk in het spitsuur van het leven van werknemers. De levensloopregeling wordt vooral gebruikt om een tegoed op te bouwen om vervroegd voltijds uit te kunnen treden. Het kabinetsbeleid is er, mede vanwege vergrijzing en het betaalbaar houden van de sociale zekerheid, juist op gericht om langer doorwerken te stimuleren. Een regeling die vooral wordt gebruikt voor vroegpensioen staat haaks op die doelstelling. Het afschaffen van de regeling draagt bij aan het verhogen van de uittreedleeftijd. Verder kan de levensloopregeling alleen worden gebruikt voor verschillende vormen van verlof. Dit contrasteert met het streven naar een hogere arbeidsparticipatie in personen en uren.

Het kabinet zorgt voor overgangsrecht dat opgebouwde rechten in de levensloopregeling zoveel mogelijk eerbiedigt. De levensloopregeling wordt vanaf 2012 nog opengehouden voor deelnemers die op 31 december 2011 een positief saldo op hun levensloopregeling hebben staan. Vanaf 2013 blijft de levensloopregeling onbeperkt gelden voor deelnemers die voor 1 januari 2013 de leeftijd van 58 jaar hebben bereikt. Dit cohort houdt de mogelijkheid om in te leggen en op te nemen onder de huidige voorwaarden van de levensloopregeling. Aan het eind van het jaar waarin het jongste lid van deze groep de AOW-gerechtigde leeftijd bereikt, wordt de regeling gesloten (er zijn dan geen deelnemers meer). Deze deelnemers aan de levensloopregeling hebben ook de mogelijkheid om in het jaar 2013 hun levenslooptegoed geruisloos om te zetten in flexsparen. Daarmee vervalt echter de mogelijkheid aan levensloop deel te nemen. Het is overigens niet toegestaan om naast de levensloopregeling ook deel te nemen aan de flexsparen.

De overige werknemers die spaartegoed hebben opgebouwd in de levensloopregeling krijgen bij de invoering van flexsparen het levenslooptegoed (na inhouding van belasting) en de opgebouwde levensloopverlofkorting in één keer uitbetaald. Het wordt echter ook mogelijk gemaakt de tegoeden fiscaal geruisloos om te zetten in flexsparen, zodat op dat moment geen belastingheffing plaatsvindt over het opgebouwde levenslooptegoed. Het volledige tegoed mag worden doorgestort,

[37] Handelingen II 2010/11, nr. 71., blz. 74.
[38] Kamerstukken II 2010/11, 29 544, nr. 329.

00018

ook als de waarde van de voorziening hoger is dan het maximum in flexsparen van € 20.000. Hiermee wordt beoogd de opgebouwde rechten te eerbiedigen. Voor nieuwe inleg in flexsparen is deze groep wel onderworpen aan de wettelijke grenzen voor opbouw van tegoed in flexsparen.

De budgettaire opbrengst van het afschaffen van de levensloopregeling dient ter financiering van het totale vitaliteitspakket.

3.3.4. Afschaffing spaarloonregeling per 2012

In lijn met advies van de Studiecommissie belastingstelsel schaft het kabinet de spaarloonregeling per 2012 af. De spaarloonregeling is ingevoerd om sparen te bevorderen, maar is ingewikkeld. Werknemers moeten allereerst een aparte rekening openen. Bij verandering van banen en voorzetting van het spaarloonsparen dient de werknemer weer een nieuwe rekening te openen. Ook voor de werkgever is de regeling omslachtig. De werkgever maakt het te sparen bedrag al dan niet maandelijks (maximaal € 613 per jaar) over naar de banken. Verder moet de werkgever bij eerder opnemen van het spaarloon (in geval van wettelijk erkende deblokkeringsmogelijkheden) toetsen of dat mag. Tevens betaalt de werkgever een eindheffing van 25% over de inleg op de spaarloonregelingen van zijn werknemers. Voor de banken is het aanbieden van spaarloonrekeningen vanwege de combinatie van een laag maximaal jaarlijks in te leggen bedrag en de deblokkeringsmogelijkheden nauwelijks rendabel.

Ook in het geval van de spaarloonregeling zorgt het kabinet ervoor dat opgebouwde rechten worden geëerbiedigd. Het opgebouwde vermogen komt in het jaar 2013 in beginsel vrij, maar de deelnemers die hun tegoed laten staan en zich aan de voorwaarden van de spaarloonregeling houden, kunnen op grond van de overgangsregeling gebruik blijven maken van de vrijstelling voor spaarloon in box 3. In dat geval wordt het tegoed jaarlijks gedeeltelijk vrijgegeven. Ook blijven de huidige deblokkeringsmogelijkheden bestaan. In 2016 (vier jaar na de invoering van deze overgangsregeling) zal de spaarloonregeling uitgewerkt zijn en zal de overgangsbepaling vervallen.

Afschaffen van de spaarloonregeling betekent dat werkgevers geen eindheffing van 25% meer hoeven te betalen. Anderzijds betekent de afschaffing van de spaarloonregeling een hogere grondslag voor premie werknemersverzekeringen. Per saldo levert dit een lastenverlichting op voor werkgevers. Dit wordt gedekt middels een verhoging van de awf-premie voor werkgevers (zie ontwerpbegroting van het ministerie van SZW).

De budgettaire opbrengst van het afschaffen van de spaarloonregeling wordt in 2012 ingezet als dekking voor de inmiddels doorgevoerde verlaging van de overdrachtsbelasting van 6% naar 2%.[39] De opbrengst vanaf 2013 dient als financiering voor het vitaliteitspakket.

3.3.5. Verlaging drempel aftrek scholingsuitgaven

Om scholing extra te stimuleren en via deze weg te komen tot een beter inzetbare beroepsbevolking halveert het kabinet de drempel voor aftrek van scholingsuitgaven in box 1 naar

[39] Kamerstukken II 2010/11, 31 371, nr. 364.

00018

€ 250. Hierdoor stimuleert het kabinet scholing via twee wegen. Flexsparen kan gebruikt worden om verlof op te nemen voor scholing. Verder facilieert de verlaging van de drempel voor aftrek van scholingsuitgaven in de kosten voor scholing (bijvoorbeeld lesmateriaal en collegegeld).

3.4. Nieuwe renteregeling

3.4.1. Algemeen

Inleiding

Sinds de invoering in 1987[40] van de regelingen inzake het heffen en vergoeden van rente bij de belastingheffing zijn deze regelmatig onderwerp van discussie, ook in een niet zo ver verleden. In het Belastingplan 2010 is de aanvangsdatum voor het tijdvak waarover heffingsrente in rekening wordt gebracht, verplaatst van 1 juli van het belastingjaar naar 1 januari volgend op het belastingjaar. Dit naar aanleiding van een discussie bij het Belastingplan 2009. Daarnaast is het zogenoemde sparen bij de fiscus een regelmatig terugkerend punt van discussie. In het Regeerakkoord is het voornemen van het kabinet opgenomen om de rente te differentiëren. De differentiatie zou een verschil van 1,5 procentpunt bedragen tussen de te vergoeden rente en de in rekening te brengen rente. Bij de behandeling van het Belastingplan 2011 is in de Tweede Kamer een debat ontstaan over de wenselijkheid van deze regeling. Daarop heeft het kabinet de toezegging gedaan om de differentiatie bij de berekening van rente nogmaals te onderzoeken. In de Fiscale agenda heeft het kabinet aangekondigd een alternatief te willen voorstellen dat meer aansluit bij de renteregeling zoals de Algemene wet bestuursrecht (Awb) deze kent. Deze nieuwe renteregeling wordt hieronder uiteengezet.

Korte inhoud van de nieuwe renteregeling

Het kabinet introduceert een nieuwe renteregeling voor het heffen en vergoeden van rente die aansluit op de regeling verzuimrente van de Awb. Die verzuimrenteregeling gaat ervan uit dat een bestuursorgaan rente in rekening brengt indien de burger niet op tijd aan zijn betalingsverplichting jegens het bestuursorgaan voldoet. Anderzijds vergoedt het bestuursorgaan rente als het zelf niet op tijd aan zijn betalingsverplichting jegens de burger voldoet. De nieuwe fiscale renteregeling is geënt op deze spiegelbeeldige uitgangspunten maar is verder toegesneden op de systematiek van de belastingheffing. Ook voor de hoogte van het rentepercentage sluit het kabinet aan bij de Awb-verzuimrenteregeling, namelijk de wettelijke rente zoals deze geldt voor niet-handelstransacties. Het rentepercentage voor het heffen of vergoeden van rente blijft in de nieuwe regeling gelijk.

De nieuwe renteregeling kent zowel een heffings- als een invorderingscomponent. De heffingscomponent van de regeling ziet op de periode tot aan de vaststelling van de betalingsverplichting/het recht op teruggaaf bij een belastingaanslag. Deze component wordt voortaan belastingrente genoemd. De invorderingscomponent blijft invorderingsrente heten. Deze heeft betrekking op het feitelijk te laat betalen aan de Belastingdienst van een belastingaanslag en de feitelijke uitbetaling door de Belastingdienst van een belastingteruggaaf.

[40] Kamerstukken II 1985/86, 19 557, nr. 3, dat heeft geleid tot de wet van 26 maart 1987 (Stb. 120).

00018

Kort en goed komt de nieuwe regeling er op neer dat de inspecteur belastingrente in rekening brengt als het opleggen van een belastingaanslag met een door de belanghebbende te betalen bedrag door toedoen van die belanghebbende te lang op zich laat wachten. Voorts vergoedt de inspecteur belastingrente ingeval hij er te lang over doet een belastingaanslag met een uit te betalen bedrag vast te stellen, indien die aanslag overeenkomstig de ingediende aangifte of een ingediend (herzienings)verzoek is. Door de ontvanger van de Belastingdienst wordt invorderingsrente in rekening gebracht als de belastingaanslag te laat wordt betaald. De ontvanger zal ten slotte invorderingrente vergoeden als hij er te lang over doet een beschikking met een uit te betalen bedrag, feitelijk uit te betalen.

Effecten

In de nieuwe regeling vangt het tijdvak waarover rente wordt berekend aan op 1 juli na afloop van het belastingjaar. Daarmee wordt een grote vereenvoudiging bereikt omdat de Belastingdienst voor het overgrote deel van de IB-plichtigen (te weten die vóór 1 april aangifte moeten doen) de voorlopige aanslagregeling vóór 1 juli heeft afgerond. Deze belastingplichtigen zullen -in tegenstelling tot nu- niet meer met rente te maken krijgen. In de huidige renteregeling wordt namelijk standaard heffingsrente gerekend vanaf 1 januari na afloop van het belastingjaar. Nu krijgen bijna alle 10 miljoen IB-plichtigen te maken met heffingsrente. Straks zullen 8 miljoen IB-plichtigen buiten de renteregeling vallen. Ook het sparen bij de fiscus zal met de voorgestelde renteregeling tot het verleden behoren. Dit komt doordat er voortaan alleen rente wordt vergoed als de Belastingdienst te laat is met het uitbetalen van een teruggaaf, of te lang doet over het vaststellen van een belastingaanslag overeenkomstig de ingediende aangifte of een ingediend (herzienings)verzoek met een uit te betalen bedrag. Er wordt dus niet meer automatisch rente vergoed indien de belastingschuldige na afloop van het belastingjaar een bedrag terug krijgt. De opbrengst van de voorgestelde maatregel komt hieruit voort. De aanpassing van het rentepercentage die ieder kwartaal plaatsvindt, kan voor belastingjaren na 2011 achterwege blijven omdat wordt aangesloten bij het rentepercentage dat de Awb kent voor niet-handelstransacties. In het kader van de uitvoerbaarheid en begrijpelijkheid van de regeling stelt het kabinet voor de rente enkelvoudig te blijven berekenen. Hieronder wordt de voorgestelde regeling aan de hand van vier mogelijke situaties van rente vergoeden of in rekening brengen doorlopen.

3.4.2. Rente heffen door de inspecteur

In de nieuwe renteregeling gaat voor belastingaanslagen in de inkomsten- en vennootschapsbelasting die na afloop van het belastingjaar worden vastgesteld niet langer meer direct na afloop van het belastingtijdvak een renteteller lopen, maar pas vanaf 1 juli. Bij de vennootschapsbelasting, indien er sprake is van een gebroken boekjaar, pas vanaf de eerste dag van de zevende maand na afloop van het boekjaar. Dit is een belangrijk verschil met de huidige renteregeling. In de huidige systematiek heeft vrijwel iedere belastingplichtige bij de belastingaanslag die na afloop van het belastingjaar wordt opgelegd, met de renteregeling te maken. Dat kan hetzij in de vorm van te betalen rente hetzij in de vorm van te vergoeden rente zijn. Vergeleken met de huidige regeling genieten de Vpb-plichtige ondernemers als gevolg van de nieuwe renteregeling een rentevoordeel van een half jaar, omdat onder de huidige regeling de

00018

rente begint te lopen direct na afloop van het belastingjaar. Onder de voorgestelde renteregeling wordt voor belastingplichtigen in de vennootschapsbelasting pas rente berekend na afloop van zes maanden na afloop van het belastingjaar. Deze belastingplichtigen zullen evenwel veelal nog steeds met de renteregeling te maken krijgen. De meeste Vpb-plichtige ondernemers doen namelijk op een later tijdstip aangifte dan IB-plichtigen, met gevolg dat de Belastingdienst de naar aanleiding van de aangifte op te leggen belastingaanslag pas kan vaststellen na zes maanden na afloop van het belastingjaar. Ongewenste rente-effecten kunnen worden voorkomen of beperkt door tijdig een voorlopige aanslag te vragen of om een herziening van een reeds opgelegde voorlopige aanslag te verzoeken die zo goed mogelijk aansluit bij de feitelijk verschuldigde belasting.

In de huidige regeling heffingsrente eindigt de periode waarover rente wordt berekend op de dag van dagtekening van de belastingaanslag. In het regime van de regeling belastingrente strekt de berekening van rente door de inspecteur zich ook uit over de bealingstermijn van de belastingaanslag en eindigt de renteperiode op de vervaldag van die betalingstermijn. Dezelfde verlening van de renteperiode geldt overigens ook in situaties waarin sprake is van het vergoeden van rente.

Voor de erfbelasting en de andere belastingen brengt het nieuwe renteregime weinig veranderingen met zich mee. Onder het regime van de nieuwe renteregeling brengt de inspecteur in dezelfde situaties en onder dezelfde voorwaarden belastingrente in rekening zoals die gelden voor het in rekening brengen van heffingsrente.

3.4.3. Rente vergoeden door de inspecteur

Onder de nieuwe renteregeling zal de inspecteur met betrekking tot inkomsten- en vennootschapsbelasting alleen rente vergoeden als de Belastingdienst na indiening van een verzoek of aangifte te lang doet over het opleggen van een aanslag met een uit te betalen bedrag overeenkomstig die aangifte of dat verzoek. Dit is een essentieel verschil met de huidige heffingsrenteregeling waarin belastingaanslagen met een door de belanghebbende te ontvangen bedrag die na afloop van het belastingtijdvak worden vastgesteld, standaard gepaard gaan met rentevergoeding. In de nieuwe renteregeling gaat voor de inspecteur een afdoeningstermijn van 13 weken gelden voor belastingaanslagen inkomsten- en vennootschapsbelasting met een uit te betalen bedrag die direct volgend op de aangifte worden opgelegd. Met het in de nieuwe renteregeling opnemen van deze termijn continueert het kabinet het oordeel van de Hoge Raad over de termijn waarbinnen de inspecteur een (voorlopige) aanslag behoort op te leggen als die aanslag overeenkomstig de ingediende aangifte is.[41] Als de inspecteur die termijn overschrijdt, volgt rentevergoeding vanaf het moment dat de belastingaanslag opgelegd had moeten zijn tot zes weken na de dagtekening van de aanslag. Voor belastingaanslagen met een uit te betalen bedrag die overeenkomstig een verzoek van de belanghebbende worden vastgesteld, geldt een afdoeningstermijn van acht weken. In deze gevallen geldt dat de renteperiode niet eerder kan aanvangen dan zes maanden na afloop van het belastingjaar. Geen rente wordt vergoed als de belastingaanslag na bezwaar of een gerechtelijke procedure wordt verminderd over vernietigd.

[41] Hoge Raad , 25 september 2009, nr. 07/13362, LJN: BJ8524 (BNB 2009/295).

00018

3.4.4. Rente in rekening te brengen door de ontvanger

Voor wat betreft het in rekening brengen van rente door de ontvanger brengt de nieuwe renteregeling geen veranderingen met zich mee. Dat wil zeggen dat onder het nieuwe renteregime nog steeds rente in rekening wordt gebracht over het op de vervaldag nog openstaande bedrag van de belastingaanslag tot de dag van betaling. Ook de voorwaarden waaronder de ontvanger rente in rekening brengt in het geval van de bijzondere uitstelfaciliteiten, veranderen in de nieuwe renteregeling niet.

3.4.5. Rente vergoeden door de ontvanger

In de nieuwe renteregeling zal de ontvanger – anders dan nu – geen rente vergoeden over een terugbetaling die het gevolg is van een herziening of vermindering van een reeds betaalde belastingaanslag. De keuze voor deze werkwijze is naar de mening van het kabinet goed verdedigbaar omdat de belanghebbende die een geschil heeft met de inspecteur over de hoogte van zijn belastingaanslag een keuze heeft: hij kan het bedrag van de belastingaanslag betalen vooruitlopend op de uitkomst van een herzieningsverzoek of bezwaarprocedure of hij kan de ontvanger vragen om uitstel van betaling (hetgeen in 99% van de gevallen ook wordt verleend). Als hij uitstel van betaling heeft gekregen en hij wordt vervolgens in de procedure in het gelijk gesteld dan heeft hij geen economisch nadeel geleden. De belanghebbende die er voor kiest vooruitlopend op de procedure de belastingaanslag te betalen, krijgt als hij in het gelijk wordt gesteld, uiteraard de door hem teveel betaalde belasting terug maar die gaat niet langer meer gepaard met een rentevergoeding. In het incidentele geval dat de belanghebbende geen uitstel van betaling heeft gekregen, zal rente nog wel worden vergoed. Nieuw is ook dat de ontvanger rente zal vergoeden als hij te lang doet over een uitbetaling van een belastingteruggaaf.

4. Koopkrachtpakket

De hoogte van een aantal heffingskortingen en tarieven wordt aangepast in het kader van het streven naar een evenwichtig koopkrachtbeeld. Tabel 4 geeft een overzicht van de belangrijkste heffingskortingen, schijven en tarieven voor 2012. Hierin zijn de veranderingen opgenomen die voortvloeien uit het Belastingplan 2012 alsmede uit het Belastingplan 2011. De tabel bevat alleen de mutaties van fiscale maatregelen van het koopkrachtpakket. Niet-fiscale onderdelen van het koopkrachtpakket worden in andere regelgeving opgenomen. De begroting van het ministerie van Sociale Zaken en Werkgelegenheid bevat een integraal beeld van alle koopkrachtmaatregelen die worden genomen om een evenwichtig koopkrachtbeeld tot stand te brengen.

00018

Tabel 4 Overzicht heffingskortingen, schijven en tarieven 2010-2012 (€)

Heffingskortingen	stand 2011	mutatie 2012	stand 2012
Algemene heffingskorting*	1.987	-/- € 13 (BP 2011) +indexeren + € 25 (BP 2012)	2.033
Arbeidskorting totaal lage inkomens	1.574	indexeren + € 10 (BP 2012)	1.611
afbouw arbeidskorting voor hoge inkomens	77	indexeren	79
Arbeidskorting laag	158	indexeren	161
Ouderenkorting	739	indexeren + € 10 (BP 2012)	762
Alleenstaande ouderenkorting	421	indexeren	429
Inkomensafh. combinatiekorting basis	780	indexeren + € 230 (BP 2012)	1.024
Inkomensafh. combinatiekorting max.	1.871	indexeren + € 230 (BP 2012)	2.133
Alleenstaande ouderkorting	931	indexeren	947
Aanvullende alleenstaande ouderkorting	1.523	indexeren -/- € 230 (BP 2012)	1.319
Jonggehandicaptenkorting	696	indexeren	708
Levensloopverlofkorting	201	indexeren	205
Schijven en grenzen			
Grens eerste schijf	18.628	indexeren	18.945
Grens tweede schijf geboren voor 1-1-1946	33.485	indexeren	34.055
Grens tweede schijf geboren 1-1-1946 of later	33.436	75% indexeren (BP2009)	33.863
Grens derde schijf	55.694	indexeren -/- € 150 (BP 2012)	56.491
Tarieven			
Tarief eerste schijf < 65 jaar (totaal IB/PVV)	33,00%	+ 0,15% (BP 2011) -/- 0,05 (BP 2012)	33,10%
Tarief eerste schijf 65 jaar en ouder (totaal IB/PVV)	15,10%	+ 0,15% (BP 2011) -/- 0,05 (BP 2012)	15,20%
Tarief tweede schijf < 65 jaar (totaal IB/PVV)	41,95%		41,95%
Tarief tweede schijf 65 jaar en ouder (totaal IB/PVV)	24,05%		24,05%
Opbouw inkomensafhankelijke combinatiekorting	3,80%	+ 0,2% (BP 2012)	4,00%

* Mutatie + € 3 in 2013 (BP2012) en -/- € 39 in 2014 (BP2012)

5. Overige maatregelen

5.1. Tijdelijke verlaging tarief overdrachtsbelasting

De woningmarkt beleeft in 2011 de diepste neergang sinds het begin van de jaren tachtig van de vorige eeuw. Het kabinet stelt daarom voor het tarief van de overdrachtsbelasting voor de verkrijging van woningen te verlagen van 6 naar 2 procent voor de periode van één jaar. Zo wordt het aantrekkelijker om nu een huis te kopen en kan een krachtige impuls worden gegeven voor een blijvend herstel van de woningmarkt.

Om uitsteleffecten te voorkomen, is reeds eerder bij beleidsbesluit[42] goedgekeurd dat, vooruitlopend op de aanvaarding van deze wet, het tarief van de overdrachtsbelasting van 2 procent bij de verkrijging van woningen al met ingang van 15 juni 2011 kan worden toegepast. De maatregel vervalt per 1 juli 2012.

[42] Besluit van 1 juli 2011, nr. BLKB 2011/1290M, Stcrt. 12301.

00018

5.2. Uitbreiding vrijwillige voortzetting pensioenregeling

Voor (ex-) werknemers die na ontslag hun pensioenregeling vrijwillig voortzetten, geldt momenteel een fiscale regeling waardoor voor een periode van maximaal 3 jaar na ontslag ook voor deze vrijwillige opbouw van pensioen een faciliëring geldt. In antwoord op Kamervragen van de leden Dezentjé Hamming-Bluemink en Koşer Kaya[43] heeft het kabinet aangekondigd tegemoet te willen komen aan de wens om de maximale looptijd van deze fiscale faciliteit voor vrijwillige voortzetting van een pensioenregeling uit te breiden van 3 naar 10 jaar na ontslag. Daarmee wordt fiscaal gefacilieerd wat op grond van de Pensioenwet mogelijk is. Aan de uitbreiding van de bestaande faciliteit is in het antwoord op de Kamervragen de voorwaarde verbonden dat de Tweede Kamer het voorstel tot budgettaire dekking van deze termijnverlenging steunt.

Het kabinet zal de verlenging van de maximumtermijn van de fiscale faciliteit voor vrijwillige voortzetting financieren door het dotatieplafond voor de fiscale oudedagsreserve (FOR) te verlagen. De toevoeging aan de FOR is over een kalenderjaar, behoudens enkele wettelijke afwijkingen, op twee manieren begrensd. IB-ondernemers kunnen thans 12%[44] van de winst aan de FOR doteren (eerste begrenzing), waarbij een maximering geldt tot een bedrag van € 11.882 (tweede begrenzing) in 2011. Het bedrag van deze tweede begrenzing wordt verlaagd ter dekking van de hiervoor genoemde verlenging van de maximumtermijn van de fiscale faciliteit voor vrijwillige voortzetting. Er is gekozen voor een inperking van de FOR omdat deze fiscale faciliteit het karakter heeft van een oudedagsvoorziening en is gericht op zelfstandigen. Aldus bestaat overeenkomst met de groep belastingplichtigen die met name aanspraak zal maken op de voordelen van de verlenging van de vrijwillige voortzetting.

Met de verlenging van de maximumtermijn van de fiscale faciliteit voor vrijwillige voortzetting is, uitgaande van de hieronder beschreven vormgeving, een budgettair belang gemoeid van € 15 mln. Om dat te financieren is vereist dat de genoemde tweede begrenzing bij de FOR met € 2500 wordt verlaagd tot € 9382. Na aanvaarding van dit wetsvoorstel zal het Uitvoeringsbesluit loonbelasting 1965 zodanig worden gewijzigd dat een maximumtermijn van 10 jaar voor vrijwillige voortzetting gaat gelden. Deze wijziging zal dan bij het zogenoemde eindejaarsbesluit worden aangebracht.

Het voornemen is de wijziging van het Uitvoeringsbesluit loonbelasting 1965 als volgt vorm te geven. Allereerst wordt de maximumtermijn van de fiscale begeleiding van vrijwillige voortzetting vanaf 2012 uitgebreid van 3 jaar na ontslag (huidige regeling) naar 10 jaar na ontslag, zodat deze maximumtermijn wordt gelijkgesteld met de maximumtermijn voor vrijwillige voortzetting in de Pensioenwet.[45] In aanvulling daarop wordt het pensioengevend loon na het 3e jaar gemaximeerd op een actueel inkomensgegeven, met als bovengrens het laatstverdiende pensioengevend loon in de periode tot het ontslag. Een koppeling aan een actueel inkomensgegeven sluit beter aan bij de fiscale systematiek voor oudedagsvoorzieningen dan een koppeling aan alleen het laatstverdiende loon in de periode tot het ontslag, zoals wel blijft gelden voor de eerste 3 jaar na ontslag. Het voornemen is om bij de invulling van het actuele inkomensgegeven aansluiting te zoeken bij de

[43] Aanhangsel Handelingen II 2010/11, nr. 1594.
[44] De eerste begrenzing wordt in het kader van de AOW-leeftijdverhoging en de daarmee verband houdende aanpassingen van het fiscale kader voor ouderdomsvoorzieningen gewijzigd.
[45] Artikel 54, tweede lid, van de Pensioenwet.

00018

box 1-bestanddelen die ook voor de premiegrondslag in de derde pijler gelden. Het gaat dan om het gezamenlijke bedrag van de winst uit onderneming vóór toevoeging aan en afneming van de oudedagsreserve en vóór de ondernemingsaftrek, het belastbare loon, het belastbare resultaat uit overige werkzaamheden en de belastbare periodieke uitkeringen en verstrekkingen van de belastingplichtige. Aldus wordt gebruik gemaakt van een gegeven waarmee in de praktijk reeds ervaring bestaat.

5.3. Reikwijdte afdrachtvermindering onderwijs

De afdrachtvermindering onderwijs is van toepassing op inhoudingsplichtigen die een beroepspraktijkvormingsplaats aanbieden aan personen die in Nederland een bepaalde opleiding volgen. De afdrachtvermindering is niet van toepassing indien de opleiding in het buitenland wordt gevolgd. Het kabinet wijzigt deze reikwijdte om een mogelijke spanning met het vrij verkeer van diensten, bedoeld in het Verdrag betreffende de werking van de EU en de EER-overeenkomst, weg te nemen. De wijziging houdt in dat bepaalde varianten van de afdrachtvermindering onderwijs ook worden toegekend aan inhoudingsplichtigen die een persoon in dienst nemen die elders in de EU of in de EER een opleiding volgt die vergelijkbaar is met de Nederlandse voor de afdrachtvermindering onderwijs kwalificerende opleiding. Het betreft de varianten beroepsbegeleidende leerweg (bbl), beroepsopleidende leerweg (bol) en werkend-leren op hbo-niveau. Indien de opleiding in het buitenland wat betreft niveau en kwaliteit vergelijkbaar is met één van de genoemde opleidingsvarianten, kan de inhoudingsplichtige aanspraak maken op de afdrachtvermindering onderwijs. Of sprake is van een met de Nederlandse opleiding vergelijkbare opleiding wordt vastgesteld in een verklaring van de Minister van Onderwijs, Cultuur en Wetenschap. Voornoemde uitbreiding van de afdrachtvermindering onderwijs leidt tot een budgettaire derving van € 3,5 mln. Deze derving wordt gedekt door een verlaging van de bedragen van voornoemde varianten met 1% (€ 27 voor bbl en werkend-leren op hbo-niveau en € 13 voor bol).

5.4. Teruggaafregeling dividendbelasting

De werkingssfeer van de zogenaamde teruggaafregeling in de dividendbelasting wordt verruimd. In Nederland gevestigde rechtspersonen die niet belastingplichtig zijn voor de vennootschapsbelasting, zoals pensioenfondsen en stichtingen die geen onderneming drijven, kunnen in aanmerking komen voor teruggave van dividendbelasting. Deze teruggaafregeling geldt daarnaast ook voor vergelijkbare vrijgestelde lichamen die zijn gevestigd in een ander EU-land of een aangewezen EER-land. De bepaling strekt zich thans derhalve niet uit tot landen buiten het territoir van de EU of de EER (hierna: derde landen). De werkingssfeer van de teruggaafregeling wordt uitgebreid met bij ministeriële regeling aan te wijzen derde landen waarmee afdoende informatie-uitwisseling bestaat op grond van een bilaterale of multilaterale overeenkomst. Deze uitbreiding van de teruggaafregeling geldt alleen voor zogenoemde "portfolio investeringen". Dit zijn kort gezegd, investeringen waarbij geen (potentiële) zeggenschap bestaat over het management van de inhoudingsplichtige. Juist voor deze situatie kan discussie bestaan over de verenigbaarheid van de teruggaafregeling met het EU-recht (vrijheid van kapitaalverkeer). Verder zal de uitbreiding van de teruggaafregeling voor deze gevallen leiden tot een versteviging van de

00018

Nederlandse concurrentiepositie. De maatregel leidt ertoe dat het in een groot aantal gevallen aantrekkelijker wordt vanuit kwalificerende derde landen in Nederland te investeren aangezien het nettorendement uit Nederlandse beleggingen, uitgaande van een gelijkblijvend brutorendement, zal stijgen. In de praktijk ziet de verruiming van de teruggaafregeling vooral op in kwalificerende derde landen gevestigde vrijgestelde professionele pensioenfondsen.

5.5. Maatregelen 30%-regeling

Op grond van de Wet op de loonbelasting 1964 (Wet LB 1964) is een vergoeding voor kosten van verblijf buiten het land van herkomst (extraterritoriale kosten) gericht vrijgesteld. Voor bepaalde werknemers die naar het buitenland worden uitgezonden of vanuit het buitenland naar Nederland worden geworven, geldt onder voorwaarden een forfaitaire tegemoetkoming voor deze extraterritoriale kosten, beter bekend als de 30%-regeling.[46] Zoals is aangegeven in het schriftelijk overleg over de Fiscale agenda[47] en bij brief van 9 juni 2011[48], is de 30%-regeling nader bekeken op onbedoeld gebruik en mogelijkheden om dit onbedoelde gebruik in te dammen. Gebleken is dat de 30%-regeling in de praktijk ruimer wordt toegepast dan de bedoeling was bij introductie van de regeling. Met name de invulling van het criterium dat de werknemer een "specifieke deskundigheid" moet bezitten, is in de praktijk, mede door jurisprudentie hierover, te ruim. Voorts worden bij de vaststelling van de looptijd van de 30%-regeling voor ingekomen werknemers bepaalde perioden van eerder verblijf of eerdere tewerkstelling in Nederland in mindering gebracht op de maximale looptijd van 10 jaar. Deze kortingsregeling blijkt echter beperkt uit te werken. Een aantal werknemers dat enige tijd in het buitenland heeft verbleven en gewerkt, waaronder een flink aantal Nederlanders, komt toch voor de regeling in aanmerking, zij het niet altijd voor de maximale 10 jaar. Ook buitenlanders die in het verleden eerder in Nederland hebben verbleven of tewerkgesteld waren, hebben desondanks die eerdere perioden vaak nog langjarig recht op toepassing van de 30%-regeling. Daarnaast blijken in de grensstreek buitenlanders die gebruik kunnen maken van de 30%-regeling bij een vacature de voorkeur te krijgen boven Nederlanders met dezelfde kwaliteiten, omdat de buitenlander in tegenstelling tot de Nederlander recht heeft op de 30%-regeling. Een andere gebleken onevenwichtigheid betreft buitenlandse studenten die hun studie in Nederland afronden of die in Nederland promoveren. Die studenten worden na afronding van hun studie of na hun promotie bij tewerkstelling door een Nederlandse inhoudingsplichtige niet als "uit het buitenland aangeworven" aangemerkt en kunnen dus geen gebruikmaken van de 30%-regeling, ook al voldoen zij aan de overige voorwaarden daarvoor. Hetzelfde geldt voor meegekomen partners van een ingekomen werknemer. Indien de partner van een ingekomen werknemer meeverhuist naar Nederland en na een verblijf van enige maanden een baan vindt en daarbij in beginsel in aanmerking zou komen voor de 30%-regeling, wordt toepassing van de 30%-regeling thans belemmerd omdat de partner niet "uit het buitenland is aangeworven". De partner woonde ten tijde van de totstandkoming van de arbeidsovereenkomst immers al in Nederland. Dit is evenwel een ongewenste uitkomst.

[46] Voorbeeld: een belastingplichtige die kwalificeert voor de 30% regeling en per jaar € 70.000 verdient kan € 30.000 onbelast vergoed krijgen, de € 70.000 wordt normaal in de heffing betrokken.
[47] Kamerstukken II 2010/11, 32 740, nr. 3, blz. 129.
[48] Kamerstukken II 2010/11, 32 504, nr. 68.

00018

Gelet op het voorgaande treft het kabinet een pakket van vijf maatregelen in de 30%-regeling om deze beter te richten. Met dit pakket wordt het gebruik van de 30%-regeling dichter bij het oorspronkelijke bedoelde gebruik van de regeling gebracht. Het gaat om de volgende maatregelen:

1. Het criterium dat een ingekomen werknemer moet beschikken over een "specifieke deskundigheid" wordt nader ingevuld door dit aan een salarisnorm te koppelen. Bij een salaris dat hoger is dan deze norm is aan dit criterium voldaan en bij een salaris dat lager is dan deze grens niet. Voor deze salarisnorm wordt aansluiting gezocht bij het inkomenscriterium uit de kennismigrantenregeling voor werknemers van 30 jaar of ouder, met dien verstande dat deze norm voor de 30%-regeling refereert aan het loon dat bij de werknemer wordt belast. Dit in tegenstelling tot het criterium binnen de kennismigrantenregeling waar het salaris ook onbelaste vergoedingen als de 30%-regeling omvat. Deze norm is thans € 50.619, en wordt jaarlijks geïndexeerd. Naast het criterium dat de ingekomen werknemer een "specifieke deskundigheid" moet bezitten, blijft het criterium gelden dat die specifieke deskundigheid in Nederland "niet of schaars" aanwezig moet zijn, om de werknemer in aanmerking te laten komen voor de 30%-regeling. Het gaat om cumulatieve criteria. Voor werknemers die op grond van de salarisnorm een specifieke deskundigheid bezitten, moet derhalve ook getoetst worden of die deskundigheid in Nederland niet of schaars aanwezig is.
2. De kortingsregeling met behulp waarvan de looptijd wordt vastgesteld, wordt verruimd. Thans wordt de looptijd van de 30%-regeling (maximaal 10 jaar) verkort met eerdere perioden van verblijf of tewerkstelling in Nederland, tenzij deze eerdere periode van verblijf of tewerkstelling meer dan 10 jaar geleden is geëindigd en de werknemer in die periode van 10 jaar niet in Nederland heeft verbleven of tewerkgesteld was. Perioden van verblijf of tewerkstelling die meer dan 15 jaar geleden zijn geëindigd, tellen thans sowieso niet mee bij deze kortingsregeling. De toetsingperiodes voor deze kortingsregeling worden vervangen door een toetsingperiode van 25 jaar. Elke eerdere periode van verblijf of tewerkstelling in Nederland in die 25 jaar en ook een eerdere periode van verblijf of tewerkstelling in Nederland die langer dan 25 jaar geleden is begonnen, maar minder dan 25 jaar geleden is geëindigd, zal derhalve in mindering komen op de looptijd van maximaal 10 jaar. Werknemers die eerder in Nederland hebben verbleven en/of zijn tewerkgesteld en bij terugkeer naar Nederland in beginsel in aanmerking komen voor de 30%-regeling, hebben door deze uitbreiding doorgaans recht op een looptijd voor de regeling van nihil of slechts een beperkt aantal jaren. Hiermee wordt ook bereikt dat vrijwel alle Nederlanders die een bepaalde periode in het buitenland werken en verblijven en terugkeren naar Nederland, nog slechts een beperkt aantal jaren recht hebben op toepassing van de 30%-regeling. Ook voor buitenlanders met eerdere periodes van verblijf en tewerkstelling in Nederland kan deze maatregel leiden tot een verdere verkorting van de looptijd van de 30%-regeling dan naar huidig recht het geval zou zijn.
3. Werknemers die woonachtig zijn in een gebied dat aansluit bij de grenslijn van Nederland worden uitgesloten van de 30%-regeling door de definitie van een "ingekomen werknemer" zodanig aan te passen dat het moet gaan om een werknemer die voor tewerkstelling in Nederland op een afstand (straal) van ten minste 150 kilometer van de Nederlandse grenzen woonachtig was. De voornaamste reden voor deze virtuele grens om Nederland is dat van werknemers woonachtig binnen die straal die in Nederland (gaan) werken, verondersteld kan worden dat zij zullen (gaan) forenzen en derhalve slechts marginaal extraterritoriale kosten

zullen hebben. Een forfaitaire kostenvergoeding voor extraterritoriale kosten op grond van de 30%-regeling is voor deze werknemers dermate ruim dat de regeling in deze gevallen leidt tot een niet te rechtvaardigen voordeel voor deze werknemers ten opzichte van werknemers binnen Nederland met vergelijkbare kwaliteiten en in een vergelijkbare situatie voor wat betreft de woon-werkafstand. Door de virtuele grens om Nederland wordt dit ongewenste effect van de 30%-regeling geëlimineerd.

4. Voor studenten die in Nederland afstuderen of promoveren en voorafgaand aan die periode van studie in het buitenland verbleven, zal worden bepaald dat die periode van studie bij de toets of een werknemer "uit het buitenland is aangeworven" buiten beschouwing blijft. Hierdoor kan een buitenlandse (en niet uit de onder 3 genoemde grensstreek bedoelde regio afkomstige) student die na zijn studie in Nederland tewerk wordt gesteld, als ingekomen werknemer kwalificeren en kan hij, indien hij ook aan de overige voorwaarden voldoet, gebruikmaken van de 30%-regeling.
5. Voor partners van ingekomen werknemers in de zin van de 30%-regeling zal worden bepaald dat indien deze partner binnen 6 maanden na vestiging in Nederland alhier tewerk wordt gesteld, die periode van verblijf in Nederland van maximaal 6 maanden niet meetelt bij de toets of de partner "uit het buitenland is geworven". Hierdoor kunnen ook partners van ingekomen werknemers, indien zij ook voldoen aan de overige voorwaarden, gebruikmaken van de 30%-regeling.

Door dit evenwichtige pakket maatregelen wordt het onbedoelde gebruik van de regeling geëlimineerd en wordt de regeling gelijktijdig verruimd op punten waar deze thans onbedoeld beperkt is. Bij deze exercitie wordt de regeling beter gericht op de doelgroep waar deze regeling voor bedoeld is en blijft de kern van de regeling onaangetast. Het kabinet is van mening dat deze aanpassing van de 30%-regeling, door het beter richten daarvan, zal leiden tot een verbetering van het vestigingsklimaat in Nederland. Het concrete door het Topteam Hoofdkantoren gesignaleerde knelpunt in de 30%-regeling wordt in bovenstaand pakket maatregelen ook weggenomen.[49]

De afgegeven beschikkingen voor toepassing van de 30%-regeling zullen worden geëerbiedigd. De huidige regelgeving biedt de inspecteur met ingang van het zesde jaar van de looptijd echter wel de mogelijkheid om aan de inhoudingsplichtige te verzoeken aannemelijk te maken dat de werknemer nog steeds dient te worden aangemerkt als ingekomen werknemer in de zin van de 30%-regeling. Een werknemer die derhalve de 30%-regeling op enig moment na 1 januari 2012 vijf jaar (60 maanden) toepast en naar de dan geldende regelgeving niet meer als ingekomen werknemer kwalificeert (dus op het toetsmoment niet voldoet aan het salariscriterium en/of voor indiensttreding in de eerder genoemde grensstreek woonachtig was), zal na die 5 jaar derhalve niet langer recht hebben op de 30%-regeling. Werknemers die op 1 januari 2012 de 30%-regeling al langer dan 5 jaar toepassen, zijn dit toetsmoment gepasseerd en zullen voor de resterende looptijd recht behouden op de 30%-regeling. De vastgestelde looptijd van een voor 1 januari 2012 afgegeven 30%-beschikking zal na 1 januari 2012 niet op grond van de nieuwe regelgeving worden bijgesteld. De verruimde kortingsregeling zal derhalve alleen gaan gelden voor nieuwe gevallen.

[49] Zie bijlage bij Kamerstukken II 2010/11, 32637, nr. 14, Actie-agenda opgesteld door het Topteam Hoofdkantoren, "Met hoofdkantoren naar de top".

00018

Wellicht ten overvloede wordt er nog op gewezen dat werknemers die thans gebruikmaken van de 30%-regeling, maar die daar op grond van aangepaste wet- of regelgeving niet langer gebruik van kunnen maken, als werknemer met extraterritoriale kosten doorgaans nog wel in aanmerking zullen komen voor de gericht vrijgestelde vergoeding van de werkelijke kosten op grond van de Wet LB 1964.

Tot slot wordt opgemerkt dat de 30%-regeling grotendeels is vormgegeven in het Uitvoeringsbesluit loonbelasting 1965, op grond van een aantal delegaties daartoe in de Wet LB 1964. De bovenstaande wijzigingen zijn dan ook niet opgenomen in dit wetsvoorstel, maar zullen worden uitgewerkt in een later uit te brengen wijzigingsbesluit. De budgettaire gevolgen van dit pakket aan maatregelen worden echter wel in dit wetsvoorstel verantwoord. Het pakket aan maatregelen, zoals hierboven weergegeven, leidt tot een structurele opbrengst van € 100 mln. In verband met overgangsrecht wordt die opbrengst vanaf 2016 behaald en loopt de opbrengst in de jaren daarvoor tot dat bedrag op.

Met bovenstaande informatie wordt tevens tegemoet gekomen aan het verzoek van de vaste commissie voor Financiën om informatie over de 30%-regeling.[50]

5.6. S&O-afdrachtvermindering

Voor de loonheffing geldt een S&O-afdrachtvermindering. Zoals ook uit een eerdere evaluatie is gebleken, is deze afdrachtvermindering een succesvolle regeling waar bedrijven en ondernemers veelvuldig gebruik van maken. In 2010 is er net als in 2009 ruimschoots gebruikgemaakt van de S&O-afdrachtvermindering. Dit heeft geleid tot een overschrijding van het budget met € 168 mln. Het compenseren van deze overschrijding binnen de bestaande systematiek van deze afdrachtvermindering zou ertoe leiden dat in 2012 de percentages afdrachtvermindering zeer fors naar beneden zouden moeten worden bijgesteld. Daarmee zouden de percentages zelfs onder het pre-crisisniveau van 2008 dalen. Het kabinet vindt dit niet wenselijk, mede gelet op tussentijdse cijfers. Uit die cijfers blijkt dat het gebruik van de S&O-afdrachtvermindering in 2011 in verhouding staat tot het budget in 2011. Vooralsnog zijn er daarom geen grote overschrijdingen voor dit jaar te verwachten. Tegen deze achtergrond heeft het kabinet het budget voor 2012 incidenteel opgehoogd met € 149 mln., bovenop het structurele budget van de S&O-afdrachtvermindering van € 715 mln. Daarnaast heeft het kabinet onderzoek gedaan naar de budgettaire aspecten van deze regeling. Dit heeft geleid tot een verdere optimalisatie van de budgetsystematiek. Deze budgetsystematiek is opgenomen in de bijlage.

Gelet op voorgaande zal de S&O-afdrachtvermindering in het jaar 2012 worden gehandhaafd op het niveau van 2008, waarbij het plafond op het niveau 2011 wordt gehouden. Dit betekent in de eerste plaats dat de loongrens in de eerste schijf incidenteel in 2012 verder wordt verlaagd van € 150.000 (bedrag 2012 volgens Belastingplan 2011) naar € 110.000. Hierdoor kan een S&O-inhoudingsplichtige over een kleiner deel van het S&O-loon het verhoogde percentage van de eerste schijf toepassen. Verder bedraagt het plafond in 2012 € 14 mln. Tot slot zal bij ministeriële

[50] Verzoek van de vaste commissie voor Financiën om nadere informatie over de 30%-regeling, kenmerk 2011D31897.

