De Fiscale agenda

Naar een eenvoudiger, meer solide en fraudebestendig belastingstelsel

Hoofdstuk 1. Samenvatting

In een snel veranderende wereld hangen werkgelegenheid en welvaart meer dan ooit af van de concurrentiekracht van Nederland. Nederland heeft met internationale concerns, een gunstige ligging en vestigingsklimaat en een goed opgeleide beroepsbevolking een goede uitgangspositie. Het kabinet wil deze goede positie van Nederland verzekeren, uitbreiden en versterken. Met een actiever Nederland verbetert de concurrentiekracht. Burgers en bedrijven moeten worden uitgedaagd om het beste uit zichzelf te halen. Werken en ondernemen moet daarvoor lonender worden. Daarbij past een slanke overheid. Een overheid die zich vooral beperkt tot het zo goed mogelijk uitvoeren van de essentiële overheidstaken. Met een slanke overheid verdwijnt bureaucratie en wordt het huishoudboekje evenwichtiger.

In deze Fiscale agenda worden deze uitgangspunten van het kabinet doorvertaald naar het Nederlandse belastingstelsel. Met het huidige belastingstelsel wordt de burger te veel aan de hand meegenomen. Het kabinet wil af van de idee dat het fiscale instrument de oplossing is voor alles. Door het belastingstelsel juist 'lean en mean' te houden, krijgen burgers en bedrijven maximaal de ruimte om zichzelf te ontplooien. En daarmee de Nederlandse economie sterk te maken.

In de Fiscale agenda wordt een beleidsvisie geformuleerd op het Nederlandse belastingstelsel. Deze visie steunt op drie uitgangspunten: eenvoud, soliditeit en fraudebestendigheid. Deze uitgangspunten vergroten de bijdrage van het belastingstelsel aan de concurrentiekracht van Nederland. De beleidsvisie wordt vervolgens uitgewerkt in vijf verschillende onderdelen, te weten:

1. **Verschuiving van directe naar indirecte belastingen**
   Het kabinet wil met de Kamer de discussie aangaan over de mogelijkheden om de belasting op arbeid te verlagen en de belasting op consumptie te verhogen. Er bestaat internationale consensus over de voordelen van zo'n stap. Het recent gesloten Europact, het IMF en de Studiecommissie belastingstelsel roepen tot een lastenschuif op. De tarieven in de inkomstenbelasting zouden kunnen worden verlaagd via een hogere BTW. Met een hogere BTW-opbrengst kan verder het aantal rijksbelastingen worden verlaagd van 22 naar 16. Kleine belastingen, zoals de verpakkingenbelasting, kunnen dan worden afgeschaft. Voor een BTW-verhoging zijn verschillende opties mogelijk. Het kabinet zou deze kabinetsperiode een eerste betekenisvolle stap willen zetten in de schuif van belasting op arbeid naar consumptie via een beperkte verhoging van het verlaagde BTW-tarief. Op de langere termijn kan aan een uniform BTW-tarief worden gedacht. Dit is een efficiënte optie maar heeft ook verschillende nadelige effecten. Indien de Kamer een schuif van belasting op arbeid naar consumptie aantrekkelijk vindt, wil het kabinet deze effecten nader onderzoeken. Ten slotte streeft het kabinet naar minder grondslagversmallers in de inkomstenbelasting. Dit zorgt voor de nodige vereenvoudiging en lagere tarieven.

2. **Vennootschapsbelasting**
   Er komt rust en duidelijkheid binnen de vennootschapsbelasting. De jarenlange discussie over de mogelijke uitholling van de grondslag sluit het kabinet af door twee onevenwichtigheden aan te pakken: de overnameholding en de verliesimport bij vaste inrichtingen. De opbrengst hiervan wil het kabinet naar werkgevers terugsluizen. Het Vpb-tarief kan richting 24%. Het kabinet zal de voorzitter van het topteam Hoofdkantoren vragen om, in overleg met de voorzitters van de andere topteams, een opinie te formuleren met betrekking tot de fiscale behandeling van deelnemingsrente.

3. **IB-ondernemers**
   Het kabinet wil de ondernemersfaciliteiten meer richten op groeiende ondernemers. Als eindbeeld biedt een winstbox met één of twee tarieven een aantrekkelijk perspectief. Een winstbox maakt de ondernemersfaciliteiten doelmatiger, eenvoudiger en transparanter, maar vraagt tegelijkertijd om een nadere uitwerking. Om die reden zal het kabinet een verkenning uitvoeren naar de mogelijkheden van een winstbox. Als eerste stap zal het kabinet de zelfstandigenaftrek omzetten in een vaste basisaftrek. Daarboven blijft de winstafhankelijke

vrijstelling gelden.

4. **Loonsomheffing**
   Een loonsomheffing kan de administratieve lasten en uitvoeringskosten flink verlagen. Het kabinet zal via een verkenning in kaart brengen welke stappen richting een loonsomheffing zijn te zetten.

5. **Verkeer tussen Belastingdienst en belastingplichtigen**
   Het kabinet ziet veel mogelijkheden voor een verdergaande vereenvoudiging van de communicatie tussen de Belastingdienst en belastingplichtigen. Hierbij zal optimaal worden gebruik gemaakt van digitale hulpmiddelen, zoals een persoonlijke internetpagina. Aanpassing van het formele belastingrecht ondersteunt deze ontwikkeling. Tegelijkertijd moet ervoor worden gewaakt dat de dienstverlening van de Belastingdienst niet wordt misbruikt. Het kabinet zal dan ook maatregelen nemen die de mogelijkheden tot belasting- en toeslagenfraude verminderen. Geconstateerde fraude zal stevig worden aangepakt.

Het kabinet beseft dat het realiseren van de beleidsvisie een langere termijn beslaat dan een kabinetsperiode. De Fiscale agenda bevat dan ook geen blauwdruk voor een nieuw belastingstelsel. In deze kabinetsperiode kunnen echter wel belangrijke stappen worden gezet. De Fiscale agenda schetst een aantal concrete maatregelen die de komende jaren in wetgeving worden omgezet. Daarnaast worden richtinggevende varianten geschetst die vragen om een nadere uitwerking en discussie. De Fiscale agenda geeft tevens invulling aan het verzoek van de Kamer tijdens de behandeling van het Belastingplan 2011 om te komen met een visie op het Nederlandse belastingstelsel. Het kabinet wil dan ook aan de hand van de Fiscale agenda met het parlement van gedachten wisselen over de toekomst van het Nederlandse belastingstelsel. Zodat duidelijk wordt waar draagvlak bestaat om wijzigingen door te voeren. De Fiscale agenda is het begin van een discussie met de Kamer en de samenleving. Tegelijkertijd gaat het denken over verdere vereenvoudigingen door. Het kabinet zal blijven zoeken naar mogelijkheden om het voor de belastingplichtige en de Belastingdienst eenvoudiger te maken. De voorstellen uit de Fiscale agenda kunnen worden samengevat in het volgende tijdschema:

2011	Tweede kwartaal	• Consultatie openbaarheid belastingprocedures • Verkenning belastingplicht overheidsbedrijven
	Derde kwartaal	• Wetsvoorstel openbaarheid belastingprocedures • Wetsvoorstellen Prinsjesdag ○ Omzetting zelfstandigenaftrek in een vaste basisaftrek ○ Herziening fiscale regelingen kinderen en stimuleren doorwerken ○ Eerste tranche wijzigingen formeel recht ▪ stroomlijnen boetebepalingen ▪ aanpassing termijnen ▪ één bankrekeningnummer ○ Toeslagen ▪ Verruimen aanvraagtermijn toeslag ▪ Vereenvoudiging regels huurtoeslag en Awir ▪ Verhogen boetebedragen ○ Vitaliteitsregeling ○ Wetsvoorstel Vennootschapsbelasting ▪ Beperking overnameholdings ▪ Objectvrijstelling vaste inrichtingen ▪ Aanpassing buitenlands AB ▪ Tariefverlaging ○ Wijziging heffings- en invorderingsrente
	Vierde kwartaal	• Verkenning loonsomheffing

2012	Eerste halfjaar	• Verkenning winstbox voor ondernemers in de inkomstenbelasting
		• Voorstellen "Verschuiving en vereenvoudiging"
		  ○ Vereenvoudigingen (onder andere grondslagverbreding en tariefverlaging in de inkomstenbelasting en afschaffen kleine belastingen)
		• Wetsvoorstel tweede tranche wijzigingen formeel recht
		  ○ vereenvoudiging verkeer met belastingplichtige gericht op invoering persoonlijk domein

Hoofdstuk 2. Naar een eenvoudiger, meer solide en fraudebestendig belastingstelsel

2.0. Inleiding

Het belangrijkste doel van belastingheffing is het financieren van overheidsuitgaven. Dat was zo en dat blijft zo. Door alle nagestreefde nevendoelen, zoals herverdelen, stimuleren van gewenste ontwikkelingen, ontmoedigen van ongewenst gedrag en vergroening, kan een andere indruk zijn ontstaan. Deze nevendoelen zijn op zichzelf nastrevenswaardig. Het opeenstapelen van steeds weer nieuwe belastingsoorten, uitzonderingen en aftrekposten heeft echter tot een stelsel geleid dat nog door weinig mensen volledig wordt begrepen. Het vereist bovendien een uitvoeringsapparaat dat de capaciteit heeft om dat allemaal uit te voeren. En het geeft mogelijkheden voor fraude. Dit kabinet vraagt zich daarom af of het instrumentalisme in het belastingstelsel niet te ver is doorgeschoten.

Het kabinet wil een eenvoudig, meer solide en fraudebestendig belastingstelsel. Een belastingstelsel dat begrijpelijk is. Dat de administratieve lasten voor burgers en bedrijven en de uitvoeringskosten voor de Belastingdienst beperkt houdt. Een belastingstelsel dat een solide belastingopbrengst oplevert, zonder willekeurige schommelingen. Een eerlijk belastingstelsel waarbij uitholling van de belastinggrondslag effectief kan worden bestreden. Zodat ieder zijn deel betaalt. Een eenvoudig, solide en fraudebestendig belastingstelsel zal de concurrentiekracht van Nederland verbeteren.

De Fiscale agenda bevat geen blauwdruk van een nieuw belastingstelsel. Dat is ook niet nodig. Want ondanks de hiervoor genoemde nadelen zijn er ook veel goede kanten aan het huidige stelsel. Geen sloop en nieuwbouw dus, maar modernisering. Het belastingstelsel kan op onderdelen worden verbeterd met het oog op recente en verwachte ontwikkelingen. Voor bepaalde onderwerpen worden in deze agenda concrete voorstellen gedaan. Voor andere onderwerpen worden varianten geschetst of wordt voorgesteld deze nader te gaan onderzoeken.

2.1. Eenvoud

Het huidige belastingstelsel is ingewikkeld: veel wetten en uitvoeringsregels. Zo is de pocket belastingwetten steeds dikker geworden. Telde de pocket in 2000 1.138 pagina's, in 2011 is de omvang toegenomen tot 1.796 pagina's[1]. Door het ingewikkelde stelsel kunnen veel burgers en bedrijven zelf niet meer hun aangifte doen, maar moeten daarbij worden geholpen[2]. Ingewikkeldheid leidt ook tot hoge administratieve lasten. De administratieve lasten in verband met belasting- en premieheffing[3] van bedrijven bedragen circa € 4 miljard. Dit is meer dan de helft van de administratieve lasten voor bedrijven als gevolg van regelgeving van de Rijksoverheid. Belastingheffing gaat onvermijdelijk gepaard met administratieve lasten. Het kabinet vindt echter dat de administratieve lasten substantieel omlaag moeten gaan, in 2012 ten opzichte van 2010 met 10% voor bedrijven en na 2012 een jaarlijkse reductie van 5% voor bedrijven en burgers.

> Werkgevers zijn gedwongen om bij de berekening van de af te dragen loon- en premieheffing rekening te houden met allerlei individuele kenmerken van hun werknemers. Ook moeten zij per werknemer berekeningen uitvoeren omdat er een maximum premieloon geldt of een franchise. Dit levert bijbehorende administratieve lasten op. De vraag is in hoeverre deze diensten van werkgevers in deze vorm nodig moeten blijven. Als dit soort individuele berekeningen op het niveau van de werknemer niet meer hoeft plaats te vinden, bijvoorbeeld door de invoering van een loonsomheffing, wordt er voor de werkgever een flinke administratieve lastenverlichting bereikt.

Eén van de redenen achter de toegenomen complexiteit van het belastingstelsel is fiscaal instrumentalisme. Ofwel belastingmaatregelen gericht op nevendoeleinden. Steeds vaker zijn fiscale instrumenten ingezet om bepaald gedrag te stimuleren of om problemen van een specifieke groep belastingplichtigen op te lossen. Het gevolg is een complex belastingstelsel. Zo leveren deze

[1] Voor een goed vergelijk is het hoofdstuk EG-recht bij de pocket belastingwetten 2011 niet meegeteld (was nog niet opgenomen in de pocket 2000) en is het hoofdstuk toeslagen buiten beschouwing gelaten.
[2] Volgens het rapport van de Studiecommissie belastingstelsel is maar liefst 60% van de burgers niet in staat om zelf de aangifte inkomstenbelasting te doen en besteed 90% van de bedrijven zijn belastingzaken uit, Kamerstukken II 2009/10, 32 140, nr. 4, blz. 54.
[3] Onder premieheffing wordt hierbij verstaan de premie voor de volksverzekeringen, premies werknemersverzekeringen en de inkomensafhankelijke bijdrage Zorgverzekeringswet.

fiscale instrumenten de meeste inhoudelijke vragen van burgers aan de BelastingTelefoon op[4]. De Afdeling advisering van de Raad van State heeft zich dan ook kritisch uitgelaten over fiscaal instrumentalisme[5]. Het kabinet is het met de Afdeling eens dat er terughoudend moet worden omgegaan met de inzet van fiscale instrumenten. Bij fiscale instrumenten is vaak sprake van een zogenoemde deadweight loss. Dat wil zeggen dat belastingplichtigen een voordeel krijgen voor gedrag dat ze toch al van plan waren. Ook heeft de wildgroei aan fiscale instrumenten tot gevolg dat mensen het gevoel krijgen 'in de verkeerde rij voor de kassa te staan'. Veel belastingplichtigen weten niet op welke faciliteiten zij recht hebben. Een deel van de mensen vergeet daardoor een beroep te doen op de faciliteit. Anderen begrijpen niet waarom een belastingaanslag lager uitvalt.

> Een belastingplichtige krijgt zijn voorlopige aanslag inkomstenbelasting 2011. Deze aanslag is aanzienlijk lager dan in voorgaande jaren. Hij begrijpt niet waarom. Tot een bevriende fiscalist naar zijn aanslag kijkt, en ziet dat de aanslag is verminderd met de doorwerkbonus.

Als mensen niet weten of ze recht hebben op een fiscale faciliteit, kan worden getwijfeld aan de effectiviteit van die faciliteit. Hetzelfde geldt als sprake is van een aanzienlijke deadweight loss. De inzet van fiscale faciliteiten moet daarom goed worden afgewogen. Want anders gaat dit ten koste van de schatkist zonder dat het beoogde doel wordt bereikt. Ondoelmatig besteed belastinggeld is niet uit te leggen richting de belastingbetaler. Bestaande belastingvoordelen moeten daarom tegen het licht worden gehouden.

> Voor ondernemers in de inkomstenbelasting is er in de loop der tijd een veelheid aan faciliteiten ontstaan, die bovendien ieder hun eigen voorwaarden hebben. Voorbeelden van ondernemersfaciliteiten zijn de zelfstandigenaftrek, de aftrek voor speur- en ontwikkelingswerk, de meewerkaftrek, de startersaftrek bij arbeidsongeschiktheid, de fiscale oudedagsreserve, de willekeurige afschrijving voor milieubedrijfsmiddelen respectievelijk andere bedrijfsmiddelen, de kleinschaligheidsinvesteringsaftrek, de milieu-investeringsaftrek, de energie-investeringsaftrek en de MKB-winstvrijstelling. Deze faciliteiten zijn ieder met hun eigen redenen ingevoerd. Het is de vraag of ondernemers zelf wel weten in hoeverre ze recht hebben op al deze faciliteiten. Daarnaast blijkt de zelfstandigenaftrek door een focus op kleine ondernemers doorgroei te belemmeren. Dit maakt een nadere bezinning op de ondernemersfaciliteiten wenselijk.

Een andere reden voor de toename van de complexiteit van het belastingstelsel is de hoeveelheid belastingen. In het kader van de inzet van belastingheffing voor nevendoeleinden zijn er ook steeds meer nieuwe belastingen ontstaan. Nederland kent ondertussen 22 rijksbelastingen.

> Uit een rapport van de OESO blijkt dat Nederland van alle 43 onderzochte landen het enige land is dat alle door de OESO genoemde negen hoofdvormen van heffingen heeft, die ook nog eens door de nationale belastingdienst worden uitgevoerd[6]. Op dit moment bestaan er 22 rijksbelastingen in Nederland. Namelijk de inkomstenbelasting, loonbelasting, vennootschapsbelasting, dividendbelasting, kansspelbelasting, erf- en schenkbelasting, invoerrechten, BTW, overdrachtsbelasting, assurantiebelasting, motorrijtuigenbelasting, belasting van personenauto's en motorrijwielen, belasting zware motorrijtuigen (het Eurovignet), accijnzen op minerale oliën, alcohol en tabak, verbruiksbelasting van alcoholvrije dranken, verbruiksbelasting van pruim- en snuiftabak, energiebelasting, kolenbelasting, grondwaterbelasting, belasting op leidingwater, afvalstoffenbelasting en verpakkingenbelasting. Van de 22 rijksbelastingen zijn er in de periode vanaf 1995 tot heden zeven geïntroduceerd. Al deze nieuwe rijksbelastingen hebben vergroening als nevendoelstelling. Het betreft de rijksbelastingen die zijn opgenomen in de Wet belastingen op milieugrondslag (energiebelasting, kolenbelasting, grondwaterbelasting, belasting op leidingwater, afvalstoffenbelasting en verpakkingenbelasting) en het Eurovignet (een belasting op het gebruik van snelwegen door vrachtwagens zwaarder dan 12 ton). In de genoemde periode zijn er vier rijksbelastingen afgeschaft, namelijk de vermogensbelasting, de kapitaalsbelasting, de uraniumbelasting en de vliegbelasting.