00018

regeling van de minister van Economische Zaken, Landbouw en Innovatie de verlaging van het percentage in de 1e schijf in 2012 van 45% naar 42% worden vormgegeven.

Per 2013 zullen deze wijzingen in beginsel weer worden teruggedraaid en het niveau bereiken zoals opgenomen in het Belastingplan 2011. Dit neemt niet weg dat ook in 2011 en verder sprake kan zijn van een dusdanig gebruik van de S&O-afdrachtvermindering, dat de regeling, gelet op het beschikbare budget, eventuele overschrijding of onderuitputting en eventuele volumeontwikkelingen (bijv. aantal aanvragen), opnieuw aanpassing behoeft.

In de onderstaande tabel zijn de parameters voor de S&O-afdrachtvermindering weergegeven:

Tabel 5 Parameters S&O-afdrachtvermindering

	2008	2009	2010	2011	2012 (BP 2011)	2012 (BP 2012)	2013 e.v.
Loongrens	110 000	150 000	220 000	220.000	150.000	110.000	150.000
Plafond	8 mln.	14 mln.	14 mln.	14 mln.	8,5 mln.	14 mln.	8,5 mln.
1e schijf	42%	50%	50%	50%	45%	42%	45%
1e schijf starters	60%	64%	64%	64%	60%	60%	60%
2e schijf	14%	18%	18%	18%	14%	14%	14%

Het budgettaire beeld is als volgt. Het structurele budget van de S&O-afdrachtvermindering is vanaf 2012 € 715 mln. Het budget voor 2012 wordt incidenteel opgehoogd met € 149 mln., enerzijds om de overschrijding van € 168 mln. uit 2010 te compenseren en anderzijds om de parameters op niveau 2008 te handhaven, met uitzondering van het plafond van € 14 mln. Het totaal beschikbare budget 2012 komt hiermee op € 864 mln., zoals ook opgenomen in Bijlage 5 van de Miljoenennota 2012 en in de onderstaande tabel.

Tabel 6 Budgettaire aspecten S&O-afdrachtvermindering

S&O-afdrachtvermindering	2012
Structureel budget (a)	€ 715 mln.
Incidentele verhoging budget 2012 (b)	€ 149 mln.
Totaal budget 2012 (a+b)	€ 864 mln.
Besteding 2012:	
Overschrijding 2010 (c)	€ 168 mln.
Kosten parameters S&O-afdrachtvermindering in 2012 (d)	€ 696 mln.
Geraamde besteding 2012 (c+d)	€ 864 mln.

Op deze plaats wordt nog opgemerkt dat de S&O-afdrachtvermindering en de aftrek speur- en ontwikkelingswerk voor de inkomstenbelasting (gezamenlijk ook wel WBSO genoemd) op dit moment worden geëvalueerd over de periode 2006-2010. Dit in opdracht van de Minister van Economische Zaken, Innovatie en Landbouw. De evaluatie over 2006-2010 zal in februari 2012

00018

gereed zijn. Aanbevelingen en conclusies kunnen worden meegenomen in het wetsvoorstel Belastingplan 2013.

5.7. Invoering blanco accijnszegels

In 2008 is een breed onderzoek gestart naar de wijze van heffing en inning van belasting op tabaksproducten, waarbij het systeem van accijnszegels nader is bezien. Tijdens dit onderzoek is besloten om gedurende een proefperiode accijnszegels zonder opdruk, oftewel blanco accijnszegels, te verstrekken. Het verstrekken van blanco accijnszegels houdt in dat tabaksfabrikanten onder bepaalde voorwaarden zelf accijnszegels (laten) bedrukken met de kleinhandelsprijs, de hoeveelheid en de tariefcode. De zegelverstrekking wordt hiermee flexibeler en de levertijd wordt korter. De proefperiode is vormgegeven door een pilot die op 1 december 2009 van start is gegaan. Naar aanleiding van de uitkomsten van die pilot is besloten het aan de pilot ten grondslag liggende beleidsbesluit per 1 juni 2012 op hoofdlijnen om te zetten in wetgeving. De inwerkingtredingsdatum van 1 juni 2012 houdt verband met de start van een nieuw contract met een zegelproducent.

Blanco accijnszegels worden slechts verstrekt aan tabaksfabrikanten die aan bepaalde nader te omschrijven voorwaarden voldoen. Voor tabaksfabrikanten die niet voldoen aan deze voorwaarden zullen de accijnszegels worden verstrekt volgens de methode printing on demand. Dit houdt in dat de accijnszegels niet meer uit bestaande voorraden worden geleverd maar op verzoek worden bedrukt. Doordat een groot deel van de zegelaanvragers gebruik zal maken van blanco accijnszegels, is de drukker in staat de accijnszegels voor de overige zegelaanvragers op verzoek te bedrukken. Voorwaarde voor het kunnen aanvragen van accijnszegels is een vooraf gegeven toestemming zegelaanvraag.

Mede in verband met vereenvoudiging van de aanvraagprocedure wordt eveneens per 1 juni 2012 het heffingssysteem van de tabaksaccijns gewijzigd. Er wordt een overstap gemaakt van betaling van het accijns- en omzetbelastingbedrag dat de zegels vertegenwoordigen bij de aanvraag van de accijnszegels (met een vaste kredietermijn) naar een systeem van verschuldigdheid van de accijns en omzetbelasting bij uitslag tot verbruik. Hierdoor wordt een betere aansluiting verkregen bij de uitslag tot verbruik van de tabaksproducten. Ook bij andere accijnsgoederen dan tabaksproducten wordt de accijns verschuldigd op het moment van de uitslag tot verbruik van de producten. De wijziging van de heffingssystematiek leidt ertoe dat de accijns gemiddeld ongeveer één maand eerder binnenkomt.

De invoering van blanco accijnszegels en de wijziging van het heffingssysteem voor de tabaksaccijns leiden tot een vermindering van de druk op het proces rond de aanvraag, de levering en de verwerking van de accijnszegels. Hierdoor ontstaat meer flexibiliteit voor de tabaksfabrikanten. Ook komt hiermee een eind aan de vernietiging van grote hoeveelheden zegels na elke tariefwijziging door de overheid en na elke prijswijziging door de fabrikant. Deze vereenvoudigingen brengen tevens een kostenbesparing voor de Belastingdienst met zich mee.

00018

6. Budgettaire aspecten

In de onderstaande tabel is het totale budgettaire beeld van het Fiscale Pakket 2011 weergegeven.

Tabel 7 Budgettaire effecten pakket Belastingplan 2012 (€ mln, -/- = lastenverlichting)

Onderwerp	2012	2013	2014	2015	struc.
Aanpassing Regeerakkoord					
Alleenstaande ouderkorting leeftijdsgrens van 12 naar 18 jaar	-180	-180	-180	-180	-180
Dekking uit algemene heffingskorting	260	220	180	180	180
Infaseren algemene heffingskorting	-80	-40	0	0	0
Omzetting zelfstandigenaftrek en niet-indexeren	-60	-40	-20	0	0
Totaal aanpassing Regeerakkoord	**-60**	**-40**	**-20**	**0**	**0**
Overige onderwerpen Belastingplan 2012					
Afschaffen belastingen					
Afschaffen verpakkingenbelasting	0	-305	-305	-305	-305
Afschaffen accijns op pruim- en snuiftabak	0	0	0	0	0
Afschaffen frisdrankbelasting	0	-155	-155	-155	-155
Afschaffen afvalstoffenbelasting	-43	-43	-43	-43	-43
Afschaffen leidingwaterbelasting	0	-126	-126	-126	-126
Afschaffen grondwaterbelasting	-178	-178	-178	-178	-178
Afschaffen Eurovignet i.c.m. MRB aanpassing	0	-34	-34	-34	-34
Afschaffen grondslagversmallers / kortingen					
Afschaffen kindertoeslag box 3 (opbrengst tbv IACK)	25	26	27	29	29
Overige maatregelen					
Overnameholding	31	62	93	124	155
Objectvrijstelling vaste inrichtingen	250	250	250	250	250
Buitenlandse aanmerkelijkbelangregeling in de Wet Vpb 1969	0	0	0	0	0
Aanpassing buitenlandse belastingplicht buitenlandse stichtingen en verenigingen	0	0	0	0	0
Aanpassing herbestedingsreserve	8	8	8	8	8
Uitbreiding teruggaafregeling dividendbelasting	-50	-50	-50	-50	-50
Intensivering WBSO	-149	0	0	0	0
Werkkostenregeling	0	-100	-100	-100	-100
Inkomensafhankelijke combinatiekorting (IACK) verhogen	-25	-26	-27	-29	-29
Tijdelijk verlagen overdrachtsbelasting	-600	0	0	0	0
Verruiming vrijwillige voortzetting pensioen ZZP-ers + dekking in FOR	0	0	0	0	0
30%-regeling	20	40	60	80	100
Vitaliteitspakket, BP-deel	608	262	262	262	262
Koopkrachtpakket incl. terugsluis burgers vitaliteitspakket	-851	-851	-310	-310	-310
BTW podiumkunsten uitstel tot 1 juli	0	0	0	0	0
BTW onderhoud en renovatie van woningen overgangsrecht tot 1 oktober	0	0	0	0	0
Aanpassing heffingssystematiek tabaksaccijns	7	7	7	7	7
Subtotaal overige onderwerpen Belastingplan 2012	**-947**	**-1.213**	**-621**	**-570**	**-519**
Samenvatting fiscale maatregelen					
Totaal aanpassing Regeerakkoord	-60	-40	-20	0	0
Subtotaal overige onderwerpen Belastingplan 2012	-947	-1.213	-621	-570	-519
Totaal Overige fiscale maatregelen 2012	2	2	2	2	2

00018

Onderwerp	2012	2013	2014	2015	struc.
Totaal Geefwet	-22	-62	-62	-62	-62
Totaal Uitwerking autobrief	0	0	0	0	21
Totaal fiscale maatregelen excl. RA/GA	**-1.027**	**-1.313**	**-701**	**-630**	**-558**
Dekking Belastingplan 2012 c.a. uit lastenkader incl. enveloppen	**1.027**	**1.313**	**701**	**630**	**558**
Totaal pakket Belastingplan 2012 excl. RA/GA	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**
Maatregelen uit Regeerakkoord in Belastingplan 2012					
Leeftijdsgrens alleenstaande ouderkorting	250	250	250	250	250
Schrappen uitzondering overdraagbaarheid algemene heffingskorting	150	200	250	310	400
Aftrek levensonderhoud kinderen beperken	130	130	130	130	130
Doorwerkbonus 1 jaar opschuiven	130	130	130	130	130
Terugsluis bedrijven, tranche 2012	-180	-180	-180	-180	-180
Lastenenveloppe bedrijven (RA/GA), tranche 2012	120	120	120	120	120
Omzetting zelfstandigenaftrek	0	0	0	0	0
Giftenaftrek	0	40	40	40	40
Totaal Regeerakkoord	**600**	**690**	**740**	**800**	**890**

Toelichting

De fiscale maatregelen zijn van invloed op het totale lastenbeeld dat wordt beschreven in de Miljoenennota 2012. In bovenstaande tabel zijn tevens de budgettaire effecten opgenomen van de wetsvoorstellen Overige Fiscale maatregelen 2012, geefwet, respectievelijk uitwerking autobrief. In het najaar komt een eerste evaluatie beschikbaar van de werkkostenregeling. In het lastenbeeld is € 100 mln. vanaf 2013 gereserveerd voor mogelijke aanpassingen aan de werkkostenregeling naar aanleiding van de evaluatie.

Budgettaire gevolgen nieuwe renteregeling

De nieuwe renteregeling komt in de plaats van de voorgestelde differentiatie van de heffings- en invorderingsrente, die was opgenomen in het Regeerakkoord. Met de differentiatie was beoogd een ombuiging te bereiken van structureel € 344 mln. (vanaf 2017).

De ombuiging die met de belastingrente wordt bereikt kent een andere verdeling (kasritme) dan de differentiatie-variant. Dit leidt tot een aantal beperkte mutaties in het begrotingsbeeld.
In enkele jaren (2013, 2016 en 2017) wordt de oorspronkelijke taakstelling (Regeerakkoord) niet gehaald. Aangezien er zowel intertemporeel als structureel sprake is van een positief saldo kunnen deze tegenvallers worden geaccepteerd. De structurele opbrengst van de nieuwe renteregeling bedraagt € 0,4 mld. (vanaf 2018). Dit zijn geen belastinginkomsten maar besparingen op de uitgaven van de rijksoverheid.

00018

Tabel 8 Opbrengst nieuwe renteregeling (in € mld.; -/- = lagere uitgaven)

	2013	2014	2015	2016	2017	Struct
Opbrengst differentiatie Regeerakkoord	0,09	0,06	0,17	0,29	0,34	0,34
Opbrengst nieuwe renteregeling	0,04	0,13	0,22	0,25	0,32	0,40
verschil met RA	**-0,05**	**0,07**	**0,05**	**-0,04**	**-0,02**	**0,06**

Budgettaire gevolgen toeslagen

Het pakket Belastingplan 2012 c.a. bevat tevens maatregelen die van invloed zijn op de begrotingen van het ministerie van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties (begrotingshoofdstuk VII) respectievelijk van het ministerie van Sociale Zaken en Werkgelegenheid (begrotingshoofdstuk XV). In de eerste plaats gaat het hierbij om de in het wetsvoorstel Overige fiscale maatregelen 2012 opgenomen IBO-maatregelen Toeslagen. Voorts betreft het de in het wetsvoorstel Overige fiscale maatregelen 2012 opgenomen Fictie bij ontbrekende inkomensgegevens voor de toeslagen en de in dit wetsvoorstel opgenomen wijziging van de zelfstandigenaftrek en de aftrek uitgaven voor levensonderhoud van kinderen. Hieronder staat een overzicht van deze budgettaire effecten.

Tabel 9 Budgettaire effecten uitgaven (in € mln.; -/- = lagere uitgaven)

Onderwerp	BZK	SZW
Opheffen herleiden inkomen bij overlijden	5,4	0,4
Opheffen 10%-regeling	-4,9	Nihil
Doorwerking overige aanpassingen BP 2012 c.a.	-4	-2,0
Totaal	**-3,5**	**-1,6**

De budgettaire effecten van voornoemde maatregelen op de zorgtoeslag bedragen € 9,6 mln. en zijn opgenomen in het lastenkader.

7. EU-aspecten

Met de aanpassing van de buitenlandse belastingplicht voor bepaalde buitenlandse lichamen en de buitenlandse AB-regeling wordt uitvoering gegeven aan het met redenen omkleed advies van de Europese Commissie tot wijziging van deze regeling.[51]

De wijziging van de reikwijdte van de afdrachtvermindering onderwijs neemt een mogelijke spanning met het Verdrag betreffende de werking van de EU en de EER-overeenkomst weg.

De verruiming van de werkingssfeer van de teruggaafregeling in de dividendbelasting voorkomt discussie over de verenigbaarheid met het EU-recht (vrijheid van kapitaalverkeer).

8. Duurzaamheidsaspecten

Met de motie Koffeman[52] heeft de Eerste Kamer verzocht om de duurzaamheidseffecten van alle fiscale maatregelen met nadruk mee te wegen en hierover te rapporteren. Hieronder worden de fiscale maatregelen in dit wetsvoorstel besproken die effect hebben op de duurzaamheid. Het gaat om de directe effecten op de winning en het gebruik van de schaarse natuurlijke hulpbronnen en

[51] Zie IP/10/1252.
[52] Kamerstukken I 2010/11, 32 504, I.

00018

de effecten op de uitstoot van broeikasgassen en fijnstof. Alle overige maatregelen hebben geen direct effect op de duurzaamheid.

Afschaffing afvalstoffenbelasting

Er gaat een negatieve prikkel uit van het afschaffen van de afvalstoffenbelasting op de duurzaamheid. Daar tegenover staat een positief duurzaamheidseffect van aanpalend beleid. Per saldo is de verwachting dat de afschaffing van de afvalstoffenbelasting niet zal leiden tot een toename van het storten van de hoeveelheid herbruikbare of verbrandbare afvalstoffen. Het storten van afval wordt momenteel ook effectief ontmoedigd door het afvalbeleid, zowel op nationaal (Landelijk Afvalbeheerplan) als op Europees niveau (Kaderrichtlijn afval). Daarnaast zal het kabinet in de toekomst verscherpt handhaven en nieuwe stortverboden instellen voor bepaalde afvalstromen. De staatssecretaris van Infrastructuur en Milieu heeft hierover eind augustus een brief aan Tweede Kamer[53] gestuurd.

Afschaffing grondwaterbelasting en leidingwaterbelasting

Over het afschaffen van de grondwaterbelasting is in 2007 een rapport naar de Kamer verstuurd.[54] Daarin is geconcludeerd dat de gevolgen van afschaffing van deze belasting voor het milieu naar verwachting beperkt zullen zijn. Ook de effecten van het afschaffen van de leidingwaterbelasting zullen naar verwachting zeer beperkt zijn. De doelstelling om waterverbruik te verminderen wordt momenteel ook vanuit de van Europese commissie opgepakt. De Europese commissie is bezig met het opstellen van een richtlijn om het watergebruik in Europa met dertig procent te verminderen.

Afschaffing verpakkingenbelasting

In opdracht van het ministerie van Financiën heeft CE Delft in 2010 een evaluatie van de milieueffecten van de (naar broeikasgasemissies gedifferentieerde) verpakkingenbelasting uitgevoerd. [55] Deze evaluatie was specifiek gericht op de klimaateffecten van de verpakkingenbelasting en leidt tot de conclusie dat de milieueffecten beperkt zijn. Afschaffing van de verpakkingenbelasting zal derhalve ook een beperkt effect hebben op de duurzaamheid.

Afschaffing Eurovignet

De afschaffing van het Eurovignet zal leiden tot een positief effect op de duurzaamheid, omdat de afschaffing wordt gedekt door een verhoging van de motorrijtuigenbelasting voor zware vrachtwagens. Het positieve effect wordt bereikt doordat de belastingdruk sterker dan nu wordt gelegd bij de vervuilende vrachtwagens.

9. Uitvoeringskosten Belastingdienst

De in dit wetsvoorstel opgenomen maatregelen zijn uitvoerbaar en handhaafbaar door de Belastingdienst. Er wordt in 2014 een netto structurele besparing bereikt van € 15,2 mln. Deze besparing is vooral het gevolg van het vervallen van de uitvoeringsorganisatie benodigd voor de kleine belastingen (belasting op pruim- en snuiftabak en de belastingen op frisdranken,

---

[53] Brief nog niet verstuurd, Kamerstuknummer nog toevoegen op later tijdstip.
54 Onderzoek "Grondwaterbelasting nader bezien. Aspecten verbonden aan overheveling van de grondwaterbelasting naar een provinciale bestemmingsheffing en aan afschaffing van de grondwaterbelasting" van Interdepartementale werkgroep grondwaterbelasting (bijlage bij Kamerstukken 2006/2007, 30 887, nr. 7).
55 Bijlage bij Kamerstuk 32 123-IXB, nr. 18.

00018

verpakkingen, afvalstoffen en leidingwater) en de afschaffing van het Eurovignet. Ook wordt met de invoering van de nieuwe renteregeling een structurele besparing op uitvoeringskosten bereikt. Daartegenover staan kosten in verband met de introductie van de vitaliteitsregeling en eenmalige systeemkosten in het kader van de nieuwe renteregeling en de objectvrijstelling voor vaste inrichtingen. De overige in dit wetsvoorstel opgenomen maatregelen leiden niet tot additionele uitvoeringskosten en kunnen via reguliere jaaraanpassing van de systemen en processen van de Belastingdienst worden uitgevoerd.

Tabel 10 Uitvoeringskosten en besparingen Belastingplan 2012 (bedragen in mln. €)

	2012	2013	2014	2015	2016
Uitvoeringskosten	3,4	4,3	4,3	4,3	4,3
Besparingen	-3,6	-17,7	-19,5	-19,5	-19,5
Saldo	-0,2	-13,4	-15,2	-15,2	-15,2

10. Gevolgen voor bedrijfsleven en burger

In deze paragraaf worden de gevolgen voor de administratieve lasten voor burgers en bedrijfsleven voor zover relevant per maatregel toegelicht en waar van toepassing gekwantificeerd. Het wetsvoorstel leidt per saldo tot een reductie van de administratieve lasten van € 28 mln. voor bedrijven en een verzwaring voor burgers met 10.000 uren .

Kleine belastingen

De afschaffing van de kleine belastingen levert structureel € 24 mln. aan besparing van administratieve lasten op. Belastingplichtigen voor deze heffingen hoeven niet langer aangifte en afdracht te verzorgen. Tevens vervallen de informatieverplichtingen ten behoeve van controle werkzaamheden. Hiertegenover staat dat door het vervallen van de verpakkingenbelasting er geen informatie vanuit de Belastingdienst beschikbaar is ten behoeve van de informatieverstrekkingen over afvalstromen van het ministerie van I&M aan Brussel. Deze zal op een andere wijze vormgegeven worden waarbij gestreefd wordt de administratieve lasten zo laag mogelijk te houden.

Heffingskortingen

Op gebied van de heffingskortingen in de Wet IB 2001 wordt een aantal wijzigingen voorgesteld, waarbij sprake is van een beperking van de reikwijdte van de regelingen. Alleen ingeval van de alleenstaande-ouderkorting leidt dit tot substantiële verandering in het aantal gebruikers van de regeling, namelijk een verlaging van het aantal gerechtigden van 100.000. [56] Daarnaast leidt de samenvoeging van de arbeidskorting en de doorwerkbonus tot een besparing van de administratieve lasten omdat de doorwerkbonus niet meer apart via een IB-aangifte hoeft te worden verzilverd, maar al in de loonheffing wordt verzilverd. Dit leidt tot een besparing van 25.000 uur.

[56] De leeftijdsgrens die geldt voor het niet-inkomensafhankelijke deel van de alleenstaande-ouderkorting wordt verlaagd van 27 naar 18 jaar. Tegelijkertijd wordt voorgesteld om het recht op alleenstaande-ouderkorting toe te kennen op basis van de leeftijd van het jongste kind. Dit is een versoepeling ten opzichte van de huidige situatie waarin geldt dat géén van de kinderen ouder mag zijn dan de geldende leeftijdsgrens. Als resultante wordt een afname van het aantal belastingplichtigen dat gebruik maakt van deze regeling verwacht van ca. 100.000.

00018

Flexsparen

Door het afschaffen van de spaarloonregeling en de levensloopregeling nemen de administratieve lasten voor werkgevers af. Omdat flexsparen wordt vormgegeven binnen de inkomstenbelasting en niet in de loonheffing, ontstaan er voor de werkgevers geen nieuwe administratieve lasten. De administratieve lasten van de burger zal beperkt toenemen. De storting op een flexspaarrekening wordt een aftrekpost voor de inkomstenbelasting. Daarnaast zal die aftrekpost ook leiden tot het indienen van extra aangiften inkomstenbelasting. Ook voor banken en verzekeraars treden wijzigingen op. De administratieve lasten blijven voor deze partijen echter grosso modo gelijk, omdat de verplichting in het kader van spaarloon en levensloop worden vervangen door renseignering van gegevens over inleg en inhoudingsplicht bij opname van geld van de flexspaarrekening. Per saldo leidt flexsparen bij bedrijven tot een besparing van de administratieve lasten van € 3,7 mln. Bij burgers tot een verhoging met 50.000 uren.

Vpb-maatregelen

Invoering van een objectvrijstelling voor buitenlandse ondernemingswinsten leidt per saldo niet tot een wijziging voor de administratieve lasten van belastingplichtigen in de vennootschapsbelasting die winst uit een andere staat genieten, aangezien zoveel mogelijk aangesloten wordt bij de bestaande systematiek. Belastingplichtigen zullen de winsten uit een andere staat moeten bijhouden, net als onder de huidige regelgeving, indien zij in aanmerking willen komen voor een eventueel aftrekbaar stakingsverlies.

De met de maatregelen tegen de overnameholdingconstructies gemoeide administratieve lasten voor het bedrijfsleven zullen naar het zich laat aanzien gering zijn aangezien de aftrek van overnamerente tot een bedrag van € 500.000 ongemoeid wordt gelaten. De maatregelen zullen naar verwachting dan ook slechts een beperkt aantal belastingplichtigen treffen.

De aanpassing van de buitenlandse belastingplicht voor bepaalde buitenlandse lichamen zal ten opzichte van de huidige situatie tot een geringe administratieve lastenverlichting leiden. Door de wetswijziging vervalt de in het bestaande beleid opgenomen verplichting voor het buitenlandse lichaam om jaarlijks een kopie van de jaarstukken bij de inspecteur aan te leveren.
De meer gerichte toepassing van de buitenlandse AB-regeling in de Wet Vpb 1969 en de flankerende maatregel in de dividendbelasting sluiten aan bij het huidige uitvoeringsbeleid van de Belastingdienst. Deze maatregelen leiden derhalve niet tot extra administratieve lasten.

Dividendbelasting

De openstelling van de teruggaafregeling in de dividendbelasting voor vrijgestelde lichamen in derde landen zal leiden tot een zeer beperkte toename van de administratieve lasten. Dit betreft de lichamen die een beroep op de regeling gaan doen.

Kindregelingen

Door de beperking van de doelgroep bij de aftrek voor levensonderhoud kinderen en de afschaffing van de kindertoeslag in box 3 treedt er een vermindering van de administratieve lasten op van 15.000 uren.

00018

Uitbreiding vrijwillige voortzetting

De uitbreiding van de faciliteit voor vrijwillige voortzetting betekent voor burgers die hier gebruik van kunnen en willen maken dat ze dit dienen aan te geven en dat ze jaarlijks een overzicht van hun inkomen aan de pensioenuitvoerder moeten overleggen. De administratieve lasten voor burgers stijgen hierdoor met 3000 uren. Pensioenuitvoerders die de verlengde vrijwillige voortzetting willen aanbieden zullen aangeleverde inkomensgegevens moeten verwerken in de premiehoogte en pensioenopbouw.

Tijdelijke verlaging tarief overdrachtsbelasting

Het voorstel leidt tot beperkte extra administratieve lasten voor het notariaat. De notaris doet immers de aangifte overdrachtsbelasting en is hoofdelijk aansprakelijk voor de door de verkrijgende partij verschuldigde overdrachtsbelasting. De notaris zal zich er dus van moeten vergewissen welk tarief verschuldigd is. Het besluit van 1 juli 2011 heeft terugwerkende kracht tot en met 15 juni 2011 en is dus ook van toepassing op akten die vóór de bekendmaking daarvan al waren gepasseerd. In deze akten is melding gemaakt van 6 % overdrachtsbelasting. De notaris zal in deze gevallen (voor de verkrijger) een verzoek tot vermindering of restitutie moeten doen.

Vaste verandermomenten

De maatregelen in dit wetsvoorstel houden de vaste verandermomenten van 1 januari en 1 juli aan. De wijzigingen met betrekking tot accijnszegels en de daarmee samenhangende wijziging van de heffingssystematiek voor de tabaksaccijns treden in werking met ingang van 1 juni 2012. Deze datum valt niet samen met de vaste verandermomenten. Er is echter voor deze datum gekozen in verband met aanbesteding van het contract voor de partij die het drukken en uitgeven van accijnszegel op zich neemt. Dit contract start op 1 juni 2012.

00018

Bijlage budgetsystematiek S&O-afdrachtvermindering

In het Belastingplan 2011 is toegezegd dat een nadere invulling van de budgetsystematiek van de afdrachtvermindering speur- en ontwikkelingswerk (S&O) zal plaatsvinden.[57] De minister van Economische Zaken, Landbouw en Innovatie en de staatssecretaris van Financiën hebben de volgende afspraken gemaakt voor het vaststellen van de percentages afdrachtvermindering S&O. De afdrachtvermindering S&O is een zogenoemde gebudgetteerde belastinguitgave. De realisatie van het budgettaire beslag kan pas na afloop van het begrotingsjaar worden vastgesteld. In de nieuwe systematiek is daarom bepaald dat sprake moet zijn van een meerjarig budgettair evenwicht dat als volgt wordt geëffectueerd.

1. Een budgettaire overschrijding over het jaar t-1 wordt gecompenseerd in de begroting voor het jaar t+1. Compensatie in het budget voor het begrotingsjaar t is niet mogelijk, omdat het begrotingsjaar t al gaande is, terwijl de realisatie over het jaar t-1 dan nog niet bekend is.
   Een overschrijding over het jaar t-1 betekent dat het budget voor het jaar t+1 verlaagd wordt met het bedrag van de overschrijding over het jaar t-1 en dat de percentages in de afdrachtvermindering S&O voor het jaar t+1 worden aangepast aan het verlaagde beschikbare budget. Spiegelbeeldig wordt een onderuitputting over het jaar t-1 toegevoegd aan het budget voor het begrotingsjaar t+1 en worden de percentages afdrachtvermindering S&O voor het jaar t+1 aangepast aan het verhoogde beschikbare budget. Zodoende worden overschrijdingen en onderuitputtingen over het jaar t-1 volledig gecompenseerd in de begroting voor het jaar t+1.
2. Gegeven het beschikbare budget voor het jaar t+1, zullen bekende gegevens over de ontwikkeling van het jaar t invloed kunnen hebben op de hoogte van de vaststelling van de percentages afdrachtvermindering S&O. Doel van deze systematiek is het bereiken van een meerjarige budget egalisatie waarmee een evenwicht wordt bereikt tussen budget en realisatie.
   De beide ministeries maken gezamenlijk een inschatting van het verwachte gebruik van de afdrachtvermindering S&O met behulp van de beschikbare gegevens over de feitelijke ontwikkeling van het budgettaire beslag en de onderliggende factoren daarvan.
   De hoogte van de percentages afdrachtvermindering S&O is structureel, maar elk begrotingsjaar kunnen wijzigingen van de hoogte van de percentages plaatsvinden bij ministeriële regeling van de minister van Economische Zaken, Landbouw en Innovatie.

3. De beide ministeries stellen jaarlijks vast:
   a. in april van het jaar t: de voorlopige realisatie van het budgettaire beslag van de afdrachtvermindering S&O over het jaar t-1, ten behoeve van het jaarverslag Rijk over het jaar t-1;
   b. in juli van het jaar t: de definitieve realisatie van het budgettaire beslag over het jaar t-1, ten behoeve van het vaststellen van de benodigde compensatie in het budget voor het begrotingsjaar t+1 (te vermelden in de Miljoenennota voor het jaar t+1);
   c. aan het eind van het jaar t: de ontwikkeling van het budgettaire beslag over het jaar t, ten behoeve van het vaststellen van de percentages voor het begrotingsjaar t+1, gegeven het beschikbare budget voor het begrotingsjaar t+1 (zie punt b).

[57] Kamerstukken II 2010/11, 32 504, nr. 3, blz. 10.

00018

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 onderscheidenlijk de tabel van artikel 2.10a van de Wet IB 2001 vervangen. Daarbij is ten opzichte van de bestaande tabellen een aantal wijzigingen aangebracht, die onderdeel zijn van het koopkrachtpakket voor het jaar 2012. Het percentage van de eerste schijf is gewijzigd van 1,85 in 1,95. Verder is de lengte van de derde schijf beleidsmatig verkleind met onderscheidenlijk € 150. Bij de in de tabel opgenomen bedragen is voorts reeds rekening gehouden met de inflatiecorrectie van artikel 10.1 van de Wet IB 2001 die per 1 januari 2012 wordt toegepast. De vervanging van de tabellen zal om die reden plaatsvinden nadat de zogenoemde automatische inflatiecorrectie per 1 januari 2012 is toegepast.

Voorts treedt met ingang van 1 januari 2012 het tweede lid van artikel 10.1 van de Wet IB 2001, zoals opgenomen in het Belastingplan 2009, in werking. Hierdoor worden het bedrag dat is vermeld in de tweede regel van de tweede kolom van de tabel van artikel 2.10 van de Wet IB 2001 en het bedrag dat is vermeld in de derde regel van de eerste kolom van die tabel beperkt geïndexeerd. De tabelcorrectiefactor wordt slechts voor 75% toegepast. Dit is het gevolg van de op grond van het Belastingplan 2009 ingevoerde houdbaarheidsbijdrage waardoor met name ouderen die geboren zijn na 31 december 1945 met een inkomen vanaf circa € 34 000 meer gaan betalen dan bij volledige indexatie het geval zou zijn geweest. Hun inkomen valt voor een groter deel in het 42%-tarief dan bij volledige indexatie het geval zou zijn geweest.

Artikel I, onderdeel C (artikel 3.68 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

Het bedrag dat wordt genoemd in artikel 3.68, eerste lid, van de Wet IB 2001 wordt verlaagd van € 11.882 (bedrag 2011) naar € 9382 (in cijfers 2011). Deze verlaging is toegelicht in het algemeen deel van deze memorie. Het in genoemd artikel opgenomen bedrag wordt jaarlijks geïndexeerd voor de inflatie, zodat reeds per 1 januari 2012 een ander bedrag zal gelden dan € 9382.

Artikel I, onderdeel D (artikel 3.76 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

In het tweede lid van artikel 3.76 van de Wet IB 2001 is de hoogte van de zelfstandigenaftrek opgenomen. Thans is de hoogte gerelateerd aan de omvang van de in het kalenderjaar genoten winst. Daarbij wordt de hoogte van de aftrek vastgesteld aan de hand van een tabel met acht schijven. Wanneer de ondernemer meer winst maakt en daardoor in een hogere schijf valt, krijgt hij ingevolge die tabel een lagere zelfstandigenaftrek. Voorgesteld wordt om de tabel in genoemd artikel 3.76, tweede lid, te vervangen door één bedrag van € 7.280. Dit betekent dat de hoogte van de zelfstandigenaftrek onafhankelijk wordt van de winst en dat de aftrek dus voor elke ondernemer die aan het urencriterium voldoet hetzelfde is.

00018

Artikel I, onderdeel E (artikel 3.127 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

De wijzigingen van het eerste en vierde lid van artikel 3.127 van de Wet IB 2001 houden verband met het integreren van de spaarloonregeling en de levensloopregeling in flexsparen. Gelet op de omstandigheid dat de op spaarloon betrekking hebbende passages in artikel 3.127 van de Wet IB 2001 in de praktijk per saldo niet of nauwelijks praktisch belang hebben, kunnen deze passages om die reden zonder overgangsregeling vervallen.

Artikel I, onderdeel F (artikel 5.5 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

Met de wijziging van artikel 5.5 van de Wet IB 2001 komt de verhoging van het heffingsvrije vermogen in box 3 bij belastingplichtigen die gezag uitoefenen over een minderjarig kind (de kindertoeslag) te vervallen. Deze maatregel maakt onderdeel uit van het pakket kindregelingen.

Artikel I, onderdeel G (artikel 5.11 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

In verband met de voorgestelde afschaffing van de spaarloonregeling per 1 januari 2012 kan ook artikel 5.11 van de Wet IB 2001 per 1 januari 2012 vervallen. Voor de vóór 1 januari 2012 in het kader van de spaarloonregeling opgebouwde geblokkeerde spaartegoeden, aandelenoptierechten, aandelen en winstbewijzen wordt in het voorgestelde artikel 10a.10 van de Wet IB 2001 op dit punt een overgangsregeling getroffen.

Artikel I, onderdeel H (artikel 6.13 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

In artikel 6.13 van de Wet IB 2001 is de persoonsgebonden aftrekpost ter zake van uitgaven voor levensonderhoud van kinderen opgenomen. Zoals in het algemeen deel van deze memorie is toegelicht wordt de in die persoongebonden aftrekpost opgenomen leeftijdsgrens verlaagd van 30 naar 21 jaar. Hiertoe dient artikel 6.13, eerste lid, van de Wet IB 2001 te worden gewijzigd. De wijziging van artikel 6.13, tweede lid, van de Wet IB 2001 vloeit eveneens voort uit de hiervoor genoemde verlaging van de leeftijdsgrens naar 21 jaar. De huidige tekst van het genoemde tweede lid ziet op het voorkomen van samenloop tussen de aftrek van uitgaven voor levensonderhoud van kinderen met de aftrek van uitgaven voor specifieke zorgkosten of met de aftrek van weekenduitgaven voor gehandicapten. Aangezien de aftrek van weekenduitgaven voor gehandicapten ingevolge de voorgestelde wijziging van artikel 6.25 van de Wet IB 2001 gaat gelden voor personen van 21 jaar of ouder en de aftrek uitgaven voor levensonderhoud van kinderen ingevolge onderhavige wijziging gaat gelden voor personen tot 21 jaar, kan samenloop van deze aftrekposten zich niet langer voordoen. Het gedeelte van de tekst van artikel 6.13, tweede lid, van de Wet IB 2001 dat op deze samenloop ziet, wordt dan overbodig en kan daarom vervallen.

00018

Artikel I, onderdeel I (artikel 6.18 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

In artikel 6.18 van de Wet IB 2001 zijn enkele beperkingen opgenomen voor de aftrek van uitgaven voor specifieke zorgkosten. Er wordt een beperking toegevoegd die ziet op de samenloop tussen de aftrek van uitgaven voor specifieke zorgkosten en de aftrek van weekenduitgaven voor gehandicapten. Op grond van de voorgestelde verlaging van de in de regeling voor de aftrek van weekenduitgaven voor gehandicapten opgenomen leeftijdsgrens van 27 naar 21 jaar kan er samenloop ontstaan tussen deze beide regelingen. De aftrek van uitgaven voor specifieke zorgkosten is op grond artikel 6.16 van de Wet IB 2001 onder meer van toepassing op uitgaven die zijn gedaan voor kinderen jonger dan 27 jaar waardoor bepaalde uitgaven voor personen die ouder dan 20 jaar maar jonger dan 27 jaar zijn onder beide regelingen zouden kunnen vallen. Om deze samenloop te voorkomen, wordt bepaald dat uitgaven die aftrekbaar zijn binnen de regeling voor de weekenduitgaven voor gehandicapten, niet aftrekbaar zijn als uitgaven voor specifieke zorgkosten.

Artikel I, onderdeel J (artikel 6.25 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

In artikel 6.25 van de Wet IB 2001 is de persoonsgebonden aftrekpost ter zake van weekenduitgaven voor gehandicapten opgenomen. Deze regeling geldt alleen voor weekenduitgaven voor gehandicapten die 27 jaar of ouder zijn. In samenhang met de voorgestelde verlaging van de leeftijdsgrens binnen de regeling voor de uitgaven voor levensonderhoud van kinderen naar 21 jaar wordt de regeling voor de weekenduitgaven voor gehandicapten verruimd door de leeftijdsgrens overeenkomstig te verlagen. De beperking van de aftrek van weekenduitgaven voor gehandicapten tot personen ouder dan 27 jaar vindt zijn achtergrond in de veronderstelling dat uitgaven voor gehandicapten die ouder dan 20 jaar maar jonger dan 27 jaar zijn, meelopen in de aftrek van uitgaven voor levensonderhoud van kinderen. Met het vervallen van de aftrek voor die groep binnen de uitgaven voor levensonderhoud van kinderen bestaat er geen rechtvaardiging meer voor de beperking van de weekenduitgaven voor gehandicapten tot personen van 27 jaar of ouder. Ook deze leeftijdsgrens wordt daarom teruggebracht naar 21 jaar.

Artikel I, onderdelen K en S (artikelen 8.2 en 8.18a van de Wet inkomstenbelasting 2001)

In verband met de voorgestelde afschaffing van de levensloopregeling per 1 januari 2012 dienen ook de bepalingen die mede of uitsluitend betrekking hebben op de levensloopverlofkorting (artikelen 8.2 en 8.18a van de Wet IB 2001) per die datum te worden aangepast, onderscheidenlijk te vervallen.

Artikel I, onderdeel L (artikel 8.9 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

De in artikel I, onderdeel L, opgenomen wijziging van artikel 8.9, eerste lid, van de Wet IB 2001 houdt verband met de afschaffing van de levensloopregeling met ingang van 1 januari 2012.

00018

Met deze voorgenomen afschaffing van de levensloopregeling kan ook de verwijzing naar de levensloopverlofkorting in artikel 8.9, eerste lid, vervallen.

De wijziging van artikel 8.9, tweede lid, van de Wet IB 2001 ziet op de verhoging van het maximum van de gecombineerde heffingskorting bij de minstverdienende partner. Met de wijzigingen van artikel 8.9 van de Wet IB 2001 per 1 januari 2012, 2013 en 2014 wordt bewerkstelligd dat de uitzondering voor de minstverdienende partner met jonge kinderen en de uitzondering voor de minstverdienende partner geboren vóór 1 januari 1972 maar na 31 december 1962 stapsgewijs worden afgeschaft. De afschaffing van de uitzonderingen vindt plaats door gedurende de kalenderjaren 2012 tot en met 2014 het in aanmerking te nemen percentage van de algemene heffingskorting, genoemd in artikel 8.9, tweede lid, tweede volzin (nieuw), van de Wet IB 2001, in gelijke stappen van 13 1/3%-punt te verlagen. Om die reden is in de tekst van artikel 8.9, tweede lid, tweede volzin (nieuw), van de Wet IB 2001 een percentage van 86 2/3 opgenomen en wordt voorgesteld het percentage voor het jaar 2013 te verlagen tot 73 1/3. Met het voorstel om artikel 8.9, tweede lid, tweede volzin (nieuw), van de Wet IB 2001 per 1 januari 2014 te laten vervallen, geldt voor het jaar 2014 automatisch het dan geldende percentage van artikel 8.9, eerste lid, van de Wet IB 2001 van 60 ook voor deze groep. Na 2014 vindt de verlaging van de uitbetaling van de algemene heffingskorting aan deze minstverdienende partner volgens de in artikel 10.6a, eerste lid, van de Wet IB 2001 opgenomen hoofdregel plaats. Op grond van die bepaling wordt uitbetaling van de algemene heffingskorting aan de minstverdienende partner afgebouwd met 6 2/3% per jaar. Na 2014 geldt alleen voor de minstverdienende partner geboren vóór 1 januari 1963 nog een uitzondering op de afbouw van de uitbetaling van de algemene heffingskorting.

De wijziging met ingang van 1 januari 2012 van artikel 8.9, vierde lid, van de Wet IB 2001 hangt samen met de voorgestelde verlaging met ingang van die datum van de leeftijdsgrens binnen de aftrek van uitgaven voor levensonderhoud van kinderen van 30 naar 21 jaar. Genoemd vierde lid beoogt samenloop tussen de regeling van de aftrek van uitgaven voor levensonderhoud van kinderen enerzijds en de regeling van verhoging van het maximum van de gecombineerde heffingskorting bij een minstverdienende partner anderzijds, te voorkomen. Door de verlaging van de leeftijdsgrens binnen de uitgaven voor levensonderhoud van kinderen kan bedoelde samenloop zich met ingang van 1 januari 2012 alleen nog voordoen indien het uitgaven voor levensonderhoud van kinderen tot een leeftijd van 21 jaar betreft. Daarom wordt de leeftijdsgrens in artikel 8.9, vierde lid, verlaagd van 30 naar 21 jaar.

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

De wijziging van artikel 8.10 van de Wet IB 2001 betreft de aanpassing van de algemene heffingskorting. Deze wijziging maakt deels onderdeel uit van het pakket wijzigingen kindregelingen zoals toegelicht in het algemeen deel van deze memorie. Op grond hiervan wordt de algemene heffingskorting verlaagd met € 20. Tevens wordt in het kader van het koopkrachtpakket wordt voorgesteld de algemene heffingskorting te verhogen met € 45. Per saldo resteert een verhoging van de algemene heffingskorting met € 25. Deze verhoging wordt toegepast nadat de zogenoemde automatische inflatiecorrectie per 1 januari 2012 is toegepast.

00018

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

De wijziging in artikel 8.11 van de Wet IB 2001 betreft enerzijds de verhoging van het maximum van de arbeidskorting met € 10. Deze wijziging maakt deel uit van het koopkrachtpakket voor het jaar 2012 en wordt toegepast nadat de zogenoemde automatische inflatiecorrectie per 1 januari 2012 is toegepast.

Daarnaast wordt voorgesteld de verhoging van de arbeidskorting voor belastingplichtigen van 57 jaar en ouder die een arbeidsinkomen genieten, opgenomen in artikel 8.11, derde lid, van de Wet IB 2001, met ingang van 1 januari 2012 te laten vervallen als onderdeel van het vitaliteitpakket dat is toegelicht in het algemeen deel van deze memorie.

Artikel I, onderdeel O (artikel 8.12 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

De wijziging van artikel 8.12 van de Wet IB 2001 betreft de aanpassing van de doorwerkbonus. De wijziging is een uitvoering van het Regeer- en Gedoogakkoord, zij het in een aangepaste vorm. Deze is toegelicht in het algemeen deel van deze memorie. Voorgesteld wordt om het percentage van de doorwerkbonusgrondslag voor de belastingplichtige die bij het begin van het kalenderjaar de leeftijd van 62 jaar heeft bereikt maar nog niet de leeftijd van 63 jaar, en voor de belastingplichtige die bij het begin van het kalenderjaar de leeftijd van 63 jaar heeft bereikt maar nog niet de leeftijd van 64 jaar, te wijzigen van 7% respectievelijk 10% naar beide 4,5%.

Artikel I, onderdeel P (artikel 8.14a van de Wet inkomstenbelasting 2001)

De wijzigingen van artikel 8.14a van de Wet IB 2001 betreffen de aanpassing van de inkomensafhankelijke combinatiekorting. Deze wijzigingen maken deel uit van het koopkrachtpakket voor het jaar 2012 en worden toegepast nadat de zogenoemde automatische inflatiecorrectie per 1 januari 2012 is toegepast.

Artikel I, onderdeel Q (artikel 8.15 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

Met de wijziging van artikel 8.15, eerste lid, onderdeel c, van de Wet IB 2001 wordt beoogd de reikwijdte van de alleenstaande-ouderkorting te beperken tot de belastingplichtige met een kind dat bij de aanvang van het kalenderjaar de leeftijd van 18 jaar nog niet heeft bereikt. Nu is nog opgenomen dat de alleenstaande-ouderkorting ook geldt voor de belastingplichtige met een kind dat de leeftijd van 27 jaar bij de aanvang van het kalenderjaar nog niet heeft bereikt. Daar staat tegenover dat wordt voorgesteld het recht op alleenstaande-ouderkorting te toetsten aan de leeftijd van het jongste kind. Nu geldt nog dat geen van de kinderen met wie de belastingplichtige een huishouding voert een leeftijd mag hebben die de genoemde grens overschrijdt.

De wijziging van artikel 8.15, derde lid, van de Wet IB 2001 betreft de aanpassing van de alleenstaande-ouderkorting. Deze wijziging maakt deel uit van het koopkrachtpakket voor het jaar

00018

2012 en wordt toegepast nadat de zogenoemde automatische inflatiecorrectie per 1 januari 2012 is toegepast.

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

De wijziging van artikel 8.17 van de Wet IB 2001 betreft de aanpassing van de ouderenkorting. Deze wijziging maakt deel uit van het koopkrachtpakket voor het jaar 2012 en wordt toegepast nadat de zogenoemde automatische inflatiecorrectie per 1 januari 2012 is toegepast.

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

De wijziging van artikel 9.2 van de Wet IB 2001 houdt verband met de voorgestelde afschaffing van de levensloopregeling. Door deze afschaffing dient ook de verwijzing naar die regeling in artikel 9.2 te worden geschrapt.

Artikel I, onderdeel U (artikel 10.1 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

Met de wijziging van artikel 10.1, eerste lid, van de Wet IB 2001 wordt de zelfstandigenaftrek, opgenomen in artikel 3.76 van de Wet IB 2001, geschrapt uit de indexeringsbepaling van het eerstgenoemde artikel. In combinatie met de eveneens in dit wetsvoorstel voorgestelde aanpassing van artikel 3.76, tweede lid, van de Wet IB 2001, betekent dit dat de zelfstandigenaftrek vanaf 1 januari 2012 constant blijft op een bedrag van € 7.280.

Bij de toelichting op de in artikel I, onderdeel N, opgenomen wijziging van artikel 8.11 van de wet IB 2001, is reeds aangegeven dat de in dat artikel 8.11 opgenomen verhoging van de arbeidskorting voor belastingplichtigen van 57 jaar en ouder die een arbeidsinkomen genieten met ingang van 1 januari 2012 komt te vervallen. In dat kader komt de daarop van toepassing zijnde indexeringsbepaling zoals opgenomen in het eerste lid van artikel 10.1 van de Wet inkomstenbelasting 2001 eveneens te vervallen.

Daarnaast wordt uit artikel 10.1, eerste lid, van de Wet IB 2001 de levensloopverlofkorting geschrapt in verband met de afschaffing van de levensloopregeling met ingang van 1 januari 2012.

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

Bij de toelichting op de in artikel I, onderdeel N, opgenomen wijziging van artikel 8.11 van de wet IB 2001, is reeds aangegeven dat de in dat artikel 8.11 opgenomen verhoging van de arbeidskorting voor belastingplichtigen van 57 jaar en ouder die een arbeidsinkomen genieten met ingang van 1 januari 2012 komt te vervallen. In dat kader komt de daarop van toepassing zijnde indexeringsbepaling zoals opgenomen in artikel 10.7 van de Wet inkomstenbelasting 2001 eveneens te vervallen.

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

00018

Bij de toelichting op artikel I, onderdeel G, is reeds aangegeven dat de in artikel 5.11 van de Wet IB 2001 opgenomen vrijstelling in box 3 van in het kader van een spaarloonregeling gespaard vermogen met ingang van 1 januari 2012 komt te vervallen. Zonder nadere regelgeving zou dit gespaarde vermogen per 1 januari 2012 in aanmerking genomen moeten worden in box 3. Om die reden wordt in het voorgestelde artikel 10a.10 van de Wet IB 2001 bepaald dat artikel 5.11 van de Wet IB 2001, zoals dat artikel luidde op 31 december 2011, van toepassing blijft op vermogen dat in het kader van de spaarloonregeling vóór 1 januari 2012 is opgebouwd en nog steeds is geblokkeerd overeenkomstig artikel 32, eerste, derde en vierde lid, van de Wet op de loonbelasting 1964 (Wet LB 1964), zoals die bepaling op 31 december 2011 luidde. Als gevolg van de laatstgenoemde koppeling kan deze vrijstelling per 1 januari 2016 vervallen.

Artikel I, onderdeel X (artikel 10a.11 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

Het voorgestelde artikel 10a.11 van de Wet IB 2001 bevat een overgangsregeling inzake levensloopregelingen. Op grond van dat artikel zijn de dat artikel genoemde bepalingen met betrekking tot de levensloopverlofkorting van overeenkomstige toepassing in de situaties waarop het nieuwe artikel 39d van de Wet LB 1964 ziet.

Artikel II

Artikel II, onderdeel A (artikel 1.7a van de Wet inkomstenbelasting 2001)

In het eerste lid van het voorgestelde artikel 1.7a van de Wet IB 2001 wordt het begrip flexsparen gedefinieerd. Op grond van deze bepaling kent het flexsparen de volgende drie vormen: de spaarrekening (onderdeel a), de spaarverzekering (onderdeel b) en het spaarrecht van deelneming (onderdeel c). Deze drie vormen komen in principe overeen met de drie vormen die ook voor de huidige levensloopregeling zijn toegestaan.

De drie genoemde vormen hebben een aantal gemeenschappelijke kenmerken. Allereerst is voor flexsparen een schriftelijke overeenkomst vereist tussen de belastingplichtige en een toegelaten aanbieder in de zin van het tweede lid. Verder wordt door middel van de gestelde voorwaarden geregeld dat de in de regeling ingelegde bedragen en de behaalde rendementen in beginsel uitsluitend kunnen toekomen aan de belastingplichtige die de bedragen heeft ingelegd. Bij de flexspaarrekening wordt dit bewerkstelligd door de voorwaarde dat de rekening enkel op naam van de belastingplichtige mag staan, bij de flexspaarverzekering door de voorwaarde dat de uitkeringen bij leven enkel aan de belastingplichtige toekomen en bij het flexspaarrecht van deelneming door de voorwaarde dat deze rechten van deelneming enkel aan de belastingplichtige kunnen toekomen. Het wijzigen van de tenaamstelling van de flexspaarrekening, het wijzigen van de begunstiging van de flexspaarverzekering met betrekking tot de uitkering bij leven of het wijzigen van de rechthebbende tot de flexspaarrechten van deelneming kwalificeert op grond van het voorgestelde artikel 3.109a van de Wet IB 2001 als belastbaar voordeel uit het flexsparen. In het derde lid van dat artikel is geregeld dat ook bij overlijden van de belastingplichtige het belastbare voordeel uit het flexsparen nog bij de belastingplichtige in aanmerking wordt genomen. Inkomensoverheveling naar een ander via het flexsparen is derhalve niet mogelijk.

00018

Voor de flexspaarrekening, de flexspaarverzekering en het flexspaarrecht van deelneming geldt dat de opbrengsten en rendementen moeten worden bijgeschreven op de rekening, moeten worden aangewend voor een verhoging van het verzekerde kapitaal, onderscheidenlijk moeten worden aangewend ter verwerving van genoemde flexspaarrechten van deelneming. Niet voldoen aan deze voorwaarde leidt eveneens tot belastingheffing op grond van het voorgestelde artikel 3.109a, vierde lid, onderdeel a, van de Wet IB 2001.

De met betrekking tot de flexspaarrekening opgenomen voorwaarde dat het tegoed niet contant kan worden opgenomen heeft met name een wetstechnische achtergrond en sluit aan bij de in de praktijk voor spaarrekeningen reeds geldende hoofdregel. Het zou ook tot uitvoeringstechnische problemen leiden als bij iedere contante opname meteen de verschuldigde belasting zou moeten worden berekend en ingehouden.

Volledigheidshalve wordt opgemerkt dat de aanwending van een flexspaartegoed niet beperkt is tot bepaalde doelen, zoals bijvoorbeeld bij de levensloopregeling het geval is. Onder het flexsparen is de opgebouwde voorziening in beginsel vrij opneembaar.

Het tweede lid van het voorgestelde artikel 1.7a van de Wet IB 2001 geeft een omschrijving van de toegelaten aanbieders voor het flexsparen. De toegelaten aanbieders voor het flexsparen komen in wezen overeen met de toegelaten aanbieders voor de levensloopregeling. De opsomming van toegelaten aanbieders in het voorgestelde artikel 1.7a van de Wet IB 2001 is limitatief.

Op grond van het tweede lid, onderdeel a, wordt als aanbieder van het flexsparen allereerst toegelaten een financiële onderneming die ingevolge de Wet op het financieel toezicht (hierna: de Wft) in Nederland het bedrijf van bank mag uitoefenen, mits deze onderneming de verplichtingen ingevolge het flexsparen voor de heffing van de vennootschapsbelasting rekent tot het binnenlandse ondernemingsvermogen (bank). Op grond van het tweede lid, onderdeel b, wordt in de tweede plaats als aanbieder van het flexsparen toegelaten een financiële onderneming die ingevolge de Wft in Nederland het bedrijf van verzekeraar mag uitoefenen, mits deze onderneming de verplichtingen ingevolge het flexsparen rekent tot het binnenlandse ondernemingsvermogen (verzekeraar). Voorts wordt op grond van het tweede lid, onderdeel c, als aanbieder van het flexsparen toegelaten een financiële onderneming aan wie een vergunning is verleend ingevolge de Wet op het financieel toezicht om in Nederland het bedrijf van beleggingsinstelling uit te oefenen, en die is gevestigd in Nederland (beheerder). Het voorgestelde tweede lid, onderdeel d, van de Wet IB 2001 bepaalt ten slotte dat met een bank, verzekeraar of beheerder in vorenbedoelde zin gelijkgesteld wordt een ander lichaam dat door de Minister van Financiën, onder door hem te stellen voorwaarden, is aangewezen. Deze aanwijsmogelijkheid is bedoeld om ook in het buitenland gevestigde banken, verzekeraars en beheerders te kunnen toelaten, voor zover deze vergelijkbaar zijn met de andere toegelaten aanbieders. Deze buitenlandse aanbieders zijn in dat geval wel verplicht te voldoen aan voorwaarden met betrekking tot het verschaffen van inlichtingen over de uitvoering van het flexsparen en zekerheid te stellen voor de belasting die zou zijn verschuldigd bij toepassing van artikel 3.109a, vierde lid, dan wel de belastingplichtige zich heeft verplicht deze zekerheid te stellen.

Het derde lid bevat een delegatiebepaling op grond waarvan bij algemene maatregel van bestuur regels worden gesteld met betrekking tot de aanwijzing van de in het tweede lid, onderdeel d, bedoelde buitenlandse aanbieders.

00018

Artikel II, onderdeel B (artikel 3.1 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

Artikel 3.1 van de Wet IB 2001 bevat een opsomming van inkomensbronnen die gezamenlijk de heffingsgrondslag voor belastbaar inkomen uit werk en woning vormen. De wijziging bewerkstelligt dat aan deze opsomming in het tweede lid, onderdeel da (nieuw), de inkomenscategorie "het belastbare voordeel uit het flexsparen" wordt toegevoegd.

Artikel II, onderdeel C (artikel 3.109a van de Wet inkomstenbelasting 2001)

Voorgesteld wordt in hoofdstuk 3 van de Wet IB 2001 een nieuwe afdeling 3.5a in te voegen, waarin de belastbare voordelen uit het flexsparen nader worden uitgewerkt.

Het in die afdeling op te nemen artikel 3.109a, eerste lid, van de Wet IB 2001 noemt de drie soorten reguliere belastbare voordelen uit het flexsparen:

a. bedragen die worden overgemaakt van een flexspaarrekening naar een andere rekening;

b. uitkeringen ingevolge een flexspaarverzekering, daaronder begrepen hetgeen wordt ontvangen bij afkoop van een dergelijke verzekering;

c. opbrengsten ter zake van een vervreemding van een flexspaarrecht van deelneming.

Met het tweede lid van de genoemde bepaling wordt met het oog op het voorkomen van onbedoelde tariefsvoordelen bewerkstelligd dat de belastingheffing niet kan worden uitgesteld tot na het bereiken van de leeftijd van 65 jaar. Het tegoed op de flexspaarrekening, de waarde in het economische verkeer van de flexspaarverzekering en de waarde in het economische verkeer van het flexspaarrecht van deelneming worden op grond van dat tweede lid in die situatie namelijk op de dag vóór het bereiken door de belastingplichtige van de leeftijd van 65 jaar aangemerkt als belastbaar voordeel uit het flexsparen en in de heffing betrokken.

Op grond van artikel 3.109a, derde lid, van de Wet IB 2001 worden ook ingeval van het overlijden van de belastingplichtige voor het bereiken van de 65-jarige leeftijd het tegoed op de flexspaarrekening, de waarde in het economische verkeer van de flexspaarverzekering en de waarde in het economische verkeer van het flexspaarrecht van deelneming als een belastbaar voordeel uit het flexsparen aangemerkt van de belastingplichtige op de dag voorafgaand aan de dag van overlijden. Met deze bepaling wordt bewerkstelligd dat de belastingheffing over de voordelen uit flexsparen plaatsvindt bij de belastingplichtige die ook de uitgaven voor flexsparen in aanmerking heeft genomen.

In artikel 3.109a, vierde lid, onderdeel a, van de Wet IB 2001 wordt geregeld dat op het tijdstip onmiddellijk voorafgaand aan het tijdstip waarop het flexsparen niet meer als zodanig is aan te merken eveneens sprake is van een belastbaar voordeel uit het flexsparen. Hiervan kan bijvoorbeeld sprake zijn, indien de behaalde rendementen niet worden bijgeschreven op de flexspaarrekening, niet aangewend worden voor een verhoging van het verzekerde kapitaal bij een flexspaarverzekering of niet aangewend worden ter verwerving van een of meer flexspaarrechten van deelneming. Daarnaast is deze bepaling van toepassing, indien de aanbieder van het flexsparen niet meer aan te merken is als een aangewezen aanbieder in de zin van het voorgestelde artikel 1.7a, tweede lid, van de Wet IB 2001. Ook in die situatie wordt als belastbaar voordeel uit het flexsparen in aanmerking genomen het tegoed op de flexspaarrekening, de waarde

00018

in het economische verkeer van de flexspaarverzekering en de waarde in het economische verkeer van het flexspaarrecht van deelneming.

Artikel 3.109a, vierde lid, onderdeel b, van de Wet IB 2001 bepaalt dat eveneens een belastbaar voordeel uit het flexsparen in aanmerking wordt genomen zodra een aanspraak ingevolge het flexsparen wordt vervreemd, anders dan bedoeld in het eerste lid. Daarvan kan bijvoorbeeld sprake zijn, indien de tenaamstelling van de flexspaarrekening zou wijzigen.

Bij de beoordeling of sprake is van een belastbaar voordeel uit het flexsparen is niet van belang in hoeverre ook uitgaven voor het flexsparen in aftrek zijn gebracht.

Het vijfde lid regelt dat, in afwijking van het eerste lid, uiteraard niet als belastbaar voordeel uit het flexsparen wordt aangemerkt het rechtstreeks overboeken van een ingevolge het flexsparen opgebouwde voorziening naar dezelfde of een andere bank, verzekeraar of beheerder als bedoeld in artikel 1.7a, tweede lid, van de Wet IB 2001 ter verkrijging van een voorziening ingevolge het flexsparen ten name van dezelfde belastingplichtige. Hierdoor wordt het bijvoorbeeld mogelijk een flexspaarrekening, flexspaarverzekering of flexspaarrecht van deelneming fiscaal geruisloos om te zetten in een ander zodanig recht. Als omzetting wordt ook aangemerkt de overmaking van een bedrag van een flexspaarrekening naar een andere flexspaarrekening.

Artikel II, onderdeel D (artikel 3.124 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

Artikel 3.124 van de Wet IB 2001 bevat een limitatieve opsomming van uitgaven voor inkomensvoorzieningen die in mindering kunnen worden gebracht op het inkomen uit werk en woning. Door de wijziging van dit artikel 3.124 worden de uitgaven voor het flexsparen aan deze opsomming toegevoegd. Uitgaven voor het flexsparen worden, net als de overige uitgaven voor inkomensvoorzieningen, slechts in aanmerking genomen indien ze op de belastingplichtige drukken. Daarnaast zijn de uitgaven voor het flexsparen slechts aftrekbaar binnen de grenzen bepaald in het voorgestelde artikel 3.131b van de Wet IB 2001.

Artikel II, onderdeel E (artikelen 3.131a en 3.131b van de Wet inkomstenbelasting 2001)

In het voorgestelde artikel 3.131a van de Wet IB 2001 wordt gedefinieerd welke uitgaven kwalificeren als uitgave voor het flexsparen. Van een dergelijke uitgave is sprake indien de belastingplichtige bedragen heeft overgemaakt naar zijn flexspaarrekening (onderdeel a), bedragen heeft betaald ten behoeve van zijn flexspaarverzekering (onderdeel b) of bedragen heeft betaald ter verkrijging van een of meer aan hem toekomende flexspaarrechten van deelneming (onderdeel c).

In het tweede lid van artikel 3.131a van de Wet IB 2001 wordt bepaald dat geen uitgave voor flexsparen in aanmerking wordt genomen ter zake van de in het voorgestelde artikel 3.109a, vijfde lid, van de Wet IB 2001 bedoelde omzetting van een flexspaarregeling in een andere flexspaarregeling van de belastingplichtige, daaronder begrepen de overmaking van een bedrag van een flexspaarrekening naar een andere flexspaarrekening van de belastingplichtige. In samenhang met het voorgestelde artikel 3.109a, vijfde lid, van de Wet IB 2001 vinden dergelijke omzettingen derhalve fiscaal geruisloos plaats.

00018

Artikel 3.131b, eerste lid, van de Wet IB 2001 bepaalt welke belastingplichtigen onder welke omstandigheden en tot welke bedragen uitgaven voor het flexsparen in aanmerking kunnen nemen.

Het flexsparen is bedoeld als een fiscale tegemoetkoming aan belastingplichtigen die actief deelnemen aan het arbeidsproces. Uitgaven voor het flexsparen kunnen daarom alleen in aanmerking genomen worden door belastingplichtigen die arbeidsinkomen in de zin van artikel 8.1, eerste lid, onderdeel e, van de Wet IB 2001 genieten. Arbeidsinkomen is daarbij gedefinieerd als hetgeen met tegenwoordige arbeid wordt genoten als belastbare winst uit een of meer ondernemingen, belastbaar loon en belastbaar resultaat uit een of meer werkzaamheden. Daarnaast geldt dat de uitgaven voor het flexsparen alleen in aanmerking kunnen worden genomen door belastingplichtigen die aan het begin van het kalenderjaar waarin de uitgaven worden gedaan de leeftijd van 65 nog niet hebben bereikt. Dit hangt samen met het ter voorkoming van onbedoelde tariefsvoordelen voorgestelde artikel 3.109a, tweede lid, van de Wet IB 2001, op grond waarvan één dag voor het bereiken van de 65-jarige leeftijd van de belastingplichtige dient te worden afgerekend over de aan het eind van die dag nog aanwezige voorziening.

Uitgaven voor het flexsparen kunnen in aanmerking worden genomen indien de waarde in het economische verkeer van de voorzieningen ingevolge het flexsparen aan het begin van het kalenderjaar in totaal minder bedraagt dan € 20.000 (cijfers 2012). In dat geval kan maximaal het bedrag van het verschil tussen € 20.000 (cijfers 2012) en het bedrag van de waarde in het economische verkeer van de voorziening aan het begin van het kalenderjaar in aanmerking worden genomen als uitgave voor het flexsparen, tenzij dat verschil groter is dan € 5000; in dat laatste geval kan maximaal een bedrag van € 5000 als uitgaven voor het flexsparen in aanmerking genomen worden. Volledigheidshalve wordt opgemerkt dat indien de belastingplichtige een hoger bedrag inlegt dan op grond van de hiervoor genoemde begrenzingen als uitgaven voor het flexsparen in aftrek kan worden gebracht, ook de ter zake van die niet in aftrek gekomen bedragen opgebouwde voorziening bij opname van die voorziening als belastbaar voordeel uit het flexsparen in aanmerking wordt genomen.

In artikel 3.131b, tweede lid, van de Wet IB 2001 wordt vervolgens bepaald dat voor de toepassing van artikel 3.131b, eerste lid, van de Wet IB 2001 de waarde in het economische verkeer van een flexspaarverzekering wordt vastgesteld op de premies en bedragen die voor de flexspaarverzekering zijn betaald, vermeerderd met het rendement behaald op deze premies en bedragen en niet de lagere afkoopwaarde.

Het tijdstip waarop uitgaven voor het flexsparen voor aftrek in aanmerking komen, wordt bepaald door artikel 3.147 van de Wet IB 2001.

Overigens zal het op artikel 10.8 Wet IB 2001 gebaseerde artikel 22 van het Uitvoeringsbesluit inkomstenbelasting 2001 zodanig worden gewijzigd dat de Belastingdienst – vanwege de gegevensuitwisseling door de toegelaten aanbieders – afdoende op de naleving van de in dit artikel genoemde grensbedragen kan toezien.

Artikel II, onderdeel F (artikel 3.146 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

Artikel 3.146 van de Wet IB 2001 bepaalt op welk tijdstip bepaalde inkomensbestanddelen van het inkomen uit werk en woning worden genoten. Met de aanpassing van dit artikel wordt

00018

bewerkstelligd dat artikel 3.146 van de Wet IB 2001 ook van toepassing is op belastbare voordelen uit het flexsparen.

Artikel II, onderdelen G en Q (artikelen 5.3 en 9.5 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

De wijzigingen van de artikelen 5.3 en 9.5 van de Wet IB 2011 houden verband met de vervanging van de regeling van de heffingsrente door die van de belastingrente. Deze vervanging is toegelicht bij de wijziging van artikel 30f van de AWR (artikel XXVII, onderdeel C).

Artikel II, onderdeel H (artikel 6.30 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

Het in artikel 6.30, eerste lid, van de Wet IB 2001 opgenomen bedrag van de drempel voor de in aanmerking te nemen scholingsuitgaven wordt op grond van de voorgestelde wijziging verlaagt met € 250. De scholingsuitgaven komen derhalve voor aftrek in aanmerking, voor zover ze meer bedragen dan € 250.

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

Artikel 7.2 van de Wet IB 2001 geeft een opsomming van inkomensbestanddelen die onderdeel uitmaken van de categorie belastbaar inkomen uit werk en woning voor buitenlandse belastingplichtigen. Deze categorie wordt uitgebreid met belastbare voordelen uit het flexsparen. Hiermee wordt bewerkstelligd dat deze voordelen ook bij buitenlandse belastingplichtigen in aanmerking worden genomen, tenzij een regeling ter voorkoming van dubbelde belasting daaraan in de weg staat. De voordelen uit het flexsparen worden in lijn met bijvoorbeeld lijfrenteuitkeringen slechts in aanmerking genomen voor zover daarvoor uitgaven in aanmerking zijn genomen als uitgaven voor het flexsparen. Het belastbaar voordeel uit flexsparen bij buitenlands belastingplichtigen is net als bij lijfrenteuitkeringen dus beperkter dan bij binnenlands belastingplichtigen waar in principe belasting geheven wordt onafhankelijk van de vraag of daarvoor uitgaven in aftrek zijn gebracht. Het is overigens aan de belastingplichtige om aannemelijk te maken in hoeverre een beperktere grondslag van toepassing is.

Volledigheidshalve wordt opgemerkt dat voor buitenlandse belastingplichtigen geen aftrek van uitgaven voor het flexsparen geldt. Uitgaven voor het flexsparen kwalificeren net als bijvoorbeeld premies voor lijfrenten als uitgaven voor inkomensvoorziening en worden ook aangemerkt als persoonlijke tegemoetkomingen. Overeenkomstig de jurisprudentie van het Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen (de zaak De Groot, C-385/00, BNB 2003/182) en de Hoge Raad (HR 7 mei 2004, nr. 38 067, BNB 2004/262) kunnen in beginsel alleen binnenlandse belastingplichtigen hun persoonlijke tegemoetkomingen in Nederland vergelden. De buitenlandse belastingplichtigen kunnen hun persoonlijke tegemoetkomingen alleen in Nederland vergelden, als zij gebruikmaken van de op de uitspraak in de zaak Schumacker geïnspireerde in artikel 2.5 van de Wet IB 2001 opgenomen keuzeregeling voor buitenlandse belastingplichtigen.

00018

Artikel II, onderdeel J (artikel 8.2 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

Het vervallen van artikel 8.2, onderdeel c, van de Wet IB 2001 is een gevolg van de voorgestelde afschaffing van de doorwerkbonus (artikel 8.12 van de Wet IB 2001 – artikel II, onderdeel O) per 1 januari 2013. Het afschaffen van de doorwerkbonus maakt onderdeel uit van het vitaliteitspakket dat is toegelicht in het algemeen deel van deze memorie.

Artikel II, onderdeel K (artikel 8.7 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

De onderhavige wijziging van artikel 8.7 is een gevolg van de voorgestelde afschaffing van de doorwerkbonus (artikel 8.12 van de Wet IB 2001 – artikel II, onderdeel O) per 1 januari 2013. Het afschaffen van de doorwerkbonus maakt onderdeel uit van het vitaliteitspakket dat is toegelicht in het algemeen deel van deze memorie.

Artikel II, onderdeel L (artikel 8.9 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

De wijziging van artikel 8.9, tweede lid, van de Wet IB 2001 is toegelicht in de toelichting op artikel 8.9 van de Wet IB 2001 zoals opgenomen in artikel I, onderdeel L, van het onderhavige belastingplan.

Artikel II, onderdeel M (artikel 8.10 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

De wijziging van artikel 8.10 van de Wet IB 2001 betreft de aanpassing van de algemene heffingskorting. Deze wijziging maakt onderdeel uit van het gedeeltelijk terugdraaien van het pakket wijzigingen kindregelingen waardoor dat pakket ook op dit punt een incidenteel karakter krijgt.

Artikel II, onderdeel N (artikel 8.11 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

Met de voorgestelde introductie van een derde lid in artikel 8.11 van de Wet IB 2001, de arbeidskorting, wordt de zogenoemde werkbonus met ingang van 1 januari 2013 vormgegeven. De werkbonus is onderdeel van het vitaliteitpakket dat is toegelicht in het algemeen deel van deze memorie. De werkbonus is vormgegeven als de arbeidskorting voor ouderen (artikel 8.11, derde lid, van de Wet IB 2001) zoals die van toepassing was op 31 december 2011. De drie leeftijdscategorieën in de arbeidskorting voor ouderen zoals die luidde op 31 december 2011 worden met behoud van de systematiek van de toenmalige arbeidskorting vervangen door één leeftijdscategorie voor ouderen, namelijk de belastingplichtige die bij het begin van het kalenderjaar de leeftijd van 61 jaar heeft bereikt.

Een belastingplichtige die aan het begin van het kalenderjaar de leeftijd van 61 jaar heeft bereikt, is gerechtigd tot het verhoogd maximumbedrag van de arbeidskorting van € 4611, genoemd in artikel 8.11, derde lid (nieuw), van de Wet IB 2001. Dit verhoogde maximum bedrag is de som van twee onderdelen, te weten het maximumbedrag van de standaard arbeidskorting in

00018

reële cijfers van 2012 (€ 1611) en de werkbonus (€ 3000). Dit bedrag en het bijbehorende percentage wordt met ingang van 1 januari 2013, volgens dezelfde systematiek als de regeling zoals die luidde op 31 december 2011, jaarlijks vervangen op grond van artikelen 10.1 en 10.7 van de Wet IB 2001 (indexatie).

In het kader van de horizonbepaling voor nieuwe belastinguitgaven zoals is toegelicht in het algemeen deel van deze memorie, zal de werkbonus tot 1 januari 2018 van kracht zijn. Dit is geregeld in het in artikel II, onderdeel U, van dit wetsvoorstel voorgestelde artikel 10b.1 van de Wet IB 2001.

Artikel II, onderdeel O (artikel 8.12 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

Voorgesteld wordt de doorwerkbonus, opgenomen in artikel 8.12 van de Wet IB 2001, met ingang van 1 januari 2013 te laten vervallen als onderdeel van het vitaliteitpakket dat is toegelicht in het algemeen deel van deze memorie.

Artikel II, onderdeel P (artikel 9.2 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

De wijziging van artikel 9.2 van de Wet IB 2001 houdt verband met de invoering van het flexsparen. Deze wijziging bewerkstelligt samen met de wijziging van artikel 25, vierde lid, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (Wet Vpb 1969) dat indien in het kader van het flexsparen wordt belegd in aandelen per saldo het brutodividend tot de in dat kader opgebouwde voorziening gaat behoren. Daarom wordt de dividendbelasting in die situatie niet verrekend bij de belastingplichtige, maar bij de aanbieder van de regeling. Met deze bepalingen wordt beoogd de uitvoeringslasten voor de Belastingdienst en de belastingplichtigen die deelnemen aan het flexsparen te verminderen. Er is geen inhoudelijke wijziging beoogd ten opzichte van de thans op dat punt voor de levensloopregeling geldende regeling.

Artikel II, onderdeel R (artikel 10.1 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

In de wijziging van artikel 10.1 van de Wet IB 2001 wordt allereerst bewerkstelligd dat de in het voorgestelde artikel 3.131b van de Wet IB 2001 genoemde bedragen, die zien op de begrenzingen van de als uitgaven voor het flexsparen in aanmerking te nemen uitgaven, bij het begin van het kalenderjaar (voor het eerst met ingang van 1 januari 2013) worden gecorrigeerd voor de inflatie. Dit geldt zowel voor het in dat artikel genoemde absolute maximum van € 20.000 (cijfers 2012), als voor het in dat artikel genoemde jaarlijks maximum van € 5000 (eveneens cijfers 2012). Voorts wordt artikel 10.1, eerste lid, van de Wet IB 2001 aangepast in verband met de introductie van de werkbonus in artikel 8.11, derde lid, van de Wet IB 2001, als toegelicht in artikel II, onderdeel N. Tot slot wordt artikel 10.1 van de Wet IB 2001 aangepast aan het vervallen van artikel 8.12 van de Wet IB 2001, als toegelicht in artikel II, onderdeel O, van dit wetsvoorstel.

Artikel II, onderdeel S (artikel 10.7 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

00018

Deze wijzigingen van artikel 10.7 van de Wet IB 2001 houden verband met de aanpassing van artikel 8.11 van de Wet IB 2001, als toegelicht in artikel II, onderdeel N, van dit wetsvoorstel en het vervallen van artikel 8.12 van de Wet IB 2001, als toegelicht in artikel II, onderdeel O, van dit wetsvoorstel, beide in het kader van de introductie van de zogenoemde werkbonus. De indexatiemethode van de werkbonus, artikel 8.11, derde lid (nieuw), van de Wet IB 2001, is gelijk aan die van de arbeidskorting voor ouderen, zoals die voor artikel 8.11, derde lid, van de Wet IB 2001 luidde tot 31 december 2011. Voor verdere toelichting op de vormgeving van de werkbonus wordt verwezen naar artikel II, onderdeel N. Het bedrag van € 987, genoemd in het voorgestelde zesde lid van artikel 10.7 van de Wet IB 2001, is het bedrag zoals dat luidde in de gelijkluidende bepaling op 31 december 2011 (€ 970), maar dan in reële cijfers van kalenderjaar 2012. Met ingang van 1 januari 2013 wordt het bedrag van € 987 weer gecorrigeerd voor inflatie op grond van artikel 10.1 van de Wet IB 2001.

Artikel II, onderdeel T (artikel 10a.11 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

Het voorgestelde artikel 10a.11, eerste lid, eerste volzin, van de Wet IB 2001 bevat een overgangsbepaling inzake levensloopregelingen. Op grond van dat artikel zijn de in dat artikel genoemde bepalingen met betrekking tot de levensloopverlofkorting van overeenkomstige toepassing in de situaties waarop het voorgestelde artikel 39d, eerste en tweede lid, van de Wet LB 1964 ziet. Dit betreft de omzetting van op 31 december 2012 bestaande aanspraken ingevolge een levensloopregeling in een voorziening ingevolge het flexsparen en op de afwikkeling van die aanspraken ingeval een dergelijke omzetting niet plaatsvindt. Het is de bedoeling dat in beide situaties de levensloopverlofkorting nog kan worden verrekend. Op grond van het voorgestelde artikel 10a.11 van de Wet IB 2001 kan bij of krachtens algemene maatregel van bestuur nader worden uitgewerkt op welke wijze de verwerking van de levensloopverlofkorting in die situaties plaatsvindt.

Volledigheidshalve wordt opgemerkt dat voor de situatie dat op grond van het voorgestelde artikel 39d, derde lid, van de Wet LB 1964 na 31 december 2013 wordt doorgegaan met de levensloopregeling, hetgeen uitsluitend is toegestaan voor de in die bepaling genoemde groep werknemers, alle bepalingen met betrekking tot de levensloopverlofkorting op grond van artikel 39d, derde lid, van de Wet LB 1964 onverkort van toepassing blijven. Artikel 10a.11 van de Wet IB 2001 ziet daarom niet op die situatie.

In artikel 10a.11, eerste lid, tweede volzin, van de Wet IB 2001 wordt bepaald dat het voorgestelde artikel 3.131a, tweede lid, van de Wet IB 2001 van overeenkomstige toepassing is bij de in het voorgestelde artikel 39d, eerste lid, van de Wet LB 1964 bedoelde geruisloze omzetting van aanspraken ingevolge een levensloopregeling in een voorziening ingevolge het flexsparen. Dat betekent dat ter zake van die omzetting op grond van genoemd artikel 39d, eerste lid, van de Wet LB 1964 geen belasting wordt geheven over de vrijgekomen aanspraken ingevolge een levensloopregeling en dat er op grond van artikel 10a.11 van de Wet IB 2001 geen uitgaven voor het flexsparen in aanmerking genomen worden.

Artikel 10a.11, tweede lid, van de Wet IB 2001 hangt samen met het voorgestelde artikel 39d, derde lid, van de Wet LB 1964. Op grond van de laatstgenoemde bepaling mogen werknemers die uiterlijk op 31 december 2012 de leeftijd van 58 jaar hebben bereikt en die voor 1 januari 2013

00018

hebben deelgenomen aan de levensloopregeling ook na 31 december 2012 aan de levensloopregeling blijven deelnemen. Vanaf 1 januari 2014 mag dit echter niet in combinatie met deelname aan het flexsparen. Die voorwaarde geldt nog niet in het kalenderjaar 2013 omdat op grond van het eerste lid van die bepaling aanspraken ingevolge een levensloopregeling tot en met 31 december 2013 geruisloos kunnen worden omgezet in een voorziening ingevolge het flexsparen. Indien de belastingplichtige op enig moment na 31 december 2013 echter zowel een voorziening ingevolge het flexsparen heeft als aanspraken ingevolge een levensloopregeling, wordt de opgebouwde aanspraak ingevolge de levensloopregeling op dat moment als belastbaar voordeel uit het flexsparen in aanmerking genomen. Het betreft zowel de situatie waarin de werknemer zijn tot en met 2013 opgebouwde aanspraken ingevolge de levensloopregeling overeenkomstig het eerste lid geruisloos heeft omgezet in een voorziening ingevolge het flexsparen en vervolgens in 2014 opnieuw een bedrag inlegt in de levensloopregeling als de situatie waarin de werknemer na 31 december 2013 zijn deelname aan de levensloopregeling voortzet maar in 2013 ook bedragen in het flexsparen heeft ingelegd of dit laatste na 31 december 2013 gaat doen. Door de aanspraak aan te merken als belastbaar voordeel uit het flexsparen en niet in de loonbelasting te betrekken als loon uit dienstbetrekking, leidt deze bepaling niet tot administratieve lasten bij de werkgever van de belastingplichtige.

Artikel II, onderdeel U (artikel 10b.1 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

Met de voorgestelde introductie van hoofdstuk 10B Horizonbepaling, in het bijzonder artikel 10b.1 van de Wet IB 2001, wordt de in het algemeen deel van deze memorie omschreven horizonbepaling voor de Wet IB 2001 geregeld. In artikel 10b.1 van de Wet IB 2001 is opgenomen dat de artikelen 6.39a en 8.11, derde lid, van de Wet IB 2001 vervallen met ingang van 1 januari 2018. Artikel 6.39a van de Wet IB 2001 (nieuw) voorziet in een verhoogde aftrek voor giften aan culturele instellingen dat is opgenomen in het wetsvoorstel houdende wijziging van enkele belastingwetten (Geefwet). Artikel 8.11, derde lid, van de Wet IB 2001 (nieuw), bevat de zogenoemde werkbonus die eveneens vervalt met ingang van 1 januari 2018. Beide maatregelen kennen daarmee een horizon van vijf kalenderjaren.

Artikel III

Artikel III, onderdeel A (artikel 8.9 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

De wijzigingen van artikel 8.9 van de wet IB 2001 met ingang van 1 januari 2014 zijn toegelicht in de toelichting op de wijziging van artikel 8.9 van de Wet IB 2001 met ingang van 1 januari 2012 zoals opgenomen in artikel I, onderdeel L, van dit belastingplan.

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

De wijziging van artikel 8.10 van de Wet IB 2001 betreft de aanpassing van de algemene heffingskorting. Deze wijziging maakt enerzijds onderdeel uit van het gedeeltelijk terugdraaien van het pakket wijzigingen kindregelingen waardoor dat pakket ook op dit punt een incidenteel

00018

karakter krijgt. Dit leidt tot een verhoging met € 3. Tevens wordt met deze wijziging bewerkstelligd dat het koopkrachtpakket voor het jaar 2012, zoals voorzien in onder andere artikel I, onderdeel M, wat betreft de algemene heffingskorting een tijdelijk karakter krijgt. De verhoging van de algemene heffingskorting in het kader van het koopkrachtpakket in 2012 met € 45 wordt gedeeltelijk teruggedraaid door een verlaging van € 42 met ingang van 1 januari 2014. Per saldo resteert voor 2014 verlaging met € 39.

Artikel IV

Artikel IV (artikel 10a.10 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

Artikel 10a.10 van de Wet IB 2001 bevat de overgangsbepaling inzake de vrijstelling in box 3 van spaarloontegoeden. In verband met de afschaffing van de spaarloonregeling met ingang van 1 januari 2012 zal wegens de looptijd van de spaarloonregeling van vier jaar de overgangsregeling van artikel 10a10 van de Wet IB 2001 op 1 januari 2016 uitgewerkt zijn. Artikel 10a10 kan derhalve met ingang van 1 januari 2016 vervallen.

Artikel V

Artikel V, onderdelen A, D, E, I en J (artikelen 11, 21c, 22ca, 22d en hoofdstuk IIC Wet op de loonbelasting 1964)

Voorgesteld wordt de levensloopregeling met ingang van 1 januari 2012 af te schaffen. De in de Wet LB 1964 opgenomen bepalingen die deels of mede of uitsluitend betrekking hebben op de levensloopregeling dienen om die reden te worden aangepast, onderscheidenlijk te vervallen. De wijzigingen van dan wel het doen vervallen van de artikelen 11, 21c, 22ca, 22d en hoofdstuk 11c van de Wet LB 1964 houden daarmee verband. Bij de vormgeving van deze aanpassingen is rekening gehouden met de in de Wet uniformering loonbegrip opgenomen aanpassingen.

Artikel V, onderdelen B en C (artikelen 20a en 20b van de Wet op de loonbelasting 1964)

Deze wijzigingen sluiten aan op de per 1 januari 2012 voorziene wijzigingen van de tabel opgenomen in artikel 2.10 van de Wet IB 2001 onderscheidenlijk op de per 1 januari 2012 voorziene wijzigingen van de tabel opgenomen in artikel 2.10a van de Wet IB 2001.

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

De wijziging van artikel 22 van de Wet LB 1964 betreft de aanpassing van de algemene heffingskorting. Deze wijziging maakt deels onderdeel uit van het pakket wijzigingen kindregelingen zoals toegelicht in het algemeen deel van deze memorie. Op grond hiervan wordt de algemene heffingskorting verlaagd met € 20. Tevens wordt in het kader van het koopkrachtpakket wordt voorgesteld de algemene heffingskorting te verhogen met € 45. Per saldo

00018

resteert een verhoging van de algemene heffingskorting met € 25. Deze verhoging wordt toegepast nadat de zogenoemde automatische inflatiecorrectie per 1 januari 2012 is toegepast.

Artikel V, onderdeel G (artikel 22a van de Wet op de loonbelasting 1964)

De wijziging in artikel 22a van de Wet LB 1964 betreft enerzijds de verhoging van het maximum van de arbeidskorting met € 10. Deze wijziging maakt deel uit van het koopkrachtpakket voor het jaar 2012 en wordt toegepast nadat de zogenoemde automatische inflatiecorrectie per 1 januari 2012 is toegepast.

Daarnaast wordt voorgesteld de verhoging van de arbeidskorting, opgenomen in artikel 22a, derde lid, van de Wet LB 1964, voor belastingplichtigen van 57 jaar en ouder die een arbeidsinkomen genieten, met ingang van 1 januari 2012 te laten vervallen als onderdeel van het vitaliteitpakket dat is toegelicht in het algemeen deel van deze memorie.

Artikel V, onderdeel H (artikel 22b van de Wet op de loonbelasting 1964)

De wijziging van artikel 22b van de Wet LB 1964 betreft de aanpassing van de ouderenkorting. Deze wijziging maakt deel uit van het koopkrachtpakket voor het jaar 2012 en wordt toegepast nadat de zogenoemde automatische inflatiecorrectie per 1 januari 2012 is toegepast.

Artikel V, onderdelen K en L (artikelen 31 en 32 van de Wet op de loonbelasting 1964)

Voorgesteld wordt de spaarloonregeling met ingang van 1 januari 2012 af te schaffen. De in de Wet LB 1964 opgenomen bepalingen die deels of mede of uitsluitend betrekking hebben op de spaarloonregeling dienen om die reden te worden aangepast, onderscheidenlijk te vervallen. De wijzigingen van dan wel het doen vervallen van de artikelen 31 en 32 van de Wet LB 1964 houden daarmee verband.

Artikel V, onderdeel M (artikel 36a van de Wet op de loonbelasting 1964)

Artikel 36a, tweede lid, van de Wet LB 1964 regelt de overgangsregeling voor verlofsparen. De aanspraken die voor 1 januari 2006 zijn opgebouwd ingevolge een regeling voor verlofsparen worden op grond van deze bepaling aangemerkt als aanspraken opgebouwd ingevolge een levensloopregeling. In verband met de voorgestelde afschaffing van de levensloopregeling per 1 januari 2012 dient de in artikel 36a, tweede lid, van de Wet LB 1964 opgenomen verwijzing naar artikel 19g van de Wet LB 1964 te worden aangepast.