Het kabinet wil een kleinere overheid. Het ophalen van het belastinggeld moet minder geld gaan kosten. Op grond van lopende en nieuwe taakstellingen wordt tot 2015 € 395 miljoen op het

[4] Zie rapport Studiecommissie belastingstelsel, Kamerstukken II 2009/10, 32 140, nr. 4, blz. 54. De meeste vragen van burgers aan de BelastingTelefoon zien onder meer op heffingskortingen en buitengewone uitgaven.
[5] Kamerstukken II 2010/11, 32 505, nr. 4.
[6] 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.

jaarlijkse budget van de Belastingdienst bezuinigd. Dit kan gedeeltelijk door verbetering van de efficiency en versobering in de bedrijfsvoering. Andere, simpelere wetgeving levert echter een cruciale bijdrage aan dit proces. Alle wetgeving moet immers worden uitgevoerd en gehandhaafd. Tegelijkertijd wil het kabinet het niveau van de dienstverlening en handhaving intact laten en waar mogelijk verbeteren. Dit vergt dus een maximale inzet op vereenvoudiging van het belastingstelsel. Want alleen dan gaat de capaciteit van de Belastingdienst niet ten koste van de dienstverlening en kan de Belastingdienst zich optimaal inzetten op zijn kerntaak, de heffing en invordering van belastingen.

Gelet op het voorgaande staat vereenvoudiging van de belastingwetgeving hoog op de agenda bij het kabinet. Het kabinet wil naar een belastingstelsel dat begrijpelijk en consistent is en een goed evenwicht biedt tussen efficiency en rechtvaardigheid. Dat minder administratieve lasten en uitvoeringskosten oplevert en bestendig is, dus niet om de haverklap wordt aangepast. Een belastingstelsel waarbij kleine en minder effectieve belastingsoorten verdwijnen en met alleen doelmatige en effectieve fiscale instrumenten. Het geld dat aan ondoelmatige, bewerkelijke grondslagversmallers wordt besteed, kan beter worden uitgegeven aan tariefverlagingen. Daarvan profiteren alle belastingplichtigen maximaal en verbetert het Nederlandse vestigingsklimaat.

Het kabinet streeft naar vereenvoudigingen waarvan zowel burgers en bedrijven als de Belastingdienst profiteren. Deze vereenvoudigingen vergen een afweging van de doeltreffendheid van belastingmaatregelen. Staat de uitvoeringslast wel in verhouding tot de oorspronkelijke bedoeling van de maatregel? Daar waar belastingmaatregelen buitenproportioneel bewerkelijk zijn, is een heroverweging op zijn plaats. Daarnaast wil het kabinet optimaal gebruikmaken van de digitale mogelijkheden om het voor burgers en bedrijven makkelijker te maken.

Er zijn al veel vereenvoudigingsoperaties geweest. Bijvoorbeeld de Oortwetgeving, de Wet inkomstenbelasting 2001, de Fiscale vereenvoudigingswet 2010 en het wetsvoorstel Uniformering loonbegrip dat momenteel in de Tweede Kamer ligt. Daar tegenover staan vele wetswijzigingen die de behaalde vereenvoudigingswinst op andere punten weer (deels) teniet hebben gedaan. Zoals de invoering van de verpakkingenbelasting, een belasting met een relatief kleine opbrengst en relatief hoge administratieve lasten en uitvoeringskosten. Het is daarom tijd voor een nieuwe stap naar een structurele vereenvoudiging van het belastingstelsel.

2.2. Soliditeit

De overheid moet kunnen vertrouwen op een solide belastingopbrengst. Ook moet de overheid binnen bepaalde marges kunnen voorspellen hoe de inkomsten in haar huishoudboekje eruit zien. Dit zorgt voor gezonde overheidsfinanciën en een stabiel overheidsbeleid. De situatie in sommige Europese landen maakt het belang daarvan zichtbaar. Zoals uit het rapport van de Studiecommissie belastingstelsel blijkt, is vooral de BTW een zeer solide belastingsoort, met de loonheffingen als goede tweede. Deze heffingen hebben een aandeel van bijna 80% in de totale belastingopbrengst[7]. Het Nederlandse belastingstelsel is dus al behoorlijk solide. Toch zijn er nog verbeteringen mogelijk. Zo wordt het belastingstelsel robuuster door brede grondslagen en lage tarieven.

> Een voorbeeld van het meer solide maken van de belastingopbrengst is de invoering van de forfaitaire rendementsheffing in box 3. Volgens het systeem van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 werden de 'vruchten' van het vermogen (progressief) belast en niet de waardestijgingen van de vermogensbestanddelen (de bronnen). Dit leidde in toenemende mate tot financiële producten waarbij voordelen uit vermogen zoveel mogelijk werden genoten in de vorm van onbelaste vermogenswinst. De invoering van de forfaitaire rendementsheffing zette een streep door deze uitholling/versmalling van de grondslag. Daarmee werd de soliditeit van de inkomstenbelasting vergroot.

Een andere verbetering is een toename van de BTW in de belastingmix, in combinatie met een verlaging van de tarieven van de inkomstenbelasting. Deze verschuiving naar belastingheffing op consumptie maakt werken en ondernemen lonender. Dit past bij het beleid de belastingen zo min mogelijk verstorend te laten zijn voor de economie. Hierdoor verbetert bovendien de houdbaarheid van de overheidsuitgaven. Niet voor niets is onlangs in het Europact afgesproken dat lidstaten zich

[7] Bij dit percentage zijn de inkomsten uit de premies volksverzekeringen en werknemersverzekeringen meegeteld.

inzetten voor een lastenverschuiving waarmee de lasten op arbeid kunnen worden verlaagd[8]. Het IMF heeft ook recent Nederland opgeroepen om de lasten te verschuiven van arbeid naar consumptie[9].

De vennootschapsbelasting is veel minder solide dan de BTW en de loonheffingen. Eén van de oorzaken is dat bedrijven door de allocatie van vorderingen en schulden de vennootschapsbelastingdruk kunnen verminderen. Dit holt de grondslag uit. De soliditeit van de vennootschapsbelasting kan dus worden vergroot door onevenwichtigheden aan te pakken waardoor de grondslag breder wordt. Het nominaal belastingtarief kan daarmee omlaag waardoor het Nederlandse vestigingsklimaat verbetert en winstgevend ondernemen aantrekkelijker wordt.

Fiscaal instrumentalisme kan ook leiden tot een minder solide belastingstelsel. Met fiscale instrumenten wordt immers beoogd bepaald gedrag te stimuleren. Als deze instrumenten echter zeer succesvol blijken te zijn, kan de belastingopbrengst teruglopen. Ook dit is een reden om terughoudend te zijn met de inzet van fiscale instrumenten.

> In 1997 is een pc-privéregeling in het leven geroepen om ontwikkelingen als de elektronische snelweg en het telewerken te stimuleren. De werkgever kon onder bepaalde voorwaarden onbelast een pc aan de werknemer verstrekken. In 2004 had 80% van de huishoudens een computer en werd een computer beschouwd als een 'normaal' bezit. Het doel van de regeling was daarmee bereikt. Doorgaan met de pc-privéregeling zou een grote 'deadweight loss' betekenen. De regeling leverde vlak voor de afschaffing een budgettaire derving op van ruim € 200 miljoen per jaar. Daarom is de regeling in 2004 versoberd en in 2005 afgeschaft en vervangen door een regeling waarbij het zakelijk gebruik voorop staat.

Soliditeit betekent overigens niet dat de belastinginkomsten onveranderlijk moeten zijn. Dit is ook betoogd in het rapport van de Studiecommissie belastingstelsel[10]. De meeste belastingontvangsten ademen mee met de conjunctuur en vormen daardoor een automatische stabilisator. Dit betekent dat bij een economische crisis bij gelijkblijvende uitgaven weliswaar het EMU-saldo verslechtert maar de economie wordt gestabiliseerd doordat er minder belasting hoeft te worden betaald. Bij een opgaande conjunctuur verbetert het EMU-saldo bij gelijkblijvende uitgaven. De economie wordt als het ware afgeremd zodat oververhitting wordt tegengegaan. Anderzijds is het onwenselijk als de belastingopbrengst zo sterk schommelt dat deze geheel onvoorspelbaar wordt. In dat geval kan de onvoorspelbaarheid leiden tot noodzakelijke maatregelen uit hoofde van het Groei- en stabiliteitspact. Inkomsten worden onvoorspelbaar als deze gepaard gaan met schommelingen die geen enkele relatie hebben met de conjuncturele ontwikkeling. Deze onvoorspelbaarheid is beleidsmatig zeer onwenselijk vanwege de risico's voor de begroting.

2.3. Fraudebestendigheid

Bij belastingfraude wordt de fiscale wetgeving niet nageleefd met als resultaat minder of niet betalen van belasting. Belastingfraude holt het maatschappelijke draagvlak voor belastingheffing uit. Het schaadt de schatkist en daarmee andere belastingbetalers. Het kabinet wil een belastingstelsel dat eerlijk uitwerkt. Ieder moet zijn deel betalen. Het kabinet wil belastingfraude dan ook krachtig bestrijden.

Belastingfraude is vaak lastig zichtbaar en vraagt om een actieve opsporing. De afgelopen jaren zijn diverse maatregelen ter bestrijding van belastingfraude aangescherpt en verder ontwikkeld. Voorbeelden van in de afgelopen jaren getroffen maatregelen in verband met het bestrijden van fraude zijn de tijdelijke inkeerregeling voor zwart geld, de verhoging van de vergrijpboete naar 300% en het uitwisselen van fiscaal relevante informatie in internationaal verband. Deze aanpak van belastingfraude is succesvol gebleken. Zo is in 2009, het laatste jaar waarin boetevrij inkeren mogelijk was, voor ruim € 2 miljard aan buitenlands vermogen ingekeerd.

---

[8] Pact for the Euro, stronger economic policy coordination or competiveness and convergence d.d. 11 maart 2011. Daarin is het volgende vermeld: Each country will be responsible for the specific policy actions it chooses to foster employment, but the following reforms will be given particular attention: ……. tax reforms, such as lowering taxes on labour to make work pay while preserving overall tax revenues.
[9] Zie IMF (2011), The Netherlands 2011 Article IV Consultation: Prelimanary Conclusions.
[10] Kamerstukken II 2009/10, 32 140, nr. 4, blz. 14, 15, 27 en 28.

Maar we zijn er niet. Fraude zal altijd blijven bestaan en bestrijding vergen. Een groot punt van zorg is dat er steeds meer systematisch misbruik wordt gemaakt van de dienstverlening in het huidige belasting- en toeslagensysteem. Men kan zich zelfs afvragen of de dienstverlening niet te ver is doorgeslagen. Zo wordt er soms, met het oogmerk van misbruik, op basis van onjuiste gegevens een beroep gedaan op een voorschot op toeslagen of voorlopige teruggaven. Als dit wordt ontdekt, is terugvordering vaak erg moeilijk.

> Een voorbeeld van dergelijke fraude is een 'adviseur' (bereikbaar met een 06-nummer) die voor belastingplichtigen voorlopige teruggaven verzoekt met gefingeerde gegevens. Hij spreekt met hen af dat hij 'alles zal regelen'. De teruggaaf wordt gestort op de rekening van de adviseur. Hij stort daarna – meestal na aftrek van een forse commissie – het resterende bedrag op de rekening van de belastingplichtigen. Het kan om teruggaven van een paar duizend euro gaan. De Belastingdienst vordert het volledige bedrag terug bij degene namens wie de aanvraag is ingediend. Deze belastingplichtige blijkt vaak moeilijk in staat om dit bedrag te betalen. De adviseur is echter met de noorderzon vertrokken.

Het kabinet vindt dat deze 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. Het kabinet wil dan ook maatregelen treffen om deze fraude te bestrijden. Daarbij moet vooral worden gedacht aan maatregelen aan de 'voorkant' om te voorkomen dat de fraude zich überhaupt voordoet. Fraudegevoelige regelingen worden daarom aangepast.

2.4. Mogelijkheden voor een eenvoudiger, meer solide en fraudebestendig belastingstelsel

Het toekomstbeeld van een eenvoudiger en meer solide en fraudebestendig belastingstelsel is een belastingstelsel met brede grondslagen en lagere tarieven. Een belastingstelsel met minder fiscale instrumenten en belastingsoorten. Waarbij werken en ondernemen extra wordt beloond door lagere tarieven in de inkomstenbelasting, zodat burgers en bedrijven worden gestimuleerd om optimaal te presteren. Met een loonsomheffing die de werkgevers voor een groot deel ontheft van hun diensten om bij de loonheffingen rekening te houden met tal van individuele omstandigheden van de werknemer. En met een persoonlijke internetpagina voor burgers waarin alle belastingaangelegenheden en toeslagen eenvoudig en zonder formele procedures kunnen worden afgewikkeld en zij hun actuele situatie steeds kunnen inzien.

Het kabinet beseft dat het realiseren van deze toekomstvisie een langere termijn beslaat dan één kabinetsperiode. Burgers, bedrijven en de Belastingdienst hebben tijd nodig voor deze wijzigingen. Verder dienen de effecten voor de koopkracht van burgers en de lasten van bedrijven binnen redelijke marges te blijven. In het verleden waren er bij belangrijke belastingwijzigingen vaak middelen aanwezig ter voorkoming of beperking van eventuele ongewenste inkomens- en lasteneffecten. De huidige economische situatie biedt echter geen ruimte voor extra lastenverlichting.

In deze kabinetsperiode kunnen wel belangrijke (tussen)stappen worden gezet en verkenningen worden uitgevoerd. Ook deze stappen zullen niet altijd gemakkelijk zijn. Zo betekent vereenvoudiging een vergroving van het belastingstelsel, waarbij minder rekening kan worden gehouden met specifieke situaties of minder gestuurd kan worden op specifiek gedrag. Het vraagt als het ware om meer eigen verantwoordelijkheid van het individu. Zowel vereenvoudigingsmaatregelen als maatregelen ter vergroting van de soliditeit van het belastingstelsel zullen koopkrachteffecten hebben. Dit zijn consequenties die niet bij voorbaat uit de weg moeten worden gegaan. Er moet een gedegen, integrale, afweging plaatsvinden tussen het belang van een beter belastingstelsel enerzijds en de (herverdelings)effecten anderzijds. Het komt aan op het vinden van de juiste balans.

Voor de mogelijke stappen in deze kabinetsperiode is gekeken naar een palet van maatregelen. Hierbij is onder meer geput uit het rapport van de Studiecommissie belastingstelsel en de suggesties van de Kamer tijdens de behandeling van het Belastingplan 2011. Hieruit is een vijftal hoofdonderwerpen voor de Fiscale agenda voortgevloeid. Dit zijn de belastingmix, loonsomheffing, vennootschapsbelasting, winstbox en het verkeer tussen Belastingdienst en belastingplichtige.

Het kabinet wil in discussie met de Kamer over de mogelijkheid de belastingmix te verbeteren door een **verschuiving van belasting op arbeid naar belasting op consumptie.** De tarieven in de inkomstenbelasting zouden kunnen worden verlaagd. Werken en ondernemen wordt lonender. Deze tariefverlaging is mogelijk door een verhoging van de BTW-opbrengst. Het verhogen van de BTW-opbrengst komt ook de soliditeit van de belastingopbrengst ten goede. Extra BTW-opbrengst kan ook worden ingezet voor het afschaffen van kleine belastingen. Hierdoor zouden zes belastingen kunnen worden afgeschaft. Het aantal belastingen wordt dan verlaagd van 22 naar 16 met als resultaat een minder complex belastingstelsel. Er zijn verschillende varianten mogelijk voor een verhoging van de BTW-opbrengst. Het kabinet zou deze kabinetsperiode een eerste betekenisvolle stap willen zetten in de schuif van belasting op arbeid naar consumptie. Hierbij kan bijvoorbeeld worden gedacht aan een beperkte verhoging van het verlaagde BTW-tarief. Op de lange termijn lijkt een uniform BTW-tarief economisch het meest efficiënt. Dit werd daarom onlangs nog door het CPB bepleit[11]. Burgers worden met een uniforme BTW niet meer verstoord in hun consumptiepatroon. En discussies over de vraag of het verlaagde BTW-tarief van toepassing is, behoren tot het verleden. Daarmee verminderen de administratieve lasten. Een uniform BTW-tarief heeft echter ook verschillende mogelijke nadelige effecten, te weten veranderingen in de koopkracht en het koopgedrag en grenseffecten. Een uniform BTW-tarief is dan ook alleen maar realistisch als deze optie in een lange termijn perspectief wordt geplaatst. Het kabinet wil de effecten van een verschuiving van belasting op arbeid naar consumptie nader bestuderen indien de Kamer dit een aantrekkelijke gedachte vindt. Het kabinet streeft in het kader van de verbetering van de belastingmix ook naar minder grondslagversmallers in de inkomstenbelasting. Dit zorgt voor de nodige vereenvoudiging. En het maakt (nog) lagere tarieven in de inkomstenbelasting mogelijk. Ten slotte is met betrekking tot het verbeteren van de belastingmix ook de vergroening van het belastingstelsel een aandachtspunt. Vergroening is effectief gebleken. In het kader van de vergroening voert dit kabinet een opslag duurzame energie in die zal leiden tot een substantiële verhoging van de overheidsheffingen op energie. Daarnaast betekent een gewenste toename van de BTW in de belastingmix dat consumptie duurder wordt. Bij verdere vergroening moet er goed worden gekeken naar de doeltreffendheid en de risico's voor de schatkist en de concurrentiepositie van het Nederlandse bedrijfsleven. Idealiter worden hierover dan ook in EU-verband afspraken over gemaakt.