Artikel V, onderdeel N (artikel 39c van de Wet op de loonbelasting 1964)

In artikel 39c, eerste lid, van de Wet LB 1964 is de overgangsregeling met betrekking tot de werkkostenregeling opgenomen. Artikel 39c, eerste lid, van de Wet LB 1964 houdt in dat de werkgever gedurende een periode van drie jaar kan kiezen voor handhaving van het regime van de

00018

vergoedingen en verstrekkingen zoals dat gold tot 31 december 2010. Als de werkgever voor die laatste mogelijkheid kiest, dan blijven een aantal bepalingen die mede of uitsluitend betrekking hadden op het regime van de vrije vergoedingen en verstrekkingen, zoals die bepalingen luidden tot en met 31 december 2010, van toepassing. Omdat een aantal van die bepalingen tevens betrekking heeft op de spaarloonregeling, moet in verband met de voorgestelde afschaffing van de spaarloonregeling worden geregeld, dat de genoemde bepalingen niet van toepassing blijven, voor zover deze betrekking hebben op de spaarloonregeling. Derhalve wordt de keuzeregeling van artikel 39c, eerste lid, van de Wet LB 1964 zodanig aangepast dat van artikel 31 van de Wet op de LB 1964, zoals dat artikel op 31 december 2010 luidde, het eerste lid, onderdeel f, het tweede lid, onderdeel c, onder 1°, het achtste en het tiende lid niet van toepassing blijven.

Artikel V, onderdeel O (artikel 39d van de Wet op de loonbelasting 1964)

Het nieuwe artikel 39d van de Wet LB 1964 bevat overgangsrecht voor de levensloopregeling. In dat artikel 39 d wordt voor alle werknemers die voor 1 januari 2012 een voorziening ingevolge een levensloopvoorziening hebben opgebouwd waarvan de waarde in het economisch verkeer hoger is dan nihil bewerkstelligd dat deze werknemers ook na 31 december 2011 aan de levensloopregeling kunnen blijven deelnemen volgens de regels die met betrekking tot levensloop op 31 december 2011 van toepassing waren. Artikel 39d wordt met ingang van 1 januari 2013 aangepast (zie artikel VI, onderdeel F).

Artikel VI

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

De wijziging van artikel 22 van de Wet LB 1964 betreft de aanpassing van de algemene heffingskorting. Deze wijziging maakt onderdeel uit van het gedeeltelijk terugdraaien van het pakket wijzigingen kindregelingen waardoor dat pakket ook op dit punt een incidenteel karakter krijgt.

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

Met de voorgestelde introductie van een derde lid in artikel 22a van de Wet LB 1964, de arbeidskorting, wordt de zogenoemde werkbonus met ingang van 1 januari 2013 vormgegeven. De werkbonus is onderdeel van het vitaliteitpakket dat is toegelicht in het algemeen deel van deze memorie. De werkbonus is vormgegeven als de arbeidskorting voor ouderen (artikel 22a, derde lid, van de Wet LB 1964) zoals die van toepassing was op 31 december 2011. De drie leeftijdscategorieën in de arbeidskorting voor ouderen zoals die luidde op 31 december 2011 worden met behoud van de systematiek van de toenmalige arbeidskorting vervangen door één leeftijdscategorie voor ouderen. Namelijk de werknemer die bij het begin van het kalenderjaar de leeftijd van 61 jaar heeft bereikt. Een werknemer die aan het begin van het kalenderjaar de leeftijd van 61 jaar heeft bereikt, is gerechtigd tot een verhoogd maximumbedrag van de arbeidskorting van € 4601, genoemd in artikel 22a, derde lid (nieuw), van de Wet LB 1964. Dit verhoogde

00018

maximumbedrag is de som van twee onderdelen, te weten het maximumbedrag van de standaard arbeidskorting in reële cijfers van 2012 (€ 1601) en de werkbonus (€ 3000). Het verhoogde maximumbedrag en het bijbehorende percentage worden met ingang van 1 januari 2013, volgens dezelfde systematiek als de regeling zoals die luidde op 31 december 2011, jaarlijks vervangen op grond van artikel 22d van de Wet LB 1964 (indexatie).

In het kader van de horizonbepaling voor nieuwe belastinguitgaven zoals is toegelicht in het algemeen deel van deze memorie, zal de werkbonus tot 1 januari 2018 van kracht zijn. Dit is geregeld in het in artikel VI, onderdeel E, van dit wetsvoorstel voorgestelde artikel 35o van de Wet LB 1964.

Artikel VI, onderdeel C (artikel 28a van de Wet op de loonbelasting 1964)

De wijziging van artikel 28a van de Wet LB 1964 houdt verband met de vervanging van de regeling van de heffingsrente door die van de belastingrente. Deze vervanging is toegelicht bij de wijziging van artikel 30f van de AWR (artikel XXVII, onderdeel C).

Artikel VI, onderdeel D (artikel 34 van de Wet op de loonbelasting 1964)

Artikel 34 van de Wet LB 1964 geeft de bevoegdheid om – ter vergemakkelijking van de heffing van de inkomstenbelasting – bij algemene maatregel van bestuur bepaalde inkomensbestanddelen aan de heffing van loonbelasting te onderwerpen. De reikwijdte van deze bepaling wordt door de onderhavige wijziging uitgebreid, waardoor de aanbieders van het flexsparen – de toegelaten banken, verzekeraars en beheerders van beleggingsinstelling – inhoudingsplichtig worden gemaakt voor de ter zake door de werknemer verschuldigde loonbelasting en premie volksverzekeringen.

Ingevolge het nieuwe derde lid van artikel 34 van de Wet LB 1964 wordt bewerkstelligd dat de toegelaten aanbieders van het flexsparen loonbelasting inhouden naar een tarief van 42%. Voor dit tarief is aansluiting gezocht bij het gemiddelde marginale tarief voor de inkomstenbelasting en premie volksverzekeringen voor inkomen uit werk en woning. Indien de heffing van belasting en de premie voor de volksverzekeringen ingevolge artikel 27b, eerste lid, van de Wet LB 1964 in één bedrag geschiedt, geldt het tarief van 42% voor de gecombineerde heffing. Bij de verrekening in de inkomstenbelasting zal de belastingplichtige onder omstandigheden, afhankelijk van het voor hem geldende marginale tarief, ofwel aanvullend inkomstenbelasting zijn verschuldigd ofwel recht hebben op een belastingteruggaaf.

Artikel VI, onderdeel E (artikel 35o van de Wet op de loonbelasting 1964)

Met de voorgestelde introductie van hoofdstuk VIIB Horizonbepaling, wordt de in het algemeen deel van deze memorie omschreven horizonbepaling voor de Wet LB 1964 geregeld. In beginsel worden horizonbepalingen van nieuwe belastinguitgaven in de Wet LB 1964, in dit hoofdstuk, in artikel 35o van de Wet LB 1964 opgenomen. In artikel 35o, eerste lid, van de Wet LB 1964 is opgenomen dat artikel 22a, derde lid, van de Wet LB 1964, de zogenoemde werkbonus,

00018

vervalt met ingang van 1 januari 2018. Deze maatregel kent daarmee een horizon van vijf kalenderjaren.

Artikel VI, onderdeel F (artikel 39d van de Wet op de loonbelasting 1964)

Het voorgestelde artikel 39d van de Wet LB 1964 bevat overgangsrecht voor de levensloopregeling.

In artikel 39d, eerste lid, van de Wet LB 1964 wordt voor alle werknemers die voor 1 januari 2013 een aanspraak ingevolge een levensloopregeling hebben opgebouwd een mogelijkheid gecreëerd om de levensloopregeling zonder fiscale consequenties volledig om te zetten in een voorziening ingevolge het flexsparen. De (resterende) aanspraak op toepassing van de levensloopverlofkorting wordt in het belastingjaar van deze omzetting geëffectueerd. Op grond van artikel 39d, eerste lid, kunnen bij of krachtens algemene maatregel van bestuur ten slotte nadere regels worden gesteld met betrekking tot deze geruisloze omzetting. Op zo'n omzetting is op grond van artikel 10a.11, eerste lid, van de wet IB 2001, artikel 3.131a, tweede lid, van die wet van overeenkomstige toepassing. Aldus wordt verzekerd dat over deze omzetting geen aftrek kan worden geclaimd. In artikel 39d, tweede lid, van de Wet LB 1964 wordt in de eerste plaats bepaald dat bij de werknemers die op 31 december 2012 de leeftijd van 58 niet hebben bereikt en hun op die datum bestaande aanspraken ingevolge levensloopregeling niet overeenkomstig het eerste lid geruisloos hebben omgezet in een voorziening ingevolge het flexsparen deze aanspraken op 31 december 2013 als loon uit tegenwoordige arbeid worden aangemerkt.

In de tweede plaats wordt in artikel 39d, tweede lid, bepaald dat tot de datum waarop een omzetting overeenkomstig het eerste lid plaatsvindt, maar uiterlijk tot en met 31 december 2013, op de op 31 december 2012 ingevolge de levensloopregeling opgebouwde aanspraken met betrekking tot die aanspraken op die datum geldende bepalingen van toepassing blijven op die aanspraken. Daarmee wordt bewerkstelligd dat wel belasting kan worden geheven bij een onregelmatige afwikkeling van de genoemde aanspraak. Volledigheidshalve wordt opgemerkt dat artikel 39d, tweede lid, van de Wet LB 1964 niet tot gevolg heeft dat de werknemer in het jaar 2013 ook nog bedragen kan inleggen in de levensloopregeling.

In artikel 39d, derde lid, van de Wet LB 1964 wordt bepaald dat werknemers die uiterlijk op 31 december 2012 de leeftijd van 58 jaar hebben bereikt en die voor 1 januari 2013 hebben deelgenomen aan de levensloopregeling ook na 31 december 2012 aan de levensloopregeling kunnen blijven deelnemen. Deze werknemers mogen gebruik blijven maken van de levensloopregeling, omdat voor deze werknemers de afschaffing van de levensloopregeling onevenredig hard zou uitwerken. Zoals ook uit de evaluatie van de levensloopregeling blijkt nemen deze (oudere) werknemers in het algemeen aan de levensloopregeling deel om te sparen voor vervroegd uittreden. Deze deelnemers zullen binnen een paar jaar de leeftijd bereiken waarop ze gepland hadden met hun deels reeds gespaarde, maar deels ook nog te sparen levensloopaanspraken op basis van een uitkering van 70% van hun laatstverdiende loon met prepensioen te gaan. Om aan deze wensen en verwachtingen tegemoet te komen is in het voorgestelde artikel 39d, derde lid van de Wet LB 1964 bepaald, dat deze werknemers aan de levensloopregeling kunnen blijven deelnemen op grond van de op 31 december 2012 geldende

00018

voorwaarden. Vanaf 1 januari 2014 mag dit overigens niet in combinatie met deelname aan het flexsparen. Indien de belastingplichtige op enig moment na 31 december 2013 zowel een voorziening ingevolge het flexsparen heeft als aanspraken ingevolge een levensloopregeling, wordt het voorgestelde artikel 10a.11, tweede lid, van de Wet IB 2001 van toepassing. Die bepaling houdt in dat de opgebouwde aanspraak ingevolge de levensloopregeling op dat moment als belastbaar voordeel uit het flexsparen in aanmerking wordt genomen.

Artikel VII

Artikel VII (artikel 22 van de Wet op de loonbelasting 1964)

De wijziging van artikel 22 van de Wet LB 1964 betreft de aanpassing van de algemene heffingskorting. Deze wijziging maakt enerzijds onderdeel uit van het gedeeltelijk terugdraaien van het pakket wijzigingen kindregelingen waardoor dat pakket ook op dit punt een incidenteel karakter krijgt. Dit leidt tot een verhoging met € 3. Tevens wordt met deze wijziging bewerkstelligd dat het koopkrachtpakket voor het jaar 2012, zoals voorzien in onder andere artikel V, onderdeel F, wat betreft de algemene heffingskorting een tijdelijk karakter krijgt. De verhoging van de algemene heffingskorting in het kader van het koopkrachtpakket in 2012 met € 45 wordt gedeeltelijk teruggedraaid door een verlaging van € 42 met ingang van 1 januari 2014. Per saldo resteert voor 2014 verlaging met € 39.de aanpassing van de algemene heffingskorting. Deze wijziging maakt onderdeel uit van het gedeeltelijk terugdraaien van het pakket wijzigingen kindregelingen waardoor dat pakket ook op dit punt een incidenteel karakter krijgt.

Artikel VIII

Artikel VIII, onderdeel A (artikel 1 van de Wet vermindering afdracht loonbelasting en premie voor de volksverzekeringen)

In artikel 1 van de Wet vermindering afdracht loonbelasting en premie voor de volksverzekeringen (WVA) zijn de definities opgenomen. Er wordt een technische wijziging van artikel 1 van de WVA voorgesteld met betrekking tot de afdrachtvermindering voor een gevolgde EVC-procedure. Deze wijziging houdt in dat in artikel 1, eerste lid, onderdeel r, van de WVA de definitie van een EVC-procedure wordt opgenomen. Deze definitie is thans nog onderdeel van artikel 5 van de WVA. Zoals hiervoor is aangegeven zijn de andere definities in artikel 1 van de WVA opgenomen, zodat het meer voor de hand ligt om ook de definitie van een EVC-procedure in dat artikel op te nemen. In het kader van de overige aanpassingen van artikel 5 van de WVA is ervoor gekozen om ook deze aanpassing van artikel 1 van de WVA in dit wetsvoorstel mee te nemen.

Artikel VIII, onderdeel B (artikel 5 van de Wet vermindering afdracht loonbelasting en premie voor de volksverzekeringen)

00018

In artikel 5 van de WVA zijn de bedragen van de afdrachtvermindering onderwijs opgenomen. De in het algemeen deel toegelichte uitbreiding van drie varianten van de afdrachtvermindering onderwijs (de afdrachtvermindering onderwijs voor bbl, bol en werkend-leren op hbo niveau) leidt tot een budgettaire derving van € 3,5 mln die wordt gedekt door een verlaging van de bedragen van genoemde varianten met 1%. Door de verlaging van het bedrag van de afdrachtvermindering onderwijs voor bbl en werkend-leren op hbo-niveau gaan de bedragen hiervoor afwijken van het bedrag van de afdrachtvermindering onderwijs voor promovendi (aio/oio) waardoor het huidige artikel 5, eerste lid, onderdeel a, van de WVA dient te worden opgesplitst in de voorgestelde onderdelen a, b en c. Daarnaast bevat artikel 5 van de WVA enkele wijzigingen die technisch van aard zijn, waarbij onder meer de varianten van de afdrachtvermindering onderwijs uit artikel 5, tweede en derde lid, van de WVA ten behoeve van de overzichtelijkheid worden ondergebracht in artikel 5, eerste lid, van de WVA, zodat voor alle varianten de hoogte van de afdrachtvermindering in het eerste lid wordt genoemd. Door aanpassing van de aanhef van artikel 5, eerste lid, van de WVA is deze verschuiving mogelijk. Dit heeft verder geen gevolgen voor de toepassing van de diverse varianten. Het voorgestelde artikel 5, vijfde lid, van de WVA regelt op welke wijze de afdrachtvermindering onderwijs voor bbl, bol en werkend-leren op hbo-niveau in aanmerking dient te worden genomen indien het hierna toe te lichten artikel 14a van de WVA, dat ziet op het volgen van de opleiding elders in de EU of in de EER, van toepassing is. Op grond van het voorgestelde artikel 14a, eerste lid, van de WVA, bestaat er recht op de afdrachtvermindering indien de inhoudingsplichtige beschikt over een verklaring van de Minister van Onderwijs, Cultuur en Wetenschap dat de hiervoor bedoelde opleiding wat betreft niveau en kwaliteit vergelijkbaar is met de Nederlandse opleiding (en uiteraard overigens aan alle voorwaarden is voldaan). Op grond van het voorgestelde artikel 14a, vijfde lid, van de WVA geldt dat de afdrachtvermindering in situaties waarin een verklaring wordt afgegeven reeds van toepassing is vanaf de kalendermaand waarin de aanvraag voor de genoemde verklaring door de Dienst Uitvoering Onderwijs (DUO) in behandeling is genomen. Hieruit volgt dat indien de inhoudingsplichtige de benodigde verklaring ontvangt (de buitenlandse opleiding is naar het oordeel van de Minister van Onderwijs, Cultuur en Wetenschap wat betreft niveau en kwaliteit vergelijkbaar met de Nederlands opleiding), de inhoudingsplichtige recht heeft op afdrachtvermindering vanaf het moment dat de ingediende aanvraag voor de bedoelde verklaring volledig is volgens de eisen die daaraan bij regeling van de Minister van Onderwijs, Cultuur en Wetenschap worden gesteld. Op grond van het voorgestelde artikel 5, vijfde lid, van de WVA is dit moment niet gelijk aan het moment waarop het bedrag van de afdrachtvermindering in mindering kan worden gebracht op de af te dragen loonbelasting en premie volksverzekeringen. Immers, niet eerder dan op het moment van afgifte van de verklaring komt vast te staan dat de inhoudingsplichtige recht heeft op de afdrachtvermindering. Indien voor dit moment het bedrag van de afdrachtvermindering reeds in mindering zou kunnen worden gebracht op de af te dragen loonbelasting en premie volksverzekeringen en de verklaring vervolgens niet zou worden afgegeven zou over de tussenliggende maanden ten onrechte een bedrag aan afdrachtvermindering in aanmerking zijn genomen hetgeen vervolgens dan weer via correctieberichten loonbelasting zou moeten worden rechtgetrokken. Om dit te voorkomen vindt een verschuiving plaats van het moment waarop het bedrag van de afdrachtvermindering in mindering kan worden gebracht op de af te dragen loonbelasting en premie volksverzekeringen,

00018

zonder dat dit nadelige gevolgen heeft voor de hoogte van de in totaal in mindering te brengen afdrachtvermindering. Op grond van het voorgestelde artikel 5, vijfde lid, van de WVA wordt de afdrachtvermindering waar de inhoudingsplichtige recht op heeft voor de periode vanaf de kalendermaand waarin de aanvraag in behandeling wordt genomen tot en met de kalendermaand waarin de verklaring wordt afgegeven in aanmerking genomen in het loontijdvak waarin de verklaring wordt afgegeven of in het daaropvolgende loontijdvak. De hoogte van de afdrachtvermindering wordt voor die periode per kalendermaand gesteld op 1/12 deel van de voor de desbetreffende variant van de afdrachtvermindering geldende bedrag per kalenderjaar. De afdrachtvermindering over de na afgifte van de verklaring resterende loontijdvakken wordt conform de reeds bestaande systematiek in aanmerking genomen in het loontijdvak waarop de afdrachtvermindering betrekking heeft. Een voorbeeld ter verduidelijking:

Stel een inhoudingsplichtige vraagt op 1 september 2012 een verklaring aan bij DUO voor een bbl-opleiding. Op 1 oktober 2012 zijn alle (door de inhoudingsplichtige te overleggen) benodigde bescheiden binnen bij DUO en wordt de aanvraag in behandeling is genomen. Op 1 december 2012 wordt de verklaring afgegeven. De inhoudingsplichtige heeft over de periode 1 oktober – 1 december recht op afdrachtvermindering. Bij een jaarlijks bedrag aan afdrachtvermindering van € 2711, betekent dit dat in december recht bestaat op een afdrachtvermindering van 3/12 x € 2711 = € 678. Dit betreft de naar december verschoven 2/12 x € 2711= € 452 voor de maanden oktober en november en de reguliere 1/12 voor de maand december. Het bedrag van € 452 dient in aanmerking te worden genomen in het loontijdvak waartoe de maand december behoort (doorgaans aan elkaar gelijk) of het daaropvolgende loontijdvak. Dat laatste is bedoeld voor situaties waarin de inhoudingsplichtige om administratieve redenen het bedrag anders niet tijdig in aanmerking zou kunnen nemen (bijvoorbeeld wanneer de verklaring aan het einde van de maand of net over de maandgrens heen wordt ontvangen). In de kalendermaanden na afgifte van de verklaring (in dit geval na december) waarvoor recht bestaat op de afdrachtvermindering kan (bij een loontijdvak van een kalendermaand) steeds 1/12 van het jaarbedrag in aanmerking worden genomen.

Artikel VIII, onderdeel C (artikel 6 van de Wet vermindering afdracht loonbelasting en premie voor de volksverzekeringen)

Op grond van de huidige tekst van artikel 6, eerste lid, van de WVA worden bepaalde bedragen van de afdrachtvermindering onderwijs naar evenredigheid verminderd bij een arbeidsduur van minder dan 36 uur. De wijziging van artikel 6, eerste lid, van de WVA hangt samen met het onderbrengen van alle varianten van de afdrachtvermindering onderwijs in artikel 5, eerste lid, van de WVA zoals bij de voorgestelde wijziging van dat artikel is toegelicht. Als gevolg daarvan wordt de verwijzing in artikel 6 van de WVA naar voornoemde bepaling gewijzigd.

Artikel VIII, onderdeel D (artikel 14 van de Wet vermindering afdracht loonbelasting en premie voor de volksverzekeringen)

De wijzigingen van artikel 14 van de WVA hangen samen met het voorgestelde artikel 14a van de WVA. Met voornoemde wijzigingen wordt bewerkstelligd dat er een afschrift van de

00018

onderwijsarbeidsovereenkomst of stageovereenkomst en een afschrift van de verklaring dat een buitenlandse opleiding wat betreft niveau en kwaliteit vergelijkbaar is met een Nederlandse opleiding bij de loonadministratie moeten worden bewaard en dat er bij ministeriële regeling kan worden bepaald welke gegevens de onderwijsarbeidsovereenkomst of stageovereenkomst ten minste dient te bevatten. Soortgelijke voorschriften gelden reeds voor de toepassing van artikel 14 van de WVA.

Artikel VIII, onderdeel E (artikel 14a van de Wet vermindering afdracht loonbelasting en premie voor de volksverzekeringen)

Op grond van het voorgestelde artikel 14a van de WVA is de afdrachtvermindering onderwijs voor bbl, bol of werkend-leren op hbo-niveau ook van toepassing op de werknemer die een met de Nederlandse bbl-, bol- of hbo-opleiding waarvoor genoemde afdrachtverminderingen gelden overeenkomende buitenlandse opleiding elders in de EU of in de EER volgt. Om te kunnen vaststellen of de buitenlandse opleiding wat betreft niveau en kwaliteit vergelijkbaar is met de Nederlandse opleiding dient de inhoudingsplichtige op grond van het voorgestelde artikel 14a, eerste lid, van de WVA over een verklaring te beschikken van de Minister van Onderwijs, Cultuur en Wetenschap dat de buitenlandse opleiding wat betreft niveau en kwaliteit vergelijkbaar is met de Nederlandse opleiding. Deze verklaring moet worden aangevraagd bij DUO. Voor de inhoudelijke beoordeling van de aanvraag vraagt DUO advies aan Colo voor mbo-opleidingen en aan Nuffic voor hbo-opleidingen, de instanties die zich ook bezighouden met internationale diplomawaardering. Voorts worden bij regeling van de Minister van Onderwijs, Cultuur en Wetenschap in ieder geval regels gesteld met betrekking tot de gegevens en bescheiden die door de inhoudingsplichtige bij de aanvraag moeten worden overgelegd. Daarbij moet worden gedacht aan zaken zoals een inschrijvingsbewijs van de deelnemer voor de desbetreffende opleiding en de hierna nader toe te lichten onderwijsarbeidsovereenkomst of stageovereenkomst. De aanvraag wordt op grond van het voorgestelde artikel 14a, vierde lid, van de WVA in behandeling genomen zodra de hiervoor bedoelde gegevens en bescheiden door DUO zijn ontvangen. Bij regeling van de Minister van Onderwijs, Cultuur en Wetenschap wordt tevens bepaald dat en op welke wijze aan de inhoudingsplichtige kenbaar wordt gemaakt vanaf welk moment de aanvraag voldoet aan de gestelde wettelijke eisen (dat wil zeggen: dat de hiervoor bedoelde gegevens en bescheiden door DUO zijn ontvangen). Dit moment is – zoals is toegelicht bij de voorgestelde wijziging van artikel 5 van de WVA – bepalend voor het in aanmerking kunnen nemen van afdrachtvermindering. De Minister van Onderwijs, Cultuur en Wetenschap beslist op de aanvraag binnen acht weken na de dag waarop de aanvraag aan de wettelijke eisen voldoet. Indien de buitenlandse opleiding wat betreft niveau en kwaliteit vergelijkbaar is met de binnenlandse opleiding ontvangt de inhoudingsplichtige de benodigde verklaring. Indien de opleiding niet vergelijkbaar is, ontvangt de inhoudingsplichtige een afwijzende beschikking van de Minister van Onderwijs, Cultuur en Wetenschap waartegen hij in bezwaar en beroep kan. Voor de toepassing van de afdrachtvermindering geldt dat de verklaring bepalend is. De Belastingdienst volgt per definitie het oordeel van de Minister van Onderwijs, Cultuur en Wetenschap op dit punt. De Belastingdienst voert dus geen inhoudelijke discussies met inhoudingsplichtigen over het al dan niet terecht afgeven van de benodigde verklaring door de Minister van Onderwijs, Cultuur en Wetenschap.

00018

Voor de afdrachtvermindering bbl en bol geldt op grond van artikel 14 van de WVA het vereiste van een beroepspraktijkvormingsovereenkomst (bpv-overeenkomst) als bedoeld in de Wet educatie en beroepsonderwijs (WEB). Omdat een dergelijke bpv-overeenkomst onlosmakelijk verbonden is met hetgeen in de WEB inzake de bbl- en bol-opleiding geregeld is, is het niet goed denkbaar om in de buitenlandse situatie onverkort eenzelfde bpv-overeenkomst te eisen als in de binnenlandse situatie. Onverminderd blijft echter van belang dat de periode van opleiding en praktijkdeel, de begeleiding van de deelnemer door het leerbedrijf tijdens de bpv etcetera vastliggen en kenbaar zijn voor de Belastingdienst om vast te kunnen stellen of recht bestaat op de afdrachtvermindering. In het voorgestelde artikel 14a, tweede lid, van de WVA wordt daarom bepaald dat in plaats van de bpv-overeenkomst er voor de bbl-deelnemer sprake moet zijn van een onderwijsarbeidsovereenkomst en voor de bol-deelnemer sprake moet zijn van een stageovereenkomst. Bij ministeriële regeling zal onder meer worden bepaald dat uit voornoemde overeenkomsten moet blijken dat het leerbedrijf beschikt over een gunstige beoordeling als bedoeld in artikel 7.2.10 van de WEB hetgeen voorwaarde is om in aanmerking te komen voor afdrachtvermindering. Voor de afdrachtvermindering werkend-leren op hbo-niveau geldt ook in de binnenlandse situatie de eis van een onderwijsarbeidsovereenkomst zodat daarvan in de buitenlandse situatie niet afgeweken hoeft te worden. Net als in een binnenlandse situatie geldt dat er pas recht bestaat op een afdrachtvermindering indien aan alle voorwaarden is voldaan. Ook in een binnenlandse situatie zal er tijd mee gemoeid zijn om de benodigde bescheiden op te stellen zodat het moment van aanvang van de opleiding en het moment waarop een bedrag aan afdrachtvermindering in mindering kan worden gebracht niet altijd aan elkaar gelijk zullen zijn. De inhoudingsplichtige kan deze periode zelf zo kort mogelijk trachten te houden door tijdig werk te maken van (het voornemen tot) het aanbieden van een leerwerkplaats. In de buitenlandse situatie betekent dit dat de inhoudingsplichtige erop toe moet zien dat hij tijdig een aanvraag voor de benodigde verklaring indient en dat hij deze tijdig van de benodigde bescheiden voorziet. Omdat de inhoudingsplichtige echter het tijdstip van in behandeling nemen alsmede de voortgang van de behandeling van de aanvraag niet in de hand heeft, krijgt de inhoudingsplichtige bij afgifte van de verklaring op grond van het voorgestelde artikel 14a, vijfde lid, van de WVA met terugwerkende kracht over de periode tussen de ontvangst van de complete aanvraag en afgifte van de verklaring recht op afdrachtvermindering; het op grond van het voorgestelde artikel 5, vijfde lid, van de WVA aan die periode toe te rekenen bedrag wordt op grond van datzelfde lid in aanmerking genomen in het loontijdvak waarin die verklaring wordt afgegeven of in het daaropvolgende loontijdvak. Op deze wijze werkt het vereiste van een verklaring in de buitenlandse situatie niet nadelig uit voor de inhoudingsplichtige.

Artikel VIII, onderdeel F (artikel 30 van de Wet vermindering afdracht loonbelasting en premie voor de volksverzekeringen)

In artikel 30 van de WVA zijn bijzondere bepalingen opgenomen inzake beroep en bevoegdheden. Omdat de Minister van Onderwijs, Cultuur en Wetenschap op grond van de WVA (een belastingwet) besluiten zal nemen, zijn op deze besluiten in beginsel de bepalingen uit de AWR van toepassing. Om dit te voorkomen, wordt op grond van de wijzigingen van artikel 30 van de WVA bepaald dat de AWR met uitzondering van de artikelen 63 (hardheidsclausule) en 67

00018

(geheimhouding) niet van toepassing is. Door deze uitsluiting zijn de bepalingen van de Algemene wet bestuursrecht weer onverkort van toepassing, zoals dat ook geldt voor andere besluiten van de Minister van Onderwijs, Cultuur en Wetenschap. Als gevolg hiervan geldt dat in eerste instantie beroep moet worden ingesteld bij de rechtbank en dat hoger beroep moet worden ingesteld bij de Afdeling bestuursrechtspraak van de Raad van State. Omdat artikel 30 van de WVA eveneens van toepassing is op besluiten genomen door de Minister van Economische Zaken, Landbouw en Innovatie inzake de S&O-afdrachtvermindering en daarvoor een andere beroepsinstantie geldt, is dit expliciet opgenomen in het voorgestelde artikel 30, derde lid, van de WVA. Voorts zijn in dat kader enkele technische wijzigingen aangebracht in artikel 30 van de WVA.

Artikel VIII, onderdeel G (artikel 30a van de Wet vermindering afdracht loonbelasting en premie voor de volksverzekeringen)

Artikel 30a van de WVA bevat de indexeringsbepaling voor de bedragen van de afdrachtvermindering onderwijs. De wijziging van deze bepaling hangt samen met het eerder toegelichte voorstel om alle varianten van de afdrachtvermindering onderwijs in artikel 5, eerste lid, van de WVA onder te brengen.

Artikel IX

Artikel IX, onderdelen A en B (artikelen 3 en 4 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)

De aanpassing van de artikelen 3 en 4 van de Wet Vpb 1969 ziet op buitenlandse lichamen die vergelijkbaar zijn met naar Nederlands recht opgerichte verenigingen en stichtingen als bedoeld in artikel 2, eerste lid, onderdeel e, van de Wet Vpb 1969 of die een kerkgenootschap zijn.

Door de aanpassing van de buitenlandse belastingplicht van genoemde buitenlandse lichamen wordt deze in lijn gebracht met de belastingplicht van Nederlandse verenigingen, Nederlandse stichtingen en kerkgenootschappen. Dit betekent dat de genoemde buitenlandse lichamen voortaan slechts in de vennootschapsbelasting worden betrokken voor zover ze een onderneming drijven. Ook artikel 4 van de Wet Vpb 1969 wordt hierbij van overeenkomstige toepassing. Bij de bepaling of het lichaam een onderneming drijft, blijft artikel 17a van de Wet Vpb 1969 buiten toepassing. Het begrip onderneming wordt derhalve – evenals bij de Nederlandse verenigingen en stichtingen en dergelijke - materieel opgevat.

De aanpassing van de artikelen 3 en 4 van de Wet Vpb 1969 heeft in een aantal opzichten een ruimer bereik dan de goedkeuring die thans nog is opgenomen in het – na inwerkingtreding van deze wetswijziging in te trekken – beleidsbesluit van 5 januari 2006, nr. IFZ2005-784M, BNB 2006/141. In genoemd beleidsbesluit is, onder voorwaarden, bepaald dat in het buitenland gevestigde verenigingen, stichtingen of kerkgenootschappen die in Nederland uitsluitend over onroerende zaken beschikken die niet kwalificeren als ondernemingsvermogen, niet als buitenlands belastingplichtig voor de vennootschapsbelasting worden aangemerkt. Dit geldt slechts indien de rechtsvorm van de buitenlandse entiteit daadwerkelijk (dat wil zeggen naar aard en inrichting) overeenkomt met die van een Nederlandse vereniging, stichting of kerkgenootschap. Zoals

00018

hieronder zal worden uiteengezet, wordt in de voorgestelde aanpassing van de artikelen 3 en 4 van de Wet Vpb 1969 de toets ten aanzien van de vergelijkbaarheid iets ruimer toegepast dan onder het beleidsbesluit. De thans voorgestelde aanpassing van de buitenlandse belastingplicht heeft voorts niet alleen betrekking op de inkomsten uit in Nederland gelegen onroerende zaken, maar ziet ook op de andere vormen van Nederlands inkomen.

In het voorgestelde artikel 3, tweede lid, van de Wet Vpb 1969 wordt de voorwaarde gesteld dat het buitenlandse lichaam vergelijkbaar is met een vereniging of stichting naar Nederlands recht als bedoeld in artikel 2, eerste lid, onderdeel e, van de Wet Vpb 1969 of een kerkgenootschap is. Buitenlandse lichamen die bij vestiging in Nederland onbeperkt belastingplichtig zouden zijn op de voet van artikel 2, eerste lid, onderdelen a tot en met d, of f, van de Wet Vpb 1969, vallen derhalve buiten de beperkte buitenlandse belastingplicht.

Of het buitenlandse lichaam vergelijkbaar is met een naar Nederlands recht opgerichte vereniging of stichting als bedoeld in artikel 2, eerste lid, onderdeel e, van de Wet Vpb 1969 zal afhangen van de civielrechtelijke wet- en regelgeving van het desbetreffende land, de statuten of de overeenkomsten en de Nederlandse wet- en regelgeving. Indien sprake is van eigendomsbewijzen (aandelen, winstbewijzen, lidmaatschapsrechten, bewijzen van deelgerechtigdheid of daarmee vergelijkbare rechten) of van een economische deelgerechtigdheid die tegenover de afzondering van vermogen staat, zal het buitenlandse (charitatieve) lichaam in ieder geval niet vergelijkbaar zijn met een stichting of vereniging. Bij een vereniging en stichting wordt met behulp van een daartoe bestemd vermogen een in de statuten vermeld doel verwezenlijkt. In geval van een vereniging mag de winst, zo deze behaald wordt, niet onder de leden worden verdeeld. Kenmerkend voor een stichting is het ontbreken van leden en het verbod op het doen van uitkeringen aan de oprichters of aan hen die deel uitmaken van de organen van een stichting.

Bij de toets of het buitenlandse lichaam vergelijkbaar is met eerdergenoemde verenigingen en stichtingen, is de rechtspersoonlijkheid van de buitenlandse entiteit als zodanig niet van doorslaggevend belang. Dit betekent bijvoorbeeld dat – anders dan onder het beleidsbesluit – de beperkte buitenlandse belastingplicht ook geldt voor buitenlandse privaatrechtelijke (charitatieve) doelvermogens, indien deze vergelijkbaar zijn met eerdergenoemde verenigingen of stichtingen.

Toepassing van de artikelen 3 en 4 van de Wet Vpb 1969 kan er onder omstandigheden toe leiden dat bij het buitenlandse lichaam geen heffing van vennootschapsbelasting meer plaatsvindt. Opgemerkt wordt dat indien sprake is van een entiteit (bijvoorbeeld een doelvermogen of een stichting) waarvan het particulier belang meer dan bijkomstig wordt gediend en het afgezonderd particulier vermogen niet wordt betrokken in een redelijke heffing naar de winst, ingevolge artikel 2.14a van de Wet IB 2001 toerekening plaatsvindt aan de achterliggende natuurlijke personen met betrekking tot het discretionaire (zwevende) deel van dit afgezonderd particulier vermogen.

De bewijslast met betrekking tot de beperkte buitenlandse belastingplicht ligt bij het buitenlandse lichaam dat zich daarop beroept. Volledigheidshalve wordt opgemerkt dat zodra de activiteiten van het buitenlandse lichaam een ondernemingskarakter krijgen in de zin van artikel 2, eerste lid, onderdeel e, van de Wet Vpb 1969 eventueel in samenhang met artikel 4 van de Wet Vpb 1969, (zonder dat wordt voldaan aan de voorwaarden voor binnenlandse belastingplicht), de entiteit buitenlands belastingplichtig wordt.

00018

Artikel IX, onderdeel C (artikel 10a van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)

Aan artikel 10a, vierde lid, aanhef, van de Wet Vpb 1969 worden de artikelen van de objectvrijstelling voor buitenlandse ondernemingswinsten toegevoegd waarin het begrip verbonden lichaam is opgenomen. Door toevoeging van de artikelen 15g, 15i, 15j en 33b van de Wet Vpb 1969 aan de opsomming in artikel 10a, vierde lid, aanhef, gaat de definitie van verbonden lichaam van artikel 10a, vierde lid, ook gelden voor de toepassing van deze bepalingen.

Tevens is artikel 13c van de Wet Vpb 1969 uit de opsomming verwijderd in verband met de eveneens in dit wetsvoorstel voorgestelde afschaffing van deze bepaling.

Artikel IX, onderdeel D (artikel 10d van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)

Artikel 10d, negende tot en met elfde lid, van de wet Vpb 1969 wordt aangepast in verband met de invoering van de eveneens in dit wetsvoorstel opgenomen objectvrijstelling voor buitenlandse ondernemingswinsten. In het nieuwe negende lid wordt bepaald dat het eerste, tweede en vierde lid van artikel 10d van toepassing zijn op de bestanddelen van de winst die geen deel uitmaken van winst uit een andere staat als bedoeld in artikel 15^{e} van de Wet Vpb 1969 waarop de objectvrijstelling voor buitenlandse ondernemingswinsten van toepassing is en op bestanddelen van het vermogen welke niet dienstbaar zijn aan het behalen van dergelijke winst. Dit heeft tot gevolg dat de beperking van de renteaftrek wordt berekend op basis van het fiscale vermogen van de vaste inrichting, tenzij het om een laagbelaste buitenlandse beleggingsonderneming gaat waarvan de winsten uitgezonderd zijn van de objectvrijstelling. Wellicht ten overvloede wordt opgemerkt dat bij de berekening van de objectvrijstelling eveneens geen rekening wordt gehouden met artikel 10d.

Artikel IX, onderdeel E (artikel 12 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)

Het voorgestelde artikel 12, eerste lid, van de Wet Vpb 1969 regelt welke lichamen gebruik kunnen maken van de bestedingsreserve. De term lichamen met een algemeen belang of sociaal belang is vervangen door lichamen die hoofdzakelijk bepaalde activiteiten verrichten. Het betreft lichamen die zijn aangemerkt als culturele instellingen zoals bedoeld in artikel 2, derde lid, onderdeel n, van de AWR of kleine organisaties (stichtingen of verenigingen) op het terrein van sport, spel en hobby's. Voor deze kleine organisaties geldt dat het moet gaan om niet commercieel gerichte organisaties, hetgeen tot uitdrukking is gebracht in de voorwaarde dat de winst hoofdzakelijk moet worden behaald met behulp van vrijwilligers. Daarnaast wordt de term herbestedingsreserve vervangen door bestedingsreserve. Herbesteden impliceert een vervanging, terwijl de toepassing van de reserve ruimer is; die kan ook voor nieuwe investeringen en projecten gebruikt worden. Het gaat hier uitsluitend om een grammaticale aanpassing, er is geen inhoudelijke wijziging beoogd.

In het tweede lid van artikel 12 van de Wet Vpb 1969 wordt de termijn gedurende welke een reserve gevormd kan worden verlengd van drie naar vijf jaar. Dat geeft meer financiële

00018

armslag aan de lichamen en maakt dat er ook voor grotere projecten langer 'gespaard' kan worden. De termijn sluit tevens aan bij de minimale afschrijvingstermijn voor bedrijfsmiddelen.

In onderdeel a van het tweede lid wordt geregeld dat de reserve niet gevormd kan worden voor gebouwen die direct of indirect hoofdzakelijk al dan niet kortstondig ter beschikking worden gesteld aan derden. Op gebouwen en dus ook op woningen die worden verhuurd, mag worden afgeschreven tot maximaal 100 percent van de WOZ-waarde (de zogenoemde afschrijvingsbeperking). Als lichamen via de bestedingsreserve hun winst reserveren en afboeken op onroerende zaken die bestemd zijn voor de verhuur, zou toch een last tot uitdrukking komen terwijl afschrijving niet mogelijk is. Hiermee zou inbreuk worden gemaakt op het fiscale gelijke speelveld. Als bijvoorbeeld een museum vanuit de ondernemingssfeer ter belegging ook hotelkamers of panden verhuurt, kan ter zake van die investering dan ook geen bestedingsreserve worden gevormd.

In onderdeel b van het tweede lid komt de voorwaarde te vervallen dat sprake moet zijn van een project dat naar verwachting tot een verlies zal leiden. De in het tweede lid bedoelde aanwending van de bestedingsreserve dient, gelijk aan de huidige herbestedingsreserve, plaats te vinden binnen de ondernemingssfeer van het onderhavige lichaam.

Artikel IX, onderdeel F (artikel 13aa van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)

Artikel 13aa, eerste en vijfde lid, van de Wet Vpb 1969 worden aangepast in verband met de eveneens in dit wetsvoorstel opgenomen verrekening bij buitenlandse ondernemingswinsten die naast de deelnemingsverrekening in hoofdstuk VA van de Wet Vpb 1969 zal worden opgenomen (in artikel 23d van de Wet Vpb 1969). Het betreft een redactionele aanpassing. Door invoering van de verrekening bij buitenlandse ondernemingswinsten in hoofdstuk VA bestaat hoofdstuk VA niet meer alleen uit de deelnemingsverrekening. De verwijzingen in artikel 13aa, eerste en vijfde lid, naar hoofdstuk VA (deelnemingsverrekening) worden daarom vervangen door een verwijzing naar artikel 23c van de Wet Vpb 1969 waarin de deelnemingsverrekening is opgenomen.

Van de gelegenheid wordt verder gebruik gemaakt om de tekst van het zesde lid in overeenstemming te brengen met de tekst van het eveneens in dit wetsvoorstel opgenomen artikel 15h van de Wet Vpb 1969, zodat dezelfde terminologie wordt gebruikt als bij de in dit wetsvoorstel voorgestelde objectvrijstelling voor buitenlandse ondernemingswinsten. Met het vervangen van "vermeerderen" in "verminderen" wordt dan ook geen inhoudelijke wijziging beoogd. Als sprake is van een negatief bedrag aan gezamenlijk gebruteerde voordelen uit hoofde van (niet kwalificerende) beleggingsdeelnemingen dient de winst verhoogd te worden met het op grond van artikel 13aa, zesde lid, berekende bedrag. Een vermindering met een (bepaald deel van een) negatief bedrag betekent dat dit bedrag moet worden bijgeteld.

Artikel IX, onderdeel G (artikel 13ba van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)

De laatste volzin van artikel 13ba van de Wet Vpb 1969 kan vervallen in verband met de eveneens in dit wetsvoorstel voorgestelde afschaffing van artikel 13c van de Wet Vpb 1969.

00018

Artikel IX, onderdeel H (artikel 13c van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)

Artikel 13c van de Wet Vpb 1969 kan vervallen in verband met de eveneens in dit wetsvoorstel opgenomen objectvrijstelling voor buitenlandse ondernemingswinsten. Artikel 13c is – kort gezegd – van toepassing als een belastingplichtige of een met hem verbonden lichaam verliezen van een buitenlandse onderneming ten laste van de Nederlandse winst heeft gebracht en deze buitenlandse onderneming vervolgens wordt omgezet in een deelneming. In dat geval bepaalt artikel 13c dat op de voordelen uit deze deelneming de deelnemingsvrijstelling niet van toepassing is tot het bedrag van de verliezen uit de buitenlandse onderneming die ten laste van de Nederlandse winst zijn gekomen. Artikel 13c voorkomt hiermee dat de verliezen van de buitenlandse onderneming definitief ten laste van de Nederlandse winst komen terwijl daarna nog winst met de buitenlandse onderneming wordt behaald die dan is vrijgesteld. Zonder omzetting in een deelneming zou de inhaalregeling in dat geval van toepassing zijn geweest, waardoor geen voorkoming van dubbele belasting zou worden verkregen voor de winst uit de buitenlandse onderneming tot het bedrag van de in aftrek gebrachte verliezen.

Bij invoering van de objectvrijstelling voor buitenlandse ondernemingswinsten in de vennootschapsbelasting komen verliezen van een buitenlandse onderneming in beginsel niet meer ten laste van de Nederlandse winst. Alleen definitieve verliezen die resteren bij staking kunnen, als aan de voorwaarden van het in dit wetsvoorstel opgenomen artikel 15i van de Wet Vpb 1969 wordt voldaan, in aftrek worden gebracht. De situatie dat een buitenlandse onderneming waarvan verliezen ten laste van de Nederlandse winst zijn gebracht zonder dat deze definitief zijn wordt omgezet in een deelneming kan zich dan ook niet meer voordoen. Artikel 13c kan daarom vervallen. Artikel 13c, zoals deze bepaling luidt op 31 december 2011, zal, op grond van het overgangsrecht, na invoering van de objectvrijstelling voor buitenlandse ondernemingswinsten nog wel blijven gelden voor situaties waarin verliezen van een buitenlandse onderneming ten laste van de Nederlandse winst zijn gebracht op basis van de huidige regelgeving en deze buitenlandse onderneming vervolgens is of wordt omgezet in een deelneming. Dit wordt geregeld in het voorgestelde artikel 33b van de Wet Vpb 1969 (overgangsrecht).