In het Regeerakkoord heeft het kabinet het voornemen vastgelegd om de grondslag van de **vennootschapsbelasting** te verbreden en het tarief te verlagen. De wijze waarop van de multinationale en nationale ondernemingen met de vennootschapsbelasting omgaan, verschilt. Multinationale ondernemingen kunnen doordat zij actief zijn in meerdere landen via de allocatie van winsten en kapitaal hun fiscale positie optimaliseren. Zij doen dit in een omgeving waarin andere multinationale ondernemingen op dezelfde wijze opereren. Meer lokaal georiënteerde ondernemingen ontwikkelen hun activiteiten in een ander krachtenveld waarin dikwijls de fiscale factor een minder dominante rol heeft. Gezien het verschil in concurrentiepositie is een zeker verschil in effectieve belastingdruk acceptabel. Zodra het optimaliseren van de fiscale positie echter excessieve vormen aanneemt die verstorend kunnen werken op de concurrentieverhoudingen, is er aanleiding voor het bijsturen van het beleid. Over het verschil in fiscale positie van multinationale en andere ondernemingen is een langlopende discussie ontstaan. De discussie en de daarin geopperde voorstellen voor aanpassing van het fiscale regime veroorzaakten onzekerheid over het fiscale vestigingsklimaat op middellange en langere termijn. Dit terwijl juist nu, in een herstellende economie, op dit punt zekerheid moet worden geboden. Het kabinet wil de lopende discussie afsluiten door twee onevenwichtigheden aan te pakken. Namelijk door de aanpak van excessieve rente aftrek door overnameholdings en de introductie van een objectvrijstelling voor vaste inrichtingsresultaten. Met de aanpassing op deze punten wordt de grondslag verbreed. Daarmee wordt de vennootschapsbelasting meer solide. De opbrengst van de grondslagverbreding wil het kabinet naar werkgevers terugsluizen. Hiermee kan het tarief worden verlaagd naar 24%. Door een lager tarief worden ondernemingen geprikkeld om extra te investeren en meer winst te behalen. Het kabinet zal daarnaast de voorzitter van het topteam Hoofdkantoren vragen om, in overleg met de voorzitters van de andere topteams, een opinie te formuleren met betrekking tot de fiscale behandeling van deelnemingsrente. Naar aanleiding van deze bevindingen, die op 14 juni a.s. worden aangeboden, is het kabinet voornemens een richting te kiezen. Hierna zal rust het

[11] Zie CPB (2011), Centraal Economisch Plan 2011, blz 82.

uitgangspunt zijn op het gebied van de vennootschapsbelasting. Rust en duidelijkheid in de vennootschapsbelasting en het lagere tarief zijn goed voor het vestigingsklimaat en stimuleren het ondernemerschap. Nederland zal aantrekkelijk blijven voor (buitenlandse) investeerders.

> Een andere belangrijke pijler van het Nederlandse vestigingsklimaat is het belastingverdragennetwerk. Op 11 februari van dit jaar heeft het kabinet de Notitie Fiscaal Verdragsbeleid 2011 aan uw Kamer gestuurd waarin wordt ingegaan op de voornaamste beleidsmatige uitgangspunten die het kabinet bij toekomstige verdragsonderhandelingen wenst te hanteren[12]. Het kabinet zal bij de verdere uitwerking van de Fiscale agenda, de gevolgen voor het Nederlandse verdragennetwerk nauwlettend in de gaten houden. Mogelijk vragen bepaalde maatregelen om een aanpassing van het Besluit voorkoming dubbele belasting 2001.

De huidige ondernemersfaciliteiten in de inkomstenbelasting bevorderen doorgroei te weinig. Dit komt met name door de vormgeving van de zelfstandigenaftrek. Deze is zeer hoog bij een lage winst en wordt lager bij hogere winsten. Dit levert situaties op met een erg hoge marginale belastingdruk als de winst toeneemt. Daarnaast ontvangt de ondernemer in die gevallen mogelijk ook minder inkomensafhankelijke toeslagen. Hierdoor houdt de ondernemer weinig over van de extra winst. Doorgroei is van groot belang voor de Nederlandse economie en het creëren van extra werkgelegenheid (ondernemers worden werkgevers). Als oplossing is er gekeken naar een **winstbox** waarbij ondernemersfaciliteiten opgaan in een laag tarief (geïntegreerde ondernemersfaciliteit). Faciliteiten worden 'gesnoeid' om de ondernemer te laten groeien. Een winstbox maakt de ondernemersfaciliteiten doelmatiger, eenvoudiger en transparanter. Voor ondernemers wordt duidelijker wat onderaan de streep overblijft. Ondernemers worden gestimuleerd het beste uit zichzelf te halen. Afhankelijk van de vormgeving kan een winstbox tot een vermindering van administratieve lasten en uitvoeringskosten leiden. Tegelijkertijd roept een winstbox vragen op. Bijvoorbeeld over hoe om te gaan met de hypotheekrenteaftrek en de aftrek van lijfrentepremies[13]. Deze aftrekposten zitten nu alleen in box 1 van de Wet IB 2001. Deze wet heeft een gesloten boxenstructuur. Ook de premieheffing volksverzekeringen vindt nu alleen plaats in box 1. Tegen deze achtergrond zal het kabinet een verkenning uitvoeren naar de mogelijkheden van een winstbox. Het kabinet wil voorafgaand daaraan binnen het huidige stelsel al een eerste stap zetten die in lijn ligt met de gedachten achter een winstbox. In 2012 zal de degressieve zelfstandigenaftrek worden omgezet in een vaste basisaftrek van circa € 7.200.

In het Regeerakkoord is de aanpak van een **loonsomheffing** aangekondigd. Deze kan een belangrijke bijdrage leveren aan een vereenvoudiging van de loonheffingen. Op dit moment berekent de werkgever de verschuldigde loonheffingen per werknemer. Bij een loonsomheffing vindt heffing plaats over de totale loonsom die de werkgever aan zijn werknemers betaalt. Hierdoor kunnen de administratieve lasten voor de werkgever aanzienlijk verminderen. En afhankelijk van de vormgeving kan ook een reductie van de uitvoeringskosten van de Belastingdienst en UWV worden bereikt. Een loonsomheffing vergt een ingrijpende systeemwijziging. De huidige loon- en premieheffingssystematiek heeft zijn historie. Met het huidige stelsel van loonheffing, premies werknemersverzekeringen en inkomensafhankelijke bijdrage voor de Zorgverzekeringswet wordt een breed spectrum aan beleidsdoelen gediend. Gedacht kan worden aan het prikkelen van werkgevers, het creëren van een gelijk speelveld, het bedrijven van inkomenspolitiek, bevorderen van de arbeidsparticipatie, het stimuleren van bepaalde sectoren (onderwijs, zeevaart, speur- en ontwikkelingswerk). Een dergelijke majeure operatie is dan ook niet eenvoudig en vergt keuzes binnen bepaalde randvoorwaarden. Aandachtspunt daarbij is het eigenrisicodragerschap WW. Het kabinet zal vanuit de meest vergaande variant van een loonsomheffing verkennen welke vervolgstappen zijn te zetten.

De digitalisering geeft nieuwe mogelijkheden voor vereenvoudigingen in het **verkeer tussen de Belastingdienst en de belastingplichtige**. Informatiestromen kunnen worden 'gedeformaliseerd', zodat de contacten tussen de Belastingdienst en de belastingplichtige eenvoudiger en eenduidiger worden. Aanpassing van het formele belastingrecht ondersteunt deze ontwikkeling.

---

[12] Kamerstukken II, 2010/11, nr. 25 087, nr. 7.
[13] Mede gelet op het feit dat veel ondernemers nog (ander) box 1-inkomen hebben, zoals loon.

In veel gevallen wil de belastingplichtige simpelweg een wijziging doorgeven. Daarvoor kent het formele belastingrecht op dit moment zes procedures: het verzoek om herziening, bezwaar, het verzoek om ambtshalve vermindering, het correctiebericht, de suppletieaangifte en inkeren. Welke procedure de belastigplichtige moet volgen hangt af van de fase waarin de aanslagregeling verkeert, en het soort aanslag waarom het gaat. Meestal gaat de communicatie tussen Belastingdienst en belastingplichtige nog op papier. Zeker waar de Belastingdienst beschikkingen en mededelingen naar de belastingplichtige stuurt. Een persoonlijke internetpagina kan dit een stuk makkelijker maken, zowel voor de Belastingdienst als voor de belastingplichtige. Daarop moet de belastingplichtige in één oogopslag kunnen zien wat de stand van zaken is. Mutaties kunnen eenvoudiger worden doorgegeven en verwerkt in het systeem van de Belastingdienst. Eerste stappen richting een papierloos en deformeel heffingssyteem kunnen in deze kabinetsperiode gezet worden.

Tegelijkertijd moet ervoor worden gewaakt dat de dienstverlening van de Belastingdienst niet wordt misbruikt. In dit kader worden onder andere de volgende maatregelen voorbereid: het gebruik van één bankrekeningnummer, in minder gevallen een Voorlopige Teruggaaf en een strengere controle van een nieuwe aanvrager. Voorts wordt het systeem van rentevergoedingen in het verkeer tussen Belastingdienst en belastingplichtige herzien om bankieren bij de staat te voorkomen.

Nederland is niet het enige land waar de toekomstbestendigheid van het bestaande fiscale stelsel een actueel onderwerp is. Ook in de ons omringende landen wordt hierover nagedacht. Daarnaast zijn de OESO en de EU in verschillende publicaties op dezelfde thematiek ingegaan[14]. Zowel de OESO als de EU adviseren toe te werken naar een *belastingmix* die zo weinig mogelijk verstorend werkt. Op deze manier wordt de economische groei zo min mogelijk belemmerd. Een minder verstorende mix is te bereiken door een verschuiving van belasting op winst en inkomen naar belasting op consumptie en onroerende zaken. In het recent gesloten Europact worden lidstaten aangemoedigd om de belastingdruk op arbeid te verlagen om arbeid lonend te maken, en tegelijkertijd de belastingopbrengst te handhaven. De insteek van de Fiscale agenda om het aandeel van BTW in de belastingmix te verhogen en gelijktijdige de tarieven in de inkomstenbelasting te verlagen geeft duidelijk invulling aan deze aanbeveling.

Over *grondslagverbreding* concludeert de OESO dat ook daarmee verstoringen worden weggenomen, waardoor er wordt bijgedragen aan economische groei. Daarbij moet worden gedacht aan het afschaffen van belastinguitgaven en speciale belastingregimes. De OESO adviseert om belastinguitgaven goed te beoordelen op doelmatigheid en efficiëntie. Belastinguitgaven die niet doelmatig of efficiënt zijn, zouden moeten worden afgeschaft. In de Fiscale agenda wordt deze aanbeveling toegepast op grondslagversmallers in de inkomsten- en loonbelasting. Ook de maatregelen in de vennootschapsbelasting die het kabinet voorstelt, passen bij deze aanbeveling.

Een andere belangrijke trend volgens de OESO en EU is het belang van *groene belastingen*. Volgens de OESO kunnen groene belastingen een substantiële bijdrage leveren aan de belastingopbrengst. Voorwaarde is wel dat er sprake is van een internationaal gecoördineerde aanpak. Ook de EU erkent dit en ziet deze coördinerende rol voor zichzelf weggelegd. De conclusie in de Fiscale agenda dat er wordt ingezet op een internationaal afgestemde vergroening past bij de aanbevelingen van de OESO en de EU.

Over belastinghervorming in zijn algemeenheid merkt de OESO nog op dat het belangrijk is het belastingstelsel *integraal* aan te pakken in plaats van maatregel voor maatregel, zodat ook een evenwichtig pakket met evenwichtige effecten kan worden gepresenteerd. Ook deze aanbeveling van de OESO wordt in de Fiscale agenda uitgevoerd door de formulering van een beleidsvisie over het gehele belastingstelsel.

Het kabinet stelt vast dat door het hanteren van de uitgangspunten eenvoud, soliditeit en fraudebestendigheid de aanbevelingen van de OESO en de EU in grote lijnen zichtbaar worden gemaakt. De Fiscale agenda levert dan ook een belangrijke bijdrage aan de door deze multilaterale organisaties voorgestane ontwikkeling van het fiscale stelsel. Nederland staat overigens niet alleen in deze beweging. Ook in de ons omringende landen, in het bijzonder het Verenigd Koninkrijk en in mindere mate Duitsland, is een zelfde tendens te onderkennen.

[14] Zie bijvoorbeeld OECD (2010), Tax Policy Reform and Fiscal Consolidation, OECD Tax Policy Brief, December 2010; OECD (2010), Choosing a Broad Base – Low Rate Approach to Taxation, OECD Tax Policy Studies, No. 19; OECD (2010), Tax Policy Reform and Economic Growth, OECD Tax Policy Studies, No. 20; EU (2010), Monitoring Tax Revenue and Tax Reform in EU Member States 2010.

2.5. Budgettaire gevolgen

Het hiervoor geschetste toekomstbeeld zal leiden tot een herschikking tussen de belastingmiddelen. Daarbij staat één duidelijk uitgangspunt voorop, lastenneutraliteit. De voorstellen zullen leiden tot een andere manier van belasting heffen, waarbij lasten zullen worden verschoven. Ze leiden echter niet tot meer belastingheffing. Ook zullen er geen lasten worden verschoven tussen burgers en bedrijven. Hierna zal kort het budgettaire beeld van de Fiscale agenda worden geschetst. Daarbij wordt geen volledigheid nagestreefd. Dat is in dit stadium ook niet mogelijk. Over sommige maatregelen start de discussie. Bij andere zijn er al snel wetswijzigingen mogelijk. Het gaat erom dat er een gevoel wordt gegeven wat grofweg de budgettaire gevolgen zouden kunnen zijn, zodat daarmee de discussie met de Kamer kan worden gevoerd over de toekomst van het Nederlandse belastingstelsel. Op basis van die discussie zal de Fiscale agenda verder worden uitgewerkt, waarbij er meer duidelijkheid zal komen over de precieze budgettaire gevolgen.

Voor burgers is de belangrijkste lastenschuif de toename van BTW in de belastingmix. Als wordt gekozen voor een uniform BTW-tarief van 19%, stijgt de BTW-opbrengst met € 9,2 miljard. Dit kan bijvoorbeeld gebruikt worden voor verlaging van de tarieven in de inkomstenbelasting. Ook kan uit deze BTW-opbrengst een aantal kleine belastingen worden afgeschaft die neerslaan bij burgers, te weten de verbruiksbelasting op alcoholvrije dranken en de leidingwaterbelasting (voor het burgerdeel). Afschaffing van deze belastingen kost ruim € 0,2 miljard. Er zal ook extra ruimte ontstaan voor tariefverlaging in de inkomstenbelasting als er gekozen wordt voor het afschaffen van een aantal grondslagversmallers. Van de lasten van een uniform BTW-tarief slaat ongeveer € 0,8 miljard neer bij bedrijven[15]. Deze opbrengsten kunnen worden gebruikt om de verpakkingenbelasting, de grondwaterbelasting, de leidingwaterbelasting (voor het bedrijvendeel) en de afvalstoffenbelasting af te schaffen. Dit kost ongeveer € 0,6 miljard. Het restant van de opbrengst kan worden gebruikt in de IB-winstsfeer. De omstreeks 25 grondslagversmallers in de winstsfeer van de Wet IB 2001 weerspiegelen een budgettair beslag van circa € 4 miljard (waarvan een deel van dat budgettaire beslag neerslaat in de Vpb). Via de voorstellen voor grondslagverbreding in de vennootschapsbelasting wordt een budgettaire opbrengst van € 0,4 mrd miljard behaald. Door dit binnen de vennootschapsbelasting terug te sluizen kan een tarief van 24% worden bereikt.

2.6 Ten slotte

Met dit pakket maatregelen wordt een grote vereenvoudigingswinst geboekt. Er zijn minder belastingsoorten en de grondslag wordt breder. Daarmee wordt het belastingstelsel begrijpelijker, transparanter en resulteren minder administratieve lasten. Tegelijkertijd verminderen de uitvoeringskosten van de Belastingdienst. De belastingopbrengst wordt solider door de grondslagverbreding en schuif van directe belastingen naar de BTW. Werken en ondernemen wordt lonender. En het stelsel wordt meer fraudebestendig.

In de volgende hoofdstukken worden de mogelijkheden voor een eenvoudiger, meer solide en fraudebestendig belastingstelsel nader uitgewerkt. Er wordt afgesloten met een hoofdstuk waarin wordt ingegaan op een aantal toezeggingen die zijn gedaan tijdens de behandeling van het Belastingplan.

[15] Het restant van de opbrengst van het uniforme BTW-tarief (€ 1 miljard) zorgt voor hogere overheidsuitgaven en is dus niet beschikbaar voor lastenverlichting.

Hoofdstuk 3. De Belastingmix

3.0. Samenvatting
Wijzigingen in de belastingmix passen uitstekend bij de drie hoofddoelen van de Fiscale agenda: eenvoud, soliditeit en fraudebestendigheid. Het kabinet wil in discussie met de Kamer over de mogelijkheden om de belasting op arbeid te verlagen en de belasting op consumptie te verhogen. Verder wil het kabinet in deze kabinetsperiode het aantal grondslagversmallers in de inkomstenbelasting en kleine belastingen beperken.

3.1. Lagere lasten op arbeid, hogere lasten op consumptie

3.1.1. Inleiding

De lasten op arbeid zijn hoog in Nederland. Van alle belastingsoorten wordt het meest opgebracht door de gecombineerde loon- en inkomstenbelasting. Verlaging van deze lasten zal de concurrentiekracht van Nederland versterken. Het recent gesloten Europact en het IMF roepen ook op tot verlaging van de lasten op arbeid. Een verlaging van de lasten op arbeid is echter alleen te bereiken als tegelijkertijd andere lasten omhoog gaan. Er is immers op dit moment geen ruimte voor lastenverlichting. In ruil voor lagere lasten op arbeid, liggen hogere lasten op consumptie het meeste voor de hand. Zo'n schuif in de belastingmix heeft naast economische effecten ook andere voordelen, namelijk een minder verstorend en meer solide belastingstelsel.

De rangorde van de meest naar de economisch minst verstorende belasting wordt gevormd door achtereenvolgens de vennootschapsbelasting, de inkomstenbelasting, de indirecte belastingen en de belastingen op het bezit van onroerende zaken[16]. Door het aandeel indirecte belastingen te laten toenemen, zal er dus een minder verstorend belastingstelsel ontstaan. Tegelijkertijd zal hiermee ook de soliditeit van het belastingstelsel verbeteren, met name door een stijging van het aandeel van de BTW. Deze conclusie blijkt uit de analyse van de Studiecommissie belastingstelsel van de ontwikkeling van de belastingontvangsten in relatie tot de economische ontwikkeling. Het 10-jaars gemiddelde van de zogeheten 'progressiefactor' van de BTW komt de laatste 10 jaar vrijwel continu uit op 1. Dat wil zeggen dat de BTW zich in dit opzicht als een solide belastingsoort kwalificeert. Dit geldt niet of in mindere mate voor andere in omvang belangrijke belastingen. De vennootschapsbelasting is een zeer volatiele belasting, de loon- en inkomstenbelasting kwalificeren als 'vrij solide belastingen'. De endogene ontwikkeling van de ontvangsten milieubelastingen was negatief in de afgelopen 10 jaar, en ook de endogene ontwikkeling van de accijnsopbrengsten blijft constant achter bij de economische groei.

Een verschuiving naar de BTW verhoogt dus de soliditeit van de belastingopbrengst en komt de economische ontwikkeling ten goede, doordat het belastingstelsel minder verstorend zal uitwerken. Om die reden wil het kabinet met de Kamer de discussie aangaan over de wenselijkheid de belasting op arbeid te verlagen en de belasting op consumptie te verhogen. Indien deze schuif wordt vormgegeven door een vergroting van het aandeel BTW in de belastingmix zijn verschillende opties mogelijk. Het kabinet zou deze kabinetsperiode een eerste, betekenisvolle stap willen zetten in de schuif van belasting op arbeid naar consumptie. Op de lange termijn kan aan een uniform BTW tarief worden gedacht. In dit hoofdstuk wordt in het kader van de BTW achtereenvolgens ingegaan op die mogelijke eerste stap en vervolgens op de langere termijn optie van uniformering van het BTW tarief.

Een verhoging van de BTW zal ook tot hogere overheidsuitgaven leiden. Voor alle departementen samen is de reguliere prijsbijstelling hiervoor afdoende. Afhankelijk van de samenstelling van de feitelijke uitgaven kunnen zich op micro-niveau - bijvoorbeeld bij de zorg- verschillen voordoen tussen departementen. Bij een eventuele beslissing tot BTW-verhoging, zullen deze gevolgen nader worden bekeken en in de integrale afweging worden betrokken.

3.1.2. Een eerste, betekenisvolle stap

[16] Zie OESO (2010), Tax Policy Reform and Economic Growth, OECD Tax Policy Studies, No. 20.

Bij een eerste, betekenisvolle stap in de schuif van de belasting op arbeid naar belasting op consumptie denkt het kabinet in het bijzonder aan een verhoging van het verlaagde BTW-tarief. Door het verlaagde tarief met bijvoorbeeld 2%-punten te verhogen naar 8% wordt het verschil tussen het verlaagde en algemene tarief verkleind. De grenseffecten van voor zo'n beperkte verhoging zullen beperkt zijn, gezien de hoogte van het verlaagde tarief in Duitsland (7%) en België (6%[17]).

Een verhoging van het verlaagde tarief met 2% levert ongeveer € 1,4 miljard op. Hiermee kunnen een aantal kleine belastingen worden afgeschaft en de inkomstenbelasting kan (beperkt) worden verlaagd. Met deze stap kan goed worden beoordeeld wat de effecten zijn van een verhoging van het verlaagde tarief. Deze variant is te combineren met het beperkt uitkleden van de categorie goederen en diensten, waarvoor het verlaagde tarief geldt. Dit heeft echter als nadeel dat maar een beperkte groep, met een relatief beperkte belastingopbrengst, geraakt zal worden. Deze beperkte groep zal zich heftig verzetten, zeker zo lang het verlaagde tarief wel blijft bestaan voor andere goederen en diensten.

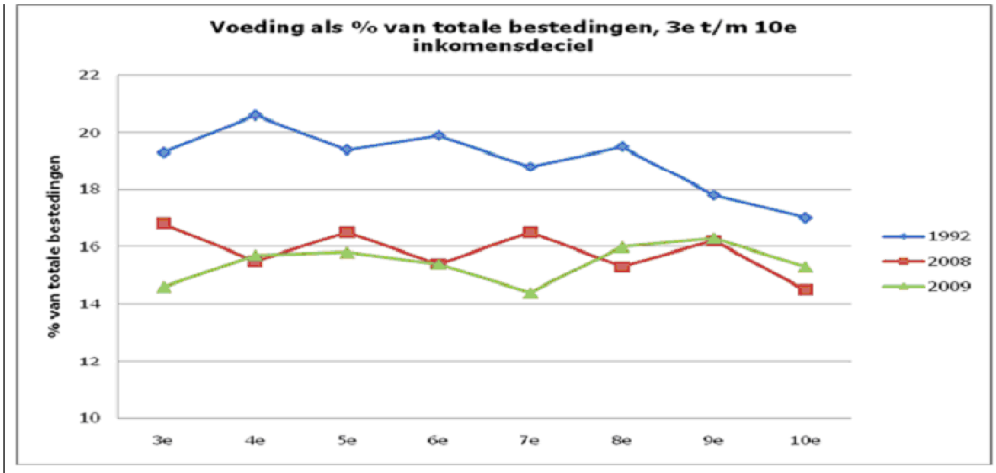
3.1.3. Uniform BTW-tarief

Op de langere termijn kan worden gekozen voor een hogere BTW-opbrengst door middel van uniformering van de BTW-tarieven naar het niveau van het huidige algemene tarief van 19%. De Studiecommissie belastingstelsel pleit hiervoor en ook het CPB heeft onlangs de voordelen van een uniforme BTW op een rijtje gezet[18]. Een uniform BTW-tarief van 19% zorgt er voor dat het aandeel van de BTW in belastingmix wordt vergroot met circa € 9,2 miljard. Een uniform BTW-tarief realiseert tevens een flinke verlichting van de administratieve lasten van het bedrijfsleven van circa € 80 miljoen en er wordt ongeveer € 6 miljoen bespaard op de uitvoeringskosten bij de Belastingdienst.

In de loop der jaren is de toepassing van het verlaagde tarief fors uitgebreid, vaak als resultaat van politieke keuzes die op dat moment opportuun waren. Het verlaagde BTW-tarief is daardoor niet langer beperkt tot de categorie eerste levensbehoeften maar beslaat op dit moment ongeveer 40 soorten goederen en diensten. Daarmee is steeds moeilijker uitlegbaar waarom een bepaalde dienst (of product) tegen 6% belast wordt, terwijl een bijna vergelijkbare dienst (of product) tegen 19% belast wordt. Economisch gezien houden argumenten die regelmatig worden gehanteerd als pleidooi voor tariefdifferentiatie ook steeds minder stand. Eerdere evaluaties hebben laten zien dat de positieve werkgelegenheidseffecten van een lager BTW-tarief op arbeidsintensieve diensten niet kunnen worden aangetoond[19]. En ook vanuit inkomenspolitieke overwegingen is er geen goede reden om een verlaagd tarief te hanteren. Waar eerder sprake was van enige herverdeling door het verlaagde BTW-tarief, doordat bijvoorbeeld voedingsmiddelen een groter deel van de bestedingen uitmaakten van lage inkomens, is daar nu niet of nauwelijks meer sprake van. Bovendien is het BTW-instrument erg ongericht om in te zetten voor herverdeling. Instrumenten in de directe belastingen, toeslagen of uitkeringen zijn veel effectiever om herverdeling te bereiken.

> Voeding is de belangrijkste categorie waarvoor het verlaagde tarief geldt. Het blijkt dat in de loop der jaren het aandeel van voeding in de totale bestedingen steeds gelijkmatiger is verdeeld over de inkomensdecielen. Een verhoging van het lage BTW-tarief naar het algemene BTW-tarief van 19% is dus niet meer relatief ongunstig voor lage inkomens.

[17] België heeft ook een laag BTW-tarief van 12% voor enkele goederen en diensten, zoals restaurants, margarine, betaaltelevisie, banden en sociale huurwoningen.
[18] In het recent verschenen Centraal Economisch Plan 2011 van het CPB worden verschillende redenen naar voren gebracht waarom een uniform BTW-tarief een zegening zou kunnen zijn voor de Nederlandse economie, zie blz. 82 van het CEP.
[19] Zie Research voor Beleid (2002), Monitor effecten BTW-verlaging arbeidsintensieve diensten, september 2002 en CPB (2003), Contra-expertise effecten BTW-verlaging arbeidsintensieve diensten, juni 2003.



Bron: Budgetonderzoek CBS[20]

De huidige tariefdifferentiatie betekent in feite dat goederen en diensten die in het verlaagde tarief vallen door de overheid worden gesubsidieerd. Nadeel hiervan is dat de keuze van consumenten in hun consumptiepatroon wordt verstoord. Zij consumeren meer van de goederen die lager worden belast dan ze zouden hebben gedaan onder een uniform tarief of de afwezigheid van een BTW. Een uniform tarief zorgt daarom voor een neutraler en minder verstorend belastingstelsel met als uiteindelijk resultaat een hogere maatschappelijke welvaart in Nederland.

Bij een uniformering van het BTW-tarief zijn echter ook kanttekeningen te plaatsen. De Studiecommissie belastingstelsel wijst er op dat de inkomenseffecten op macroniveau gering lijken en eventueel zijn te repareren maar dat op individueel niveau, door flink afwijkende consumptiepatronen, de effecten (veel) groter kunnen zijn. Verder zal – ondanks het uitgangspunt van lastenneutraliteit – een deel van de consumenten de verhoging van het lage BTW-tarief ervaren als een 'gevoelsinflatie' en een koopkrachtachteruitgang die maar ten dele wordt gecompenseerd door terugsluis via de loon- en inkomstenbelasting. Een aandachtspunt is voorts dat een uniform BTW-tarief zorgt voor hogere zorguitgaven en – vanwege lastendekkendheid zorguitgaven – hogere ZVW-premies en hogere zorgtoeslag.

Een andere kanttekening heeft betrekking op mogelijke grenseffecten. Voor goederen die nu onder het verlaagde tarief vallen zal er namelijk een flink tariefverschil ontstaan met België en Duitsland omdat bijvoorbeeld voedingsmiddelen in beide landen op dit moment onder het verlaagde tarief vallen (respectievelijk 6% in België en 7% in Duitsland). Het CPB wijst op empirisch onderzoek dat in de verhouding tussen Duitsland en Denemarken (Denemarken kent een uniform BTW-tarief van 25%) zich nauwelijks grenseffecten hebben voorgedaan. Daarbij moet wel worden aangetekend dat de grensregio tussen Denemarken en Duitsland niet helemaal vergelijkbaar is met de grensregio van Nederland. Gezien de kanttekeningen lijkt de variant van een uniform BTW-tarief er, zoals opgemerkt, vooral een voor de langere termijn te zijn.

3.1.4. Laag BTW-tarief alleen voor voedingsmiddelen

Indien de Kamer een uniformering van het BTW-tarief niet opportuun vindt, vanwege de grenseffecten, maar vanwege de mogelijke effecten op de arbeidsparticipatie, het wel aantrekkelijk vindt dat eenzelfde bedrag voor de terugsluis in de loon- en inkomstenbelasting ter beschikking staat als bij de uniformering van het BTW tarief, kan ook voor een alternatieve vormgeving worden gekozen. Het kabinet denkt in een dergelijk scenario bijvoorbeeld aan een BTW-tariefstructuur waarin weliswaar het tarief grotendeels wordt geüniformeerd, maar de voedingsmiddelen in het verlaagde tarief blijven. Het algemene tarief zal dan wel moeten worden verhoogd om eenzelfde opbrengst te behalen.

[20] Het CBS publiceert geen gegevens over het eerste en tweede deciel omdat deze cijfers niet betrouwbaar genoeg zijn. Het derde deciel begint bij een besteedbaar huishoudinkomen van circa € 17.000.

De grenseffecten van een uniform BTW-tarief zijn namelijk vooral te verwachten bij de voedingsmiddelen. Ook al zijn de Nederlandse supermarkten nu relatief goedkoop[21], het zal in sommige gevallen aantrekkelijk worden voor consumenten om over de grens de wekelijkse boodschappen te halen. Voor andere goederen/diensten uit het verlaagde tarief zal dit effect zich in minder mate voordoen omdat deze in minder grote hoeveelheden ineens worden gekocht of omdat het om diensten gaat die plaatsgebonden zijn. Ook is het prijsbewustzijn bij voedingsmiddelen groter en is er over de grens makkelijker een vergelijkbaar substituut te vinden dan bij andere goederen en diensten die onder het verlaagde tarief vallen. Om de grenseffecten van een uniform tarief te verminderen, kan er daarom voor worden gekozen om de voedingsmiddelen uit te zonderen van het uniforme BTW-tarief.

Deze variant heeft als nadeel dat er minder vereenvoudiging mee zal worden bereikt dan bij het uniforme BTW-tarief. Het zal nog nodig blijven om – soms moeilijk uitlegbare – keuzes te maken wat in het algemene tarief valt en wat in het verlaagde tarief. Met als gevolg dat de administratieve lasten en uitvoeringskosten minder hard zullen dalen. Ook wordt de consumptie van voedingsmiddelen gestimuleerd in vergelijking met andere goederen en diensten.

3.1.5. Lagere lasten op arbeid

Bij de vormgeving van de terugsluis van de extra BTW-opbrengst in de loon- en inkomstenbelasting zijn vele varianten mogelijk. Bezien vanuit de wens om arbeid goedkoper te maken, ligt een variant gericht op het zo veel mogelijk bevorderen van de arbeidsparticipatie voor de hand. In deze variant wordt een groot deel van het beschikbare budget ingezet voor verlaging van de IB-tarieven en/of een verhoging van de arbeidskorting. Met de opbrengst van een uniform BTW-tarief van 19% behoort een positief werkgelegenheidseffect van enige tienduizenden banen tot de mogelijkheden. Bij zo'n variant horen wel inkomenseffecten van tussen de +3 en -3%. Er zou ook kunnen worden gekozen voor een terugsluispakket waarbij de inkomenseffecten voor de verschillende groepen zo veel mogelijk worden beperkt. Die variant zal echter navenant veel kleinere werkgelegenheidseffecten hebben. De vormgeving van de terugsluis, en de weging van de bijbehorende inkomens- en werkgelegenheidseffecten is bij uitstek een onderwerp dat om nadere politieke keuzes zal vragen.

3.2. BTW-vereenvoudigingen

Naast het onderzoek naar de mogelijkheden om het BTW-aandeel in de belastingmix te vergroten, is ook onderzocht welke andere vereenvoudigingen in de heffing van de BTW kunnen bijdragen aan het terugdringen van de administratieve lasten en de uitvoeringskosten van de Belastingdienst. Op dit punt is al eerder onderzoek gedaan. Zo hebben de werkgroep 16 (Uitvoering belasting en premieheffing) in het kader van de brede heroverwegingen en de Studiecommissie belastingstelsel de mogelijkheden van verdere vereenvoudigingen in de BTW onderzocht. In het kader van de totstandkoming van de Fiscale agenda heeft aansluitend (ambtelijk) overleg plaatsgevonden met het bedrijfsleven om te bekijken of er van de kant van het bedrijfsleven nog wensen leven op dit gebied. Op basis hiervan wil het kabinet prioritair aandacht besteden aan de herziening van de kleine ondernemingsregeling en de mogelijke formalisering van de suppleties.