Artikel IX, onderdelen I en J (artikel 13d en 13e van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)

Voor een toelichting op de wijzigingen van de artikelen 13d en 13e van de Wet Vpb 1969 wordt verwezen naar de toelichting op de nieuwe afdeling 2.10a van de Wet Vpb 1969 (artikel IX, onderdeel R).

Artikel IX, onderdeel K (artikel 14 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)

De aanpassing van artikel 14, eerste, tweede en zevende lid van de Wet Vpb 1969 hangt samen met de invoering van de eveneens in dit wetsvoorstel opgenomen objectvrijstelling voor buitenlandse ondernemingswinsten. Bij invoering van deze objectvrijstelling wordt voor de voorkoming van dubbele belasting bij voordelen uit zogenoemde laagbelaste buitenlandse

00018

beleggingsondernemingen een verrekening bij buitenlandse ondernemingswinsten ingevoerd. Deze is opgenomen in de voorgestelde artikelen 15h en 23d van de Wet Vpb 1969. Door de in artikel 23d opgenomen limieten kan het voorkomen dat in een jaar niet het volledige bedrag aan (forfaitaire) buitenlandse winstbelasting waarvoor aanspraak op verrekening bestaat, kan worden verrekend. Dit bedrag kan dan worden overgebracht naar het volgende jaar. Als een dergelijke aanspraak bestaat bij de overnemer bij een bedrijfsfusie kan, door toevoeging van de verrekening bij buitenlandse ondernemingswinsten aan artikel 14, eerste, tweede en zevende lid, de bedrijfsfusie alleen geruisloos plaatsvinden onder nader te stellen voorwaarden. Dit is hetzelfde als in geval er aanspraak bestaat op toepassing van de deelnemingsverrekening.

Behoort tot het vermogen dat in het kader van de bedrijfsfusie wordt overgedragen een vaste inrichting waarop de objectvrijstelling voor buitenlandse ondernemingswinsten van toepassing is, dan zal er sprake zijn van een voortzetting. Het saldo van de positieve en negatieve bedragen aan winst gaat derhalve over op de overnemer. Blijkt later dat er geen sprake was van een voortzetting doch van een overdracht in het zicht van staking dan zal het saldo van de positive en negatieve bedragen aan winst als het ware terugkeren bij het overdragende lichaam.

Artikel IX, onderdeel L (artikel 14a van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)

De aanpassing van artikel 14a, tweede en vijfde lid van de Wet Vpb 1969 hangt samen met de invoering van de eveneens in dit wetsvoorstel opgenomen objectvrijstelling voor buitenlandse ondernemingswinsten. Bij invoering van deze objectvrijstelling wordt voor de voorkoming van dubbele belasting bij voordelen uit zogenoemde laagbelaste buitenlandse beleggingsondernemingen een verrekening bij buitenlandse ondernemingswinsten ingevoerd. Deze is opgenomen in de voorgestelde artikelen 15h en 23d van de Wet Vpb 1969. Door de in artikel 23d opgenomen limieten kan het voorkomen dat in een jaar niet het volledige bedrag aan (forfaitaire) buitenlandse winstbelasting waarvoor aanspraak op verrekening bestaat, kan worden verrekend. Dit bedrag kan dan worden overgebracht naar het volgende jaar. Als een dergelijke aanspraak bestaat bij de splitsende rechtspersoon indien deze ophoudt te bestaan dan wel bij de verkrijgende rechtspersoon bij een splitsing kan, door toevoeging van de verrekening bij buitenlandse ondernemingswinsten aan artikel 14a, tweede en vijfde lid, de splitsing alleen geruisloos plaatsvinden onder nader te stellen voorwaarden. Dit is hetzelfde als in geval er aanspraak bestaat op toepassing van de deelnemingsverrekening.

Voor alle duidelijkheid wordt opgemerkt dat ingeval tot het vermogen dat in het kader van de splitsing overgaat een vaste inrichting behoort waarop de objectvrijstelling voor buitenlandse ondernemingswinsten van toepassing is, er sprake is van een voortzetting. Het saldo van de positieve en negatieve bedragen aan winst gaat derhalve over op het verkrijgende lichaam. Echter, ingeval de voortzetting plaatsvindt in het zicht van staking zal op grond van artikel 15i, het saldo terugkeren naar het lichaam die de vaste inrichting voor de splitsing had. In de situatie dat dit de splitsende vennootschap is, die ophoudt te bestaan, kan het saldo niet meer terugkeren. In de te stellen voorwaarden zal worden geregeld dat alsdan het stakingsverlies slechts kan worden verrekend met winsten die aan de vermogensbestanddelen van de gespliste vennootschap zijn toe te rekenen.

00018

De toevoeging van de nieuwe leden 12, 13 en 14 aan artikel 14a van de Wet Vpb 1969 is gericht tegen overnameholdingconstructies waarbij gebruik wordt gemaakt van een juridische splitsing. Dat is een constructie waarbij bijvoorbeeld een buitenlandse groep een Nederlandse BV overneemt en daarna verkoopt aan een door die groep opgerichte Nederlandse overnameholding die de koopsom schuldig blijft. Vervolgens vindt er een juridische splitsing plaats die ertoe leidt dat de overnameschuld en de onderneming van de overgenomen BV in hetzelfde lichaam worden samengebracht. Met als gevolg dat de betaalde rente over de schuldig gebleven koopsom kan worden verrekend met de winst van de overgenomen BV. Daarmee verdwijnt de winst van die BV (grotendeels) uit de Nederlandse heffingsgrondslag.

Voor een toelichting op de in het twaalfde en dertiende lid van artikel 14a van de Wet Vpb 1969 opgenomen renteaftrekbeperking in deze situatie wordt verwezen naar de toelichting hierna op het voorgestelde artikel 15ad van de Wet Vpb 1969 (artikel IX, onderdeel Q).

Het veertiende lid van artikel 14a van de Wet Vpb 1969 betreft de rentelasten die eventueel voortvloeien uit de inkoop van aandelen die in het kader van de splitsing zijn uitgegeven of uit de terugbetaling op aandelen in het kader van de splitsing. De in het twaalfde lid van artikel 14a van de Wet Vpb 1969 opgenomen overnameholdingbepaling wordt in genoemd veertiende lid van overeenkomstige toepassing verklaard met betrekking tot deze rentelasten.

Artikel IX, onderdeel M (artikel 14b van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)

De aanpassing van artikel 14b, tweede en vierde lid van de Wet Vpb 1969 hangt samen met de invoering van de eveneens in dit wetsvoorstel opgenomen objectvrijstelling voor buitenlandse ondernemingswinsten. Bij invoering van deze objectvrijstelling wordt voor de voorkoming van dubbele belasting bij voordelen uit zogenoemde laagbelaste buitenlandse beleggingsondernemingen een verrekening bij buitenlandse ondernemingswinsten ingevoerd. Deze is opgenomen in de voorgestelde artikelen 15h en 23d van de Wet Vpb 1969. Door de in artikel 23d opgenomen limieten kan het voorkomen dat in een jaar niet het volledige bedrag aan (forfaitaire) buitenlandse winstbelasting waarvoor aanspraak op verrekening bestaat, kan worden verrekend. Dit bedrag kan dan worden overgebracht naar het volgende jaar. Als een dergelijke aanspraak bestaat bij de verkrijgende dan wel verdwijnende rechtspersoon bij een juridische fusie kan, door toevoeging van de verrekening bij buitenlandse ondernemingswinsten aan artikel 14b, tweede en vierde lid, de juridische fusie alleen geruisloos plaatsvinden onder nader te stellen voorwaarden. Dit is hetzelfde als in geval er aanspraak bestaat op toepassing van de deelnemingsverrekening.

In de situatie dat tot het vermogen van het fuserende lichaam die ophoudt te bestaan een vaste inrichting behoort waarop de objectvrijstelling voor ondernemingswinsten van toepassing is, dan zal het saldo van de positieve en negatieve bedragen aan winst overgaan op het verkrijgende lichaam. Dit lichaam zet de activiteiten immers voort. Blijkt dat er sprake van een voortzetting in het zicht van staking, dan zou het saldo moeten terugkeren naar het overdragende lichaam. Deze bestaat echter niet meer. Teneinde te voorkomen dat het saldo verloren gaat, zal in de voorwaarden worden geregeld dat het slechts kan worden verrekend met winsten die zijn toe te rekenen aan de vermogensbestanddelen van het overdragende lichaam dat in het kader van deze fusie ophoudt te bestaan.

00018

De toevoeging van de leden 9, 10 en 11 aan artikel 14b van de Wet Vpb 1969 is gericht tegen overnameholdingconstructies waarbij gebruik wordt gemaakt van een juridische fusie. Dat is een constructie waarbij bijvoorbeeld een buitenlandse groep een Nederlandse BV overneemt en daarna verkoopt aan een door de groep opgerichte Nederlandse overnameholding die de koopsom schuldig blijft. Daarna vindt er een juridische fusie plaats die ertoe leidt dat de overnameschuld en de onderneming van de overgenomen BV in hetzelfde lichaam worden samengebracht. Met als gevolg dat de betaalde rente over de schuldig gebleven koopsom kan worden verrekend met de winst van de overgenomen BV. Daarmee verdwijnt de winst van die BV (grotendeels) uit de Nederlandse heffingsgrondslag.

Voor een toelichting op de in het negende en tiende lid van artikel 14b van de Wet Vpb 1969 opgenomen renteaftrekbeperking in deze situatie wordt verwezen naar de toelichting hierna op het voorgestelde artikel 15ad van de Wet Vpb 1969 (artikel IX, onderdeel Q).

Het elfde lid van artikel 14b van de Wet Vpb 1969 betreft de rentelasten die eventueel voortvloeien uit de inkoop van aandelen die in het kader van de fusie zijn uitgegeven of terugbetaling op aandelen in het kader van de fusie. De in het negende lid van artikel 14b van de Wet Vpb 1969 opgenomen overnameholdingbepaling wordt in genoemd elfde lid van overeenkomstige toepassing verklaard met betrekking tot deze rentelasten.

Artikel IX, onderdeel N (artikel 14c van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)

De aanpassingen van dit artikel zien op de situatie dat tot de onderneming die deel uitmaakt van het vermogen waarmee geruisloos wordt teruggekeerd, een vaste inrichting behoort waarop de objectvrijstelling voor buitenlandse ondernemingswisten van toepassing is. Indien de vaste inrichting verlieslatend was, en derhalve het saldo van de vaste inrichting per saldo een negatief bedrag oplevert, kan dit onder te stellen voorwaarden in aanmerking worden genomen ondanks de omstandigheid dat er sprake is van een voortzetting. Wel kunnen nadere voorwaarden worden gesteld ten aanzien van de waardering van de verschillende vermogensbestanddelen waarmee de onderneming geruisloos wordt voortgezet.

Ingeval er niet voldoende winst aanwezig is waarmee het stakingsverlies kan worden verrekend zal dit verlies op dezelfde wijze als de normale verliezen in aanmerking kunnen worden genomen.

Artikel IX, onderdeel O (artikel 15 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)

De wijziging van artikel 15, tiende lid, van de wet Vpb 1969 legt vast dat bij algemene maatregel van bestuur (eveneens) regels kunnen worden gesteld over de toepassing van de objectvrijstelling voor buitenlandse ondernemingswinsten en over de verrekening bij buitenlandse ondernemingswinsten. Dergelijke regels zullen onder meer worden gesteld voor de toepassing van de stakingsverliesregeling in de eveneens in dit wetsvoorstel voorgstelde artikelen 15i en 15j van de wet Vpb 1969. Indien tot het vermogen van een lichaam een vaste inrichting behoort, en dat lichaam gaat behoren tot een fiscale eenheid gaat het voor die stakingsverlisregeling van belang zijnde saldo van de vaste inrichtingsresultaten uit de voorgaande jaren over op de moedermaatschappij. Worden alle activiteiten in het land waarin de vaste inrichting is gevestigd

00018

gestaakt, dan zal de moedermaatschappij het stakingsverlies kunnen nemen. Is er echter sprake van een situatie dat de dochtermaatschappij in het zicht van staking in de fiscale eenheid wordt gevoegd, dan zal het resultaat als het ware terugkeren naar de dochtermaatschappij. Echter ingeval de fiscale eenheid niet wordt verbroken zal het verlies slechts kunnen worden verrekend met winsten die aan de dochtermaatschappij zijn toe te rekenen.

Bij invoering van de objectvrijstelling voor buitenlandse ondernemingswinsten wordt verder voor de voorkoming van dubbele belasting bij voordelen uit zogenoemde laagbelaste buitenlandse beleggingsondernemingen een verrekening bij buitenlandse ondernemingswinsten ingevoerd. Deze is opgenomen in de voorgestelde artikelen 15h en 23d van de Wet Vpb 1969. Door de in artikel 23d opgenomen limieten kan het voorkomen dat in een jaar niet het volledige bedrag aan (forfaitaire) buitenlandse winstbelasting waarvoor aansprak op verrekening bestaat, kan worden verrekend. Door toevoeging van onderdeel i aan artikel 15, tiende lid, kunnen nadere regels worden gesteld indien een dergelijke aanspraak bestaat bij opname in een fiscale eenheid. Dit is hetzelfde als in het geval er aanspraak bestaat op toepassing van de deelnemersverrekening. Met de te stellen regels kan worden voorkomen dat door opname in de fiscale eenheid de mogelijkheden tot verrekening worden verruimd.

Artikel IX, onderdeel P (artikel 15ac van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)

Met de wijziging van artikel 15ac, vijfde lid, van de Wet Vpb 1969 wordt de terminologie van deze bepaling aangepast aan de eveneens in dit wetsvoorstel opgenomen objectvrijstelling voor buitenlandse ondernemingswinsten. Hiermee is geen inhoudelijke wijziging beoogd. Ingevolge artikel 15, eerste lid, van de wet Vpb 1969 wordt bij een fiscale eenheid de belasting geheven alsof de moeder en de dochtermaatschappij één belastingplichtige zijn. Een vaste inrichting van de dochtermaatschappij wordt dan ook aan de moedermaatschappij toegerekend. Dit heeft onder meer tot gevolg dat de objectvrijstelling bij de moedermaatschappij wordt toegepast. De door artikel 15ac, vijfde lid, bestreken situatie kan zich ook bij de objectvrijstelling voordoen, waardoor er meer winst zou worden vrijgesteld dan zonder toepassing van de fiscale eenheid.

Artikel IX, onderdeel Q (artikel 15ad van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)

Het voorgestelde artikel 15ad van de Wet Vpb 1969 is gericht tegen overnameholdingconstructies waarbij bijvoorbeeld een buitenlandse groep een Nederlandse BV overneemt en daarna verkoopt aan een door de groep opgerichte Nederlandse overnameholding die de koopsom schuldig blijft. Daarna wordt een fiscale eenheid gevormd tussen de overnameholding en de BV. De door de overnameholding betaalde rente over de schuldig gebleven koopsom kan dan binnen fiscale eenheid zonder nadere voorziening worden verrekend met de winst van de BV. Daarmee verdwijnt de winst van die BV (grotendeels) uit de Nederlandse heffingsgrondslag.

Het eerste lid van artikel 15ad van de Wet Vpb 1969 beperkt de verrekening van de rente over de overnameschulden, door te bepalen dat die rente slechts aftrekbaar is tot het bedrag van de winst van de fiscale eenheid zonder toepassing van artikel 15ad, verminderd met het aandeel daarin van de geheel of gedeeltelijk met een schuld gefinancierde overgenomen maatschappij en

00018

vermeerderd met de rente over de overnameschulden. Daarbij worden de geheel of gedeeltelijk met vreemd vermogen gefinancierde overnames van het jaar zelf en van eerdere jaren samen genomen. Een negatief aandeel van de met een schuld gefinancierde overgenomen maatschappijen verhoogt de maximaal aftrekbare rente. Anders geformuleerd: de rente over de overnameschulden is door het eerste lid niet verrekenbaar met de winst van de fiscale eenheid voor zover toerekenbaar aan de overgenomen maatschappij. Dat betekent dat de aftrekbeperking van het eerste lid alleen effect heeft indien zonder fiscale eenheid de overnameholding na aftrek van de rente over de overnameschulden verlies maakt. Dat is meestal het geval als die overnameholding geen andere activiteiten heeft, omdat dan tegenover de overnamerente geen of onvoldoende belaste baten staan.

De aftrekbeperking geldt voor schulden die verband houden met de verwerving van een middellijk of onmiddellijk belang in een lichaam, zoalng dat lichaam deel uitmaakt van een fiscale eenheid met de overnemer.

Het gaat om schulden die voortvloeien uit een overeenkomst van geldlening of een andere overeenkomst die daarmee in economische zin te vergelijken is zoals finance lease of huurkoop.

Renteloze leningen blijven buiten beschouwing. Indien echter bij een renteloze geldlening de niet verschuldigde rente fiscaal in aftrek komt omdat om niet-zakelijke redenen is afgezien van rentebetaling, wordt die renteloze lening fiscaal behandeld als een rentedragende geldlening en derhalve tot de overnameschulden gerekend. Rentedragende geldleningen waarvan de rente fiscaal volledig niet in aftrek komt, blijven eveneens buiten beschouwing. Als voorbeeld kan worden genoemd een geldlening waarop artikel 10a van de Wet Vpb 1969 van toepassing is.

Voorbeelden van schulden waar de regeling voor geldt zijn een bankkrediet en een obligatielening o/g. Een kortlopend leverancierskrediet is geen geldlening en wordt dus voor de regeling niet als vreemd vermogen aangemerkt. Belastingschulden behoren niet tot de geldleningen. Ook reserves en voorzieningen vallen niet onder het begrip geldleningen, evenmin als bijvoorbeeld verplichtingen uit hoofde van verzekerings- en pensioenovereenkomsten.

De maatregel met betrekking tot overnameschulden geldt niet alleen voor de rente maar ook voor kosten en voor positieve en negatieve valutaresultaten.

In het tweede lid van artikel 15ad van de Wet Vpb 1969 is bepaald dat de aftrekbeperking niet wordt toegepast tot een bedrag van € 1 000 000 aan renten (franchise). Ook blijft de aftrek in stand ingeval de fiscale eenheid na de overname niet overmatig is gefinancierd met vreemd vermogen (thincap-escape). De franchise van € 1 000 000 en de thincap-escape worden onafhankelijk van elkaar toegepast. In het derde tot en met zevende lid van het voorgestelde artikel 15ad van de Wet Vpb 1969 wordt dit verder uitgewerkt.

In het derde lid van artikel 15ad van de Wet Vpb 1969 is geregeld dat de aftrekbeperking op basis van het eerste lid slechts van toepassing is tot het laagste van de volgende bedragen:

a. de rente die volgens het eerste lid niet in aftrek komt, verminderd met € 1 000 000;

b. het op basis van het vierde lid van genoemd artikel berekende teveel aan overnamerente.

Volgens het vierde lid van artikel 15ad van de Wet Vpb 1969 is het teveel aan overnamerente, de tweede limiet van het derde lid van genoemd artikel, gelijk aan een gedeelte van de in het eerste lid van genoemd artikel bedoelde overnamerente, waarbij dit gedeelte gelijk is

aan het gemiddelde teveel aan vreemd vermogen volgens het vijfde lid van genoemd artikel gedeeld door het gemiddelde bedrag van de overnameschulden volgens het eerste lid van genoemd artikel, waarbij is bepaald dat het bedrag van het teveel aan vreemd vermogen slechts in aanmerking wordt genomen voor zover het niet uitgaat boven het gemiddelde bedrag van de in het eerste lid van genoemd artikel bedoelde schulden, zodat deze breuk niet groter kan zijn dan 1.

Volgens het vijfde lid van artikel 15ad van de Wet Vpb 1969 is van een teveel aan vreemd vermogen sprake voor zover de schulden van de fiscale eenheid gemiddeld meer bedragen dan tweemaal het eigen vermogen. Het gaat dan alleen om de schulden die voortvloeien uit een overeenkomst van geldlening of een daarmee vergelijkbare overeenkomst, zoals huurkoop of finance lease. Renteloze leningen blijven buiten beschouwing omdat die de belastinggrondslag niet raken. Indien echter bij een renteloze geldlening de niet verschuldigde rente fiscaal in aftrek komt omdat is afgezien van rentebetaling om niet-zakelijke redenen, wordt die renteloze lening fiscaal behandeld als een rentedragende geldlening en derhalve tot het vreemd vermogen gerekend. Rentedragende geldleningen waarvan de rente fiscaal volledig niet in aftrek komt, blijven eveneens buiten beschouwing. Als voorbeeld kan worden genoemd een geldlening waarop artikel 10a van toepassing is.

In het zesde lid, onderdeel a, van artikel 15ad van de Wet Vpb 1969 is geregeld dat voor de toepassing van het vijfde lid van genoemd artikel het eigen vermogen wordt verminderd met de boekwaarde van de deelnemingen waarvoor de deelnemingsvrijstelling van toepassing is, omdat deze niet bijdragen aan de belastbare grondslag.

In het zesde lid, onderdeel b, van artikel 15ad van de Wet Vpb 1969 is geregeld dat fiscale reserves in dit verband niet als eigen vermogen worden beschouwd.

In het zesde lid, onderdeel c, van artikel 15ad van de Wet Vpb 1969 is een voorziening getroffen voor de afname van het eigen vermogen bij vorming van een fiscale eenheid. Dat doet zich met name voor als een deelneming is gekocht voor meer dan de fiscale boekwaarde vanwege aanwezige stille reserves en goodwill. Als deze deelneming wordt opgenomen in een fiscale eenheid met de moeder, wordt op de balans van de fiscale eenheid de kostprijs van de deelneming vervangen door de lagere boekwaarde van haar vermogensbestanddelen waardoor het eigen vermogen van de fiscale eenheid afneemt. Dit wordt vaak aangeduid met het goodwillgat. In verband daarmee wordt voor de bepaling van een teveel aan vreemd vermogen het eigen vermogen fictief verhoogd met die vermogensafname. Die verhoging wordt in 10 gelijke jaarmoten afgebouwd. De bijtelling voor het goodwillgat stopt als de gekochte deelneming uit de fiscale eenheid wordt ontvoegd. Bedraagt het goodwillgat bijvoorbeeld € 90 000 dan wordt het eigen vermogen in het jaar van voeging en de negen jaren daarna verhoogd met respectievelijk € 90 000, € 81 000, € 72 000 enz. Voor de minder vaak voorkomende situatie dat bij vorming van een fiscale eenheid het eigen vermogen toeneemt, is voorzien in een fictieve verlaging van het eigen vermogen, die ook in 10 gelijke jaarmoten wordt afgebouwd.

In het zesde lid, onderdeel d, van artikel 15ad van de Wet Vpb 1969 is geregeld dat het eigen vermogen voor de toepassing van het vijfde lid van genoemd artikel ten minste op nihil wordt gesteld.

In het zevende lid van artikel 15ad van de Wet Vpb 1969 is bepaald dat gemiddelden worden bepaald naar de standen bij het begin en het einde van het boekjaar, waarbij ter

00018

voorkoming van misbruik tijdelijke mutaties worden genegeerd voor zover deze plaatsvinden met het oog op de toepassing van genoemd artikel.

In het achtste lid is de werking van de overnameholdingbepaling beperkt tot bestanddelen van de winst die geen deel uitmaken van winst uit een andere staat als bedoeld in artikel 15e waarop de objectvrijstelling voor buitenlandse ondernemingswinsten van toepassing is en op bestanddelen van het vermogen welke niet dienstbaar zijn aan het behalen van dergelijke winst. Hierdoor wordt bij aanwezigheid van één of meer buitenlandse vaste inrichtingen de werking van de maatregel beperkt tot het Nederlandse hoofdhuis.

In het negende lid van artikel 15ad van de Wet Vpb 1969 is bepaald dat de in een jaar niet aftrekbare overnamerente wordt overgebracht naar het volgende jaar en in dat jaar wordt getoetst aan de aftrekbeperking van het eerste lid in samenhang met het achtste lid. Daarbij wordt niet opnieuw rekening gehouden met de franchise van € 1 000 en met de thincap-escape. Aftrek van de niet aftrekbare overnamerente in het volgende jaar is dus mogelijk voor zover de gestalde overnamerente in dat volgende jaar kan worden betaald uit de 'eigen' winst van de overnameholding. Hierna komt de aftrek van overnamerente uit het volgende jaar zelf aan bod, voor zover die kan worden betaald uit het restant van de 'eigen' winst, waarbij de aftrekbeperking wordt getoetst aan het hele artikel, inclusief de franchise van € 1 000 en de thincap-escape.

Hierna volgt een voorbeeld ter toelichting van de werking van artikel 15ad van de Wet Vpb 1969.

Gegevens:
- overnameschulden: € 4 000 000.
- rente over de overnameschulden: € 1 030 000.
- winst van de fiscale eenheid zonder toepassing van genoemd artikel: € 200 000.
- deel winst fiscale eenheid toerekenbaar aan verworven maatschappij: € 1 300 000.
- geldschulden van de fiscale eenheid, exclusief de overnameschulden: € 1 000 000.
- eigen vermogen van de fiscale eenheid: € 600 000.
- boekwaarde van niet gevoegde deelnemingen: € 300 000.
- er is geen goodwillgat.

Uitwerking:
Volgens het eerste lid is de overnamerente (€ 1 300 000) slechts aftrekbaar tot het bedrag van de winst van de fiscale eenheid (€ 200 000) verminderd met het deel ervan dat toerekenbaar is aan de verworven maatschappij (€ 1 300 000) en vermeerderd met de overnamerente (€ 1 300 000). Deze rekensom leidt tot: € 200 000 -/- € 1 300 000 + € 1 030 000 = negatief. Volgens het eerste lid van genoemd artikel, zonder rekening te houden de inperkingen daarop in de volgende leden, is de overnamerente ad € 1 300 000 dus in het geheel niet aftrekbaar.
Volgens het tweede lid, eerste gedeelte, kan de aftrekbeperking niet meer bedragen dan het deel van het volgens het eerste lid berekende niet aftrekbare bedrag dat € 1 000 000 te boven gaat, dus in dit geval niet meer dan € 1 030 000 -/- € 1 000 000 = € 30 000. Volgens het tweede lid, tweede gedeelte, geldt er evenwel geen aftrekbeperking ingeval er geen sprake is van een teveel aan vreemd vermogen.
Of er sprake is van een teveel aan vreemd vermogen is geregeld in het vijfde en zesde lid. Voor de beantwoording van deze vraag is relevant het totale bedrag aan schulden en het volgens het zesde lid

00018

berekende bedrag aan eigen vermogen. En er is sprake van een teveel aan vreemd vermogen als de schulden meer bedragen dan tweemaal het bedrag aan eigen vermogen.
Het totale bedrag aan schulden bedraagt: € 4 000 000 + € 1 000 000 = € 5 000 000. Het volgens het zesde lid berekende bedrag aan eigen vermogen bedraagt: € 600 000 -/- € 300 000 = € 300 000. Het totale bedrag van het teveel aan vreemd vermogen bedraagt derhalve € 5 000 000 - (2 x € 400 000) = € 4 400 000. Omdat er in deze casus sprake is van een teveel aan vreemd vermogen, wordt de aftrekbeperking van het tweede lid, eerste gedeelte, (de hiervoor berekende € 30 000) niet teruggenomen.
Vervolgens moet ingevolge het derde lid nog worden bezien of de berekende € 30 000 uitgaat boven het volgens het vierde lid berekende bedrag van het teveel aan overnamerenten. Zo nee, dan is het resultaat dat € 30 000 aan rente niet aftrekbaar is. Zo ja, dan blijft de aftrekbeperking beperkt tot het volgens het vierde lid berekende lagere bedrag van het teveel aan overnamerenten.
Volgens het vierde lid wordt het bedrag van het teveel aan overnamerenten berekend door het bedrag ad € 1 030 000 aan rente over de overnameschulden te vermenigvuldigen met een breuk waarvan de teller wordt gevormd door het bedrag van het teveel aan vreemd vermogen (de hiervoor berekende € 4 400 000) en de noemer door het bedrag van de overnameschulden (€ 4 000 000), waarbij die breuk niet groter kan zijn dan 1. Dit leidt tot een bedrag van een teveel aan overnamerenten van € 1 030 000.
Nu de berekende € 30 000 niet uitgaat boven het volgens het vierde lid berekende bedrag van het teveel aan overnamerenten, is volgens het voorgestelde artikel 15ad van de Wet Vpb 1969 € 30 000 aan renten niet aftrekbaar bij de fiscale eenheid. Deze aftrekbeperking leidt ertoe dat de winst van de fiscale eenheid wordt gesteld op € 230 000 (= € 200 000 + € 30 000). De niet aftrekbare rente van € 30 000 wordt doorgeschoven naar het volgende jaar en wordt in dat jaar getoetst aan de aftrekbeperking van het eerste lid. Aftrek is dan mogelijk voor zover de overnamerente kan worden betaald uit de 'eigen' winst van de overnameholding.

Artikel IX, onderdeel R (afdeling 2.10a, artikelen 15e, 15f, 15g, 15h, 15i en 15j van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)

Objectvrijstelling voor buitenlandse ondernemingswinsten

De voorgestelde regeling voor buitenlandse ondernemingswinsten die opgenomen zal worden in de nieuw in te voegen afdeling 2.10a van de Wet Vpb 1969 bestaat uit drie elementen: een objectvrijstelling voor (actieve) buitenlandse ondernemingswinsten (artikelen 15e en 15f), een regeling voor laagbelaste buitenlandse beleggingsondernemingen (artikelen 15g, 15h en 23d) en een regeling voor de aftrek van per saldo geleden verliezen – hierna aan te duiden als stakingsverliezen – indien een belastingplichtige ophoudt winst uit een andere staat te genieten (artikelen 15i en 15j (plus aanvulling artikelen 13d en 13e). Deze bepalingen worden hieronder verder toegelicht.

In **artikel 15e** van de Wet Vpb 1969 is een zogenoemde objectvrijstelling voor buitenlandse ondernemingswinsten opgenomen. In artikel 15e, eerste lid, van de Wet Vpb 1969 is bepaald dat de (wereld)winst van een belastingplichtige met winst uit een andere staat wordt verminderd met de positieve en negatieve bedragen van de winst uit die andere staat. Het verminderen van de winst met een negatief bedrag aan winst uit een andere staat betekent een verhoging van de winst. Er wordt derhalve nog steeds uitgegaan van de wereldwinst en vervolgens

00018

wordt deze gecorrigeerd voor de – naar Nederlandse fiscale maatstaven bepaalde – winst uit een andere staat. Per saldo hebben buitenlandse winsten en verliezen aldus geen invloed meer op de Nederlandse heffingsgrondslag.

Met de gekozen systematiek wordt zo veel mogelijk aangesloten bij de huidige systematiek waarbij eveneens wordt uitgegaan van de wereldwinst en vervolgens op de voet van het Besluit voorkoming dubbele belasting 2001 (Bvdb 2001) vrijstelling wordt gegeven voor de winst uit buitenlandse onderneming. Alleen de wijze waarop met buitenlandse winsten en verliezen rekening wordt gehouden wijzigt, niet de vaststelling hiervan. Voordeel is dat aldus kan worden uitgegaan van het bestaande begrippenkader – onder meer ter bepaling van de aan een buitenlandse onderneming toe te rekenen winst – en de bestaande (internationaal ontwikkelde) invulling daarvan. Daarnaast blijven valutaresultaten die niet in het resultaat van een buitenlandse onderneming tot uitdrukking kunnen komen, door deze vormgeving tot de Nederlandse heffingsgrondslag behoren. Ook kan de belastingheffing over stille reserves, bij overbrenging van vermogensbestanddelen met een stille reserve van het hoofdhuis naar de buitenlandse vaste inrichting, plaats blijven vinden via de bestaande systematiek. In deze systematiek hoeft geen onmiddellijke afrekening plaats te vinden, maar worden de stille reserves, kortgezegd, eerst gaandeweg het verdere gebruik – mede door verschillen in afschrijvingsbasis voor de bepaling van de generale winst en de voorkomingswinst – of bij bijvoorbeeld vervreemding in de Nederlandse heffingsgrondslag betrokken.

De objectvrijstelling voor buitenlandse ondernemingswinsten geldt per staat. Per staat dienen de voordelen waarvoor de objectvrijstelling geldt gesaldeerd te worden en voor dit saldo geldt vervolgens de objectvrijstelling. Hiermee wordt aangesloten bij de per country-methode van het Bvdb 2001. Voor het totale uit de wereldwinst te elimineren bedrag aan winst uit een andere staat maakt het overigens geen verschil of de objectvrijstelling per staat of overall wordt berekend. Voor de stakingsverliesregeling, die is opgenomen in artikel 15i van de Wet Vpb 1969, is dit echter wel relevant. Zo kan een stakingsverlies behaald in een bepaalde staat aftrekbaar zijn, ook als in een andere staat een positief (stakings)resultaat is behaald. Dat de voordelen binnen een staat gesaldeerd worden sluit tevens aan bij de spiegelbeeldige situatie dat een buitenlandse belastingplichtige een onderneming heeft in Nederland. In dat geval wordt de buitenlandse belastingplichtige ook in de heffing betrokken voor het gehele (gesaldeerde) Nederlandse inkomen.

Ingevolge artikel 2, tweede lid, onderdeel d, van de AWR wordt onder een staat mede een Mogendheid verstaan. Onder Mogendheid wordt op grond van artikel 2, tweede lid, onderdeel c, van de AWR mede een daarmee gelijk te stellen bestuurlijke eenheid begrepen. De objectvrijstelling voor buitenlandse ondernemingswinsten kan derhalve ook van toepassing zijn op de winst die is behaald in een bestuurlijke eenheid met een eigen fiscale wetgeving (mits aan de voorwaarden wordt voldaan). Door de werking van deze bepalingen is de objectvrijstelling ook van toepassing op belastingplichtigen in Nederland met vaste inrichtingen in Aruba, Curaçao of Sint Maarten of op de BES-eilanden.

De inkomenscategorieën waarvoor de objectvrijstelling voor buitenlandse ondernemingswinsten geldt, zijn opgenomen in artikel 15e, tweede en derde lid, van de Wet Vpb 1969. Hierbij wordt onderscheid gemaakt tussen verdragslanden en niet-verdragslanden. Bij verdragslanden gaat het om landen waarmee Nederland een verdrag heeft afgesloten dat daadwerkelijk van kracht is. Uit artikel 2, tweede lid, onderdeel e, van de AWR volgt dat onder

00018

verdrag mede regelen ter voorkoming van dubbele belasting worden begrepen die zijn overeengekomen met een met een Mogendheid gelijk te stellen bestuurlijke eenheid. Daarnaast vallen onder deze groep de landen (bestuurlijke eenheden) waar in relatie tot Nederland een wederkerige regeling ter voorkoming van dubbele belasting bestaat. Het gaat hierbij met name om de Belastingregeling voor het Koninkrijk (in de relatie tot Aruba, Curaçao en Sint Maarten) en de Belastingregeling voor het land Nederland (in de relatie tot de BES-eilanden).

Een land wordt verder voor de toepassing van de voorgestelde regeling op een individuele belastingplichtige slechts als een verdragsland aangemerkt voor zover in dat verdrag een regeling is opgenomen – voor de verdeling van de heffingsrechten – die betrekking heeft op de winst van die belastingplichtige. Is bijvoorbeeld met een land een zogenoemd lucht- en scheepvaartverdrag van kracht, waarin een regeling voor lucht- en scheepvaartwinsten is opgenomen, dan zal dit land voor een in Nederland gevestigde lucht- of scheepvaartonderneming als een verdragsland worden aangemerkt (de winst uit die staat wordt alsdan bepaald op de voet van artikel 15e, tweede lid, onderdeel a). Hierbij is dan niet van belang of het om een "fiscaal" verdrag gaat, of om een breder verdrag waarin tevens een fiscale regeling ter voorkoming van dubbele belasting is opgenomen. Voor de overige Nederlandse belastingplichtigen, waarvan de winst niet door dat verdrag wordt bestreken, zal de winst uit die staat op de voet van artikel 15e, tweede lid, onderdeel b, worden bepaald. Landen waarmee alleen een overeenkomst voor de uitwisseling van informatie (TIEA) is afgesloten of waarbij het belastingverdrag nog niet in werking is getreden, worden niet aangemerkt als verdragslanden.

Bij verdragslanden ziet de objectvrijstelling, volgens het tweede lid, onderdeel a, van artikel 15e van de Wet Vpb 1969, op de winst uit een buitenlandse onderneming, op de opbrengsten (verminderd met de daarmee verband houdende kosten) uit in de andere staat gelegen onroerende zaken en op de overige voordelen (verminderd met de daarmee verband houdende kosten) die ter heffing aan de andere staat zijn toegewezen. De (positieve of negatieve) voordelen uit deze inkomenscategorieën vallen echter alleen onder de objectvrijstelling voor buitenlandse ondernemingswinsten, voor zover in het verdrag erin is voorzien dat Nederland voor dergelijke voordelen, zo deze positief zouden zijn, voorkoming van dubbele belasting dient te verlenen volgens de vrijstellingsmethode. Dit volgt uit de laatste zinsnede van artikel 15e, tweede lid, onderdeel a, van de Wet Vpb 1969. De aan de aanwezigheid in een verdragsland toe te rekenen voordelen uit bijvoorbeeld de exploitatie van schepen of luchtvaartuigen in het internationale verkeer van een lucht- of scheepvaartonderneming waarvan de leiding in Nederland is gevestigd, zullen op basis hiervan niet onder de objectvrijstelling vallen, aangezien het heffingsrecht over deze inkomsten onder het verdrag aan Nederland zal zijn toegewezen. Nederland hoeft deze inkomsten dus niet vrij te stellen.

De koppeling van de objectvrijstelling aan het gelden van de vrijstellingsmethode onder de verdragen, heeft tevens tot gevolg dat voor de invulling van de verschillende inkomenscategoriën - en daarmee voor de bepaling of sprake is van een vaste inrichting, onroerende zaak e.d. – wordt aangesloten bij de invulling van de relevante begrippen in het van toepassing zijnde belastingverdrag. Hiermee wordt bereikt dat de objectvrijstelling aansluit bij de verdeling van de heffingsbevoegdheid op basis van het van toepassing zijnde belastingverdrag. (Alleen) voor de buitenlandse voordelen van een binnenlandse belastingplichtige die op basis van het verdrag ter heffing aan de andere staat zijn toegewezen, én die volgens het verdrag onder het bereik van de

00018

vrijstellingsmethode, als methode ter voorkoming van dubbele belasting, vallen, geldt de objectvrijstelling. Wel kan de reikwijdte van de objectvrijstelling hierdoor per verdrag verschillen, aangezien de invulling van de verschillende begrippen per verdrag anders kan zijn.

Bij niet-verdragslanden geldt de objectvrijstelling voor buitenlandse ondernemingswinsten op grond van artikel 15e, tweede lid, onderdeel b, van de Wet Vpb 1969 voor het gezamenlijke bedrag van de in een staat behaalde winst uit buitenlandse onderneming, de opbrengsten, verminderd met de daarmee verband houdende kosten, uit binnen het gebied van een andere staat gelegen onroerende zaken (en rechten die hier direct of indirect betrekking op hebben) en de opbrengsten, verminderd met de daarmee verband houdende kosten uit rechten op aandelen in de winst van een onderneming waarvan de leiding in een andere staat is gevestigd, voor zover deze rechten niet opkomen uit effectenbezit. De twee laatstgenoemde categoriën zijn dezelfde als de op dit moment opgenomen uitbreidingen van het begrip buitenlandse onderneming in artikel 32, tweede lid, van het Bvdb 2001. Aldus wordt aangesloten bij de bestaande invulling van deze begrippen. Het is voor toepassing van de objectvrijstelling niet van belang of de winst uit buitenlandse onderneming of de genoemde opbrengsten in het land waarin deze behaald worden, onderworpen zijn aan een belastingheffing naar de winst. De zogenoemde onderworpenheidseis, zoals die is opgenomen in het Bvdb 2001, vervalt voor actieve buitenlandse ondernemingen.

Een buitenlandse onderneming is een (gedeelte van een) onderneming die (onderscheidenlijk dat) wordt gedreven met behulp van een vaste inrichting binnen het gebied van een andere staat. De begrippen "gebied van een andere staat" en "vaste inrichting" zijn nader omschreven in artikel 15e, vierde lid, van de Wet Vpb 1969 en in artikel 15f van de Wet Vpb 1969. De omschrijving in genoemd vierde lid van het gebied van een andere staat is gelijk aan de omschrijving van het gebied van een andere Mogendheid in artikel 4 van het Bvdb 2001. Voor de invulling van dit begrip kan dus worden aangesloten bij de bestaande invulling ervan.

Artikel 15e, derde lid, van de Wet Vpb 1969 breidt het begrip buitenlandse onderneming voor niet-verdragslanden uit. Als een buitenlandse onderneming wordt mede beschouwd werkzaamheden die gedurende een aaneengesloten periode van ten minste 30 dagen in, op of boven het winningsgebied van een andere staat worden verricht. De omschrijving van het winningsgebied van een andere staat in artikel 15e, derde lid, laatste volzin, van de Wet Vpb 1969 is ontleend aan artikel 32, vierde lid, van het Bvdb 2001.

Voor het van toepassing zijn van de objectvrijstelling op de in artikel 15e, derde lid, van de Wet Vpb 1969 opgenomen uitbreiding van het begrip buitenlandse onderneming is niet vereist dat al uit andere hoofde over een buitenlandse onderneming in de betreffende staat wordt beschikt. Deze inkomensbron kan zelfstandig kwalificeren als een buitenlandse onderneming waarvan de winsten onder de objectvrijstelling voor buitenlandse ondernemingswinsten vallen.

Zoals hiervoor is aangegeven kent de objectvrijstelling voor buitenlandse ondernemingswinsten ook bij niet-verdragslanden geen onderworpenheidseis voor actieve buitenlandse ondernemingen. Het maakt voor het van toepassing zijn van de objectvrijstelling niet uit of de buitenlandse winst in de andere staat in de belastingheffing wordt betrokken. Hierop is één uitzondering. Deze is opgenomen in artikel 15e, vijfde lid, van de Wet Vpb 1969. Heeft een inwoner van Nederland inkomsten uit de exploitatie van schepen of luchtvaartuigen in het internationale verkeer, dan geldt de objectvrijstelling bij de aanwezigheid van een vaste inrichting

00018

in een niet-verdragsland alleen als de daaraan toe te rekenen voordelen in de staat waarin de vaste inrichting zich bevindt in een belastingheffing naar de winst worden betrokken. In dit specifieke geval is een onderworpenheidseis opgenomen, omdat op grond van Nederlands en OESO-beleid het heffingsrecht over in het internationaal verkeer behaalde scheep- en luchtvaartwinst toekomt aan de staat waar zich de werkelijke leiding van de onderneming bevindt. Nederland is dus in beginsel gerechtigd de (volledige) lucht- en scheepvaartwinsten te belasten van ondernemingen waarvan de werkelijke leiding zich in Nederland bevindt. In relatie tot niet-verdragslanden wil Nederland alleen van dit heffingsrecht afzien als de vaste inrichting in dat andere land daadwerkelijk betrokken wordt in een belastingheffing naar de winst. Voor verdragslanden wordt hetzelfde bereikt via artikel 15e, tweede lid, onderdeel a, van de Wet Vpb 1969. De objectvrijstelling is in dat geval alleen van toepassing als het heffingsrecht over de voordelen onder het verdrag is toegewezen aan het land waar de vaste inrichting is gelegen, én Nederland hiervoor op basis van het verdrag een vrijstelling dient te verlenen.

In artikel 15e, zesde lid, van de Wet Vpb 1969 wordt bepaald op welke wijze de aan een buitenlandse onderneming (vaste inrichting) toe te rekenen winst moet worden bepaald voor de toepassing van het tweede lid, onderdeel b. Het gaat derhalve om de winsttoerekening bij niet-verdragssituaties. De tekst van dit lid is ontleend aan de meest recente tekst van het OESO-modelverdrag, zoals tot stand gekomen bij de update 2010. Met deze tekst wordt bereikt dat in niet-verdragsituaties de winsttoerekening plaatsvindt volgens de meest moderne OESO-benadering. Bij verdragslanden zal de aan een buitenlandse onderneming toe te rekenen winst worden bepaald met inachtneming van de toerekeningsbepaling uit het van toepassing zijnde belastingverdrag. Voor beide situaties zij overigens verwezen naar het besluit van 15 januari 2011, nr. IFZ2010/457M, Stcrt 2011, 1375 (winstallocatie aan vaste inrichtingen).