De kleine ondernemingsregeling geldt voor ondernemers die per saldo weinig BTW hoeven te betalen. Toepassing van de kleine ondernemersregeling kan betekenen dat zij minder (of zelfs helemaal geen) BTW hoeven te betalen en dat zij ontheffing kunnen krijgen van de administratieve verplichtingen voor de BTW. De kleine ondernemersregeling geldt niet voor rechtspersonen. Het kunnen toepassen van de kleine ondernemersregeling is gekoppeld aan de jaarlijks verschuldigde BTW. Is deze, na aftrek van de voorbelasting, € 1.883 of minder, dan kan de regeling worden toegepast. Een mogelijke vereenvoudiging kan worden gevonden door als criterium een omzetgrens te gebruiken in plaats van de verschuldigde BTW. Nader onderzoek is nodig naar bijvoorbeeld de hoogte van die omzetgrens en het toepassingsgebied van de regeling. Een nieuwe kleine ondernemingsregeling behoeft Europese goedkeuring.

[21] Uit een internationale vergelijking van prijzen van A-merken in supermarkten van AC Nielsen uit 2005 blijkt dat Nederland na Duitsland de goedkoopste supermarkten heeft van de oude lidstaten. Wordt dit overzicht geactualiseerd op basis van OESO-cijfers aangaande de prijsstijging van voedingsmiddelen en non-alcoholische dranken dan zijn Nederlandse supermarkten zelfs goedkoper omdat de prijsstijging in de periode 2005-2011 lager was dan in Duitsland.

In de praktijk worden eerder ingediende aangiften gecorrigeerd via zogenoemde suppleties. Deze suppleties worden vaak handmatig opgemaakt en door de Belastingdienst handmatig verwerkt. Per jaar worden bij de Belastingdienst ongeveer 500.000 suppleties ingediend die allemaal leiden tot afzonderlijke formele beschikkingen en aanslagen. Er is dus sprake van een massaal (handmatig) proces dat gepaard gaat met forse administratieve lasten voor het bedrijfsleven en uitvoeringskosten voor de Belastingdienst. Het kabinet wil onderzoeken of de suppletie onderdeel zou kunnen gaan uitmaken van de reguliere BTW-aangifte zodat deze mee kan lopen in het 'normale' geautomatiseerde proces. De formele en uitvoeringsaspecten die aan deze regulering van de suppletie zijn verbonden zullen nader worden onderzocht.

Een laatste aandachtspunt bij vereenvoudigingen in de BTW is de tijdvakindeling. Met ingang van 1 januari 2011 geldt structureel geen afdrachtscriterium meer voor een verplichte indeling in maandaangifte. Dit verlicht de administratieve en financiële lasten van het bedrijfsleven. Er is overwogen om de kwartaalaangifte dwingend voor te schrijven, dat wil zeggen dat de optie voor het doen van maandaangifte als mogelijkheid zou vervallen. Het kabinet besluit echter dit niet te doen. Met name het exporterende bedrijfsleven, dat veelal recht heeft op teruggaaf van de BTW als gevolg van die export, zou nadeel ondervinden van het wegvallen van de maandaangifte. Men kan dan immers slechts eens per drie maanden teruggaaf claimen, terwijl dat bij een maandaangifte maandelijks gebeurt. Daarnaast heeft de Belastingdienst behoefte aan de mogelijkheid om voor bepaalde bedrijven waarbij veelvuldig onjuiste aangiften of afdrachten worden vastgesteld, de maandaangifte dwingend voor te schrijven zodat de controlefrequentie kan worden opgevoerd en het toezicht kan worden verbeterd. De huidige regeling van kwartaalaangifte als basistijdvak wordt derhalve gehandhaafd maar de mogelijkheid om maandelijks aangifte te doen, blijft ook in stand.

3.3. Grondslagverbreding

Binnen het Nederlandse belastingstelsel wordt veel gebruik gemaakt van specifieke instrumenten voor het bereiken van andere doelen dan het genereren van belastingopbrengst. Dit heeft geleid tot een toename van de complexiteit van het belastingstelsel. De grondslagversmallers in de inkomstenbelasting en de loonbelasting zijn daar voorbeelden van. Grondslagversmallers zijn regelingen die er voor zorgen dat de grondslag waarover de belasting wordt berekend wordt verkleind. Hierdoor wordt ook het uiteindelijk verschuldigde belastingbedrag kleiner. In bijlage 1 bij deze brief is het resultaat weergegeven van een inventarisatie van de grondslagversmallers in de loon- en inkomstenbelasting onderverdeeld naar grondslagversmallers die zien op de winstsfeer en op de niet-winstsfeer.

Grondslagversmallers zijn er in verschillende vormen. Zo kan sprake zijn van een persoonsgebonden aftrekpost voor een bepaalde groep belastingplichtigen, maar een verhoogd heffingvrij vermogen of een specifieke vrijstelling in box 3 versmallen bijvoorbeeld ook de grondslag.

Naast de grondslagversmallers bestaat in de inkomstenbelasting nog een ander fiscaal instrument voor nevendoelen namelijk de heffingskortingen. Dit zijn kortingen op het over de belastinggrondslag berekende verschuldigde belastingbedrag. Ook voor deze fiscale instrumenten geldt dat zij bijdragen aan de complexiteit van het belastingstelsel. Het instrument van de heffingskorting is geïntroduceerd in de Wet inkomstenbelasting 2001.

Heffingskortingen in de inkomstenbelasting

- de algemene heffingskorting
- de arbeidskorting
- de verhoogde arbeidskorting voor ouderen
- de doorwerkbonus
- de inkomensafhankelijke combinatiekorting
- de ouderschapsverlofkorting
- de alleenstaande ouderkorting
- de jonggehandicaptenkorting
- de ouderenkorting
- de alleenstaande ouderenkorting
- de levensloopverlofkorting

- de korting maatschappelijk beleggen (wordt reeds stapsgewijs afgebouwd)
- de korting directe beleggingen durfkapitaal en culturele beleggingen (wordt reeds stapsgewijs afgebouwd)

Het feit dat er kortingen en grondslagversmallers bestaan voor verschillende specifieke groepen maakt de belastingwetgeving complex. Daarentegen kan het nevendoel wel een effectieve inzet van overheidsgeld zijn. Zo zijn kortingen die de arbeidsparticipatie stimuleren van specifieke groepen met een grote aanbodelasticiteit, zoals ouders met jonge kinderen of ouderen, effectiever voor de arbeidsmarkt dan de algemene arbeidskorting. Er bestaat in dat geval een afruil tussen de eenvoud en de effectiviteit. De effectiviteit van regelingen kan overigens negatief worden beïnvloed wanneer sprake is van stapeling van fiscale en niet-fiscale instrumenten zonder dat ze elkaar versterken.

Met het afschaffen van grondslagversmallers en heffingskortingen wordt de belastingheffing eenvoudiger, is deze minder fraudegevoelig en zal de belastingopbrengst meer stabiel zijn. Het toekomstbeeld van het kabinet is dan ook een belastingstelsel met brede grondslagen en lage tarieven. Dit kabinet heeft reeds een eerste stap gezet met het terugbrengen van het aantal heffingskortingen door in het Belastingplan 2011 c.s. de stapsgewijze afschaffing op te nemen van de heffingskorting voor maatschappelijk beleggen en de heffingskorting voor directe beleggingen in durfkapitaal en culturele beleggingen.

Het verbreden van de grondslag van de inkomstenbelasting en het afschaffen van heffingskortingen is niet zonder dilemma's. Elke grondslagversmaller of heffingskorting die op dit moment in de inkomstenbelasting bestaat, is in het verleden wenselijk en/of noodzakelijk bevonden om bepaalde groepen tegemoet te komen of om bepaald gedrag te stimuleren. Het afschaffen van deze instrumenten zal een achteruitgang betekenen voor de groep waar het instrument op is gericht of zal een bepaalde gedragsprikkel wegnemen. Er zal daarom goed moeten worden afgewogen wat de gevolgen zijn van de grondslagverbreding op de doelen waarvoor de regeling oorspronkelijk in het leven is geroepen.

In de komende periode wil het kabinet bekijken welke grondslagverbreding en beperking van het aantal heffingskortingen in de inkomstenbelasting wenselijk is. Daarbij wil het kabinet onderzoeken of er regelingen zijn waar de fiscale ondersteuning wellicht is doorgeschoten[22] en/of er ruimte kan worden gevonden voor vereenvoudiging. In de niet-winstsfeer wil het kabinet gebruik maken van een thematische aanpak waarbij de beoordeling plaatsvindt in brede samenhang met de beleidsterreinen waar de grondslagversmallers en heffingskortingen op zien. Hierbij wordt gedacht aan onder andere de fiscale regelingen binnen de thema's kindregelingen, ouderen, stimulering doorwerken tot AOW-leeftijd, alimentatie en de zorg. Hierna worden deze thema's nader toegelicht. De grondslagversmallers op het terrein van de levensloop- en spaarloonregeling komen aan bod bij de uitwerking van de vitaliteitsregeling. De grondslagversmallers in de winstsfeer worden betrokken bij de uitwerking van een winstbox in hoofdstuk 5 van deze brief waarbij faciliteiten kunnen opgaan in een laag tarief.

3.3.1. Thema's

1. Kindregelingen

Het kabinet wil in samenhang met het gehele instrumentarium op dit beleidsterrein kijken naar de mogelijkheden om het fiscale regime rond de kindregelingen te vereenvoudigen en meer te richten op het bevorderen van arbeidsparticipatie. Dit zou bijvoorbeeld kunnen door het terugbrengen van het aantal regelingen, maar ook door vereenvoudiging van de vormgeving van regelingen (die door de Belastingdienst worden uitgevoerd). Er zijn verschillende grondslagversmallers en heffingskortingen in de inkomstenbelasting op het terrein van kinderen. Zo kennen we de kindertoeslag in box 3 (verhoging heffingvrij vermogen bij ouders), de aftrek uitgaven voor levensonderhoud van kinderen (ingeval de ouder geen kinderbijslag ontvangt en het kind geen studiefinanciering), de ouderschapsverlofkorting, de inkomensafhankelijke combinatiekorting en de alleenstaande-ouderkorting. Daarnaast kennen we op dit beleidsterrein nog verschillende niet-fiscale instrumenten zoals de kinderbijslag, het kindgebonden budget en de kinderopvangtoeslag. De kinderopvangtoeslag en het kindgebonden budget worden uitgevoerd door de Belastingdienst.

[22] Als resultaat wordt er overheidsgeld niet efficiënt ingezet doordat bijvoorbeeld belastingplichtigen een voordeel krijgen voor gedrag dat ze toch al van plan waren. Dit staat bekend als een 'dead weight loss'.

2. Ouderen

In de inkomstenbelasting kennen we verschillende grondslagversmallers gericht op ouderen. Zo zijn er de ouderentoeslag in box 3 (verhoging heffingsvrij vermogen), de ouderenkorting en de alleenstaande ouderenkorting. Daarnaast kennen we de niet-fiscale AOW toeslag. Het kabinet wil met oog voor het gehele beleidsterrein onderzoeken of het mogelijk is om het fiscale regime voor deze groep te vereenvoudigen.

3. Scholing

Ook op het gebied van scholing zal het kabinet kijken naar mogelijkheden om de bestaande faciliteiten te vereenvoudigen. Een eerste vereenvoudiging zal worden bereikt binnen de afdrachtvermindering onderwijs, door zowel de variant startkwalificatie als het toetsloon voor de varianten beroepsbegeleidende leerweg (*"BBL"*) en werkend leren op hbo-niveau te laten vervallen. Deze vereenvoudigingen hangen samen met de maatregelen in het kader van mbo 30-plus[23], waarbij als flankerende maatregel een aanvulling op de afdrachtvermindering BBL wordt ingevoerd voor de werkgever van een aan het bekostigd onderwijs deelnemende mbo 30-plusser.

4. Stimulering doorwerken

Het kabinet wil in samenhang met het gehele instrumentarium op het beleidsterrein 'stimulering van doorwerken' kijken naar mogelijkheden om het fiscale regime te vereenvoudigen. Er zijn verschillende instrumenten gericht op het stimuleren van doorwerken tot de AOW-leeftijd. Zo stimuleren de extra arbeidskorting voor de oudere werknemer en de doorwerkbonus de oudere werknemer om te blijven werken. De premiekorting stimuleert de werkgever om oudere werknemers aan te nemen of aan het werk te houden. Het is de vraag of de overlap van de verschillende regelingen niet ten koste gaat van de effectiviteit en of de regelingen niet beter gericht kunnen worden.

5. Fiscale behandeling alimentatie

In het kader van vereenvoudiging onderzoekt het kabinet de fiscale behandeling van partneralimentatie. Deze alimentatie is thans bij de alimentatieplichtige aftrekbaar en bij de alimentatiegerechtigde belast. De regeling is arbeidsintensief voor de Belastingdienst, mede door het ontbreken van informatie van derden, en leidt per saldo tot een forse budgettaire derving. Bij het vaststellen van partneralimentatie wordt doorgaans rekening gehouden met de fiscale aftrekbaarheid bij de alimentatieplichtige, dus bij defiscalisering zal de alimentatievaststelling op dit punt moeten worden aangepast. Ook werkt defiscalisering door in inkomensafhankelijke regelingen als de toeslagen, en mogelijk ook in de bijstand. In verband met deze doorwerking en vraagstukken rondom overgangsrecht, zal het kabinet de komende tijd zorgvuldig onderzoeken of defiscaliseren van partneralimentatie haalbaar is.

6. Fiscale behandeling zorgkosten

In het kader van vereenvoudiging wil het kabinet bekijken of binnen de regeling uitgaven voor specifieke zorgkosten nadere aftrekbeperkingen kunnen worden aangebracht. Enerzijds met als doel de regeling beter te richten op de doelgroep chronisch zieken en gehandicapten, door kosten die doorgaans ook door niet chronisch zieken en gehandicapten worden gemaakt van aftrek uit te sluiten. Anderzijds met als doel om bovenmatige aftrek tegen te gaan. Dit mede in het verlengde van de motie Van Vliet[24]. Daarnaast kan in brede zin de vraag worden gesteld in hoeverre de fiscaliteit compensatie moet bieden voor kosten waarvan binnen de Zorgverzekering is bepaald dat deze niet ten laste van de collectiviteit moeten komen.

Het kabinet zal Uw Kamer blijven informeren over de verschillende ontwikkelingen op de genoemde thema's en de ruimte die kan worden gevonden voor vereenvoudiging en grondslagverbreding.

[23] Kamerstukken II 2010/11, 31524, nr. 89.
[24] Kamerstukken II 2010/11, 32 504 nr. 41.

3.3.2. Horizonbepaling
De meeste grondslagversmallers hebben het karakter van een belastinguitgave. Een beperkt aantal is onderdeel van de primaire heffingsstructuur[25]. Voor de heffingskortingen geldt dat een deel tot de primaire heffingsstructuur behoort (bijvoorbeeld de algemene heffingskorting) en een ander deel het karakter heeft van een belastinguitgave (bijvoorbeeld ouderschapsverlofkorting). Voor zover grondslagversmallers en heffingskortingen het karakter hebben van een belastinguitgave ligt een horizonbepaling voor de duur van de regeling voor de hand. Het is een politieke afweging om voor deze categorieën van inkomen belastingkorting te geven. Een dergelijke afweging geldt niet voor de eeuwigheid. In de huidige begrotingsregels is opgenomen dat voor het invoeren van nieuwe belastinguitgaven een toetsingskader geldt. Voor bestaande belastinguitgaven geldt een periodieke evaluatiebepaling, waarin is opgenomen dat het toetsingskader op het moment van evaluatie opnieuw dient te worden toegepast.

Aan het toetsingskader kan een horizonbepaling worden toegevoegd, zodat expliciet wordt aangegeven voor welke duur de belastinguitgave geldt. Alleen indien er vóór het verstrijken van die termijn een positieve evaluatie beschikbaar is, kan besloten worden om voor een nieuwe periode de belastinguitgave te continueren. Als geen positieve evaluatie beschikbaar is, vervalt de belastinguitgave automatisch. Als er wel een positieve evaluatie beschikbaar is, dwingt de horizonbepaling om opnieuw de afweging te maken of aan de belastinguitgave opnieuw prioriteit wordt gegeven.

3.4. Afschaffen kleine belastingen
Het beperken van het aantal belastingen past binnen het streven naar een eenvoudiger en begrijpelijker belastingstelsel. Ook zorgt een minder groot aantal belastingen ervoor dat de uitvoering van het belastingstelsel door de Belastingdienst goedkoper wordt en ten slotte zullen de administratieve lasten dalen. Er is dan ook gezocht naar de mogelijkheden om het aantal belastingen te verminderen. Daarbij is in eerste instantie gekeken naar de belastingen met een relatief kleine opbrengst (in % van het Bruto Binnenlands Product), relatief hoge administratieve lasten voor het bedrijfsleven en relatief hoge uitvoeringskosten voor de Belastingdienst. Het verminderen van het aantal belastingen is alleen mogelijk indien hier budgettair ruimte voor ontstaat door bijvoorbeeld het verhogen van het BTW-aandeel in de belastingmix of een grondslagverbreding. Daarom wordt er ook kort ingegaan op eventuele mogelijkheden om deze kleinere belastingen te vereenvoudigen indien er te weinig budgettaire ruimte bestaat voor afschaffing.

3.4.1. Verpakkingenbelasting
De verpakkingenbelasting is geïntroduceerd in 2008. Voor 2011 is de opbrengst geraamd op € 282 miljoen. Dit bedrag wordt opgebracht door ruim 4.000 belastingplichtigen. De verpakkingenbelasting is sinds de introductie al een aantal keren vereenvoudigd. Er lijkt nauwelijks ruimte te zijn voor verdere vereenvoudigingen binnen de huidige structuur van de verpakkingenbelasting. De Studiecommissie belastingstelsel gaat er van uit dat de heffing van verpakkingenbelasting jaarlijks gepaard gaat met circa € 5 miljoen aan uitvoeringskosten voor de Belastingdienst en een fiscale administratieve lastendruk voor het bedrijfsleven van minder dan € 1 miljoen. Overigens liggen de totale administratieve lasten voor het bedrijfsleven hoger en bedragen ongeveer € 11 miljoen[26]. Dit bedrag is inclusief de Europese rapportageverplichtingen die ook al golden voor invoering in 2008 van de Verpakkingenbelasting en zijn neergelegd in het Verpakkingenbesluit.