Ingevolge artikel 15e, zevende lid, van de Wet Vpb 1969 geldt de objectvrijstelling voor buitenlandse ondernemingswinsten niet voor winst uit een zogenoemde laagbelaste buitenlandse beleggingsonderneming. Deze uitzondering is niet van toepassing als Nederland op basis van een door Nederland gesloten belastingverdrag (ook) een vrijstelling moet verlenen voor de winsten uit een buitenlandse onderneming die als een laagbelaste buitenlandse beleggingsonderneming kan worden aangemerkt. Dit kan zich voordoen onder de (oudere) Nederlandse belastingverdragen waarin in de voorkomingsbepaling nog geen regeling is opgenomen voor "passieve" buitenlandse ondernemingswinsten. In dat geval is de objectvrijstelling voor buitenlandse ondernemingswinsten wel van toepassing. Dit sluit aan bij de reikwijdte van de objectvrijstelling voor verdragslanden zoals opgenomen in artikel 15e, tweede lid, onderdeel a, van de Wet Vpb 1969. (Positieve en negatieve) winsten uit verdragslanden vallen onder de objectvrijstelling voor zover de winst, in geval van een negatieve winst zo deze positief zou zijn, op basis van het van toepassing zijnde belastingverdrag door Nederland dient te worden vrijgesteld.

In de verdragen waarin in de voorkomingsbepaling wel een regeling is opgenomen voor "passieve" buitenlandse ondernemingswinsten wordt voor de omschrijving van de gevallen waarin, in plaats van de vrijstellingsmethode, de verrekeningsmethode als methode ter voorkoming van dubbele belasting gaat gelden, veelal verwezen naar de nationale wetgeving van Nederland.

00018

Hiervoor wordt de omschrijving van het begrip laagbelaste buitenlandse beleggingsonderneming welke is opgenomen in het voorgestelde artikel 15g van de Wet Vpb 1969 van belang.

De in artikel 15e, achtste lid, van de Wet Vpb 1969 opgenomen uitzondering op de objectvrijstelling voor buitenlandse ondernemingswinsten betreft belastingplichtigen die als beleggingsinstelling zijn aangemerkt. Bij beleggingsinstellingen is de objectvrijstelling voor buitenlandse ondernemingswinsten niet van toepassing en blijft de winst uit een andere staat tot de in Nederland belastbare grondslag behoren. De winst wordt bij de beleggingsinstelling tegen een tarief van 0% belast. Een beleggingsinstelling heeft vervolgens op grond van artikel 28, tweede lid, onderdeel b, van de Wet Vpb 1969 de verplichting een bepaald gedeelte van de winst binnen 8 maanden na afloop van het jaar ter beschikking te stellen van de aandeelhouders en houders van bewijzen van deelgerechtigdheid. Deze achterliggende aandeelhouders worden dan voor de uitgedeelde winst in de belastingheffing betrokken. Als de objectvrijstelling voor buitenlandse ondernemingswinsten van toepassing zou zijn voor beleggingsinstellingen, zou dit de hoogte van de winst en daarmee van het uit te delen en bij de aandeelhouders te belasten bedrag beïnvloeden. Om dit te voorkomen is bij de objectvrijstelling voor buitenlandse ondernemingswinsten (net als bij de deelnemingsvrijstelling) een uitzondering opgenomen voor beleggingsinstellingen.

Het negende lid van artikel 15^{e} van de wet Vpb 1969 regelt dat de objectvrijstelling voor buitenlandse ondernemingswinsten, voor de toepassing van de artikelen 8, 10 en 13b, mede als regeling ter voorkoming van dubbele belasting wordt aangemerkt.

In **artikel 15f** van de Wet Vpb 1969 wordt omschreven wat onder het begrip vaste inrichting moet worden verstaan voor de toepassing van artikel 15e, tweede lid, onderdeel b, van die wet. Het gaat dus om de invulling van het begrip vaste inrichting voor niet-verdragslanden. Voor verdragslanden wordt aangesloten bij de invulling van het begrip vaste inrichting op grond van het toepasselijke belastingverdrag.

De omschrijving van het begrip vaste inrichting komt materieel overeen met de huidige definitie van artikel 5 van het OESO-modelverdrag. De formulering is ten opzichte van de laatstgenoemde definitie op enkele punten aangepast om de definitie van vaste inrichting in te passen in de regeling van de objectvrijstelling. Ook is de tekst van artikel 5, tweede en zevende lid, van het OESO-modelverdrag niet overgenomen, omdat deze leden alleen dienen ter verduidelijking. Met de aanpassingen ten opzichte van de tekst van het OESO-modelverdrag zijn geen inhoudelijke afwijkingen beoogd. Aangesloten kan dus worden bij de bestaande (internationaal ontwikkelde) invulling van het begrip vaste inrichting.

Laagbelaste buitenlandse beleggingsondernemingen

In **artikel 15g** van de Wet Vpb 1969 wordt omschreven wanneer, voor de uitzondering op de objectvrijstelling voor buitenlandse ondernemingswinsten van artikel 15e, zevende lid, van die wet, sprake is van een laagbelaste buitenlandse beleggingsonderneming. Voor de voordelen uit een laagbelaste buitenlandse beleggingsonderneming geldt de objectvrijstelling voor buitenlandse ondernemingswinsten niet, tenzij op grond van een van toepassing zijnd belastingverdrag (toch) vrijstelling moet worden verleend voor de aan de buitenlandse onderneming toerekenbare winsten.

00018

De mogelijkheden om passieve inkomsten te verplaatsen naar een laagbelastende jurisdictie via een buitenlandse onderneming zijn beperkt. Zo dient om onder de vrijstelling van artikel 15e, eerste lid, van de Wet Vpb 1969 te vallen allereerst sprake te zijn van een buitenlandse onderneming. Daarvoor is het nodig dat de aanwezigheid in het andere land voldoet aan de minimumvereisten (drempel) voor een vaste inrichting.

Als in een bepaald geval een vaste inrichting aanwezig is, is de belastingplichtige vervolgens niet vrij in het toerekenen van de bezittingen, het kapitaal en de winst aan de vaste inrichting. Welke activa zijn toe te rekenen aan de vaste inrichting en ook welke inkomsten bij de buitenlandse onderneming belast worden, is onder meer afhankelijk van de werkzaamheden en functies die uitgeoefend worden in de vaste inrichting. Aan de hand van deze regels zullen overtollige liquiditeiten van de belastingplichtige (vrijwel) nooit toe te rekenen zijn aan een vaste inrichting van de belastingplichtige. In het kader van de laagbelaste buitenlandse beleggingsonderneming wordt daarom volstaan met een minder gedetailleerde regeling dan in het kader van de deelnemingsvrijstelling.

Er is sprake van een laagbelaste buitenlandse beleggingsonderneming als aan twee cumulatieve voorwaarden wordt voldaan. De werkzaamheden van de buitenlandse onderneming dienen, tezamen met de (pro rata) toe te rekenen werkzaamheden van de lichamen waarin de belastingplichtige een belang heeft van ten minste 5% dat toerekenbaar is aan de buitenlandse onderneming, ten eerste grotendeels te bestaan uit beleggen, passieve concernfinanciering of passieve terbeschikkingstelling. Als tweede voorwaarde geldt dat de winst van de buitenlandse onderneming onvoldoende wordt belast (niet onderworpen aan een naar Nederlandse begrippen reële heffing).

Werkzaamhedentoets (eerste lid, onderdeel a)

Een buitenlandse onderneming is passief als de werkzaamheden grotendeels (voor meer dan 50%) bestaan uit beleggen, het direct of indirect financieren van de belastingplichtige of van met de belastingplichtige verbonden lichamen dan wel van bedrijfsmiddelen die door de belastingplichtige of met de belastingplichtige verbonden lichamen worden gebruikt. Hieronder valt ook het ter beschikking stellen van het gebruik of gebruiksrecht van dergelijke bedrijfsmiddelen. Deze omschrijving sluit zoveel mogelijk aan bij de huidige afbakening in het BvdB 2001 die uitgaat van de werkzaamheden van de buitenlandse onderneming. Wel is expliciet in de wettekst opgenomen dat ook middellijke werkzaamheden moeten worden meegenomen. Dit betekent dat voor de vraag of een buitenlandse onderneming passief is mede moet worden gekeken naar de werkzaamheden van lichamen waarin de belastingplichtige een belang van ten minste 5% heeft dat toerekenbaar is aan de buitenlandse onderneming.

Van beleggen is sprake als het aanhouden van de vermogensbestanddelen er niet op is gericht een hoger rendement te behalen dan bij normaal vermogensbeheer kan worden verwacht. Van het financieren van (of het ter beschikking stellen aan) de belastingplichtige kan sprake zijn bij middellijke werkzaamheden, indien het lichaam waarvan de aandelen kunnen worden toegerekend aan de buitenlandse onderneming de belastingplichtige financiert (dan wel aan de belastingplichtige bedrijfsmiddelen ter beschikking stelt).

Zoals hiervoor aangegeven dienen ook de werkzaamheden van een lichaam waarin de belastingplichtige (direct of indirect) een belang heeft van ten minste 5% én waarbij dit

00018

aandelenbelang toerekenbaar is aan de buitenlandse onderneming te worden meegenomen. In dat geval tellen ook de werkzaamheden van dergelijke lichamen mee om te bepalen of de buitenlandse onderneming passief is. Deze middellijke werkzaamheden dienen pro rata te worden meegenomen. Als deelnemingen in zowel een lichaam met passieve werkzaamheden als in een lichaam met actieve werkzaamheden toerekenbaar zijn aan de buitenlandse onderneming moeten de werkzaamheden van beide lichamen worden meegenomen bij de beoordeling of de werkzaamheden van de buitenlandse onderneming overall bezien grotendeels passief zijn. Daarbij zal het afhangen van de specifieke feiten en omstandigheden van het geval en de weging van de verschillende werkzaamheden of de actieve of passieve werkzaamheden overheersen. Bij het wegen van verschillende werkzaamheden dient niet alleen gekeken te worden naar het aantal mensen (fte's) of het aantal uren dat aan de verschillende werkzaamheden wordt besteed. Het begrip werkzaamheden dient kwalitatief te worden ingevuld, waarbij ook de functie die de buitenlandse onderneming heeft van belang is. Voor de volledigheid zij opgemerkt dat de situatie waarin een deelneming toerekenbaar is aan het vermogen van een buitenlandse vaste inrichting die zich bezighoudt met beleggen of passieve financiering / terbeschikkingstelling, zich, indien al, slechts in zeer bijzondere situaties kan voordoen. Zie voor het toerekenen van aandelen aan een vaste inrichting verder het besluit van 15 januari 2011, nr. DGB 2010/8223M, Stcrt 2011, 1374.

Onderworpenheidstoets (eerste lid, onderdeel b)

Het eerste lid, onderdeel b, van artikel 15g van de Wet Vpb 1969 bevat de zogenoemde onderworpenheidstoets voor buitenlandse beleggingsondernemingen. Deze toets wordt op dezelfde wijze ingevuld als de toets van artikel 13, elfde lid, onderdeel a, van de Wet Vpb 1969. Als de werkzaamheden van de buitenlandse onderneming passief zijn, is de objectvrijstelling voor buitenlandse ondernemingswinsten toch van toepassing als de winst van de buitenlandse onderneming onderworpen is aan een voldoende belastend regime. Indien in het land van de buitenlandse onderneming voldoende belasting wordt geheven over de winst van de buitenlandse onderneming wordt aangenomen dat van het onderbrengen van mobiel kapitaal in een laagbelastende jurisdictie geen sprake is.

Uitzonderingen (tweede lid)

Op grond van het tweede lid van artikel 15g van de Wet Vpb 1969 worden bepaalde beleggings-, concernfinancierings- en terbeschikkingstellingswerkzaamheden niet aangemerkt als passief voor de toepassing van het eerste lid, onderdeel a, van dat artikel. Allereerst betreft dit de op basis van bij ministeriële regeling te stellen regels als actief aan te merken financierings- of terbeschikkingstellingswerkzaamheden (tweede lid, onderdeel a). Als de financierings- of terbeschikkingstellingswerkzaamheden als actief kunnen worden aangemerkt en de werkzaamheden van de buitenlandse onderneming overall bezien grotendeels bestaan uit dergelijke of andere actieve werkzaamheden, is geen sprake van een buitenlandse beleggingsonderneming waarvan de winsten niet onder de objectvrijstelling voor buitenlandse ondernemingswinsten vallen. Bij de vormgeving van de criteria ter beoordeling of sprake is van actieve financierings- of terbeschikkingstellingswerkzaamheden zal aansluiting worden gezocht bij de artikelen 2a en 2b van de Uitvoeringsbeschikking vennootschapsbelasting 1971.

00018

De tweede, in het tweede lid, onderdeel b, van artikel 15g van de wet Vpb 1969 opgenomen uitzondering ziet op de werkzaamheden die bestaan uit het houden van onroerende zaken of rechten die direct of indirect betrekking hebben op onroerende zaken. De exploitatie van een onroerende zaak kan, afhankelijk van de omstandigheden, aangemerkt worden als een belegging (beleggingswerkzaamheden) en daarmee als een passieve werkzaamheid. Het heffingsrecht over de inkomsten uit onroerende zaken is volgens de internationale opvattingen evenwel in het algemeen voorbehouden aan de bronstaat, dat wil zeggen het land waarin de onroerende zaak is gelegen. Ook zijn onroerende zaken niet mobiel. Er is daarom geen reden de objectvrijstelling voor buitenlandse ondernemingswinsten niet te verlenen als de werkzaamheden van de buitenlandse onderneming overall bezien grotendeels bestaan uit het houden van onroerende zaken. Voor de uitleg van het begrip onroerende zaken en de rechten die daarop direct of indirect betrekking hebben, wordt overeenkomstig het OESO-modelverdrag uitgegaan van de betekenis die dat begrip heeft volgens de wetgeving van de staat waarin de desbetreffende onroerende zaak is gelegen.

Als de onroerende zaken of daarop betrekking hebbende rechten echter in het bezit zijn van een beleggingsinstelling (artikel 28 van de Wet Vpb 1969) of een vrijgestelde beleggingsinstelling (artikel 6a van de Wet Vpb 1969) geldt de uitzondering niet. In dat geval worden de (beleggings)werkzaamheden die op deze onroerende zaken en rechten betrekking hebben wel als passief aangemerkt. De reden hiervoor is dat als de aandelen in de (vrijgestelde) beleggingsinstelling die de onroerende zaken bezit niet toerekenbaar zijn aan de buitenlandse onderneming de belastingplichtige voor de voordelen uit dit aandelenbelang geen recht op toepassing van de deelnemingsvrijstelling (als gevolg van artikel 13, twaalfde lid, onderdeel a, van de Wet Vpb 1969) heeft. De deelnemingsvrijstelling is in dat geval niet van toepassing, omdat anders in Nederland niet geheven zou kunnen worden over de voordelen uit in Nederland gelegen onroerende zaken of daarop betrekking hebbende rechten. Door de objectvrijstelling uit te sluiten voor voordelen uit een buitenlandse onderneming indien de aandelen in de (vrijgestelde) beleggingsinstelling die de onroerende zaken bezit toerekenbaar zijn aan de buitenlandse onderneming van de belastingplichtige wordt voorkomen dat de heffing in Nederland als gevolg van het niet van toepassing zijn van de deelnemingsvrijstelling wordt ontlopen in de situatie dat de aandelen toerekenbaar zijn aan een buitenlandse onderneming.

Indien ingevolge artikel 15g van de Wet Vpb 1969 sprake is van een laagbelaste buitenlandse beleggingsonderneming geldt de objectvrijstelling voor buitenlandse ondernemingswinsten niet. De winsten (positief dan wel negatief) blijven in dat geval behoren tot de heffingsgrondslag van de in Nederland gevestigde belastingplichtige.

Artikel 15h van de Wet Vpb 1969 regelt dat ter voorkoming van juridisch dubbele belasting (forfaitaire) verrekening wordt gegeven voor de op de winst van de laagbelaste buitenlandse beleggingsonderneming drukkende buitenlandse winstbelasting.

Als het gezamenlijke bedrag aan buitenlandse winsten van de belastingplichtige waarvoor de objectvrijstelling op grond van artikel 15e, zevende lid, van de Wet Vpb 1969 niet geldt positief is, bepaalt het eerste lid van artikel 15h van de Wet Vpb 1969 dat, ter verrekening van buitenlandse belasting, een (forfaitaire) vermindering wordt gegeven van de Nederlandse belasting. Het bedrag van de vermindering wordt berekend op grond van het eveneens in dit wetsvoorstel voorgestelde artikel 23d van de Wet Vpb 1969. Hierbij wordt in beginsel uitgegaan

00018

van een (forfaitair) belastingtarief van 5% in het land van de laagbelaste buitenlandse beleggingsonderneming.

Een verschil met de systematiek bij de beleggingsdeelneming is dat voor de verrekening van de op de winsten van de laagbelaste buitenlandse beleggingsonderneming drukkende winstbelasting niet eerst brutering van deze winsten nodig is. De winst van de buitenlandse onderneming wordt namelijk bepaald (en in de heffingsgrondslag opgenomen) zonder dat rekening wordt gehouden met de in het land van de buitenlandse onderneming te betalen belasting (artikel 10, eerste lid, onderdeel e, van de Wet Vpb 1969). Er is dus geen sprake van netto-winsten (die eerst gebruteerd moeten worden), zoals bij een beleggingsdeelneming.

Bij negatieve winsten wordt, op grond van het tweede lid van artikel 15h van de Wet Vpb 1969, de heffingsgrondslag van de vennootschapsbelasting verminderd met 5/H maal het negatieve bedrag van de (gezamenlijke) winst uit de laagbelaste buitenlandse beleggingsonderneming. De vermindering van de winst met het aldus berekende negatieve bedrag betekent dat de winst met dit bedrag verhoogd wordt. Bij de genoemde breuk staat H voor het in artikel 22 van de Wet Vpb 1969 opgenomen hoogste Vpb-tarief. Het aftrekbare verlies wordt door deze bijtelling meteen beperkt en is hierdoor – uitgaande van de huidige tarieven – de facto niet tegen 25%, maar tegen 20% aftrekbaar. Voordeel van het meteen beperken van de aftrek van negatieve voordelen in het jaar waarin het verlies wordt geleden is dat direct – in het jaar waarin het verlies wordt geleden – (spiegelbeeldig) rekening wordt gehouden met de forfaitaire verrekening van 5% bij buitenlandse winsten in latere jaren en dat dus geen inhaal nodig is. Als in latere jaren weer positieve voordelen uit de laagbelaste buitenlandse beleggingsonderneming worden genoten, wordt voor het volledige bedrag daarvan (forfaitaire) verrekening gegeven.

De gehanteerde verrekeningssystematiek is afgeleid van de deelnemingsverrekening die gegeven wordt bij de beleggingsdeelneming (artikel 13aa en 23c van de Wet Vpb 1969). Net als bij de regeling voor niet-kwalificerende beleggingsdeelnemingen wordt het bedrag waarvoor verrekening wordt gegeven overall bepaald. Daarom staat er gezamenlijke voordelen. Dit sluit ook aan bij de overall-benadering die op dit moment geldt in het Bvdb 2001 voor voordelen uit passieve buitenlandse ondernemingen. De overall-benadering heeft tot gevolg dat als een belastingplichtige laagbelaste buitenlandse beleggingsondernemingen heeft in verschillende landen de voordelen hiervan eerst allemaal gesaldeerd worden en dat op basis van het saldo vervolgens verrekening wordt gegeven.

Het derde lid van artikel 15h van de Wet Vpb 1969 bepaalt dat geen (forfaitaire) verrekening wordt gegeven als de laagbelaste buitenlandse beleggingsonderneming in het geheel niet is onderworpen aan een belasting naar de winst of als deze is onderworpen aan een winstbelasting die niet resulteert in een daadwerkelijke heffing. Hiermee wordt voorkomen dat het (forfaitaire) verrekeningstelsel van toepassing is, terwijl in het land van de buitenlandse onderneming in het geheel geen winstbelasting hoeft te worden betaald over de winst uit de buitenlandse onderneming.

Het vierde lid van het hiervoor genoemde artikel bepaalt dat geen verrekening wordt gegeven ten aanzien van een belastingplichtige die als beleggingsinstelling wordt aangemerkt. Als een beleggingsinstelling een laagbelaste buitenlandse beleggingsonderneming heeft, geldt het (forfaitaire) verrekeningstelsel dus niet. Dit stemt overeen met de deelnemingsverrekening.

00018

Het bedrag van de vermindering die wordt gegeven ingevolge artikel 15h, eerste lid, van de Wet Vpb 1969 ingeval de winsten uit laagbelaste buitenlandse beleggingsondernemingen positief zijn, wordt bepaald op grond van **artikel 23d** van de Wet Vpb 1969. De systematiek voor de berekening van deze vermindering is afgeleid van de systematiek bij de deelnemingsverrekening van artikel 23c van de Wet Vpb 1969. Zo wordt in beginsel uitgegaan van een forfaitair tarief van 5% in het land van de laagbelaste buitenlandse beleggingsonderneming, maar wordt op verzoek van de belastingplichtige de werkelijk betaalde winstbelasting in aanmerking genomen. Het is hierbij aan de belastingplichtige om aan te tonen welk bedrag aan winstbelasting in het buitenland daadwerkelijk is betaald ter zake van de winst van de laagbelaste buitenlandse beleggingsonderneming. Ook buitenlandse winstbelasting betaald door lichamen waarin de belastingplichtige een onmiddellijk of middellijk belang van 5% of meer heeft (waarbij het belang in elke schakel 5% of meer bedraagt) dat toerekenbaar is aan de laagbelaste buitenlandse beleggingsonderneming wordt in aanmerking genomen als de belastingplichtige aantoont dat deze is toe te rekenen aan de winst van de laagbelaste buitenlandse beleggingsonderneming en daadwerkelijk is betaald. De mogelijkheid om de werkelijk betaalde winstbelasting te verrekenen is opgenomen in het derde lid van artikel 23d van de Wet Vpb 1969. In afwijking van de regeling bij de deelnemingsverrekening is het voor de verrekening bij buitenlandse ondernemingswinsten in beginsel in relatie tot alle landen mogelijk om de daadwerkelijk betaalde buitenlandse winstbelasting te verrekenen met de in Nederland verschuldigde vennootschapsbelasting. De reden hiervoor is dat het bij buitenlandse ondernemingen gaat om het voorkomen van juridisch dubbele belasting. De mogelijkheid om de daadwerkelijk betaalde belasting te verrekenen is daarom niet beperkt tot bepaalde EU-situaties. Daarnaast sluit het in beginsel in alle gevallen kunnen verrekenen van de op de winst van de buitenlandse onderneming drukkende buitenlandse winstbelasting ook aan bij de bestaande verrekeningsbepalingen voor winst uit een passieve buitenlandse onderneming in het Bvdb 2001 waarbij het ook met betrekking tot alle landen mogelijk is om de daadwerkelijk betaalde winstbelasting te verrekenen.

Op grond van het tweede lid, onderdeel b, van artikel 23d van de Wet Vpb 1969 wordt het bedrag van de vermindering beperkt tot de belasting die in Nederland verschuldigd *zou zijn* over het gezamenlijke bedrag aan winst uit laagbelaste buitenlandse beleggingsondernemingen waarop op grond van artikel 15e, zevende lid, van de Wet Vpb 1969 de objectvrijstelling voor buitenlandse ondernemingswinsten niet van toepassing is (de zogenoemde tweede limiet). Verder kan de vermindering op grond van het vierde lid van artikel 23d van de Wet Vpb 1969 nooit meer bedragen dan de in Nederland verschuldigde vennootschapsbelasting. De vermindering kan dus niet leiden tot een teruggave van vennootschapsbelasting. Uit genoemd vierde lid volgt verder dat de verrekening bij buitenlandse ondernemingswinsten in dit kader pas in aanmerking wordt genomen nadat verminderingen volgens de verdragen, het Bvdb 2001 en de deelnemingsverrekening *zijn toegepast*. Als door deze beperkingen van het te verrekenen bedrag in een jaar niet het volledige bedrag aan forfaitaire verrekening of de daadwerkelijk verschuldigde belasting in mindering kan worden gebracht op de verschuldigde vennootschapsbelasting kan het bedrag aan niet verrekende belasting op grond van het vijfde lid van artikel 23d van de Wet Vpb 1969 worden overgebracht naar een volgend jaar. Overbrenging vindt alleen plaats als het in een

volgend jaar te verrekenen bedrag door de inspecteur bij voor bezwaar vatbare beschikking is vastgesteld.

Stakingsverliezen

Op de resultaten van de vaste inrichting is ingevolge artikel 15e, de objectvrijstelling voor buitenlandse ondernemingswinsten van toepassing. Dit brengt kortweg met zich dat de winsten en verliezen van de vaste inrichting geen invloed hebben op de in Nederland verschuldigde belasting. Hiervoor geldt echter ingevolge **artikel 15i** van de Wet Vpb 1969 een uitzondering ingeval de activiteiten in het buitenland zijn gestaakt en blijkt dat de vaste inrichting per saldo verlieslatend was en dit verlies als gevolg van die staking definitief is geworden. Een bedrag ter grootte van het negatieve saldo van de positieve en negatieve bedragen aan buitenlandse winst waarop de objectvrijstelling van toepassing is, kan dan ten laste van het Nederlandse resultaat worden gebracht (hierna: stakingsverlies).

Het moet gaan om een negatief saldo dat definitief is. Het is denkbaar dat in het andere land verliezen zijn verrekend met bijvoorbeeld winsten van een zustermaatschappij. Alsdan zijn die verliezen al verrekend en is er geen reden om in Nederland ter zake van die verliezen alsnog een tegemoetkoming te geven. In het tweede lid van artikel 15i van de Wet Vpb 1969 is dan ook geregeld dat ingeval in het andere land een tegemoetkoming is verleend voor verliezen die (mede) hebben geleid tot het negatieve saldo, het negatieve saldo moet worden verminderd met deze verliezen. Hierdoor wordt bereikt dat er slechts eenmaal een tegemoetkoming wordt verleend voor geleden verliezen. De bewijslast dat er sprake is van een stakingsverlies ligt bij de belastingplichtige, alsmede met betrekking tot de omvang van dat verlies. Het moet gaan om een gebleken stakingsverlies.

Het stakingsverlies wordt in aanmerking genomen op het tijdstip waarop de activiteiten in het andere land zijn gestaakt. De activiteiten worden geacht niet te zijn gestaakt indien deze in belangrijke mate reeds zijn of worden voortgezet door een met de belastingplichtige verbonden lichaam.

Worden de activiteiten van de vaste inrichting verkocht aan een derde, dan kan het stakingsverlies in beginsel worden genomen. Dit leidt uitzondering in de situatie waarin volgens het buitenlandse belastingregime de verliezen van de vaste inrichting overgaan op de koper van de verkochte activiteiten. De verliezen zijn dan nog niet definitief verloren gegaan en is er geen reden om voor deze verliezen in Nederland een tegemoetkoming te geven. In het derde lid van artikel 15i van de Wet Vpb 1969 is dan ook opgenomen dat het stakingsverlies wordt gecorrigeerd voor het gedeelte daarvan dat volgens de buitenlandse wetgeving wordt doorgeschoven naar een derde.

Ingeval de belastingplichtige binnen een termijn van drie jaar na de staking van de vaste inrichting wederom activiteiten in het betreffende land start, wordt de nieuwe activiteit gezien als een voortzetting van de oude vaste inrichting. Dit brengt met zich mee dat het reeds in aftrek gekomen stakingsverlies achteraf bezien te vroeg in aftrek is gekomen. Daarom wordt deze aftrek

00018

bij de start van de nieuwe activiteiten teruggenomen door een winstbijtelling in dat startjaar (vijfde lid). Deze winstbijtelling wordt niet geneutraliseerd door de objectvrijstelling voor buitenlandse-ondernemingswinsten (zesde lid, eerste volzin) en wordt daarna aangemerkt als een negatief bedrag aan winst uit de andere staat. Per saldo is daarmee bereikt dat het oude saldo van winsten en verliezen van de gestaakte vaste inrichting is doorgeschoven naar de nieuwe activiteiten.

Ingeval de belastingplichtige zekerheid wenst te verkrijgen over het saldo van de positieve en negatieve bedragen aan winst uit een andere staat, kan hij de inspecteur verzoeken om een voor bezwaar vatbare beschikking. De beschikking ziet slechts op het saldo van de positieve en negatieve bedragen aan winst uit een andere staat dat in Nederland op grond van de objectvrijstelling uit de wereldwinst is geëlimineerd en niet op het al dan niet verrekend zijn van verliezen in het andere land met winsten van andere entiteiten.

Een stakingsverlies kan ingevolge artikel 15i van de Wet Vpb 1969 niet in aftrek komen indien de activiteiten in belangrijke mate zijn of worden voortgezet door een met de belastingplichtige verbonden lichaam. Een voortzetting doet zich bijvoorbeeld voor indien de activiteiten worden verkocht aan een verbonden lichaam. Het is ook mogelijk dat de activiteiten als gevolg van bijvoorbeeld een juridische fusie overgaan. Om te voorkomen dat het saldo verloren zou gaan, is in **artikel 15j** van de Wet Vpb 1969 geregeld dat het saldo meegaat met de activiteiten. Deze gaan over op het verbonden lichaam waarbij het verbonden lichaam geacht wordt het saldo te hebben genoten.

Deze doorschuiving is imperatief en geldt zowel ingeval het saldo positief is als ingeval het saldo negatief is. Dus niet alleen in de situatie waarin er bij de overdragende belastingplichtige een stakingsverlies is te constateren, maar ook in situaties waarin de resultaten van de buitenlandse vaste inrichting tot dan toe per saldo positief zijn.

Ingeval de activiteiten door het voortzettende lichaam worden gestaakt, wordt bij dat lichaam bezien of er een stakingsverlies is, waarbij mede in aanmerking worden genomen de positieve en negatieve bedragen die op de voet van de artikelen 15i en 15j van de Wet Vpb 1969 zijn doorgeschoven naar dat lichaam.

Indien het voortzettende lichaam de activiteiten binnen 3 jaar nadat de activiteiten door het verbonden lichaam zijn verkregen, staakt, wordt nagegaan of er wel sprake is geweest van een reële voortzetting en niet van een voortzetting met het oog op de doorschuiving. Alleen bij een reële voortzetting blijft de doorschuiving intact. Bij een voortzetting met het oog op de doorschuiving wordt geconstateerd dat er geen reële voortzetting is geweest, met als gevolg dat het saldo als het ware terugkeert naar de overdrager. Een en ander heeft ten doel te voorkomen dat ingeval de overdragende belastingplichtige niet over voldoende belastbare grondslag beschikt om het stakingsverlies te kunnen verrekenen maar de voortzettende belastingplichtige wel, met het oog op het te verrekenen stakingsverlies de activiteiten worden overgedragen.

De bewijslast dat er sprake is van een reële voortzetting rust op het voortzettende lichaam. Dat lichaam moet aannemelijk maken dat de staking is gebaseerd op zakelijke, niet zijnde fiscale, omstandigheden die zich pas hebben voorgedaan nadat de voortzetting is aangevangen.

Belastingplichtigen die zekerheid wensen te verkrijgen over het saldo dat mee overgaat, kunnen hiertoe een verzoek richten aan de inspecteur.

00018

Aan **artikel 13d** van de Wet Vpb 1969 wordt aan het tweede lid een onderdeel toegevoegd dat ziet op de situatie dat de vaste inrichting die voorheen door de belastingplichtige werd gedreven wordt "omgezet" in een verbonden lichaam waarop de deelnemingsvrijstelling van toepassing is. In die situatie is er sprake van een voortzetting van de activiteiten door een verbonden lichaam waarop artikel 15i van toepassing is en het saldo van de positieve en negatieve bedragen wordt doorgeschoven naar dat verbonden lichaam. Ingeval dat verbonden lichaam niet in Nederland is gevestigd, heeft de doorschuiving per saldo geen effect. Alsdan zouden de door de belastingplichtige op de vaste inrichting geleden verliezen als het ware verloren gaan. Om dit te voorkomen is geregeld dat ingeval de deelneming wordt geliquideerd en ontbonden het opgeofferde bedrag wordt verhoogd met het negatieve saldo dat ingevolge artikel 15j naar dat verbonden lichaam is doorgeschoven. Dit negatieve saldo moet wel worden verminderd met eventuele winsten die na de omzetting zijn behaald. Voor de berekening van de verhoging van het opgeofferd bedrag dient dan ook te worden bijgehouden in hoeverre dit saldo nog aanwezig zou zijn geweest ingeval de deelneming wel in Nederland zou zijn gevestigd en het bedrag naar die deelneming zou zijn doorgeschoven.

De wijziging in het tweede lid, onderdeel b, is het gevolg van de eveneens in dit wetsvoorstel voorgestelde afschaffing van artikel 13c van de wet Vpb 1969. Door het afschaffen van deze bepaling kan de verwijzing naar artikel 13c in het tweede lid, onderdeel b, vervallen.

Aan **artikel 13e** wordt een derde lid toegevoegd dat de samenloop tussen een liquidatieverlies van artikel 13d van de Wet Vpb 1969 en een stakingsverlies op grond van artikel 15i van de Wet Vpb 1969 regelt.

Deze regeling heeft kortweg ten doel te voorkomen dat een verlies én als liquidatieverlies én als stakingsverlies in aanmerking kan worden genomen.

Wordt een dochtermaatschappij ontbonden en behoort tot het vermogen van de dochter een vaste inrichting dan zal de moedermaatschappij als (deel van de) liquidatieuitkering de vaste inrichting krijgen. De moedermaatschappij zet alsdan de vaste inrichting voort en ingevolge artikel 15j van de Wet Vpb 1969 gaat daarbij het saldo van de vaste inrichtingsresultaten over op de moedermaatschappij. Ingevolge artikel 13d en artikel 13e van de Wet Vpb 1969 komt de moedermaatschappij ook in aanmerking voor verrekening van het liquidatieverlies vanwege de ontbinding van de dochtermaatschappij. Ingeval de van de dochtermaatschappij afkomstige activiteiten vervolgens door de moedermaatschappij worden gestaakt, dan zou de moedermaatschappij zonder nadere voorziening zowel het liquidatieverlies ter zake van de ontbinding van de dochter als het stakingsverlies ter zake van het einde van de vaste inrichting kunnen nemen. Dit zou (voor een deel) leiden tot een dubbele verliesneming. Het derde lid, onderdeel a, van artikel 13e van de Wet Vpb 1969 ziet op deze situatie. Het liquidatieverlies wordt dan ook verminderd met het stakingsverlies dat op de moedermaatschappij is overgegaan en bij haar tot aftrek is gekomen. Stel dat het saldo van de vaste inrichtingsresultaten was negatief 100 en het liquidatieverlies dat ingevolge het eerste lid van artikel 13e nog in aftrek mag komen is 200. Indien de activiteiten worden gestaakt en de moeder van het stakingsverlies slechts 80 in aftrek op de winst heeft kunnen brengen, zonder dat de winst zou omslaan in een verlies, is het

00018

stakingsverlies voor 80 verrekend. Deze 80 vermindert het in aftrek te brengen liquidatieverlies. Het in aftrek te brengen liquidatieverlies wordt alsdan 120.

Het derde lid, onderdeel b, van artikel 13e van de Wet Vpb 1969 ziet op de situatie dat niet de moedermaatschappij maar bijvoorbeeld een zustermaatschappij de activiteiten voortzet. Op de zustermaatschappij gaat het saldo van de vaste inrichtingresultaten over. Ingeval de dochtermaatschappij wordt gestaakt, zal geen liquidatieverlies kunnen worden genomen aangezien de activiteiten binnen de groep worden voortgezet. Het liquidatieverlies dat de moedermaatschappij niet mag nemen wordt toegevoegd aan het opgeofferde bedrag van de deelneming in de zustermaatschappij die de activiteiten voortzet, met als gevolg een groter liquidatieverlies als die zuster wordt geliquideerd. Ingeval de zustermaatschappij de vaste inrichting staakt zal de zuster een eventueel stakingsverlies kunnen nemen. Indien vervolgens die zuster wordt ontbonden kan het zo zijn dat de verliezen van de vaste inrichting zowel door het stakingsverlies als door het liquidatieverlies kunnen worden genomen. Om deze cumulatie te voorkomen is in het derde lid, onderdeel b, geregeld dat de verhoging van het opgeofferde bedrag wordt verminderd met het stakingsverlies voor zover dit stakingsverlies bij de betreffende zustermaatschappij in aftrek is gekomen.

Artikel IX, onderdeel S (artikel 17 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)

Ingevolge artikel 17, derde lid, onderdeel b, van de Wet Vpb 1969 geldt een buitenlandse belastingplicht voor in het buitenland gevestigde lichamen met een niet tot het ondernemingsvermogen behorend aanmerkelijk belang in een in Nederland gevestigde vennootschap. Voorgesteld wordt om voor toepassing van deze regeling als aanvullende (beperkende) voorwaarde op te nemen dat de belastingplichtige dit aanmerkelijk belang houdt met als voornaamste doel of een van de voornaamste doelen om de heffing van Nederlandse inkomsten- of dividendbelastingheffing bij een ander te ontgaan. Voor de invulling van dit criterium kan aansluiting worden gezocht bij de jurisprudentie van het HvJ EU over de verenigbaarheid van anti-ontgaansbepalingen met het EU-recht, waarin wordt gesproken over "volstrekt kunstmatige constructies".[1] Dit begrip dient hierbij overigens niet te beperkt te worden uitgelegd. De aanwezigheid van enig (bijkomend) niet-fiscaal motief hoeft nog niet te betekenen dat geen sprake meer kan zijn van een volstrekt kunstmatige constructie met als doel om de normaal verschuldigde belasting te ontwijken. Van een volstrekt kunstmatige (ontgaans)constructie kan bijvoorbeeld sprake zijn indien een buiten de EU gevestigde aandeelhouder met een belang in een Nederlandse vennootschap, een EU-lichaam tussenschuift om de heffing van Nederlandse inkomsten- of dividendbelasting te ontgaan, zonder dat dit EU-lichaam of de vestiging van het lichaam in de EU-lidstaat reële betekenis heeft. Ook bundelingsstructuren waarbij portfolio-belangen van buitenlandse beleggers in Nederlandse vennootschappen worden "gebundeld" via een buitenlandse entiteit om dividendbelasting te ontgaan, kunnen als volstrekt kunstmatig worden aangeduid indien de buitenlandse entiteit bijvoorbeeld niet in voldoende mate beschikt over kwalitatief personeel met voldoende bevoegdheden met betrekking tot het belang in de Nederlandse vennootschap.

[1] Zie arrest van het HvJ EU van 16 juli 1998, zaak C-264/96 (ICI), BNB 1998/420, en arrest van het HvJ EU van 12 september 2006, zaak C-196/04 (Cadbury Schweppes), BNB 2007/54.

00018

Om te bepalen of er sprake is van een volstrekt kunstmatige constructie moet volgens de mededeling van de Europese Commissie van 19 december 2006 een vergelijkende analyse worden gemaakt of de economische realiteit overeenkomt met de juridische vorm.[2] Objectieve elementen voor het beoordelen van de economische realiteit zijn onder meer de plaats van werkelijke leiding, de tastbare aanwezigheid van de vestiging (substance) en het reële commerciële risico dat de entiteit draagt. Of in een concreet geval sprake is van een volstrekt kunstmatige ontgaansconstructie zal evenwel van geval tot geval, op basis van de concrete omstandigheden van het voorliggende geval, moeten worden beoordeeld.

Ingevolge artikel 17, vijfde lid, van de Wet Vpb 1969 wordt de vennootschapsbelastingheffing gesteld op 15% over de ontvangen dividenduitdelingen indien het aanmerkelijk belang alleen wordt gehouden om de heffing van dividendbelasting te ontgaan. Hiermee wordt aansluiting gezocht bij de heffingsgrondslag van de Wet DB 1965, hetgeen past in de lijn om de buitenlandse AB-regeling verder om te vormen tot een gerichte anti-misbruikbepaling. Het tarief van 15% wordt geëffectueerd door het in aanmerking te nemen belastbare inkomen slechts voor een evenredig gedeelte in aanmerking te nemen bij het bepalen van de heffingsgrondslag.

> *Voorbeeld:*
> Stel het belastbare inkomen uit een AB bedraagt 100, bestaande uit dividend dat kwalificeert als opbrengst in de zin van de Wet DB 1965. Uitgaande van een vpb-tarief van 25% wordt dan 60 (15/25 maal 100) als inkomen uit dat aanmerkelijk belang in aanmerking genomen. Deze 60 wordt belast tegen 25%; dit leidt in dit voorbeeld tot een belastingschuld van 15 (effectief dus 15% van 100).

Artikel IX, onderdeel T (artikel 17a van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)

Als gevolg van de in artikel IX, onderdeel S, van dit wetsvoorstel voorgestelde wijziging van artikel 17, derde lid, onderdeel b, van de Wet Vpb 1969 blijft (ook) de in artikel 17a van de Wet Vpb 1969 opgenomen regeling inzake de buitenlandse belastingplicht bij schuldvorderingen op een in Nederland gevestigd lichaam (waarin een aanmerkelijk belang bestaat), buiten toepassing tenzij sprake is van misbruik. Dit geldt ook voor EU-situaties. In verband hiermee kan de bepaling in artikel 17a, tweede lid, van de Wet Vpb 1969, die een uitzondering maakt op voornoemde regeling voor (bepaalde) EU-lichamen, vervallen.

Artikel IX, onderdeel U (aanduiding hoofdstuk VA van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)

De aanduiding van hoofdstuk VA van de Wet Vpb 1969 wordt aangepast in verband met de eveneens in dit wetsvoorstel opgenomen toevoeging van de verrekening bij buitenlandse ondernemingswinsten aan hoofdstuk VA. Hierdoor bestaat hoofdstuk VA voortaan uit de deelnemingsverrekening (artikel 23c van de Wet Vpb 1969) en de verrekening bij buitenlandse ondernemingswinsten (artikel 23d van de Wet Vpb 1969).

[2] Mededeling van de Europese Commissie, COM(2007) 785 def.

00018

Artikel IX, onderdeel V (artikel 23c van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)

De wijziging van artikel 23c, zesde lid, van de Wet Vpb 1969 is het gevolg van de eveneens in dit wetsvoorstel voorgestelde invoering van de objectvrijstelling voor buitenlandse ondernemingswinsten. Door de invoering van de objectvrijstelling is de deelnemingsverrekening niet langer de laatste vermindering die in aanmerking wordt genomen. Dit wordt de verrekening bij buitenlandse ondernemingswinsten. De laatste zinsnede van artikel 23c, zesde lid, vervalt daarom. Verder vindt een redactionele aanpassing plaats van artikel 23c, zesde lid, om de formulering van deze bepaling in overeenstemming te brengen met de tekst van het eveneens in dit wetsvoorstel voorgestelde artikel 23d, vierde lid, van de wet Vpb 1969.

Artikel IX, onderdeel W (artikel 23d van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)

Voor een toelichting op het nieuwe artikel 23d van de Wet Vpb 1969 wordt verwezen naar de toelichting op de nieuwe afdeling 2.10a van de Wet Vpb 1969 (artikel IX, onderdeel R)

Artikel IX, onderdeel X (artikel 25 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)

Ingevolge de voorgestelde wijziging van artikel 1 van de Wet DB 1965 (artikel XII, onderdeel A) worden de leden van een coöperatie in misbruiksituaties belastingplichtig voor de dividendbelasting. Om in die situaties effectief dividendbelasting te kunnen heffen, wordt ter zake de inhoudingsvrijstelling van artikel 4 van de Wet DB 1965 uitgesloten. In dat kader past het ook om de door een coöperatie ingehouden dividendbelasting uit te zonderen als verrekenbare voorheffing, behoudens voor zover de met die dividendbelasting verband houdende opbrengst bij het betreffende lid deel uitmaakt van zijn Nederlandse inkomen. Hiertoe strekt de wijziging van artikel 25, eerste lid, van de Wet Vpb 1969.

Voorts wordt in verband met de voorgestelde afschaffing van de levensloopregeling met ingang van 1 januari 2012 in artikel 25, vierde lid, van de Wet Vpb 1969 de verwijzing naar de levensloopregeling geschrapt.