Het afschaffen van de belasting zou een verlichting betekenen voor zowel het bedrijfsleven als de Belastingdienst. Indien de verpakkingenbelasting wordt afgeschaft, zullen bedrijven wel moeten blijven voldoen aan de rapportageverplichtingen uit het Besluit verpakkingen. Verder is nog van belang dat het kabinet voornemens is om de bijdrage aan het Afvalfonds via de begroting van het ministerie van I&M af te schaffen. Beide maatregelen, het afschaffen van de verpakkingenbelasting en de bijdrage aan het Afvalfonds, zorgen ervoor dat er op een andere manier moet worden

[25] Inkomstenbelasting wordt geheven naar draagkracht. Zo worden bepaalde persoonsgebonden aftrekken gezien als draagkrachtverminderende uitgaven en daarmee als onderdeel van de primaire heffingsstructuur.
[26] Dit bedrag valt lager uit dan het bedrag dat is vastgesteld in het Rapport "Verpakkingenbelasting. Een last voor het MKB." EIM, van april 2009, waarin de totale administratieve lasten van het bedrijfsleven werden geraamd op € 19 miljoen.

verzekerd dat het verpakkende bedrijfsleven voldoet aan de rapportageverplichtingen uit het Besluit verpakkingen en de doelstellingen rondom de mate van recycling van verpakkingsafval worden behaald. Afschaffen van de verpakkingenbelasting hangt daarom samen met de garanties die het bedrijfsleven zal moeten bieden dat er op grond van haar 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. De afschaffing van de verpakkingenbelasting biedt het bedrijfsleven ruimte om deze verplichtingen te financieren. Voordat de verpakkingenbelasting wordt afgeschaft zou duidelijk moeten zijn op welke wijze de verplichtingen met zo weinig mogelijk administratieve lasten worden ingevuld.

3.4.2. Verbruiksbelasting van alcoholvrije dranken/Belasting op leidingwater
In tweede instantie denkt het kabinet aan het afschaffen van belastingen op producten die nu onder het lage BTW-tarief vallen. Hierbij gaat het om de verbruiksbelasting van alcoholvrije dranken (de zogenoemde frisdrankbelasting) en de belasting op leidingwater. Voor 2011 is de opbrengst van de frisdrankbelasting geraamd op € 164 miljoen Dit bedrag wordt opgebracht door een kleine 200 belastingplichtigen. Bij de belasting op leidingwater is de opbrengst voor 2011 geraamd op € 123 miljoen. Dit bedrag wordt door ongeveer 60 belastingplichtigen opgebracht. Afschaffing zal leiden tot een (geringe) vermindering van uitvoeringskosten voor de Belastingdienst en de administratieve lastendruk voor het bedrijfsleven. Zo bedragen de uitvoeringskosten van de belasting op leidingwater slechts € 0,1 miljoen en de administratieve lasten voor het bedrijfsleven € 15.000. De administratieve lasten en uitvoeringskosten van de frisdrankenbelasting zijn verwaarloosbaar door de nauwe samenhang met de accijns.

3.4.3. Overige kleine indirecte belastingen
Naast de hiervoor genoemde indirecte belastingen, kan ook worden gedacht aan de belasting op zware motorrijtuigen (het Eurovignet), de verbruiksbelasting van pruim- en snuiftabak, de grondwaterbelasting en de afvalstoffenbelasting. Voor 2011 is de opbrengst geraamd op respectievelijk € 118 miljoen, € 250.000, € 176 miljoen en € 59 miljoen.

De mogelijkheden wat betreft het Eurovignet (€ 118 miljoen) zullen aan de orde komen in de autobrief die voor de zomer naar uw Kamer wordt verstuurd. Bij de overige drie belastingen is afschaffing denkbaar, maar zijn er ook nog mogelijkheden voor vereenvoudiging.

Verbruiksbelasting van pruim- en snuiftabak
Voor 2011 is de opbrengst geraamd op € 250.000. De uitvoeringskosten van deze belasting bedragen ongeveer € 10.000 en bestaan vooral uit het maken van speciale belastingzegels (vergelijkbaar met de accijnszegels die ook op pakjes sigaretten en shag worden aangebracht). Er zijn maar enkele belastingplichtigen.

Het afschaffen van de verbruiksbelasting op pruim- en snuiftabak leidt tot een beperkte vereenvoudiging. Afschaffing van deze belasting ligt niet in lijn met het ontmoedigen van tabaksgebruik. Er is dus sprake van het in stand houden van een hele kleine belasting op een schadelijk product dat bijna niet wordt gebruikt. Afschaffing zou echter kunnen leiden tot een toename van het gebruik van pruim- en snuiftabak. Als alternatief zou het tarief op nul kunnen worden gesteld, zodat bij een eventuele toename van het gebruik gemakkelijk weer een belasting kan worden geheven.

Grondwaterbelasting
Voor 2011 is de opbrengst geraamd op € 176 miljoen. De belasting wordt opgebracht door circa 4.000 belastingplichtigen. Een klein aantal belastingplichtigen, te weten de waterleidingbedrijven, is echter verantwoordelijk voor circa 80% van de opbrengst. De rest wordt opgebracht door bedrijven die grondwater gebruiken (15%) en bronbemalers (5%). De uitvoeringskosten voor de Belastingdienst bedragen circa € 1,5 miljoen en de administratieve lasten voor het bedrijfsleven € 379.000. In 2007 is er een rapport over de grondwaterbelasting naar uw Kamer verstuurd[27]

[27] 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).

waarin onder meer is geconcludeerd dat de gevolgen van afschaffing van deze belasting voor het milieu naar verwachting beperkt zouden zijn. Wel moet er bij afschaffing gekeken worden naar de mogelijke samenhang met de Europese Kader Richtlijn water, waarin het uitgangspunt staat dat het waterprijsbeleid adequate prikkels bevat voor de gebruikers om de watervoorraad efficiënt te benutten.

In het kader van vereenvoudiging kan er ook aan worden gedacht om de belasting alleen te laten neerslaan bij waterleidingbedrijven. Een andere optie voor vereenvoudiging zou kunnen zijn om de belasting te incorporeren in de belasting op leidingwater, zodanig dat één waterbelasting ontstaat met een substantiëlere opbrengst en tegelijkertijd minder administratieve lasten voor de betrokken bedrijven en minder uitvoeringskosten voor de Belastingdienst.

Afvalstoffenbelasting
Voor 2011 is de opbrengst geraamd op € 59 miljoen. De uitvoeringskosten bedragen € 0,6 miljoen en de administratieve lasten voor het bedrijfsleven € 213.000. 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 (bijvoorbeeld 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.

Door de afname van de hoeveelheid gestort afval is de opbrengst fors teruggelopen (2007: € 177 miljoen, 2010: € 57 miljoen). De afname wordt waarschijnlijk verklaard doordat er in Nederland inmiddels sprake is van een overcapaciteit bij afvalverbrandingsinstallaties (er was lange tijd te weinig capaciteit, waardoor vaker een ontheffing van het stortverbod werd verleend). Tevens zal sprake zijn van een verminderd aanbod van de hoeveelheid afvalstoffen vanwege de economische crisis en zal er meer gerecycled zijn.

Gelet op de sterk dalende opbrengst is het enerzijds de vraag of de afvalstoffenbelasting nog toekomst heeft. Afschaffing zal tot een beperkte vereenvoudiging voor het bedrijfsleven en de Belastingdienst leiden. Anderzijds lijkt de afvalstoffenbelasting de afgelopen 15 jaar een positieve rol te hebben gespeeld bij de afname van de totale hoeveelheid gestort afval. Het afschaffen van de afvalstoffenbelasting moet niet leiden tot een toename van het storten van de hoeveelheid herbruikbare of verbrandbare afvalstoffen. De staatssecretaris van Infrastructuur en Milieu zal in juni een brief over afval aan de Tweede Kamer sturen, waarin hij nader in zal gaan op hoe het risico op een toename kan worden voorkomen. Door eventueel het tarief van de afvalstoffenbelasting op nul te stellen, kan hetzelfde resultaat worden bereikt als bij afschaffing, met dit verschil dat bij een toename van de hoeveelheid gestorte afvalstoffen gemakkelijker kan worden ingegrepen.

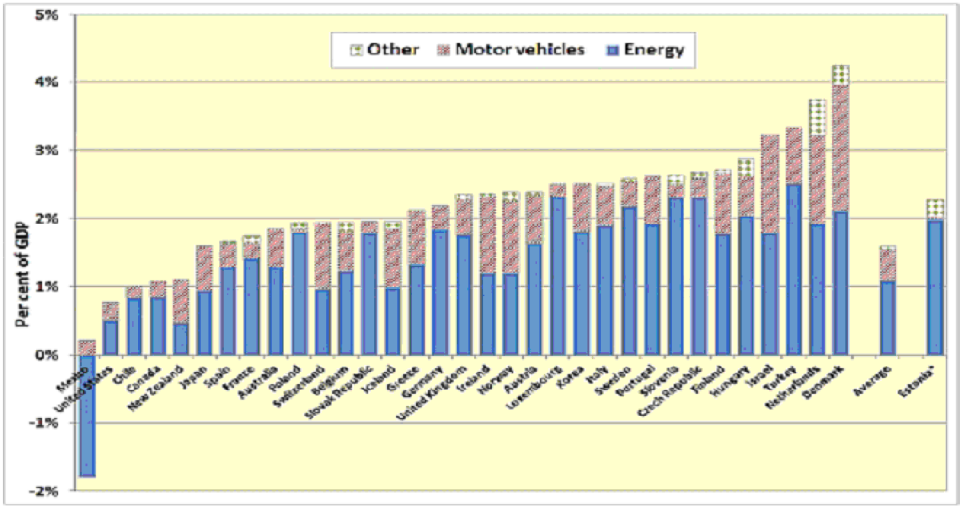
3.4.4. Financiële gevolgen
De verbruikbelasting van alcoholvrije dranken, de verbruiksbelasting van pruim- en snuiftabak en een deel van de belasting op leidingwater (in totaal circa € 0,2 miljard) gelden als lasten voor de burger. De verpakkingenbelasting, grondwaterbelasting, afvalstoffenbelasting en een deel van de belasting op leidingwater zijn kleinere belastingen die tot de lasten van bedrijven worden gerekend (in totaal circa € 0,6 miljard). Afschaffing van deze belastingen is te financieren via een hogere BTW-opbrengst of grondslagverbredende maatregelen.

3.5. Belastingen en milieu
3.5.1. Hoogte milieubelastingen
Net zoals andere belastingen hebben milieubelastingen primair tot doel inkomsten te verkrijgen om de overheidsuitgaven te financieren. De inzet van deze belastingen als milieu-instrument is een belangrijk nevendoel. De Studiecommissie belastingstelsel heeft geconcludeerd dat de milieubelastingen de afgelopen jaren een effectief instrument waren in het milieubeleid. Ook al is de prijselasticiteit van de goederen waar de milieubelastingen op drukken vaak beperkt, milieubelastingen leiden er toe dat schadelijke effecten voor het milieu (deels) in de prijs tot uitdrukking worden gebracht.

Het kabinet kan zich goed vinden in deze benadering. Van belang is dat Nederland wat betreft de opbrengst uit milieugerelateerde belastingen in 2008 de tweede plaats innam binnen de OESO, zie hierna. Verder is het kabinet voornemens om een opslag duurzame energie te introduceren ter financiering van de SDE-plusregeling (subsidie ter stimulering van duurzame energie). Deze opslag heeft de vorm van een heffing op aardgas en elektriciteit en heeft een structurele opbrengst van € 1,4 miljard. Ten opzichte van de huidige opbrengst van de energiebelasting (ruim € 4 miljard) betekent dit een stijging van de overheidsheffingen op energie van meer dan 30%. Daar komt bij dat de Studiecommissie belastingstelsel heeft geconcludeerd dat de milieueffecten van verdere unilaterale verhogingen beperkt zullen zijn onder meer als gevolg van de samenloop met emissiehandel met het Europese emissiehandelssysteem (EU ETS) [28].

Het kabinet zal op Europees niveau een verhoging van de minimumtarieven in het aangekondigde voorstel voor een herziening van de Richtlijn Energiebelastingen bepleiten. Ook wordt op dit moment door CE Delft/Ecofys nader onderzoek gedaan naar de belastingen op energieproducten en CO_2 in de lidstaten om ons heen. Daarbij wordt ook de positie van het bedrijfsleven onderzocht omdat het niet heel duidelijk is wat de precieze hoogte is van de energiebelastingdruk op bedrijven in andere lidstaten. Naar aanleiding van de resultaten van dit onderzoek kan beter worden ingeschat, wat de effecten zijn van verdere vergroening op de concurrentiepositie van het Nederlandse bedrijfsleven. In het onderzoek van CE Delft/Ecofys wordt ook gekeken naar de mogelijke impact van een herziening van de Richtlijn Energiebelastingen[29].

Opbrengst milieubelastingen[30]



De OESO verdeelt de milieubelastingen in drie groepen:

- autobelastingen;
- energiebelastingen (inclusief accijnzen op motorbrandstoffen);
- overige milieubelastingen.

Nederland scoort hoog als het gaat om de autobelastingen (de oranje kolom). In Nederland betreft het de belasting op personenauto's en motorrijwielen (BPM), de motorrijtuigenbelasting (MRB) en de belasting zware motorrijtuigen (het Eurovignet). Als gekeken wordt naar de energiebelastingen en de accijnzen op minerale oliën (het onderste deel van de kolom), scoort Nederland niet heel hoog in vergelijking met de andere landen. Door de invoering van de opslag duurzame energie zal de opbrengst van belastingen en heffingen op energie de komende jaren echter stijgen. De opslag duurzame energie vindt plaats via een opslag op de energierekening analoog aan de EB. De opslag moet 300 miljoen euro in 2015 en structureel 1,4 miljard euro gaan opbrengen. Nederland voert de ranglijst aan wat betreft de 'overige milieubelastingen'. In Nederland gaat het onder meer om de grondwaterbelasting, belasting op

[28] In zoverre een aanpassing van de energiebelasting leidt tot minder CO_2-uitstoot in Nederland, zal dit CO_2-rechten vrijspelen die zijn te verhandelen en daardoor leiden tot CO_2-uitstoot elders in Europa.
[29] Gebaseerd op het werkdocument van de Commissie dat in 2009 openbaar is gemaakt, gepubliceerd op http://www.euractiv.com/pdf/Energy%20Taxation%20Interservice%20proposal.pdf.
[30] Bron: www.oecd.org/document/1/0,3343,en_21571361_44315115_46177473_1_1_1_1,00.html

leidingwater, afvalstoffenbelasting en de verpakkingenbelasting. Belangrijker in deze categorie qua opbrengst zijn echter de heffingen en belastingen van lagere overheden, zoals de rioolheffing en de heffingen op verontreiniging van oppervlaktewater.

Hiervoor is aangegeven dat het kabinet inzet op vermindering van het aantal belastingen door een aantal kleine belastingen af te schaffen. Hieronder vallen een aantal kleine milieubelastingen. In plaats van deze kleine milieubelastingen zal de BTW worden verhoogd. Hierdoor zal het wegvallen van een specifieke prijsprikkel op milieuvervuilend handelen worden gecompenseerd door een algemene prijsprikkel.

3.5.2. Fiscale milieufaciliteiten

De opbrengst uit milieubelastingen zegt niet alles over de milieuvriendelijkheid van een belastingstelsel. Naast de milieubelastingen zijn er fiscale faciliteiten, zoals de energie-investeringsaftrek (EIA), de milieu-investeringsaftrek (MIA), de versnelde afschrijving milieubedrijfsmiddelen (Vamil) en de regeling voor groen beleggen die milieuvriendelijke investeringen stimuleren. Ook de differentiatie naar energielabel zoals die enkele jaren in de BPM is toegepast, is een groen element in het belastingstelsel dat niet terug te zien is in de opbrengst van de milieubelastingen.

Daarnaast zijn er opbrengstverminderende fiscale regelingen die negatieve gevolgen hebben voor het milieu. Ook deze effecten moeten worden meegewogen om te beoordelen hoe milieuvriendelijk het belastingstelsel is. In dit verband is van belang dat de G-20 in september 2009 heeft opgeroepen tot het rationaliseren en uitfaseren op de middellange termijn van inefficiënte subsidies, waaronder fiscale, op fossiele brandstoffen die bijdragen aan een schadelijke consumptie. In Nederland valt bijvoorbeeld te denken aan de verschillende accijnstarieven voor motorbrandstoffen (met name het verschil in tarief tussen diesel en benzine). Ook is er een aantal verlaagde tarieven en vrijstellingen voor fossiele brandstoffen die rechtstreeks het gevolg zijn van communautair recht of van door Nederland gesloten verdragen. Een voorbeeld is de accijnsvrijstelling voor de luchtvaart en scheepvaart. Het kabinet kan alleen op internationaal niveau aandringen op afschaffing van deze vrijstellingen.