Artikel IX, onderdeel Y (artikelen 33b, 33c en 33d van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)

Overgangsrecht

De voorkoming van dubbele belasting voor inwoners van Nederland met winst uit een (actieve) buitenlandse onderneming is thans, voor de vennootschapsbelasting, geregeld in de artikelen 31 tot en met 35 van het Bvdb 2001. De hierbij gehanteerde voorkomingstechniek is van overeenkomstige toepassing onder de belastingverdragen. Bij de invoering van de objectvrijstelling voor buitenlandse ondernemingswinsten wordt op andere wijze in de voorkoming van dubbele belasting voorzien. Genoemde voorkomingsregeling uit het Bvdb 2001 kan dan vervallen. Het Bvdb 2001 zal hierop worden aangepast. Wel zijn enkele overgangsregelingen nodig om de beide systemen goed op elkaar te laten aansluiten.

00018

Artikel 33b, eerste lid, van de Wet Vpb 1969 ziet op de situatie dat bij het van toepassing worden van de objectvrijstelling, onder de voorkomingsregeling van het Bvdb 2001, nog een bedrag aan in te halen negatieve buitenlandse winst uit een staat openstaat. Op basis van artikel 35 van het Bvdb 2001 (inhaalregeling) komt een dergelijk bedrag in mindering op de – vrij te stellen – positieve buitenlandse winsten uit die staat van latere jaren. Na inwerkingtreding van de objectvrijstelling voor buitenlandse ondernemingswinsten vallen deze toekomstige, positieve buitenlandse winsten evenwel onder de objectvrijstelling. In artikel 33b, eerste lid, van de Wet Vpb 1969 is in lijn hiermee geregeld dat de objectvrijstelling niet van toepassing is op de positieve winsten uit de desbetreffende staat, tot het nog openstaande bedrag aan buitenlandse verliezen is ingehaald.

> *Voorbeeld:* BV A heeft een boekjaar gelijk aan het kalenderjaar. In 2009 start A activiteiten in land X door middel van een vaste inrichting. Over de jaren 2009, 2010 en 2011 lijdt A door middel van deze vaste inrichting buitenlandse verliezen van € 1 mln, € 1 mln en € 2 mln. Deze verliezen zijn in die jaren bij de bepaling van de wereldwinst in aanmerking genomen, en hebben hierdoor de in Nederland te belasten winst verminderd. Op de voet van artikel 43 van het BvdB 2001 is bij de aanslag over het jaar 2011 een beschikking vastgesteld van een naar een volgend jaar over te brengen negatieve buitenlandse winst van € 4 mln.
> Vanaf 2012 begint de vaste inrichting winst te maken. In 2012 bedraagt de buitenlandse winst 0,5 mln, in 2013 € 1 mln en in 2014 € 4 mln.
>
> *Uitwerking:* Volgens de in artikel 33b, eerste lid, van de Wet Vpb 1969 opgenomen overgangsregeling geldt de objectvrijstelling van artikel 15e van de Wet Vpb 1969 niet voor de buitenlandse winst van het jaar 2012. De (wereld)winst over het jaar wordt derhalve niet verminderd met de buitenlandse winst van € 0,5 mln. Op verzoek van de belastingplichtige wordt het resterende bedrag aan in te halen buitenlands verlies uit land X van € 3,5 mln bij voor bezwaar vatbare beschikking vastgesteld. In het jaar 2013 geldt de objectvrijstelling eveneens niet voor de buitenlandse winst uit land X van € 1 mln. Het restant aan in te halen buitenlands verlies bedraagt dan € 2,5 mln. Van de in het jaar 2014 in land X behaalde buitenlandse winst valt vervolgens een bedrag van € 4 mln minus € 2,5 mln is € 1,5 mln onder de objectvrijstelling. De wereldwinst van BV A wordt met dit bedrag verminderd.

Artikel 33b, tweede lid, onderdelen a en b, van de Wet Vpb 1969 komen overeen met artikel 35, tweede lid, van het Bvdb 2001.

In het derde lid van artikel 33b wordt geregeld dat toepassing van de objectvrijstelling voor buitenlandse ondernemingswinsten niet wordt uitgesloten voor positieve voordelen uit een andere staat als een belastingplichtige een bedrag aan in te halen negatieve buitenlandse winst heeft en vervolgens is opgehouden winst uit een andere staat te genieten en niet weer binnen drie jaar na dat tijdstip winst uit die andere staat is gaan genieten. Verder dient aan de voorwaarden van het eveneens in dit wetsvoorstel voorgestelde artikel 15i, tweede, derde en vierde lid voor het in aanmerking kunnen nemen van een stakingsverlies te worden voldaan. Gevolg van deze bepaling is dat als aan de voorwaarden voor definitieve aftrek van een stakingsverlies (artikel 15i van de Wet Vpb 1969) onder de voorgestelde objectvrijstelling voor buitenlandse ondernemingswinsten wordt voldaan, ook voor een resterend bedrag aan in te halen negatieve buitenlandse winst van voor de invoering van de objectvrijstelling geldt dat deze definitief aftrekbaar is.

00018

Artikel 33b, vierde lid, van de Wet Vpb 1969 opent de mogelijkheid voor belastingplichtigen om het na toepassing van het eerste lid van dit artikel nog resterende bedrag aan in te halen negatieve winst uit een staat, door de inspecteur bij voor bezwaar vatbare beschikking te laten vaststellen. Het vierde lid is gebaseerd op de artikelen 42 en 43 van het Bvdb 2001. Anders dan in laatstgenoemde artikelen is evenwel niet gekozen voor een jaarlijkse beschikking, maar (alleen) voor een beschikking op verzoek.

De overgangsregeling voor een bij inwerkingtreding van de objectvrijstelling nog openstaand bedrag aan vrij te stellen buitenlandse winst is niet neergelegd in artikel 33b van de Wet Vpb 1969. Voor een dergelijk, op basis van artikel 34 van het Bvdb 2001 naar een volgend jaar door te schuiven, bedrag zal de doorschuifregeling en de vrijstellingsmethode uit het Bvdb 2001 van toepassing blijven. Een daartoe strekkende overgangsbepaling zal in het Bvdb 2001 worden opgenomen bij de aanpassing van het Bvdb 2001 aan de voorgestelde objectvrijstelling voor buitenlandse ondernemingswinsten in de Wet Vpb 1969.

In artikel 33b, vijfde lid, van de Wet Vpb 1969 wordt geregeld dat artikel 13c van de Wet Vpb 1969 van toepassing blijft op situaties waarin in het verleden buitenlandse verliezen ten laste van de Nederlandse belastbare winst zijn gebracht. In dit artikel 13c is een regeling opgenomen om, kort gezegd, te voorkomen dat de inhaalregeling voor buitenlandse verliezen wordt ontgaan door een buitenlandse onderneming om te zetten in een deelneming. In de nieuwe regeling van de objectvrijstelling komen buitenlandse verliezen alleen in aftrek op de in Nederland te belasten winst indien deze definitief zijn geleden. Een inhaalregeling is niet meer opgenomen. In samenhang hiermee wordt voorgesteld artikel 13c van de Wet Vpb voor de structurele situatie te laten vervallen. Het artikel blijft echter wel van belang voor bestaande situaties waarin nog onder het huidige regime buitenlandse verliezen ten laste van de in Nederland te belasten winst zijn gebracht. Dit ziet dan zowel op de situatie waarin de omzetting in een deelneming al in het verleden heeft plaatsgevonden, als op die waarin een dergelijke omzetting pas plaatsvindt na inwerkingtreding van dit wetsvoorstel.

De in de artikelen 39 tot en met 41 van het Bvdb 2001 opgenomen regeling voor de verrekening van buitenlandse belasting bij passieve winst uit een buitenlandse onderneming, kent een voortwentelingsregeling voor de in een jaar (nog) niet verrekende belasting (artikel 40 van het Bvdb 2001) en een inhaalregeling voor negatieve, gezamenlijke bedragen aan passieve buitenlandse winst (artikel 41). In **artikel 33c** van de Wet Vpb 1969 wordt geregeld op welke wijze de ten tijde van de inwerkingtreding van de objectvrijstelling voor buitenlandse ondernemingswinsten nog openstaande bedragen aan belasting of verliezen worden meegenomen in de nieuwe, in artikel 23d van de Wet Vpb 1969, opgenomen regeling voor de verrekening van buitenlandse belasting bij de laagbelaste buitenlandse beleggingsonderneming. Uitgangspunt hierbij is dat met de op basis van de regeling in het Bvdb 2001 door te schuiven bedragen, op een onder de nieuwe regeling passende wijze, nog zoveel mogelijk op dezelfde wijze rekening wordt gehouden, als dat onder de regeling in het Bvdb 2001 het geval zou zijn geweest.

00018

Artikel 33d van de Wet Vpb 1969 ziet op de doorwerking van vóór de inwerkingtreding van de objectvrijstelling voor buitenlandse ondernemingswinsten genoten buitenlandse winsten naar de nieuwe regeling voor stakingsverliezen, zoals neergelegd in artikel 15i van de Wet Vpb 1969. Ingevolge genoemd artikel 15i, tweede lid, bestaat het stakingsverlies uit een staat uit het negatieve saldo van de op de voet van artikel 15e van de Wet Vpb 1969 in aanmerking genomen bedragen aan winst uit die staat. Het gaat dan om het saldo van de buitenlandse winsten (verliezen) van het jaar waarin de buitenlandse activiteiten worden beëindigd zelf en van alle voorafgaande jaren (waarin de belastingplichtige in dat land actief was). Aldus is van belang het door de belastingplichtige gedurende zijn periode van buitenlandse activiteiten in een andere staat, in totaal behaalde resultaat.

Door de verwijzing in artikel 15i, tweede lid, van de Wet Vpb 1969 naar de "in aanmerking genomen bedragen" op de voet van artikel 15e van de Wet Vpb 1969, tellen de in de jaren vóór de inwerkingtreding van de objectvrijstelling voor buitenlandse ondernemingswinsten behaalde buitenlandse winsten in beginsel niet mee voor de bepaling van het stakingsverlies. Voor de in die periode behaalde buitenlandse verliezen is dit ook terecht; deze kunnen immers op basis van het thans geldende regime direct ten laste van de in Nederland belastbare winst worden gebracht. Zouden deze buitenlandse verliezen ook worden meegenomen voor de bepaling van een stakingsverlies, dan zouden deze mogelijkerwijs dubbel in aanmerking kunnen worden genomen.

Het voorgaande ligt anders bij de in de jaren voor de inwerkingtreding van de objectvrijstelling voor buitenlandse ondernemingswinsten gerealiseerde positieve buitenlandse winsten uit een staat. Nu het stakingsverlies wordt gesteld op het saldo van de buitenlandse resultaten over de gehele looptijd van de buitenlandse activiteiten in een land, zou het voor de hand liggen deze winsten wel mee te tellen. Daar staat tegenover dat het meenemen van gegevens uit een ver verleden op praktische problemen kan stuiten, met name indien de belastingplichtige (of de inspecteur) toen nog niet kon weten dat die gegevens in de toekomst van belang zouden kunnen gaan worden. Alles afwegende is er in artikel 33d, eerste lid, van de Wet Vpb 1969 voor gekozen om bij de bepaling van het stakingsverlies wel de vóór de inwerkingtreding van de objectvrijstelling voor buitenlandse ondernemingswinsten behaalde buitenlandse winsten in aanmerking te nemen, maar dit – om praktische redenen – te beperken tot een periode van vijf jaar.

Op het voorgaande wordt in artikel 33d, eerste lid, tweede volzin, van de Wet Vpb 1969 evenwel een uitzondering gemaakt voor de situatie waarin een positieve buitenlandse winst uit een staat is verrekend met een negatief bedrag aan winst uit die staat van een ander jaar (vergelijk de artikelen 34 en 35 van het Bvdb 2001). Voor zover buitenlandse verliezen, door een verrekening met buitenlandse winsten, per saldo niet ten laste van de in Nederland te belasten winst zijn gekomen, is er ook geen aanleiding om de aldus verrekende positieve buitenlandse winsten bij de bepaling van een stakingsverlies in aanmerking te nemen.

Een soortgelijke uitzondering geldt voor de situatie waarin de objectvrijstelling voor buitenlandse ondernemingswinsten op basis van artikel 33b, eerste lid, van de Wet Vpb 1969, wegens nog in te halen buitenlandse verliezen van vóór de inwerkingtreding, niet van toepassing is op buitenlandse winsten uit een andere staat. Ook deze positieve buitenlandse winsten, van na de inwerkingtreding van de objectvrijstelling voor buitenlandse ondernemingswinsten, waarop aldus

00018

de objectvrijstelling niet van toepassing is, tellen niet mee bij de bepaling van een (eventueel) stakingsverlies. Dit is neergelegd in artikel 33d, tweede lid, van de Wet Vpb 1969.

Artikel X

Artikel X, onderdelen A en B (artikelen 15ab en 20a van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)

De wijzigingen van de artikelen 15ab en 20a van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 houden verband met de vervanging van de regeling van de heffingsrente door die van de belastingrente. Deze vervanging is toegelicht bij de wijziging van artikel 30f van de AWR (artikel XXVII, onderdeel C). Omdat de regeling belastingrente niet voorziet in het vergoeden van rente in de situaties bedoeld in artikel 20a, is het niet langer nodig om in dat artikel expliciet te bepalen dat geen rente wordt vergoed in deze situaties.

Artikel X, onderdeel C (artikel 25 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)

De wijzigingen van artikel 25, vierde lid, van de Wet Vpb 1969 bewerkstellingen, met ingang van 1 januari 2013, samen met de wijziging van artikel 9.2 van de Wet IB 2001 (artikel II, onderdeel P), dat indien in het kader van het flexsparen wordt belegd in aandelen per saldo het brutodividend tot de in dat kader opgebouwde voorziening gaat behoren. Met deze bepalingen wordt beoogd de uitvoeringslasten voor de Belastingdienst en de belastingplichtigen die deelnemen aan het flexsparen te verminderen. Er is geen inhoudelijke wijziging beoogd ten opzichte van de thans op dat punt voor de levensloopregeling geldende regeling.

Artikel XI

Artikel XI (overgangsrecht artikel 12 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)

In het eerste lid van artikel XI wordt geregeld dat herbestedingsreserves die op 31 december 2011 bestaan, worden aangemerkt als bestedingsreserves, voor zover het lichaam dat de herbestedingsreserve heeft gevormd, ook kwalificeert onder de nieuwe regeling. De overgangsregeling heeft tot gevolg dat voor oude (tot bestedingsreserves omgevormde) herbestedingsreserves de vijfjaarstermijn gaat gelden.

In het tweede lid wordt geregeld dat voor lichamen die vanaf 2012 niet meer aan de voorwaarden voldoen, de reserve gedurende de periode overeenkomstig de oude wettelijke bepaling aangewend kan worden. Hiermee wordt een eerbiedigende werking verleend aan de oude regeling. Voor deze oude herbestedingsreserve geldt de in de regeling zoals die luidde op 31 december 2011 opgenomen driejaarstermijn.

00018

Artikel XII

Artikel XII, onderdeel A (artikel 1 van de Wet op de dividendbelasting 1965)

Ingevolge het voorgestelde artikel 1, zevende lid, van de Wet DB 1965 wordt een lid van een coöperatie in misbruiksituaties belastingplichtig voor de dividendbelasting. Van misbruik is bijvoorbeeld sprake ingeval van kunstmatige constructies waarbij een buiten Nederland gevestigd lichaam met een belang in een Nederlandse vennootschap, een coöperatie tussenschuift om de Nederlandse dividendbelasting te ontgaan, zonder dat de coöperatie reële betekenis heeft. Hetzelfde geldt voor een buiten Nederland gevestigd lichaam met een belang in een buiten Nederland gevestigde vennootschap, dat een coöperatie zonder reële betekenis tussenschuift om buitenlandse belasting te ontgaan. In het laatste geval is het imago van Nederland in het buitenland in het geding. Bij het ontgaan van buitenlandse belasting kan met name worden gedacht aan het ontgaan van buitenlandse (bron)belasting op dividenden.

Voor de vraag of belastingplicht aan de orde is, dient op het niveau van de coöperatie eerst te worden getoetst of sprake is van een volstrekt kunstmatige constructie om de heffing van Nederlandse dividendbelasting of buitenlandse belasting bij een ander te ontgaan. Indien dit op basis van de concrete omstandigheden het geval is, worden de leden van die coöperatie bij wie het lidmaatschapsrecht niet tot het vermogen van een onderneming behoort ingevolge de eerste volzin belastingplichtig voor de dividendbelasting, en wordt de coöperatie dus inhoudingsplichtig. De toets of het lidmaatschapsrecht al dan niet tot het vermogen van een onderneming behoort, vindt dus per lid plaats.

Ingevolge de tweede volzin kan de inhoudingsplicht ook gelden ter zake van uitdelingen aan leden waarbij het lidmaatschapsrecht wel tot het vermogen van een onderneming behoort ingeval de coöperatie direct of indirect aandelen, winstbewijzen of geldleningen als bedoeld in artikel 10, eerste lid, onderdeel d, van de Wet Vpb 1969 in een Nederlandse vennootschap houdt. In dat kader is bepaald dat de eerste volzin van overeenkomstige toepassing is voor zover de opbrengst van het lidmaatschapsrecht in de coöperatie niet te boven gaat het naar evenredigheid aan dat lidmaatschapsrecht toe te rekenen deel van de zuivere winst die bij de Nederlandse vennootschap reeds aanwezig was vlak voordat de coöperatie het belang verkreeg. De coöperatie is dus niet meer inhoudingsplichtig voor zover de opbrengst genoemd bedrag te boven gaat. Hierbij is uitgegaan van de fifo-gedachte ("first in, first out"). Door de aansluiting bij de eerste volzin vindt ook de tweede volzin alleen toepassing in ontgaansituaties. Meer specifiek gaat het daarbij om een coöperatie die het belang in de in Nederland gevestigde vennootschap houdt met als voornaamste of een van de voornaamste doelen om de heffing van dividendbelasting te ontgaan. Van het ontgaan van dividendbelasting is in ieder geval sprake bij een loutere verhanging binnen concernverband van een in Nederland gevestigde vennootschap met een latente dividendbelastingclaim naar een coöperatie. In dit kader kan ook worden gewezen op het beleid om verzoeken om toepassing van artikel 28a, derde lid, van de Wet Vpb 1969 bij omzetting van een

00018

BV in een coöperatie af te wijzen voor wat betreft de dividendbelasting. Dit omdat bij een dergelijke omzetting een latente dividendbelastingclaim verloren gaat.[3]

Voornoemde inhoudingsplicht wordt gerealiseerd door voor de toepassing van de Wet DB 1965 het lidmaatschapsrecht en de coöperatie gelijk te stellen met een winstbewijs respectievelijk een vennootschap met een in aandelen verdeeld kapitaal. Hiermee wordt geregeld dat, voor de naar verwachting niet of nauwelijks voorkomende gevallen van misbruik, de rechtsfiguur van de coöperatie een plaats krijgt in de Wet DB 1965 zonder ingrijpende wijzigingen van het wettelijk systeem. Tevens sluit deze gelijkstelling aan bij de gelijkstelling in het aanmerkelijkbelangregime van de Wet IB 2001.[4] Door de gelijkstelling uit te sluiten voor artikel 4, eerste en tweede lid, van de Wet DB 1965 wordt bewerkstelligd dat de inhoudingsvrijstelling niet kan worden toegepast ter zake van uitkeringen aan de leden waarvoor de coöperatie inhoudingsplichtig is. Hierdoor kan in de geschetste situaties van de leden de dividendbelasting ook effectief worden geheven.

Ingevolge de derde volzin wordt voor de toepassing van de eerste en de tweede volzin onder een coöperatie mede verstaan een vereniging op coöperatieve grondslag en wordt onder een lidmaatschapsrecht mede verstaan een daarmee op één lijn te stellen bewijs van deelgerechtigdheid tot het vermogen.

Artikel XII, onderdeel B (artikel 4 van de Wet op de dividendbelasting 1965)

In verband met de voorgestelde van de levensloopregeling met ingang van 1 januari 2012 wordt in artikel 4, zesde lid, van de Wet DB 1965 de verwijzing naar de levensloopregeling geschrapt.

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

De voorgestelde toevoeging van een nieuw derde lid aan artikel 10 van de Wet DB 1965 heeft tot gevolg dat de bestaande regeling tot teruggaaf van de dividendbelasting in een aantal gevallen wordt opengesteld voor lichamen die zijn gevestigd in kwalificerende derde landen en overigens in eenzelfde positie verkeren als de het eerste lid van dat artikel bedoelde rechtspersonen. Het gaat dan om lichamen die in de lidstaat van vestiging niet aan een belastingheffing naar de winst zijn onderworpen en die, ware zij in Nederland gevestigd geweest, ook alhier niet aan de heffing van vennootschapsbelasting zouden zijn onderworpen. Hierbij kan met name worden gedacht aan vrijgestelde pensioenfondsen maar ook eventueel aan vrijgestelde Sovereign Wealth Funds of andere vrijgestelde (overheids)lichamen.

Indien een rechtspersoon is vrijgesteld van vennootschapsbelasting, kan deze de ingehouden dividendbelasting op ontvangen dividenden niet verrekenen met verschuldigde vennootschapsbelasting. Het huidige artikel 10, eerste lid, van de Wet DB 1965 bepaalt daarom dat aan een in Nederland gevestigde rechtspersoon die niet aan de vennootschapsbelasting is onderworpen op zijn verzoek teruggaaf wordt verleend van de te zijnen laste in een kalenderjaar ingehouden dividendbelasting. Deze bepaling is reeds eerder van overeenkomstige toepassing

[3] Besluit van 4 april 2011, nr. BLKB2011/511M, Stcrt nr. 9808.

[4] Zie artikel 4.5a van de Wet IB 2001.

00018

verklaard op de in artikel 10, tweede lid, van de Wet DB 1965, genoemde lichamen gevestigd in een andere lidstaat van de EU of een bij ministeriële regeling aangewezen EER-staat.

Aan de openstelling van de teruggaafregeling voor lichamen in derde landen, zoals thans voorgesteld, worden twee belangrijke voorwaarden gesteld. De eerste voorwaarde is dat het moet gaan om een bij ministeriële regeling aangewezen derde land waarmee afdoende informatie-uitwisseling bestaat; zie verder hierna. De tweede voorwaarde is dat de ten laste van het buitenlandse lichaam ingehouden dividendbelasting betrekking heeft op zogenoemde 'portfolio investeringen'. Hieronder worden verstaan die investeringen die kunnen worden getoetst aan de vrijheid van kapitaalverkeer en die geen 'directe investering' vormen in de zin van de standstillbepaling van artikel 64 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie (VwEU). Indien de belastingplichtige zich in een concrete situatie niet kan beroepen op de vrijheid van kapitaalverkeer is geen sprake van een 'portfolio-investering' in de zin van het nieuwe derde lid. Er bestaat dan geen recht op teruggaaf van dividendbelasting. De overige verdragsvrijheden hebben immers geen werking richting derde landen. Ingevolge artikel 64 van het VwEU doet het in artikel 63 van het VwEU voorziene vrije kapitaalverkeer geen afbreuk aan de toepassing op derde landen van beperkingen die op 31 december 1993 bestonden uit hoofde van het nationale recht in verband met onder meer 'directe investeringen'. Ingeval sprake is van een 'directe investering' in de zin van genoemde bepaling kan Nederland zich met betrekking tot de teruggaafregeling beroepen op de standstillbepaling en vindt de teruggaaf aan het in het kwalificerende derde land gevestigde vrijgestelde lichaam op grond van het voorgestelde derde lid evenmin plaats. Onder het begrip 'directe investeringen' wordt volgens de rechtspraak van het HvJ EU verstaan investeringen welke gericht zijn op de vestiging of handhaving van duurzame en directe economische betrekkingen tussen de aandeelhouder en de betrokken vennootschap en die de aandeelhouder de mogelijkheid bieden daadwerkelijk deel te hebben in het bestuur van of de zeggenschap over de betrokken vennootschap.[5] Of sprake is van een 'directe investering' dan wel als tegenhanger van dit begrip een 'portfolio-investering' in de zin van het voorgestelde derde lid zal telkens afhangen van de feiten en omstandigheden van het geval.

De aandeelhouder die een beroep doet op artikel 10 van de Wet DB 1965 dient uiteraard de relevante gegevens voor dit verzoek te verstrekken. Indien de verzoekende aandeelhouder de relevante gegevens niet heeft verstrekt wordt het verzoek tot teruggaaf niet ingewilligd. Het is immers de belastingplichtige die de bewijslast heeft dat aan de voorwaarden van een teruggaafverzoek wordt voldaan. De verstrekte informatie kan zonodig worden geverifieerd bij de bevoegde autoriteiten van het vestigingsland van het buitenlandse lichaam. Omdat voor de toepassing van de teruggaafregeling samenwerking met de belastingautoriteiten van het vestigingsland van het buitenlandse lichaam noodzakelijk is, wordt de uitbreiding van de teruggaafregeling beperkt tot bij ministeriële regeling aan te wijzen derde landen waarmee Nederland een regeling is overeengekomen die voorziet in de uitwisseling van inlichtingen. Wanneer een regeling van een lidstaat de toekenning van een belastingvoordeel afhankelijk stelt van de vervulling van voorwaarden waarvan de naleving slechts kan worden gecontroleerd door het verkrijgen van inlichtingen van de bevoegde autoriteiten van een derde land, mag die lidstaat volgens vaste jurisprudentie van het HvJ EU immers in beginsel de toekenning van dit voordeel

[5] Zie HvJ EU 12 december 2006, zaak C-446/04, (Test Claimants in the FII Group Litigation), BNB 2007/130 en HvJ EU 20 mei 2008, zaak C-194/06, (Orange European Smallcap Fund NV), BNB 2008/290.

00018

weigeren wanneer het onmogelijk blijkt om deze inlichtingen van dit derde land te verkrijgen. Dit is met name het geval indien een uit een overeenkomst of verdrag voortvloeiende verplichting voor dit derde land om inlichtingen te verstrekken ontbreekt.[6]

Het voorgestelde vierde lid regelt dat de teruggaafregeling van het tweede lid en van het voorgestelde derde lid niet van toepassing is met betrekking tot lichamen die een vergelijkbare functie vervullen als beleggingsinstellingen, bedoeld in artikel 6a of artikel 28 van de Wet Vpb 1969. Dit is thans voor de lichamen gevestigd in de EU of de EER geregeld in de tweede volzin van het tweede lid. Deze volzin kan vervallen.

Artikel XII, onderdeel D (artikel 11a van de Wet op de dividendbelasting 1965)

De wijziging van artikel 11a van de Wet DB 1965 vloeit voort uit de wijziging van artikel 10 van die wet (artikel XII, onderdeel C) en is van technische aard. Tevens wordt van de gelegenheid gebruik gemaakt om een onjuiste verwijzing te herstellen.

Artikel XIII

Artikel XIII (artikel 4 van de Wet op de dividendbelasting 1965)

Artikel 4, zesde lid, van de Wet op de dividendbelasting 1965 bevat een vrijstelling op grond waarvan een beleggingsinstelling waarin een belastingplichtige via het flexsparen participeert geen dividendbelasting behoeft in te houden op opbrengsten die worden aangewend ter verwerving van flexspaarrechten van deelneming. Net als bij de in artikel III bedoelde situatie, gaat ook in deze situatie dus het brutodividend tot de flexsparenvoorziening behoren. Indien de beleggingsinstelling geen gebruik maakt van deze vrijstelling, kan de beheerder van de beleggingsinstelling de dividendbelasting verrekenen. De situatie is in dat geval gelijk aan die van de bank. Met deze bepalingen wordt beoogd de uitvoeringslasten voor de Belastingdienst en de belastingplichtigen die deelnemen aan het flexsparen te verminderen. Er is geen inhoudelijke wijziging beoogd ten opzichte van de thans op dat punt voor de levensloopregeling geldende regeling. Naast de aanpassing in verband met de vervanging van de levensloopregeling door het flexsparen, is de tekst redactioneel aangepast met het oog op een verbetering van de leesbaarheid van de genoemde bepaling.

Artikel XIV

Artikel XIV (artikel 67 van de Successiewet 1956)

De wijziging van artikel 67 van de Successiewet 1956 houdt verband met de vervanging van de regeling van de heffingsrente door die van de belastingrente. Deze vervanging is toegelicht bij de wijziging van artikel 30f van de AWR (artikel XXVII, onderdeel C).

[6] Zie HvJ EU 18 december 2007, zaak C-101/05 (Skatteverket tegen A), Jurispr. 2007, blz. I-11531.

00018

Artikel XV

Artikel XV, onderdelen A en B (artikelen 9 en 13 van de Wet op belastingen van rechtsverkeer)

Dit onderdeel betreft een redactionele aanpassing van de anticumulatie-regelingen van de artikelen 9 en 13 van de WBR. Deze regelingen zien op de opvolgende verkrijging van onroerende zaken. Ten aanzien van de ter zake van de eerste verkrijging verschuldigde overdrachtsbelasting gold vanuit het verleden nog dat het hierbij moest gaan om overdrachtsbelasting die naar het gewone tarief verschuldigd was geworden. Omdat deze inmiddels achterhaalde redactie in de nieuwe situatie met twee tarieven alleen maar tot verwarring zou leiden, vervalt dit criterium.

Artikel XV, onderdeel C (artikelen 14 van de Wet op belastingen van rechtsverkeer)

Dit onderdeel regelt de verlaging van het tarief overdrachtsbelasting naar 2 procent voor de verkrijging van woningen of van rechten waaraan deze zijn onderworpen. Onder woningen wordt in dit kader verstaan onroerende zaken die op het moment van de juridische overdracht naar hun aard zijn bestemd voor bewoning. Als een onroerende zaak feitelijk wordt bewoond, maar naar zijn aard niet bestemd is voor bewoning, dan wordt deze onroerende zaak niet aangemerkt als woning. Bij twijfel of een onroerende zaak naar zijn aard bestemd is voor bewoning is mede van belang of de gemeente aan de onroerende zaak een woonbestemming heeft gegeven. Het gedogen door de gemeente van bewoning is niet voldoende om een onroerende zaak als woning aan te merken.

Voor toepassing van het verlaagde tarief maakt het geen verschil of de verkrijger de woning zelf gaat bewonen of dat de verkrijger de woning verhuurt aan een particulier. Ook ontneemt tijdelijke leegstand aan de onroerende zaak niet het karakter van woning.

De maatregel geldt ook voor de tweede woning en de recreatiewoning, indien deze naar hun aard bestemd zijn voor bewoning. Daarnaast geldt de maatregel voor een nieuwe woning in aanbouw. Als de fundering is aangebracht is in dit kader sprake van een nieuwe woning in aanbouw. Een onroerende zaak die geen woning is, maar wordt verbouwd tot woning valt niet onder de maatregel.

Als woning zijn in ieder geval niet aan te merken:

- bedrijfsgebouwen en -ruimtes;
- afzonderlijke garageboxen;
- hotels/pensions;
- asielzoekerscentra;
- een onroerende zaak die bestemd is voor gebruik als een verpleeg- of verzorgingsinstelling of ziekenhuis;
- internaten; en
- grond bestemd voor woningbouw.

00018

Tot de woning behoren eveneens de ondergrond en de tuin en aanhorigheden zoals garages, schuren, serres, aan- en uitbouwen, tuinhekken en dergelijke die zich bevinden op hetzelfde perceel als de woning. In dit kader is het wel van belang dat er een woning wordt verkregen. De maatregel geldt dus bijvoorbeeld niet voor de verkrijging van een los stuk grond of een aparte verkrijging van een garage die in gebruik komen bij de woning.

Indien een aanhorigheid zich niet bevindt op hetzelfde (kadastrale) perceel als de woning kan de maatregel toch toegepast worden als aan de volgende cumulatieve vereisten is voldaan: de percelen grenzen aan elkaar, de percelen zijn naar verkeersopvatting te beschouwen als één geheel en de percelen zijn tegelijkertijd aan de koper geleverd door dezelfde verkoper. De maatregel geldt dus niet voor de verkrijging van een garagebox die niet grenst aan het perceel van de woning. Echter, een garage die tot hetzelfde gebouwencomplex als de woning behoort en tegelijkertijd met de woning van dezelfde verkoper is verkregen, wordt wel tot de woning gerekend.

Voor onroerende zaken die niet geheel naar hun aard zijn bestemd voor bewoning geldt dat uitsluitend op de waarde van het deel dat voor bewoning is bestemd het tarief van 2 procent wordt toegepast. Als de onroerende zaak qua oppervlakte voor 90 procent of meer naar zijn aard bestemd is voor bewoning, kan voor de verkrijging van de gehele onroerende zaak het tarief van 2 procent worden toegepast.

De tariefverlaging geldt ook voor de verkrijging van aandelen in onroerendezaaklichamen en rechten van lidmaatschap van verenigingen of coöperaties als bedoeld in artikel 4, eerste lid, van de WBR. Voor deze verkrijgingen geldt het tarief van 2 procent voor zover deze aandelen en rechten middellijk of onmiddellijk woningen vertegenwoordigen. Het tarief van 2 procent kan uitsluitend worden toegepast op de waarde als bedoeld in artikel 10 van de WBR voor zover die waarde betrekking heeft op woningen.

Artikel XVI

Artikel XVI (artikel 14 van de Wet op belastingen van rechtsverkeer)

Ingevolge dit onderdeel vervalt de verlaging van het tarief overdrachtsbelasting voor de verkrijging van woningen met ingang van 1 juli 2012.

Artikel XVII

Artikel XVII, onderdelen A en B (artikelen 17c en 28 van de Wet op de omzetbelasting 1968)

In verband met het intrekken van de Wet op de verbruiksbelastingen van alcoholvrije dranken en van enkele andere produkten met ingang van 1 januari 2013 dienen met ingang van die datum ook de verwijzingen naar die wet in de artikelen 17c en 28 van de Wet OB 1968 te worden aangepast.

00018

Artikelen XVII, onderdeel C, en XVIII (artikelen 28s en 28w van de Wet op de omzetbelasting 1968)

De wijzigingen van de artikelen 28s en 28w van de Wet op de omzetbelasting 1968 houden verband met de vervanging van de regeling van de heffingsrente door die van de belastingrente. Deze vervanging is toegelicht bij de wijziging van artikel 30f van de AWR (artikel XXVII, onderdeel C). De wijziging van artikel 28w treedt in werking met ingang van 1 januari 2015 omdat dat het tijdstip is waarop ingevolge de Wet van 3 december 2009 tot wijziging van de wet op de omzetbelasting 1968 in verband met de invoering van een nieuwe heffing van omzetbelasting, alsmede een nieuwe regeling voor de teruggaaf van omzetbelasting aan in een andere lidstaat gevestigde ondernemers (implementatie richtlijnen BTW-pakket) (Stb. 546) dit artikel 28w in werking treedt.

Artikel XVIII

Artikel XIX

Artikel XIX (artikel 25a van de Wet op de motorrijtuigenbelasting 1994)

Zoals toegelicht in het algemeen deel van deze memorie wordt de belasting zware motorrijtuigen (Eurovignet) afgeschaft. Dit vindt plaats door intrekking van de Wet belasting zware motorrijtuigen zoals opgenomen in artikel XX. De dekking van deze afschaffing wordt grotendeels gevonden in een verhoging van de tarieven van de motorrijtuigenbelasting (MRB) voor de zelfde categorie voertuigen, namelijk de vrachtwagens met een maximaal toegelaten massa van 12 000 kg of meer. Hiertoe strekt de wijziging van artikel 25a, eerste lid, van de Wet op de motorrijtuigenbelasting 1994 (Wet MRB 1994). De tarieven worden voor zware vrachtwagens verhoogd met 122%. Daarnaast wordt de reeds bestaande differentiatie in artikel 25a, tweede lid, van de Wet MRB 1994 versterkt door naast de reeds bestaande opslagen voor oudere Euroklassen een afzonderlijke opslag van 20% in te voeren voor EURO 3-voertuigen. Deze wijze van differentiatie houdt in dat de schoonste motoren (EURO 4, 5 en per 1 januari 2013: 6) worden ontzien en dat de meer vervuilende vrachtauto's worden geconfronteerd met een malus die oploopt tot 90% van de normaal verschuldigde MRB (EURO 0).

De wijzigingen treden in werking op 1 januari 2013, waarbij echter is voorzien in een inwerkingtreding op een bij koninklijk besluit te bepalen tijdstip. Duidelijkheidshalve wordt hier opgemerkt dat de in artikel XIX opgenomen tarieven in werking treden voordat daarop op diezelfde datum inflatiecorrectie wordt toegepast uit hoofde van artikel 81a van de Wet op de motorrijtuigenbelasting 1994.

Artikel XX

Artikel XX (Wet belasting zware motorrijtuigen)

00018

Dit artikel bewerkstelligt de in het algemene deel van deze memorie genoemde afschaffing van de belasting zware motorrijtuigen, ofwel het Eurovignet, in Nederland. De intrekking van de wet ingevolge het eerste lid vindt plaats op een bij koninklijk besluit te bepalen tijdstip; beoogd op 1 januari 2013. Het Eurovignet als zodanig verdwijnt door deze intrekking niet, dat gebeurt uitsluitend wanneer ook de andere bij het verdrag aangesloten landen, België, Denemarken, Luxemburg en Zweden, ook het verdrag opzeggen of anderszins aangeven niet meer te zullen heffen.

Het vervallen van de belasting op zware motorrijtuigen ingevolge het eerste lid maakt tevens de opzegging of opschorting van het op 9 februari 1994 te Brussel tot stand gekomen verdrag inzake de heffing van rechten voor het gebruik van bepaalde wegen door zware vrachtwagens (Trb. 1994, 69) noodzakelijk. Voor opzegging van het Verdrag geldt dat deze plaats dient te vinden per begin van het kalenderjaar; een beëindiging van de heffing van het gemeenschappelijk gebruiksrecht kan op elk willekeurig tijdstip ingaan. Artikel 17 van het Verdrag voorziet in deze mogelijkheid en bevat ook de daarvoor geldende procedure. In beide gevallen is een opzegtermijn van negen maanden van toepassing. Mede gezien de grotere flexibiliteit is ervoor gekozen om over te gaan tot de beëindiging van de heffing van het gemeenschappelijk gebruiksrecht. Het tweede lid van dit artikel voorziet hierin.

Artikel XXI

Artikel XXI, onderdeel A (artikel 73 van de Wet op de accijns)

Ingevolge de toevoeging aan artikel 73 van de Wet op de accijns wordt nader gepreciseerd dat accijnszegels staatseigendom zijn. De achtergrond van deze bepaling is dat de Nederlandse staat bij faillissement van een partij die in het bezit is van accijnszegels de accijnszegels kan terugvorderen. Op het moment dat een accijnszegel is aangebracht op een tabaksproduct, wordt het accijnszegel echter wegens natrekking onderdeel van het product waarop het is aangebracht. Hiermee wordt het accijnszegel eigendom van de eigenaar van het tabaksproduct.

Deze bepaling ziet dan ook op de gevallen waarin de accijnszegels nog niet zijn aangebracht op een tabaksproduct. Doel hiervan is de accijnszegels die nog niet op tabaksproducten zijn aangebracht in geval van faillissement van de fabrikant als eigendom te kunnen terugvorderen. Op deze manier kan onjuist gebruik en mogelijke fraude met onbedrukte accijnszegels worden voorkomen.

Artikel XXI, onderdeel B (artikel 75 van de Wet op de accijns)

Artikel 75 van de Wet op de accijns legt vast wie accijnszegels kan aanvragen. Dat zijn de vergunninghouder van een accijnsgoederenplaats voor tabaksproducten, de in Nederland gevestigde geregistreerde geadresseerde, de fiscaal vertegenwoordiger van een niet in Nederland gevestigd bedrijf die buiten Nederland tabaksproducten van accijnszegels voorziet en

een in Nederland gevestigd bedrijf dat buiten Nederland tabaksproducten van accijnszegels voorziet. Allen dienen te beschikken over een door de inspecteur verleende toestemming voor het aanvragen van accijnszegels.

00018

Voorwaarde voor het aanvragen van accijnszegels is dat de zegelaanvrager in het bezit is van een door de inspecteur verstrekte toestemming zegelaanvraag. Deze toestemming is noodzakelijk in verband met een goede beheersing van de zegeladministratie van de zegelaanvrager. De fiscaal vertegenwoordiger van meerdere niet in Nederland gevestigde bedrijven die buiten Nederland tabaksproducten van accijnszegels voorzien, moet voor elk bedrijf afzonderlijk toestemming verkrijgen van de inspecteur. In het vierde lid van deze bepaling zijn de gevallen opgesomd waarin de inspecteur de toestemming kan intrekken.

Er wordt een delegatiegrondslag gecreëerd om bij ministeriële regeling voorwaarden en beperkingen te stellen waaronder de toestemming voor het aanvragen van accijnszegels verleend. Gedacht kan worden aan bepalingen over een sluitende zegeladministratie. In het vijfde lid van deze bepaling zijn de gevallen opgesomd waarin de inspecteur de toestemming kan intrekken.

Daarnaast wordt er een delegatiegrondslag gecreëerd om bij algemene maatregel van bestuur voorwaarden en beperkingen te stellen over de uitslag van tabaksproducten en de daarmee gepaard gaande betaling van de accijns, door anderen dan degene die de accijnszegels heeft aangevraagd. Dit betreft bijvoorbeeld de situatie waarin buiten Nederland accijnszegels op tabaksproducten worden aangebracht en dat de zegelaanvrager en de importeur verschillende personen zijn. Er kan ook worden gedacht aan de situatie waarin de accijnszegels worden aangevraagd en aangebracht op de tabaksproducten in een andere lidstaat waarna de tabaksproducten voorzien van accijnszegels in Nederland door een accijnsgoederenplaatshouder worden uitgeslagen.

Artikel XXI, onderdeel C (artikel 76 van de Wet op de accijns)

Degene die de accijnszegels aanvraagt moet behalve voor accijnsproducten ook zekerheid stellen voor het bedrag aan accijns en omzetbelasting dat de accijnszegels vertegenwoordigen.

De verplichting daartoe is vastgelegd in het eerste lid van het voorgestelde artikel 76 van de Wet op de accijns. Deze zegelzekerheid heeft tot doel het financieel risico van vermis van accijnszegels af te dekken. De hoogte van de te stellen zegelzekerheid wordt bepaald bij het aanvragen van de toestemming zegelaanvraag door de inspecteur. Het bedrag van de zekerheid wordt door de inspecteur vastgesteld bij voor bezwaar vatbare beschikking. De vaststelling geschiedt tot een zodanig bedrag dat het bedrag aan accijns en omzetbelasting dat de accijnszegels vertegenwoordigen voldoende verzekerd kan worden geacht. Naar aanleiding van de wijziging van de heffingssystematiek wordt hierbij expliciet vastgelegd dat de accijnszegels een bedrag aan accijns en omzetbelasting vertegenwoordigen. Overeenkomstig artikel 28 van de Wet op de omzetbelasting 1968 geschiedt de heffing van de omzetbelasting van tabaksproducten met overeenkomstige toepassing van de voor de tabaksaccijns geldende regels. Indien de vergunninghouder van een accijnsgoederenplaats zekerheid heeft gesteld op basis van artikel 56 (zekerheid voor het accijnsproduct zelf – in casu het tabaksproduct) kan die zekerheid mede dienen als zegelzekerheid.

Het vervallen van het "oude" artikel 76 van de Wet op de accijns betekent ook dat de oude systematiek van het verschuldigd worden van de accijns bij het aanvragen van de accijnszegels met de daarbij behorende kredietermijn is vervallen. Dit is toegelicht in het algemeen deel van deze memorie.

00018

Artikel XXI, onderdeel D (artikel 76a van de Wet op de accijns)

De gewijzigde systematiek waarin de accijns op tabaksproducten wordt geheven bij uitslag (of invoer) brengt met zich mee dat de bepalingen, waaronder het onderhavige artikel 76a van de Wet op de accijns, die betrekking hadden op de verschuldigdheid van accijns op basis van de aanvraag van accijnszegels (en de eventuele teruggaaf daarvan) hun belang hebben verloren.

Artikel XXI, onderdeel E (artikel 77 van de Wet op de accijns)

In het nieuwe artikel 77 van de Wet op de accijns wordt een heffingsbepaling gecreëerd voor het vermis van accijnszegels. Onder vermis van accijnszegels worden accijnszegels verstaan die door een zegelaanvrager zijn ontvangen en waarvan niet is aangetoond dat zij zijn aangebracht op een tabaksproduct dat is uitgeslagen tot verbruik. Als vermiste accijnszegels worden niet aangemerkt accijnszegels die deel uitmaken van de zegelvoorraad, retour zijn gezonden, onder ambtelijk toezicht zijn vernietigd, verloren zijn gegaan door overmacht of ongeval of op tabaksproducten zijn aangebracht en met betrekking tot deze tabaksproducten de accijns in een andere lidstaat verschuldigd is geworden, en de verwijdering of vernietiging van de accijnszegels wordt aangetoond.