Wat betreft de energiebelasting ziet het kabinet om diverse redenen nu geen aanleiding om de differentiaties en vrijstellingen aan te pakken. De energieproducten die worden gebruikt voor de opwekking van elektriciteit zijn vrijgesteld van belastingen op energie (kolenbelasting, energiebelasting, accijns op minerale oliën) omdat de opgewekte elektriciteit al belast is. Verder lijken lage tarieven en vrijstellingen voor de energie-intensieve industrie in Europa breed te worden toegepast. Zoals hiervoor al aangegeven wordt op dit moment door CE Delft/Ecofys nader onderzoek gedaan naar de belastingen op energieproducten en CO_2 in de lidstaten om Nederland heen om een beter beeld te krijgen wat de energiebelastingdruk op bedrijven is in andere lidstaten. Ook wordt in het onderzoek gekeken naar de mogelijke effecten van een herziening van de Richtlijn Energiebelastingen. Een mogelijke herziening van deze richtlijn zou namelijk het systeem van differentiaties en vrijstellingen kunnen gaan beïnvloeden.

Voor de glastuinbouw gelden verlaagde energiebelastingtarieven die voortvloeien uit het degressieve tariefsysteem van de energiebelasting en het feit dat destijds bij de invoering van de energiebelasting de terugsluis van de opbrengst via de directe belastingen de sector nauwelijks bereikte. Overigens moeten zowel voor de verlaagde tarieven in de glastuinbouw als voor de vrijstelling ten behoeve van energie-intensieve bedrijven tegenprestaties worden geleverd respectievelijk het kostenvereveningssysteem en de meerjarenafspraken ter verbetering van de energie-efficiëntie.

In bijlage 2 wordt dieper ingegaan op de structuur en vrijstellingen in de energiebelasting, zoals toegezegd tijdens de behandeling van het Belastingplan 2011 en de Algemene Financiële Beschouwingen.

Hoofdstuk 4. Vennootschapsbelasting

4.0. Samenvatting

De vennootschapsbelasting vraagt de komende jaren om duidelijkheid en bestendigheid. Dit is het beste voor het Nederlandse vestigingsklimaat. Het kabinet wil om die reden met ingang van 1 januari 2012 een tweetal onevenwichtigheden aanpakken met de volgende maatregelen:

- een beperking van de excessieve renteaftrek door overnameholdings.
- de introductie van een objectvrijstelling voor vaste inrichtingen.

Met de hierdoor gerealiseerde grondslagverbreding kan het tarief van de vennootschapsbelasting worden verlaagd van 25% naar 24%. Aanwending van een deel van het in het Regeerakkoord opgenomen bedrag voor terugsluis naar het bedrijfsleven kan het Vpb-tarief nog verder doen dalen. De voorstellen tot grondslagverbreding dragen bij aan de robuustheid van de vennootschapsbelasting. Zij geven verder uitvoering aan de wens van de Kamer om te komen tot een evenwichtige belastingheffing en een goed vestigingsklimaat[31]. Het kabinet heeft in het kader van het bedrijfslevenbeleid een tiental topteams aangesteld. Het kabinet zal de voorzitter van het topteam Hoofdkantoren vragen om, in overleg met de voorzitters van de andere topteams, een opinie te formuleren met betrekking tot de fiscale behandeling van deelnemingsrente. Naar aanleiding van deze bevindingen, die op 14 juni a.s. worden aangeboden, is het kabinet voornemens op dit punt een richting te kiezen. Hierna zal rust het uitgangspunt zijn op het gebied van de vennootschapsbelasting. Wat betreft de behandeling van eigen en vreemd vermogen in de vennootschapsbelasting is het kabinet dan ook van mening dat het daarbij dan moeten blijven tijdens deze kabinetsperiode.

4.1. Stand van zaken

In het algemeen overleg[32] naar aanleiding van de brief van 5 december 2009[33] is door de toenmalige staatssecretaris aangekondigd dat hij een overnameholdingbepaling en een objectvrijstelling voor vaste inrichtingen (beperking verliesimport) zou willen invoeren. De opbrengst van deze grondslagverbredende maatregelen zou worden teruggesluisd in de vennootschapsbelasting. Het kabinet wil dit alsnog doorvoeren. Het kabinet is derhalve voornemens beide grondslagverbredende maatregelen, een tariefverlaging en een aanpassing van de regeling betreffende het buitenlands aanmerkelijk belang in een separaat Vpb-wetsvoorstel op te nemen. Dit voorstel wordt in het derde kwartaal van 2011 aan de Tweede Kamer aangeboden.

Daarnaast is in de bedoelde brief van 5 december 2009 afgezien van het beperken van de aftrek van deelnemingsrente, vanwege de Europeesrechtelijke risico's. Wel is aan de Studiecommissie belastingstelsel gevraagd om zich te buigen over de vraag of een betere verdeling van de belastingdruk mogelijk is en hoe een meer gelijke behandeling van eigen en vreemd vermogen in de vennootschapsbelasting kan worden bereikt. Daarbij is de Studiecommissie uitdrukkelijk verzocht ook te kijken naar de onevenwichtigheid bij de aftrek van deelnemingsrente. De Studiecommissie heeft zich vanuit een economische invalshoek gebogen over de vraag hoe een betere verdeling van de belastingdruk mogelijk is. De Studiecommissie heeft als alternatief voor renteaftrekbeperkingen een vermogensaftrek en -bijtelling voorgesteld. De Studiecommissie deed daarbij de aanbeveling om het concept van de vermogensaftrek en –bijtelling verder uit te werken en de gevolgen ervan verder in kaart te brengen.

Door een vermogensaftrek wordt het fiscale winstbegrip versmald tot een overwinstbegrip. Daar staat een grondslagverbreding in de vorm van een vermogensbijtelling over negatief eigen vermogen tegenover. Bij een vermogensaftrek/bijtelling van 4% is per saldo sprake van een grondslagversmalling die zorgt voor een belastingderving van ca. € 1,5 miljard. Als het advies van de Studiecommissie zou worden gevolgd en een nader onderzoek naar de gevolgen van de vermogensaftrek en -bijtelling zou worden ingesteld, leidt dit ertoe dat er voorlopig geen zekerheid zou zijn voor het bedrijfsleven. Dat is niet goed voor het vestigingsklimaat. Verder staat vast dat

[31] Kamerstukken II, 2008/09, 21507-07, nr. 658, blz. 12.
[32] Verslag van het algemeen overleg van gehouden op 14 januari 2010 inzake de vennootschapsbelasting, Kamerstukken II 2009/10, 31 369, nr. 10.
[33] Brief van de staatssecretaris van Financiën over de stand van zaken ten aanzien van mogelijke maatregelen in de vennootschapsbelasting, Kamerstukken II 2009/10, 31 369, nr. 9.

de invoering van een vermogensaftrek en -bijtelling zou leiden tot een budgettaire derving waarvoor dekking zou moeten worden gezocht, bijvoorbeeld door tariefverhoging. De voorkeur van het kabinet gaat uit naar tariefverlaging. Bovendien is een grondslagversmalling en tariefverhoging niet in overeenstemming met het Regeerakkoord, waarin een grondslagverbreding en tariefverlaging in de vennootschapsbelasting wordt aangekondigd. Om deze redenen ziet het kabinet af van een vermogensaftrek en -bijtelling.

Tijdens het overleg naar aanleiding van de brief van 5 december 2009 van de toenmalige staatssecretaris van Financiën is toegezegd om nog eens goed te kijken naar mogelijkheden om iets te doen aan de aftrek van deelnemingsrente[34]. In die brief was vanwege de Europeesrechtelijke risico's afgezien van het beperken van de aftrek van deelnemingsrente. Op basis van het na deze brief gewezen arrest X-holding[35] lijkt het risico van strijdigheid met het EU-recht beperkt te zijn. Het kabinet heeft met betrekking tot de deelnemingsrente het volgende overwogen.

Enerzijds sluit het beperken van de aftrek van deelnemingsrente aan bij de doelstelling van grondslagverbreding en tariefverlaging uit het Regeerakkoord. Een verlaging van het nominale tarief is zeker voor het internationale vestigingsklimaat van Nederland van belang. Ook zou het verschil in behandeling tussen eigen en vreemd vermogen worden verkleind. Verder wordt het aantrekken van veel vreemd vermogen onaantrekkelijker en zou de verdeling van de belastingdruk in de vennootschapsbelasting tussen nationale en internationale ondernemingen evenwichtiger worden. Ten slotte kan een vereenvoudiging worden bereikt door het afschaffen van de thin-capregeling (die door de aftrekbeperking overbodig wordt). Anderzijds moet worden bedacht dat in Nederland actieve internationaal opererende ondernemingen zich staande moeten houden in de concurrentie met internationale ondernemingen die in andere landen zijn gevestigd. Een beperking van de deelnemingsrenteaftrek zou betekenen dat er voor het internationaal opererende bedrijfsleven een fiscale rem wordt gezet op het expanderen op buitenlandse markten. Deze markten zijn belangrijk voor het Nederlandse bedrijfsleven dat een relatief kleine thuismarkt heeft. Dit zou ten koste kunnen gaan van de positie van de Nederlandse multinationals en zou het Nederlandse vestigingsklimaat kunnen verslechteren. Het kabinet wil de uiteindelijke afweging m.b.t. de deelnemingsrente in samenspraak met het bedrijfsleven afronden en zal daarom de voorzitters van de topteams vragen om naar de fiscale behandeling van deelnemingsrente te kijken.

4.2. Overnameholding

Een belangrijk probleem zijn de overnames van Nederlandse ondernemingen door (buitenlandse) investeerders, waarbij de overname bovenmatig wordt gefinancierd met schulden (zowel groeps- als derdenleningen) waarvan de rente ten laste wordt gebracht van het fiscale resultaat van de overgenomen onderneming. Bij een bedrijfsovername maakt de overnemende vennootschap vaak gebruik van leningen om de aankoop te financieren. In een aantal gevallen tot een excessief niveau Daarbij wordt de rente ten laste gebracht van de Nederlandse vennootschapsbelasting grondslag

Dit wordt bereikt door de overname te laten plaatsvinden via een overnameholding die in bepaalde gevallen te forse schulden aangaat voor de overname. De overnameholding gaat vervolgens een fiscale eenheid aan met de overgenomen onderneming, waardoor de rentelasten van de overnameholding die samenhangen met de overname verrekend kunnen worden met de winsten van de overgenomen vennootschap. In de praktijk zijn er gevallen bekend waarin de schuld van de overnameholding zo hoog is dat de fiscale winst van de overgenomen vennootschap grotendeels of zelfs geheel verdwijnt.

Het kabinet stelt voor om een aftrekbeperking voor overnameholdings in te voeren. De vormgeving is gericht op het bestrijden van excessieve renteaftrek en tegelijkertijd reële financieringsverhoudingen te ontzien. Een renteaftrekbeperking voor overnameholdings zorgt ervoor dat de rentelasten van de overnameholding die samenhangen met de overname binnen de fiscale eenheid niet langer verrekend kunnen worden met de winsten van de overgenomen

[34] Kamerstukken II, 2009/2010, 31369, nr. 10, blz. 10
[35] Arrest van het HvJ EU van 25 februari 2010, X Holding BV/ Staatssecretaris van Financiën (Zaak C-337/08).

vennootschap, maar alleen met 'eigen' winsten van de overnameholding. Hierdoor komen de rentelasten van de overname niet meer ten laste van het resultaat van de overgenomen vennootschap. De renteaftrekbeperking geldt zowel voor groepsrente als derderente.

Om de administratieve lasten te beperken en relatief kleine overnames te ontzien, zal voor deze renteaftrekbeperking een drempel van € 500.000 van toepassing zijn waarboven de rente niet aftrekbaar zal zijn. Voorts zal de renteaftrekbeperking alleen van toepassing zijn voor zover de verhouding tussen eigen vermogen en vreemd vermogen van de fiscale eenheid na de overname een bepaalde verhouding te boven gaat, opdat alleen onevenwichtig gefinancierde overnames worden tegengegaan en reële financieringsverhoudingen zoveel mogelijk worden ontzien. Het eigen vermogen wordt hierbij verminderd met eventuele deelnemingen.

Bij de vormgeving zal rekening worden gehouden met de gevolgen van het zogeheten goodwillgat[36]. De gevolgen van het goodwillgat zijn tijdens de consultatie inzake mogelijke aanpassingen in de vennootschapsbelasting[37] als belangrijk bezwaar tegen de overnameholdingbepaling aangevoerd, vanwege de grote (nadelige) gevolgen ervan voor situaties waar feitelijk sprake is van een evenwichtige financieringsverhouding. Er zal rekening worden gehouden met de gevolgen van het goodwillgat doordat, na het aangaan van een fiscale eenheid, gedurende 10 jaar het eigen vermogen voor de toepassing van de hiervoor bedoelde verhouding tussen het eigen en vreemd vermogen met een jaarlijks evenredig aflopend deel van het goodwillgat mag worden verhoogd. Door deze verhoging van het eigen vermogen is de renteaftrekbeperking niet van toepassing als feitelijk sprake is van een evenwichtige financieringsverhouding.

4.3. Objectvrijstelling vaste inrichtingen

Op dit moment kunnen internationaal opererende ondernemingen de verliezen van hun buitenlandse vaste inrichtingen direct (in het jaar waarin het verlies wordt geleden) verrekenen met hun Nederlandse winst. Hierdoor raken negatieve ontwikkelingen in het buitenland de Nederlandse belastingopbrengst. Als de vaste inrichting in latere jaren weer winsten 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 de verliezen niet direct in mindering op de Nederlandse winst; pas bij liquidatie kan een resterend liquidatieverlies in aanmerking worden genomen. Bij het in aanmerking nemen van verliezen is er dus een timingvoordeel als in het buitenland wordt geopereerd via een vaste inrichting (in plaats van een deelneming). Het kabinet wil dit timingvoordeel wegnemen via de invoering van een objectvrijstelling voor vaste inrichtingen.

Invoering van een objectvrijstelling voor vaste inrichtingen heeft tot gevolg dat de voordelen (zowel positief als negatief) uit een buitenlandse vaste inrichting niet langer tot de Nederlandse heffingsgrondslag behoren. Hiertoe worden de 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 niet langer tot de Nederlandse heffingsgrondslag behoren, komen verliezen van buitenlandse vaste inrichtingen in beginsel niet meer ten laste van de Nederlandse winst. Verliezen van buitenlandse vaste inrichtingen die definitief zijn geworden worden, mede in verband met het Europese recht, nog wel in aftrek toegelaten. Verliezen zijn definitief bij staking van de activiteiten of overdracht ervan aan een derde, mits voor deze verliezen in het andere land op generlei wijze een tegemoetkoming wordt gegeven. Net als in de huidige regelgeving zal een uitzondering worden opgenomen voor zogenoemde passieve vaste inrichtingen. Voor voordelen uit passieve vaste inrichtingen in laagbelastende landen geldt de objectvrijstelling niet, maar zal verrekening worden gegeven.

[36] Het goodwillgat houdt in dat het fiscale eigen vermogen van de overnameholding na het aangaan van een fiscale eenheid met de overgenomen onderneming afneemt of zelfs negatief wordt. In de fiscale consolidatie vallen de stille reserves van de overgenomen onderneming namelijk weg. De verhouding eigen vermogen/vreemd vermogen valt daardoor fiscaal lager uit dan overeenkomt met de economische werkelijkheid, waardoor de renteaftrekbeperking eerder van toepassing is.
[37] Brief staatssecretaris van 14 juni 2009 met consultatiedocument inzake mogelijke aanpassingen in de vennootschapsbelasting, Kamerstukken II, 2008/09, 31 369, nr. 5.

4.4. Tariefverlaging

De extra Vpb-opbrengst die wordt gerealiseerd door de hierboven beschreven grondslagverbredende maatregelen wordt teruggeven aan werkgevers. Het kabinet zet in op verlaging van het Vpb-tarief. Indien de opbrengst van de twee grondslagverbredende maatregelen wordt teruggesluisd naar het Vpb-tarief, is een tarief van 24% haalbaar. Dit zou zelfs nog verder kunnen dalen als een deel van het in het Regeerakkoord voorziene bedrag van € 500 miljoen wordt aangewend voor een generieke Vpb-tariefverlaging.

Door een lager marginaal tarief op bedrijfswinsten worden bedrijven geprikkeld om meer te investeren en extra winst te maken. Dit leidt tot een gezonder bedrijfsleven en een sterkere economie. Tariefverlaging in combinatie met grondslagverbreding (oftewel minder aftrekposten en uitzonderingsbepalingen) vermindert de verstorende werking van de vennootschapsbelasting op beslissingen van bedrijven en bevordert daarmee dat ondernemingen hun productiefactoren daar inzetten waar ze het meest productief zijn. Ook maakt tariefverlaging het voor bedrijven minder aantrekkelijk de fiscale winst in Nederland te drukken ten gunste van de fiscale winst elders. Dit bevordert de soliditeit van de vennootschapsbelasting.

De tarieven in de vennootschapsbelasting zijn de laatste jaren in veel Europese landen gedaald. Er is sprake van een trend om te kiezen voor grondslagverbreding en tariefverlaging. Dit is ook in Nederland gebeurd. Het kabinet wil deze trend voortzetten. Het voordeel van een relatief laag tarief is dat het Nederland hoger op de short lists zet van bedrijven die vestiging in Europa overwegen. Voor een internationaal bedrijf dat op zoek is naar een geschikte vestigingsplaats, is het bedrijfseconomisch niet rendabel om het vestigingsklimaat van alle potentiële vestigingslanden in detail te analyseren. Het is dus van belang om een aantrekkelijk vestigingsklimaat te ondersteunen met een laag nominaal tarief.