De financiële aansprakelijkheid voor het verloren gaan van accijnszegels wordt bij de zegelaanvrager gelegd. Wegens betaling bij uitslag worden de accijnszegels om niet verstrekt terwijl ze wel een intrinsieke waarde vertegenwoordigen. Dit zou illegale handel en namaak in de kaart kunnen spelen, aangezien de accijnszegels nog voor gebruik geschikt kunnen zijn. Betreffende bepaling dient ter dekking van dit risico.

De zegelaanvrager is aansprakelijk voor het bedrag aan accijns en omzetbelasting dat de accijnszegels vertegenwoordigen vanaf het moment dat de accijnszegels door de zegelaanvrager in ontvangst zijn genomen op het distributiepunt. De zegelaanvrager (of iemand die door de zegelaanvrager hiertoe gemachtigd is) krijgt bij ontvangst van de accijnszegels op het distributiepunt van de zegelproducent een afgiftebewijs.

Het bedrag aan accijns en omzetbelasting dat de vermiste accijnszegels vertegenwoordigen wordt door de inspecteur vastgesteld bij voor bezwaar vatbare beschikking. Hierbij maakt de inspecteur een onderscheid tussen bedrukte accijnszegels en onbedrukte blanco accijnszegels. Ten aanzien van dit onderscheid wordt in het vijfde lid gepreciseerd dat onder 'bedrukte accijnszegels' accijnszegels worden verstaan die zijn voorzien van de gegevens met betrekking tot de soort tabaksproduct, de kleinhandelsprijs, de hoeveelheid en de tariefcode als het accijnszegels voor sigaretten of rooktabak betreft of van de gegevens met betrekking tot de soort tabbaksproduct en de kleinhandelsprijs als het sigaren betreft. Daarnaast wordt in het vijfde lid gepreciseerd dat onder "onbedrukte blanco accijnszegels" accijnszegels worden verstaan accijnszegels die geen opdruk hebben. Ook blanco accijnszegels die inmiddels zijn bedrukt door een zegelaanvrager worden in het licht van dit artikel beschouwd als bedrukte accijnszegels.

Voor bedrukte accijnszegels wordt de hoogte van het bedrag aan accijns en omzetbelasting dat de accijnszegels vertegenwoordigen afgeleid van het bedrag dat als prijs en hoeveelheid op die

00018

accijnszegels is vermeld naar het op dat moment geldende tarief. Voor onbedrukte blanco accijnszegels dient de inspecteur zelf de hoogte van de accijns en omzetbelasting vast te stellen. In het vierde lid wordt bepaald dat hij dat doet op basis van de verschuldigde accijns behorend bij een gewogen gemiddelde prijs en hoeveelheid per zegelaanvrager op het moment waarop het vermis wordt vastgesteld naar het op dat moment geldende tarief.

Artikel XXI, onderdeel F (artikel 78 van de Wet op de accijns)

De wijziging in dit artikel bewerkstelligt dat de tariefcode wordt toegevoegd aan de gegevens die op basis van artikel 78 op accijnszegels moeten worden vermeld.

Artikel XXI, onderdeel G (artikel 79 van de Wet op de accijns)

Op grond van het gewijzigde artikel 79 dienen accijnszegels die de zegelaanvrager niet meer wenst te gebruiken onder ambtelijk toezicht te worden vernietigd. Daarnaast wordt een delegatiegrondslag gecreëerd ten aanzien van het retour zenden van accijnszegels en de vernietiging van accijnszegels onder ambtelijk toezicht. Bij het retour zenden kan gedacht worden aan accijnszegels waar iets mee mis is wat aan de zegelproducent is te wijten. Bij de vernietiging onder ambtelijk toezicht kan worden gedacht aan accijnszegels die een zegelaanvrager niet meer wil gebruiken bijvoorbeeld wegens een gewijzigde kleinhandelsprijs.

Artikel XXI, onderdeel H (artikel 95a van de Wet op de accijns)

Artikel 95a van de Wet op de accijns bepaalt dat in geval van een autonome accijnsverhoging een fabrikant, importeur of groothandel nog twee maanden na de ingangsdatum van de nieuwe accijnstarieven producten met "oude" accijnszegels mag verkopen, te koop aanbieden of afleveren. Na ommekomst van deze twee maanden is dit verboden. Door vereenvoudiging van het proces met betrekking tot accijnszegels kan er snellere levering van accijnszegels plaatsvinden, terwijl de partijen die werken met ongedrukte accijnszegels ook zelf het drukproces in de hand hebben. Fabrikanten hebben hierdoor minder tijd nodig voor het doorvoeren van wijzigingen. De termijn van twee maanden die geboden wordt om nog "oud product" uit te slaan is derhalve niet meer nodig. Om deze reden wordt deze periode bij onderhavige wijziging ingekort tot een maand.

Artikel XXI, onderdeel I (artikel 96 van de Wet op de accijns)

Artikel 96 van de Wet op de accijns bevat een aantal verboden met betrekking tot accijnszegels. Op grond van het gewijzigde artikel 96 gelden deze verboden voor een ieder die toestemming heeft om accijnszegels aan te vragen.

00018

Artikel XXII

Artikel XXII (overgangsbepaling heffingssystematiek tabaksaccijns)

Dit artikel betreft een overgangsbepaling voor de wijzigingen in Wet op de accijns en de Wet op de verbruiksbelastingen van alcoholvrije dranken en enkele andere produkten als gevolg van de wijziging van het heffingssysteem van de tabaksaccijns. Het eerste lid strekt ertoe om de bij dit wetsvoorstel te wijzigen artikelen 76, 76a, 77 en 79 van de Wet op de accijns zoals deze luidden op 31 mei 2012, tot 1 januari 2013 in stand te laten voor de afwikkeling van de in deze artikelen bedoelde procedures voor accijnszegels die vóór 1 juni 2012 zijn aangevraagd. Het tweede lid beoogt de bij deze wet gewijzigde artikelen 76, 77 en 79 van de Wet op de accijns zoals deze luidden op 31 mei 2012, tot 1 januari 2013 in stand te laten voor de afwikkeling van de in deze artikelen bedoelde procedures voor belastingzegels die vóór 1 juni 2012 zijn aangevraagd. De overgansbepalingen met betrekking tot nog resterende onvoorziene technische punten kunnen op grond van het derde lid bij ministeriële regeling worden vastgesteld.

Artikel XXIII

Artikel XXIII, onderdelen A, B, C, D, E en F (artikelen 1, 2, 90, 91 en 92 en de hoofdstukken II en IV van de Wet belastingen op milieugrondslag)

Dit artikel strekt ertoe de grondwaterbelasting en de afvalstoffenbelasting met ingang van 1 januari 2012 af te schaffen. Dit maakt deel uit van de in het algemeen deel van deze memorie toegelichte afschaffing van een aantal kleine belastingen. Er is voor gekozen de bestaande nummering in de Wet belastingen op milieugrondslag te handhaven.

Artikel XXIV

Artikel XXIV, onderdelen A, B, C, D en E (artikelen 1, 89, 90 en 91 en de hoofdstukken III en VIII van de Wet belastingen op milieugrondslag)

Dit artikel strekt ertoe de belasting op leidingwater en de verpakkingenbelasting met ingang van 1 januari 2013 af te schaffen. Dit maakt deel uit van de in het algemeen deel van deze memorie toegelichte afschaffing van een aantal kleine belastingen. Er is voor gekozen de bestaande nummering in de Wet belastingen op milieugrondslag te handhaven.

Artikel XXV

Artikel XXV (artikel 35 van de Wet op de verbruiksbelastingen van alcoholvrije dranken en van enkele andere produkten)

00018

Pruim- en snuiftabak dient, net als tabaksproducten, te zijn voorzien van accijnszegels. Artikel 35 van de Wet op de verbruiksbelastingen van alcoholvrije dranken en van enkele andere produkten bepaalt dan ook dat de bepalingen met betrekking tot de accijnszegels in de Wet op de accijns van overeenkomstige toepassing zijn op de zegels die worden gebruikt voor de onderhavige producten. De wijziging van het onderhavige artikel 35 strekt er toe de verwijzing naar de artikelen van de Wet op de accijns in overeenstemming te brengen met de artikelen in de Wet op de accijns zoals deze ingevolge artikel XXI worden gewijzigd. Alsdan geldt ook voor de verbruiksbelasting op pruim- en snuiftabak dat met ingang van 1 juni 2012 de verschuldigdheid ontstaat op het moment van uitslag tot verbruik van de pruim- en snuiftabak.

Artikel XXVI

Artikel XXVI (Wet op de verbruiksbelastingen van alcoholvrije dranken en van enkele andere produkten)

Deze bepaling bewerkstelligt de intrekking van de Wet op de verbruiksbelastingen van alcoholvrije dranken en van enkele andere produkten met ingang van 1 januari 2013. Dit maakt deel uit van de in het algemeen deel van deze memorie toegelichte afschaffing van een aantal kleine belastingen. Intrekking van deze wet brengt mee dat de op deze wet gebaseerde uitvoeringsregelingen van rechtswege vervallen. Dit betreft het Uitvoeringsbesluit verbruiksbelastingen van alcoholvrije dranken en van enkele andere produkten en de Uitvoeringsregeling verbruiksbelastingen van alcoholvrije dranken en van enkele andere produkten.

Artikel XXVII

Artikel XXVII, onderdelen A, B en H (artikel 24a, aanhef hoofdstuk VA en artikel 30j van de Algemene wet inzake rijksbelastingen)

De wijzigingen van de artikelen 24a, 30j en de aanhef van hoofdstuk VA van de AWR houden verband met de vervanging van de regeling van de heffingsrente door die van de belastingrente. Deze vervanging is toegelicht bij de wijziging van artikel 30f van de AWR (artikel XXVII, onderdeel C).

Artikel XXVII, onderdelen C en (deels) D (artikelen 30f en 30fc van de Algemene wet inzake rijksbelastingen)

De voorgestelde artikelen 30f en 30fc zien op het in rekening brengen van belastingrente bij de inkomstenbelasting en de vennootschapsbelasting in de gevallen dat er sprake is van een voorlopige aanslag (artikel 30f), een definitieve aanslag (artikel 30fc) of een navorderingsaanslag (artikel 30fc).

In het eerste lid van artikel 30f en van artikel 30fc is bepaald dat indien een belastingaanslag met een te betalen bedrag zes maanden of meer na afloop van het heffingtijdvak

00018

is vastgesteld, belastingrente in rekening wordt gebracht. Ingevolge artikel 5 van de AWR geldt de dagtekening van de belastingaanslag als dagtekening van de vaststelling.

In het tweede lid van elk artikel is bepaald wat het tijdvak is waarover de belastingrente wordt berekend. Voor de inkomstenbelasting vangt dit tijdvak aan op 1 juli na afloop van het kalenderjaar waarop de belastingaanslag betrekking heeft. Voor de vennootschapsbelasting vangt dit tijdvak aan zes maanden na afloop van het belastingjaar. De renteperiode eindigt – indien niet de uitzondering van het derde lid van het artikel van toepassing is - op de dag voorafgaande aan de dag waarop de belastingaanslag ingevolge artikel 9 van de Invorderingswet 1990 invorderbaar is; een belastingaanslag is ingevolge genoemd artikel invorderbaar zes weken na de dagtekening van de belastingaanslag. Zou de belastingplichtige deze betalingstermijn overschrijden, dan wordt hem vanaf de vervaldag van de betalingstermijn invorderingsrente krachtens artikel 28 van de Invorderingswet 1990 in rekening gebracht.

In het derde lid (bij artikel 30fc: het derde en vierde lid) is een uitzondering opgenomen wat betreft het einde van de periode waarover de te heffen rente wordt berekend. Deze uitzondering betreft situaties waarin de inspecteur niet binnen een redelijke termijn naar aanleiding van een verzoek of een aangifte een belastingaanslag heeft opgelegd overeenkomstig dat verzoek of die aangifte. Bij een verzoek om een (voorlopige) aanslag is die termijn 8 weken. Bij een aangifte is de redelijke termijn voor het opleggen van een voorlopige aanslag met in achtneming van die aangifte 13 weken. Deze termijnen vermeerderd met de betalingstermijn van zes weken van artikel 9 van de Invorderingswet 1990, geeft de termijnen die in het derde lid zijn opgenomen. De termijn van artikel 30fc, vierde lid, komt voort uit de 8 weken termijn aangevuld met de betalingstermijn van een navorderingsaanslag.

Als aanvullende voorwaarde geldt in artikel 30f dat het verzoek moet zijn ingediend op de door de inspecteur aangegeven wijze, dat wil zeggen met gebruikmaking van de daartoe door de inspecteur beschikbaar gestelde verzoekformulieren.

De uitzondering van het derde lid (bij artikel 30fc; het derde en het vierde lid) geldt niet indien de inspecteur niet overeenkomstig het verzoek of de aangifte de voorlopige aanslag oplegt. Met andere woorden, wanneer hij afwijkt van dat verzoek of die aangifte door een correctie aan te brengen.

De grondslag voor de renteberekening is het te betalen bedrag aan belasting. Voor de definitieve aanslag en de navorderingsaanslag is dit in het zesde lid van artikel 30fc verduidelijkt.

> *Voorbeeld 1*: over het belastingjaar 2012 wordt op 15 maart 2013 aangifte IB gedaan. De Belastingdienst legt vervolgens op 15 juni 2013 een voorlopige aanslag van € 600 op. Er wordt geen rente in rekening gebracht, omdat de aanslag is vastgesteld vóór 1 juli 2013.
>
> *Voorbeeld 2*: over het belastingjaar 2012 wordt op 15 juni 2013 aangifte IB gedaan. De Belastingdienst legt vervolgens op 15 september 2013 een voorlopige aanslag van € 600 op. Omdat de aanslag is vastgesteld na 30 juni 2013 wordt rente in rekening gebracht vanaf 1 juli 2013. De renteperiode eindigt zes weken na 15 september 2013. Omdat de Belastingdienst niet langer dan 13 weken heeft gedaan over de vaststelling van de aanslag, is er geen verkorting van de renteperiode.
>
> *Voorbeeld 3*: over het belastingjaar 2012 wordt op 15 juni 2013 aangifte IB gedaan. De Belastingdienst legt vervolgens conform de aangifte, op 1 mei 2014 een definitieve aanslag van € 600

00018

op (waarmee geen voorheffingen zijn verrekend). Omdat de aanslag is vastgesteld na 30 juni 2013 wordt rente in rekening gebracht vanaf 1 juli 2013. De renteperiode eindigt - volgens de hoofdregel - zes weken na 1 mei 2014. Omdat de Belastingdienst langer dan 13 weken heeft gedaan over de vaststelling van deze aanslag, is de uitzondering van toepassing. Dit leidt er toe dat de renteperiode eindigt 19 weken na ontvangst van de aangifte; dus 19 weken na 15 juni 2013.

Artikel XXVII, onderdeel (deels) D (artikelen 30fa, 30fb, 30fd en 30fe van de Algemene wet inzake rijksbelastingen)

Artikelen 30fa en 30fd

De voorgestelde artikelen 30fa en 30fd bepalen in welke situaties er rente wordt vergoed aan belastingplichtigen voor de inkomstenbelasting en de vennootschapsbelasting wanneer een voorlopige aanslag (artikel 30fa)of een definitieve aanslag(artikel 30fd) met een terug te geven bedrag wordt vastgesteld.

Rente wordt vergoed als de belastingaanslag wordt vastgesteld na zes maanden na afloop van het belastingjaar en de Belastingdienst lang heeft gedaan over deze vaststelling. Als norm geldt hierbij 13 weken voor de vaststelling van een aanslag naar aanleiding van een aangifte en 8 weken naar aanleiding van een verzoek. Het moet dan wel gaan om belastingaanslag die is vastgesteld conform de ingediende aangifte of het ingediende verzoek tot vaststelling van de belastingaanslag. Rentevergoeding is niet aan de orde indien de vastgestelde belastingaanslag afwijkt van het ingediende verzoek of de ingediende aangifte.

Omdat bij aanslagen met een te betalen bedrag waarbij rente wordt geheven, de te heffen rente wordt berekend tot op de dag voorafgaande aan die dag waarop de belastingaanslag ingevolge artikel 9 van de Invorderingswet 1990 invorderbaar is - dat is dus tot zes weken na de dagtekening van de aanslag -, wordt de te vergoeden rente berekend tot zes weken na de dagtekening van de teruggaafbeschikking.

Als aanvullende voorwaarde geldt ook in artikel 30fa dat een verzoek om een voorlopige aanslag vast te stellen, moet zijn ingediend op de voorgeschreven wijze, dat wil zeggen met gebruikmaking van de daartoe door de inspecteur beschikbaar gestelde verzoekformulieren.

Voorbeeld 4: over het belastingjaar 2012 wordt op 15 maart 2013 aangifte IB gedaan. De Belastingdienst legt vervolgens op 15 augustus 2013 een voorlopige aanslag op met een terug te geven bedrag van € 600 overeenkomstig de ingediende aangifte. Er wordt rente vergoed omdat de aanslag een dagtekening heeft na 30 juni 2013 en de Belastingdienst meer dan drie maanden nodig heeft gehad voor het opleggen van de voorlopige aanslag. Er wordt rente vergoed over de periode 1 juli 2013 tot zes weken na 15 augustus 2011.

Artikel 30fb

In dit artikel is geregeld in welke gevallen er belastingrente wordt vergoed of in rekening wordt gebracht wanneer er sprake is van een herziening van een voorlopige aanslag inkomstenbelasting of vennootschapsbelasting. Het instrument van herziening bestaat voor de inkomstenbelasting sinds 2010 (zie artikel 9.5 van de Wet IB 2001) en wordt bij het wetsvoorstel Overige fiscale maatregelen 2012 ook voor de vennootschapsbelasting ingevoerd met ingang van het belastingjaar 2012.

00018

In artikel 30fb zijn de verschillende situaties die zich bij een herziening kunnen voordoen, uitgeschreven.

In het eerste lid gaat het om de situatie waarin een positieve voorlopige aanslag met een te betalen bedrag hoger wordt, dus nog positiever. Over het verschil tussen deze twee positieve bedragen wordt belastingrente in rekening gebracht vanaf 1 juli volgend op het belastingjaar tot zes weken na de dagtekening van de voorlopige aanslag waarin de resultaten van de herziening zijn opgenomen. Ook hier geldt de beperking van de renteperiode ingeval de inspecteur traag is geweest met het vaststellen van de herziening (vergelijk artikel 30f, derde lid).

Het tweede lid bepaalt dat indien een positieve voorlopige aanslag met een te betalen bedrag aan belasting lager wordt, dus minder positief, ter zake van de vermindering rente wordt vergoed ingeval de inspecteur traag is geweest in het vaststellen van de herziening naar aanleiding van een verzoek of een aangifte. Mocht in de eerdere voorlopige aanslag belastingrente zijn begrepen, wordt een evenredig deel van deze rente teruggegeven. Rente wordt niet vergoed als de inspecteur afwijkt van het verzoek en niet overeenkomstig het verzoek de voorlopige aanslag herziet.

In het derde lid wordt beschreven hoe de renteberekening plaatsvindt indien een voorlopige aanslag met een te betalen bedrag aan belasting wijzigt in een voorlopige aanslag met een terug te ontvangen bedrag aan belasting. De voorlopige aanslag gaat dus "door de nul". Zo in de eerdere voorlopige aanslag belastingrente is begrepen, wordt deze teruggegeven. Over het verschil in belasting, dus de teruggaaf aan belasting, wordt geen belastingrente vergoed, tenzij wordt voldaan aan de voorwaarden uit artikel 30fa, eerste lid, van de AWR: de inspecteur is "te traag geweest" met de vaststelling van de herziening overeenkomstig het door de belastingplichtige ingediende verzoek.

Het vierde lid ziet op voorlopige aanslagen die voorheen negatief waren (dus met een terug te geven bedrag aan belasting) en die na herziening positief worden en dus voor het verschil leiden tot een te betalen bedrag. Met betrekking tot het verschil tussen het negatieve bedrag en het positieve bedrag na herziening wordt belastingrente in rekening gebracht ingeval de herziening wordt vastgesteld na zes maanden na afloop van het belastingjaar. Stel de voorlopige aanslag was aanvankelijk 100 negatief en is na herziening 200 positief, dan leidt de herziening tot een te betalen bedrag van 300; over deze 300 wordt dan de te heffen belastingrente berekend vanaf zes maanden na afloop van het belastingjaar (ongeacht wanneer de eerdere voorlopige aanslag is vastgesteld). Ook hier geldt dat de renteperiode – die aanvangt zes maanden na afloop van het belastingjaar - wordt beperkt indien de inspecteur 'te traag is geweest' met de vaststelling van de herziening.

Het vijfde lid heeft betrekking op de herziening van een voorlopige aanslag die negatief is in een voorlopige aanslag die minder negatief is. Met betrekking tot het verschil tussen de negatieve bedragen wordt belastingrente in rekening gebracht ingeval de herziening wordt vastgesteld na zes maanden na afloop van het belastingjaar. Stel de voorlopige aanslag was aanvankelijk 100 negatief en is na herziening 25 negatief, dan leidt de herziening tot een te betalen bedrag van 75; over deze 75 wordt dan de te heffen belastingrente berekend vanaf zes maanden na afloop van het belastingjaar (ongeacht wanneer de eerdere voorlopige aanslag is vastgesteld). Ook hier geldt dat de renteperiode – die aanvangt zes maanden na afloop van het

00018

belastingjaar - wordt beperkt indien de inspecteur 'te traag is geweest' met de vaststelling van de herziening.

In het zesde lid gaat het om een negatieve voorlopige aanslag die door middel van een herziening nog negatiever wordt. De belastingplichtige krijgt in deze situatie dus een belastingteruggaaf. In dit geval wordt belastingrente vergoed als wordt voldaan aan de situatie in artikel 30fa, eerste lid: de herziening wordt naar aanleiding van een verzoek of aangifte vastgesteld na zes maanden na afloop van het belastingjaar en de inspecteur is "traag geweest" met de vaststelling van de herziening.

Het zevende lid regelt dat bij een herziening van een positieve voorlopige aanslag tot een voorlopige aanslag met een minder positief bedrag of een negatief bedrag er geen rente zal worden vergoed als de herziening het gevolg is van een bezwaar- of beroepsprocedure. In deze situaties wordt gerekende rente wel evenredig verminderd.

Artikel 30fe

In dit artikel is geregeld dat bij een vermindering van een aanslag of navorderingsaanslag naar aanleiding van een bezwaarschrift of een gerechtelijke procedure er geen rente wordt vergoed. Mocht eerder belastingrente in rekening zijn gebracht, dan wordt die rente wel gecorrigeerd. Aan de hand van het volgende voorbeeld wordt dit toegelicht (onderdelen e en f van het voorbeeld).

> *Uitgebreid voorbeeld - Belastingplichtige X voor de inkomstenbelasting - betreft belastingjaar 2012.*
>
> a. Voorlopige aanslag 29 februari 2012 (hierna VA 1): te betalen belasting € 100 000.
> *Uitwerking*: geen belastingrente omdat VA1 is opgelegd vóór 1 juli 2013 (artikel 30f, eerste lid).
>
> b. Op 1 februari 2013 vraagt X uitstel voor de inlevering aangifte 2012 tot 1 oktober 2013. Bij dit uitstel geeft hij een berekende schatting van zijn inkomen in 2012. Deze schatting leidt tot een belastingschuld van € 115 000. Inspecteur verleent uitstel tot 1 oktober 2013 en legt op 1 mei 2013 een herziening voorlopige aanslag op (VA 2) met een te betalen bedrag van € 15 000.
> *Uitwerking*: geen belastingrente omdat VA2 is opgelegd vóór 1 juli 2013 (artikel 30f, eerste lid).
>
> c. Op 20 september 2013 doet X aangifte. Volgens deze aangifte is de belastingschuld over 2012 € 120 000. Na aftrek van VA1 en VA2 resteert een te betalen bedrag van € 5000. Op 1 november legt de inspecteur naar aanleiding van deze aangifte een herziene voorlopige aanslag op (VA3) met een te betalen bedrag van € 5000.
> *Uitwerking*: belastingrente over € 5000 met als renteperiode 1 juli 2013 tot en met 1 november plus zes weken (betalingstermijn) = 13 december 2013 (artikel 30fb, eerste lid).
>
> d. Op 1 juni 2014 legt de inspecteur de definitieve aanslag over 2012 op. Hij heeft een correctie aangebracht, met als gevolg dat de belastingschuld over 2012 uiteindelijk € 150 000 bedraagt. Na aftrek van de voorlopige aanslagen luidt het te betalen bedrag derhalve € 30 000.
> *Uitwerking*: belastingrente over € 30 000 met als renteperiode 1 juli 2013 tot en met 1 juni 2014 plus zes weken = 13 juli 2014 (artikel 30fc, tweede lid).

00018

e. Op 1 juli 2014 maakt X bezwaar tegen de correctie. De ontvanger verleent uitstel van betaling. De inspecteur komt bij uitspraak op bezwaar van 1 november 2014 gedeeltelijk tegemoet aan het bezwaar. Hij verlaagt de aanslag met € 20 000.
Uitwerking: De aanslag wordt verminderd naar aanleiding van het bezwaar. Een evenredig deel van de eerder in rekening gebrachte belastingrente wordt verminderd (artikel 30fe, eerste lid, in verbinding met 30fb, tweede lid: de eerder in rekening gebrachte belastingrente wordt verminderd met 20/30 deel). Er wordt geen belastingrente vergoed. Omdat de aanslag nog openstaat en de 20 000 hierop wordt afgeboekt, zal de ontvanger over dit bedrag geen invorderingsrente berekenen, dit is zo bepaald in artikel 28, eerste lid, laatste gedeelte, van de Invorderingswet 1990.

f. Op 1 december 2014 gaat X in beroep bij de Rechtbank. Hij vraagt de ontvanger om uitstel van betaling. Bij uitspraak van 1 mei 2015 beslist de rechter dat de aanslag nog moet worden verminderd met € 7000.
Uitwerking: De aanslag wordt verminderd naar aanleiding van de uitspraak van de rechter. Een evenredig deel van de eerder in rekening gebrachte belastingrente wordt verminderd (artikel 30fe, eerste lid, in verbinding met 30fb, tweede lid: de eerder in rekening gebrachte belastingrente wordt verminderd met 7/30 deel). Er wordt geen belastingrente vergoed. Ingevolge artikel 28, eerste lid, van de Invorderingswet 1990 wordt voor het 7/30 deel geen invorderingsrente in rekening gebracht.

g. Navordering - Op 1 juni 2016 wordt 25 000 euro nagevorderd (dagtekening navorderingsaanslag 1 juni).
Uitwerking: belastingrente over € 25 000 met als renteperiode 1 juli 2013 tot en met 12 juli 2016 (artikel 30fc, tweede lid, is van toepassing).

Artikel XXVII, onderdeel E (artikel 30g van de Algemene wet inzake rijksbelastingen)

In artikel 30g van de AWR is bepaald wanneer er rente in rekening wordt gebracht bij de erfbelasting. Dit artikel toont veel overeenkomsten met de huidige heffingsrentebepalingen voor de erfbelasting. In het tweede lid is het tijdvak waarover de belastingrente wordt berekend opgenomen. Voorgesteld wordt dit voortaan in alle situaties te laten eindigen op de dag voorafgaand aan de dag waarop de aanslag invorderbaar is ingevolge artikel 9 van de Invorderingswet.

In het derde lid is tevens voorzien in de maximale periode waarover belastingrente in rekening kan worden gebracht na het ontvangst van een verzoek of de aangifte als de belastingaanslag overeenkomstig dit verzoek of deze aangifte wordt vastgesteld.

In het vierde lid is geregeld dat de ter zake van een belastingaanslag gerekende belastingrente evenredig wordt verminderd indien deze aanslag als gevolg van een bezwaar- of beroepsprocedure wordt verminderd of vernietigd. Dit geldt ook als er sprake is van een belastingaanslag die ambtshalve wordt verminderd.

Bij de erfbelasting wordt er nimmer rente vergoed.

Artikel XXVII, onderdeel F (artikel 30h van de Algemene wet inzake rijksbelastingen)

Voor de belastingen, opgesomd in artikel 30h, eerste lid, van de AWR verandert er voor het in rekening brengen van belastingrente weinig in vergelijking tot de huidige situatie wanneer er

00018

heffingsrente in rekening wordt gebracht. Het tijdvak waarover de rente wordt berekend, loopt van de dag volgend op het kalender- of boekjaar waarop de nageheven belasting betrekking heeft en eindigt op de dag voorafgaande aan die waarop de naheffingsaanslag ingevolge artikel 9 van de Invorderingswet 1990 invorderbaar is.

De grondslag voor de berekening van de belastingrente is de nageheven belasting. In het derde lid wordt bepaald dat indien de naheffingsaanslag het gevolg is van een vrijwillige verbetering van een aangifte die binnen drie maanden na het einde van het kalender- of boekjaar is gedaan, er geen belastingrente in rekening wordt gebracht. Wordt de belasting te laat betaald, maar voordat er een naheffingsaanslag wordt vastgesteld, dan wordt er belastingrente in rekening gebracht overeenkomstig het eerste en tweede lid van dit artikel met als grondslag de te laat betaalde belasting. Bij te late betaling wordt geen belastingrente in rekening gebracht als de te late betaling plaatsvindt binnen drie maanden na afloop van het boek- of kalenderjaar waarop de te laat betaalde belasting betrekking heeft.

Het vijfde lid bepaalt dat de ter zake van een naheffingsaanslag gerekende belastingrente evenredig wordt verminderd indien deze aanslag als gevolg van een bezwaar- of beroepsprocedure wordt verminderd of vernietigd. Dit geldt ook als er sprake is van een naheffingsaanslag die ambtshalve wordt verminderd.

Artikel XXVII, onderdeel G (artikelen 30ha en 30hb van de Algemene wet inzake rijksbelastingen)

Artikel 30ha

In artikel 30ha van de AWR wordt geregeld wanneer belastingrente wordt vergoed bij de in artikel 30h van de AWR opgesomde belastingen. Het eerste lid bepaalt dat belastingrente wordt vergoed als een teruggaafbeschikking niet binnen acht weken na ontvangst van een verzoek om een teruggaafbeschikking is vastgesteld. Het tijdvak waarover de belastingrente wordt berekend, vangt aan acht weken na ontvangst van het verzoek en eindigt veertien dagen na de dagtekening van de teruggaafbeschikking. Er geldt echter – net als in de huidige heffingsrenteregeling- een drempelperiode van 3 maanden als gevolg waarvan de renteperiode niet eerder aanvangt dan op 1 april na afloop van het kalenderjaar. De renteperiode eindigt veertien dagen na de dagtekening van de teruggaafbeschikking. Deze termijn van veertien dagen is het spiegelbeeld van de betalingstermijn zoals die op grond van artikel 9 van de Invorderingswet 1990 geldt voor een naheffingsaanslag. Het voorgaande is ook van toepassing op de renteperiode die geldt voor de situaties van het tweede en derde lid.

Artikel 30ha, tweede lid, regelt dat er ook belastingrente wordt vergoed als er recht ontstaat op een teruggaaf die verband houdt met een eerder door de inspecteur ingenomen standpunt over de hoogte van de verschuldigde belasting. Het betreft hier uitsluitend situaties waarin de belanghebbende het niet eens is met de hoogte van de aangifte- en afdrachtverplichting die het gevolg is van het standpunt van de inspecteur en daarom bezwaar maakt tegen de eigen aangifte. Het tijdvak loopt in deze situatie van de dag na de voldoening of afdracht van de belasting tot veertien dagen na de dagtekening van de teruggaafbeschikking.

Ook als er sprake is van een afwijzende beschikking op een verzoek om een teruggaaf die later wordt vervangen door een teruggaafbeschikking, wordt belastingrente vergoed, zo bepaalt

00018

het derde lid van artikel 30ha van de AWR. De belastingrente wordt berekend over het tijdvak dat aanvangt acht weken na de ontvangst van het verzoek om de teruggaaf en eindigt veertien dagen na de dagtekening van de teruggaafbeschikking.

Artikel 30hb

Voor de hoogte van het percentage van de belastingrente wordt aangesloten bij de wettelijke rente voor niet-handelstransacties. Dit percentage wordt ingevolge artikel 6:120, derde lid, van het Burgerlijk Wetboek bepaald bij Algemene Maatregel van Bestuur.[7]

Aanpassing van het percentage van de wettelijke rente geschiedt, voor zover nodig, halfjaarlijks per 1 januari en per 1 juli door bij de herfinancieringsrente (peildatum ultimo oktober respectievelijk ultimo april) van de Europese Centrale Bank 2,25 procentpunt op te tellen. Om al te grote veranderingen te vermijden wordt een verlaging of verhoging beperkt tot maximaal 2 procentpunten. Er vindt een afronding plaats van halven of meer naar boven en overigen naar beneden.

Artikel XXVIII

Artikel XXVIII, onderdelen A, B en C (artikelen 2, 22 en 25 van de Invorderingswet 1990)

De wijzigingen van de artikelen 2, 22 en 25 van de Invorderingswet 1990 houden verband met de vervanging van de regeling van de heffingsrente door die van de belastingrente. Deze vervanging is toegelicht bij de wijziging van artikel 30f van de AWR (artikel XXVII, onderdeel C).

Artikel XXVIII, onderdeel E (artikel 28 van de Invorderingswet 1990)

Artikel 28 van de Invorderingswet 1990 ziet op het in rekening brengen van invorderingsrente aan belastingschuldigen. Het eerste lid bepaalt dat bij overschrijding van de enige of laatste betalingstermijn van de belastingaanslag invorderingsrente in rekening wordt gebracht over het op de belastingaanslag openstaande bedrag. Wordt er met de belastingaanslag een belastingaanslag verrekend die betrekking heeft op dezelfde belasting en hetzelfde tijdvak, dan wordt er ter zake van deze verrekening geen invorderingsrente in rekening gebracht.

Het tijdvak waarover de invorderingsrente enkelvoudig wordt berekend vangt aan op de dag na de dag waarop de belastingaanslag invorderbaar is volgens artikel 9 van de Invorderingwet en eindigt op de dag voorafgaand aan die van de betaling. Is er sprake van versnelde invordering, zoals bedoeld in artikel 10 van de Invorderingswet, dan wordt geen rekening gehouden met deze versnelde invordering en blijft het tijdvak voor de renteberekening zoals opgenomen in de eerste volzin van het tweede lid.

Is er aan de belastingschuldige uitstel van betaling verleend krachtens de in het derde lid opgesomde leden van artikel 25 of op grond van artikel 224 van het Communautair Douanewetboek, dan wordt geen invorderingsrente in rekening gebracht over de periode waarvoor dit uitstel is verleend. Wordt het door de ontvanger verleende uitstel beëindigd, of vindt betaling

[7] Koninklijk Besluit van 18 januari 1971, Stb. 27, laatstelijk gewijzigd bij Koninklijke besluit van 23 juni 2011, Stb. 317.

00018

niet plaats binnen de termijn waarvoor uitstel van betaling is verleend, dan wordt in afwijking van het derde lid wel invorderingsrente in rekening gebracht. Het tijdvak waarover in deze gevallen invorderingsrente in rekening wordt gebracht, wordt bepaald bij Algemene Maatregel van Bestuur.

Artikel XXVIII, onderdeel F (artikelen 28a en 28b van de Invorderingswet 1990)

Artikel 28a

Het vergoeden van invorderingsrente is geregeld in artikel 28a van de Invorderingswet 1990. Het eerste lid bepaalt dat indien de ontvanger een uit te betalen bedrag niet binnen zes weken na de dagtekening van de daartoe strekkende belastingaanslag of beschikking, uitbetaald aan de belastingplichtige, er invorderingsrente wordt vergoed.

Het tijdvak waarover de invorderingsrente enkelvoudig wordt berekend vangt aan op de dag na de dagtekening van de tot uitbetaling strekkende belastingaanslag of beschikking en eindigt op de dag voorafgaand aan die van de betaling. Is er reeds belastingrente vergoed over een gedeelte van deze periode, dan wordt over deze dagen geen invorderingsrente vergoed, zo is ook geregeld in de tweede volzin.

Indien het aan de belastingplichtige is te wijten dat de uitbetaling niet op tijd heeft plaatsgevonden, deze heeft bijvoorbeeld een verkeerd rekeningnummer doorgegeven, dan wordt er geen invorderingsrente vergoed.

Het vierde lid bepaalt dat er geen invorderingsrente wordt vergoed als er sprake is van een voorlopige (conserverende) aanslag inkomstenbelasting of vennootschapsbelasting waarvan het aanslagbiljet een dagtekening heeft die ligt in het jaar waarover deze is vastgesteld.
In het vijfde lid is een afwijkende termijn van 13 weken opgenomen wanneer het de terugbetaling betreft van rechten bij invoer zoals bedoeld in Titel VII, Hoofdstuk 5, van het Communautair Douanewetboek.

Artikel 28b

Het eerste lid van artikel 28b van de Invorderingswet 1990 ziet op de situatie waarin een belastingaanslag wordt herzien of verminderd terwijl eerder een verzoek om uitstel van betaling van deze aanslag door de Belastingdienst is afgewezen. Heeft de belastingschuldige een verzoek om uitstel van betaling gedaan met betrekking tot het door hem bestreden bedrag en is dit verzoek om uitstel door de ontvanger bij beschikking afgewezen, dan wordt er invorderingsrente vergoed over het terug te geven bedrag.

Het tijdvak waarover de invorderingsrente wordt vergoed, is opgenomen in het tweede lid. Het tijdvak vangt aan op de dag na de dag waarop de belastingaanslag ingevolge artikel 9 van de Invorderingswet invorderbaar is en eindigt zes weken na de dagtekening van de vermindering of de herziening.

Artikel XXVIII, onderdeel G (artikel 29 van de Invorderingswet 1990)

Artikel 29 van de Invorderingswet 1990 regelt de hoogte van de invorderingsrente. Het niveau van de invorderingsrente is gelijk aan dat van de belastingrente. De hoogte van de belastingrente is toegelicht in artikel XXVII, onderdeel G (toelichting op artikel 30hb van de AWR).

00018

Artikel XXIX

Artikel XXIX, onderdelen A en B (artikelen 27 en 30 van de Algemene wet inkomensafhankelijke regelingen)

De wijzigingen van de artikelen 27 en 30 van de Wet Algemene wet inkomensafhankelijke regelingen houden verband met de vervanging van de regeling van de heffingsrente door die van de belastingrente. Deze vervanging is toegelicht bij de wijziging van artikel 30f van de AWR (artikel XXVII, onderdeel C).

Artikel XXX

Artikel XXX (artikelen 73, 80, 100 en 101 van de Mijnbouwwet)

De wijzigingen van de artikelen 73, 80, 100 en 101 van de Mijnbouwwet houden verband met de vervanging van de regeling van de heffingsrente door die van de belastingrente en de wijzigingen van de regeling van de invorderingsrente. De vervanging van de regeling heffingsrente door de regeling belastingrente is toegelicht bij de wijziging van artikel 30f van de AWR. De wijzigingen in de regeling invorderingsrente zijn toegelicht bij de wijzigingen van de artikelen 28 en 29 van de Invorderingswet 1990 (artikel XXVIII, onderdelen E en G).

Artikel XXXI

Artikel XXXI (artikel 7 van de Natuurschoonwet 1928)

De wijziging van artikel 7 van de Natuurschoonwet 1928 houdt verband met de vervanging van de regeling van de heffingsrente door die van de belastingrente. Deze vervanging is toegelicht bij de wijziging van artikel 30f van de AWR (artikel XXVII, onderdeel C).

Artikel XXXII

Artikel XV (artikel 50 van de Zorgverzekeringswet)

Het onderhavige artikel betreft een wijziging van artikel 50 van de Zorgverzekeringswet zoals dat artikel na inwerkingtreding van de Wet uniformering loonbegrip vorm krijgt. De wijziging houdt verband met de vervanging van de regeling heffingsrente door die van de belastingrente, welke is toegelicht bij de wijziging van artikel 30f van de AWR (artikel XXVII, onderdeel C).

00018

Artikel XXXIII

Artikel XXXIII (overgangsrecht vervanging heffingsrente door belastingrente)

In dit artikel is overgangsrecht opgenomen ter zake van de vervanging van heffingsrente door belastingrente. Zo blijft bijvoorbeeld voor een aanslag inkomstenbelasting die wordt vastgesteld in 2013 en die betrekking heeft op het kalenderjaar 2011, het regime ter zake van de heffingsrente zoals dat is verwoord tot 1 januari 2013, van toepassing. Met betrekking tot aanslagen inkomstenbelasting 2012 of later geldt het regime van de belastingrente.

Betreft het een aanslag vennootschapsbelasting over een boekjaar dat is aangevangen vóór 1 januari 2012, dan blijft voor die aanslag het regime van de heffingsrente gelden. Voor boekjaren die aanvangen 2012 of later, geldt geen overgangsrecht en geldt derhalve het regime van de belastingrente.

Voor de invorderingsrente geldt het percentage van de wettelijke rente vanaf 2013 ook voor belastingaanslagen van jaren vóór 2012, met dien verstande dat de wettelijke rente wordt berekend vanaf 1 januari 2013, en dat voor de renteperiode daarvoor het rentepercentage van toepassing is dat bij ministeriële regeling is vastgesteld.

Artikel XXXIV

Artikel XXXIV, onderdelen A en B (artikelen III en XXX van de wet uniformering loonbegrip)

De bepalingen in artikel III, onderdeel J, onder 4, artikel XXX, onderdeel F, onder 4 en artikel XXX, onderdeel I, onder 4, van de Wet uniformering loonbegrip zijn wijzigingsbepalingen van artikelen die ingevolge het onderhavige wetsvoorstel worden gewijzigd, te weten artikel 8.11, derde lid, en 10.7, zesde lid, van de Wet IB 2001 en artikel 22a, derde lid, van de Wet LB 1964. Ten behoeve van een goed verloop van de wijzigingsbepalingen van de Wet uniformering loonbegrip, zijn de wijzigingsbepalingen in de Wet uniformering loonbegrip aangepast. De wijzigingen zijn slechts van technische aard.

Artikel XXXV

Artikel XXXV (inwerkingtreding)

Het wetsvoorstel treedt ingevolge het eerste lid van artikel XXXV in werking met ingang van 1 januari 2012.

Het eerste lid, onderdelen a, b en c, regelt dat de in die onderdelen genoemde wijzigingen eerst worden toegepast nadat de inflatiecorrectie van artikel 10.1 van de Wet IB 2001, onderscheidenlijk de artikelen 20a, tweede lid, en 20b, tweede lid, van de Wet LB 1964 en artikel 22d van de Wet LB 1964, voor het kalenderjaar 2012 toepassing heeft gevonden.

00018

Ingevolge het eerste lid, onderdelen d en e, krijgen de in artikel IX, onderdelen L, onder 3, M, onder 3, en Q, opgenomen bepalingen met betrekking tot overnameschulden geen materieel terugwerkende kracht.

Ingevolge het eerste lid, onderdeel f, vinden de in artikel IX opgenomen wijzigingen met betrekking tot de vennootschapsbelasting, voor het eerst toepassing met betrekking tot boekjaren die aanvangen op of na 1 januari 2012. In dit kader wordt nog gewezen op het specifieke overgangsrecht op de in artikel IX, onderdeel E, opgenomen wijziging van artikel 12 van de Wet Vpb 1969 (zie artikel XI).

Ingevolge het tweede lid werkt artikel XV terug tot en met 15 juni 2011, zijnde de datum waarop vooruitlopend op wetgeving het tarief voor woningen in de overdrachtsbelasting bij beleidsbesluit is verlaagd naar 2 procent.

De intrekking van het Eurovignet en de bijbehorende dekking daarvan in de motorrijtuigenbelasting (artikelen XIX en XX) treden ingevolge het derde lid in werking op een bij koninklijk besluit te bepalen tijdstip. De beoogde inwerkingtredingsdatum is 1 januari 2013, de inwerkingtreding op een bij koninklijk besluit te bepalen tijdstip is echter noodzakelijk om flexibiliteit te kunnen betrachten. De belasting wordt immers geheven op basis van een verdrag met meerdere landen en de uitvoering van de heffing is gedeeltelijk in handen van een externe serviceprovider waarmee een gecompliceerd contract is gesloten. Dit maakt het feitelijke tijdstip van de inwerkingtreding onzeker.

De in artikel XXXII opgenomen wijziging van artikel 50 van de Zorgverzekeringswet treedt in werking op een bij koninklijk besluit te bepalen tijdstip. Dit houdt verband met het feit dat de wijziging van genoemd artikel 50 betrekking heeft op de tekst van dit artikel zoals dit vorm krijgt in de Wet uniformering loonbegrip die ook op een bij koninklijk besluit te bepalen tijdstip in werking treedt.

De Minister van Financiën,

10.1.d

10.1.d

De Staatssecretaris van Financiën,

10.1.d