> Op 16 maart 2011 heeft de Europese Commissie een richtlijnvoorstel gepubliceerd voor een gemeenschappelijke belastinggrondslag voor ondernemingswinsten: de Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB). Nederland heeft het technische voorwerk van de Commissie altijd gesteund onder de voorwaarde dat de uiteindelijke positie van Nederland pas bepaald kan worden nadat het richtlijnvoorstel is gepubliceerd. Dat is nu het geval. Het kabinet zal langs de gebruikelijke weg, een BNC-fiche, een eerste reactie geven op het voorstel. De publicatie van het richtlijnvoorstel laat onverlet dat Nederland zal moeten blijven werken aan de versteviging van de eigen vennootschapsbelasting, al was het alleen al omdat in het richtlijnvoorstel sprake is van een optionele CCCTB. Als Nederland steun zou kunnen geven aan dit voorstel, maakt dat de Nederlandse Vpb niet overbodig. De CCCTB komt naast de nationale vennootschapsbelastingen van de EU lidstaten te staan (en dus ook naast de Nederlandse Vpb).

Tijdens de behandeling van het Belastingplan 2011 heeft het lid van de Tweede Kamer de heer Koolmees gevraagd of bij de behandeling van het eigen en vreemd vermogen in de vennootschapbelasting ook gekeken kan worden naar de invloed op innovatie[38]. Ook bij investeringen in innovatieve activiteiten is het (effectief) tarief van belang. Dit is de achtergrond van de innovatiebox in de vennootschapsbelasting waardoor innovatiewinst tegen 5% wordt belast. Verder kan nog worden gewezen op de memorie van toelichting bij het wetsvoorstel Werken aan winst[39]. Daarin is aangegeven dat door tariefverlaging het voor internationaal opererende bedrijven aantrekkelijker wordt om winstgevende onderdelen in Nederland aan te houden. Omdat deze bedrijven in de regel veel doen aan onderzoek en ontwikkeling en aan kennisoverdracht, draagt hun komst naar Nederland bij aan versterking van de kenniseconomie. Uit onderzoek is gebleken dat deze ondernemingen een hoger dan gemiddeld rendement behalen doordat zij beschikken over specifieke eigenschappen zoals technologische kennis en schaalvoordelen[40]. De voorgenomen generieke tariefverlaging heeft dus een positief effect op innovatie.

[38] Kamerstukken II, 2010/11, 32504, 32505, 32401, Handelingen 2010/11, nr. 22, blz. 40.
[39] Kamerstukken II, 2005/06, 30572, nr. 3, blz. 6.
[40] Devereux, Griffith en Klemm, 2002, Corporate Income tax, reforms and tax competition, CEPR.

4.5. Dividendbelasting

De dividendbelasting hangt voor veel bedrijven nauw samen met de vennootschapsbelasting. Vanuit het bedrijfsleven en de adviespraktijk wordt regelmatig aangedrongen op afschaffing van de dividendbelasting om zodoende het Nederlandse vestigingsklimaat te verbeteren.

Het is een gegeven dat de dividendbelasting voor een hoge netto-opbrengst zorgt die voor een zeer groot deel door buitenlandse aandeelhouders wordt gedragen. De structurele netto-opbrengst[41] bedraagt ongeveer € 2 miljard per jaar[42]. Van deze netto-opbrengst komt het grootste gedeelte voor rekening van buitenlandse (portfolio-)aandeelhouders in de grote beursgenoteerde ondernemingen. Voor buitenlandse (portfolio-)aandeelhouders die de Nederlandse dividendbelasting in hun woonstaat kunnen verrekenen met de daar verschuldigde belasting naar het inkomen vormt de Nederlandse dividendbelasting per saldo geen additionele kostenpost. De budgettaire derving als gevolg van de afschaffing van de dividendbelasting zal in deze situaties ten goede komen aan de buitenlandse schatkist (in de vorm van een lagere verrekening van de Nederlandse dividendbelasting). Afschaffing van de dividendbelasting heeft voor deze groep dus geen positief effect op het Nederlandse vestigingsklimaat. Daarnaast heeft de dividendbelasting significante betekenis voor het bereiken van evenwichtige resultaten in onderhandelingen van belastingverdragen.

Omdat de dividendbelasting met name opbrengst genereert in buitenlandse verhoudingen betekent afschaffing van de belasting – uitgaande van een budgettair neutrale operatie – in ieder geval een verschuiving van de lasten naar het binnenland via een verhoging van andere belastingen. Er is immers momenteel geen ruimte voor lastenverlichting. Het kabinet acht deze verschuiving van lasten naar het binnenland via belastingverhogingen niet gewenst. Dit betekent dat afschaffing van de dividendbelasting momenteel niet opportuun is vanwege het budgettaire belang van de heffing.

[41] De netto-opbrengst is de opbrengst na vermindering van de ontvangen dividendbelasting met de bedragen die worden verrekend met de Nederlandse inkomstenbelasting of vennootschapsbelasting en met de bedragen die op grond van nationale of internationale regelingen worden teruggevraagd.
[42] Voor de jaren 2009 en 2010 (en wellicht nog enige jaren daarna) zal de netto-opbrengst vanwege de conjunctuur evenwel lager uitvallen.

Hoofdstuk 5. IB-ondernemers

5.0. Samenvatting
Het samenstel van de fiscale ondernemersfaciliteiten leidt bij IB-ondernemers tot administratieve rompslomp en onduidelijkheid over hoeveel zij na toepassing van al die faciliteiten overhouden. Daarnaast bevorderen de ondernemersfaciliteiten de doorgroei van ondernemingen te weinig. Het kabinet is van mening dat het samenstel van fiscale ondernemersfaciliteiten budgettair neutraal zou moeten worden omgevormd tot één geïntegreerde ondernemersfaciliteit. Daarbij kunnen allerlei gedetailleerde regels die zowel de ondernemer als de Belastingdienst veel nalevings- en uitvoeringslast bezorgen vervallen. Vervolgens ziet het kabinet de omzetting van deze geïntegreerde ondernemersfaciliteit in een aparte winstbox als een aantrekkelijk perspectief. Hierdoor zou uiteindelijk een vierde box in de Wet IB 2001 met een eigen tarief kunnen ontstaan. Winst uit onderneming wordt dan tegen een lager en meer proportioneel tarief belast. Dit komt de transparantie voor ondernemers ten goede en zorgt ervoor dat meer winst maken (en dus doorgroei) lonender wordt. Echter, het kabinet is zich ervan bewust dat een winstbox niet van vandaag op morgen kan worden ingevoerd en dat de invoering van een winstbox op voorhand de nodige vragen oproept. Het kabinet is daarom voornemens om in het Belastingplan 2012 een eerste stap te zetten in de richting van een geïntegreerde ondernemersfaciliteit die in lijn ligt met de gedachte achter een winstbox. Het streven is er op gericht om in de eerste helft van 2012 een verkennende nota over de winstbox aan het parlement te zenden.

5.1. Hoe ziet het fiscale landschap voor ondernemers er nu uit?

5.1.1. Bijzondere positie
Ondernemers hebben een bijzondere positie in de inkomstenbelasting. Die bijzondere positie heeft deels te maken met het karakter van winstinkomen. Winst wordt net als arbeidsinkomen belast in box 1. Niet de volledige winst is echter beschikbaar voor consumptie: een deel moet worden aangewend voor reserveringen en investeringen. De reserveringen betreffen dan bijvoorbeeld voorzieningen voor arbeidsongeschiktheid, voor economisch slechte tijden en tegenvallende opdrachten (werkloosheid) en de oudedag. In principe moet de ondernemer de bedragen voor dit soort reserveringen opnemen in de prijs. Echter, dit is niet altijd mogelijk en soms zijn individuele voorzieningen duurder dan collectieve voorzieningen voor werknemers. In zoverre kunnen fiscale faciliteiten gerechtvaardigd zijn ter ondersteuning van die reserveringsfunctie van winst. De investeringsfunctie houdt in dat een deel van de winst moet worden aangewend voor het vervangen en uitbreiden van de aanwezige bedrijfsmiddelen. Kosten van investeringen komen via de afschrijvingen tot uitdrukking bij de bepaling van de winst. Dit is nadat de investering is gedaan. Zeker bij groeiende ondernemingen kan dus een liquiditeitsprobleem ontstaan. Naast het bijzondere karakter van winst kan de wens om ondernemerschap te stimuleren een reden zijn voor het toekennen van fiscale faciliteiten. Voor het fiscaal stimuleren van ondernemerschap is aanleiding wanneer ondernemerschap positieve externe effecten heeft, zoals het creëren van werkgelegenheid en innovatie. Maar ook bijvoorbeeld de flexibiliteit die ondernemers bieden op de arbeidsmarkt kan een reden zijn voor fiscale ondersteuning.

5.1.2. Veelheid aan faciliteiten
Er zijn veel verschillende faciliteiten in de ondernemerssfeer in de vorm van grondslagversmallers. Enerzijds zijn er grondslagversmallers die vooral gericht zijn op de ondernemer. Voorbeelden zijn de zelfstandigenaftrek, de startersaftrek, de MKB-winstvrijstelling en de fiscale oudedagsreserve. Voor sommige van deze faciliteiten geldt het urencriterium. Het urencriterium houdt in dat de ondernemer gedurende het kalenderjaar ten minste 1225 uur moet besteden aan zijn onderneming (1225-urennorm) en dat van de voor werkzaamheden beschikbare tijd meer dan de helft wordt besteed aan de onderneming (grotendeelscriterium)[43]. Anderzijds zijn er grondslagversmallers die meer ondernemingsgerelateerd zijn, bijvoorbeeld de investeringsaftrekken, de willekeurige afschrijving en sectorspecifieke faciliteiten zoals de landbouw- en de bosbouwvrijstelling. De eerste categorie, de ondernemersfaciliteiten, geldt voor ondernemers in de inkomstenbelasting (IB-ondernemers). De tweede categorie, ook wel aangeduid als ondernemingsfaciliteiten, geldt zowel voor ondernemingen in de inkomstenbelasting als voor ondernemingen in de

[43] Het grotendeelscriterium geldt niet voor starters. Bepaalde werkzaamheden in het kader van een samenwerkingsverband met een verbonden persoon tellen niet mee voor het urencriterium.

vennootschapsbelasting. Elke grondslagversmaller heeft zijn eigen regels en doelstellingen. Dit zorgt voor de nodige administratieve lasten en soms ook voor onduidelijkheid bij ondernemers. Voor de Belastingdienst zorgt de veelheid aan grondslagversmallers voor hoge uitvoeringslasten. Hieronder is een overzicht opgenomen van de grondslagversmallers in de winstsfeer.

Faciliteiten voor IB-ondernemers

Regeling	Urencriterium?	Budgettair belang 2011 (x € miljoen)
Ondernemersaftrek		
Zelfstandigenaftrek	ja	1 380
Startersaftrek	ja	96
Aftrek voor S&O	ja	8
Meewerkaftrek	ja	8
Startersaftrek bij arbeids-ongeschiktheid	ja (verlaagd)	2
Stakingsaftrek	nee	14
MKB-winstvrijstelling	nee	1099
Willekeurige afschrijving Starters	ja	8
Oudedagsreserve (FOR)	ja	221
Stakingslijfrente	nee	niet bekend
Aanloopverliesregeling	nee	niet bekend

Faciliteiten voor ondernemingen IB en Vpb

Regeling	Budgettair belang 2011 (x € miljoen)
Investeringsaftrek	
Kleinschaligheidsinvesteringsaftrek	336
Energie-investeringsaftrek	161
Milieu-investeringsaftrek	111
Willekeurige afschrijving	
Milieubedrijfsmiddelen	34
Zeeschepen	3
Reserves	
Egalisatiereserve	niet bekend
Herinvesteringsreserve	niet bekend
Specifieke sectoren	
Bosbouwvrijstelling	1
Landbouwvrijstelling	305
Tonnageregime zeevaart	81
Vrijstelling subsidies bos- en natuurbeheer	8
Vrijstelling subsidies project Anders betalen voor mobiliteit	niet bekend
Doorschuiffaciliteiten	291
Kwijtscheldingswinst	niet bekend

De belangrijkste generieke fiscale ondernemersfaciliteiten zijn de zelfstandigenaftrek en de MKB-winstvrijstelling. De (permanente) zelfstandigenaftrek is met ingang van 1983 ingevoerd om recht te doen aan de functies van het winstinkomen bij zelfstandigen, namelijk consumeren, investeren en reserveren, dit tegen de achtergrond van de toenmalige structuur van de belastingwetgeving en de daarbij behorende tarieven. Daarnaast was sprake van een stimuleringselement: ook de belangrijke positie van het midden- en kleinbedrijf in de marktsector, vooral in termen van werkgelegenheid, was meegewogen bij de beslissing tot invoering van een permanente zelfstandigenaftrek[44]. Bij invoering in 1983 bedroeg de maximale zelfstandigenaftrek 3.200 gulden, ofwel € 1.455 (bij winsten onder de 30.000 gulden). Vervolgens is de faciliteit in de loop der jaren om diverse redenen verhoogd, vaak als tegenhanger van een tariefverlaging van de vennootschapsbelasting, maar bijvoorbeeld ook als compensatie voor verhoging van het arbeidskostenforfait voor werknemers, als inkomenssteun aan zelfstandigen en als terugsluisinstrument vanwege

[44] Kamerstukken II 1982/83, 17 943, nrs. 1-3, blz. 6 en nr. 5, blz. 1.

invoering/verhoging van de regulerende energiebelasting. De zelfstandigenaftrek bedraagt thans maximaal € 9.484. In prijzen van het introductiejaar 1983 is dat ongeveer € 5.500.

De MKB-winstvrijstelling is in 2007 ingevoerd als tegenhanger van een tariefverlaging in de vennootschapsbelasting, in combinatie met grondslagverbreding in de winstsfeer en lastenverlichting. Gelet op de hoogte die de zelfstandigenaftrek had bereikt en de wens om een verschuiving aan te brengen die de economische dynamiek ten goede komt (winst loont), is destijds gekozen voor invoering van een nieuw instrument in plaats van het verder verhogen van de zelfstandigenaftrek[45]. Bij invoering bedroeg de MKB-winstvrijstelling 10% van de winst, thans bedraagt deze 12%. De MKB-winstvrijstelling bewerkstelligt dat het effectieve belastingtarief voor IB-ondernemers globaal gelijk is aan de effectieve gecumuleerde belastingdruk van Vpb en IB (box 2) bij de dga, thans maximaal 43,75%. Deze tariefvergelijking houdt echter geen rekening met de zelfstandigenaftrek voor de IB-ondernemer en de belastingheffing over het gebruikelijk loon bij de dga. Verder heeft de dga de mogelijkheid om een deel van de belastingheffing over de winst uit te stellen.

Naast de zelfstandigenaftrek en MKB-winstvrijstelling zijn er diverse specifieke faciliteiten. Recent heeft de Studiecommissie belastingstelsel geadviseerd om alle grondslagversmallers in de winstsfeer kritisch tegen het licht te houden met als insteek dat zij worden afgeschaft, tenzij er goede redenen zijn voor overheidsingrijpen en het gewenste overheidsingrijpen op een effectieve en efficiënte wijze wordt gerealiseerd met een fiscale tegemoetkoming. De zelfstandigenaftrek en fiscale oudedagsreserve zijn door de commissie al kritisch tegen het licht gehouden. De commissie adviseert deze faciliteiten af te schaffen. De zelfstandigenaftrek is namelijk ongericht en kan leiden tot verstoringen op de arbeidsmarkt. De fiscale oudedagsreserve voldoet niet aan de verzorgingsdoelstelling (geen reële oudedagsvoorziening), is complex in de uitvoering en leidt tot problemen bij de afwikkeling wanneer bij staking te weinig vermogen aanwezig is om de belastingclaim te voldoen[46]. In 2006 heeft het EIM naar aanleiding van evaluatieonderzoek geadviseerd de meewerkaftrek af te schaffen, omdat deze geen echte toegevoegde waarde heeft[47].

5.1.3. Geen prikkel om te groeien

De huidige omvang van de fiscale ondernemersfaciliteiten kan niet alleen worden verklaard door de reserverings- en de investeringsfunctie van winst. De zelfstandigenaftrek is de faciliteit met het grootste financiële belang. De omvang van de zelfstandigenaftrek leidt in combinatie met de vormgeving echter tot een negatieve prikkel voor groei. De zelfstandigenaftrek is heel hoog aan de onderkant en neemt af als de winst toeneemt. Daardoor kan een zeer hoge marginale belastingdruk ontstaan als de winst toeneemt. Bovendien verlaagt de zelfstandigenaftrek de grondslag voor de inkomensafhankelijke regelingen, het verzamelinkomen. Zelfstandigen komen daardoor eerder in aanmerking voor toeslagen dan werknemers met een vergelijkbaar inkomen. Vervolgens leidt de degressieve opbouw van de zelfstandigenaftrek ook tot een hoge marginale druk bij de toeslagen. Per saldo kan het zich dan voordoen dat de ondernemer maar weinig overhoudt van de extra winst die hij maakt. Dit past natuurlijk niet bij de ondernemersgeest. Ondernemerschap is concurreren en uitdagingen aangaan. Dat wil het kabinet stimuleren en niet ontmoedigen. Zeker omdat de positieve externe effecten van ondernemerschap vooral worden veroorzaakt door snelgroeiende ondernemers[48]. Verder is van belang dat de zelfstandigenaftrek vooral aan de onderkant van de inkomensverdeling een sterke fiscale prikkel veroorzaakt om arbeid aan te bieden als zelfstandige in plaats van als werknemer (aanzuigende werking)[49]. Terwijl daar veelal niet de snelgroeiende ondernemers zijn te vinden. Gelet op voorgaande acht het kabinet een budgettair neutrale herijking van ondernemersfaciliteiten gewenst, waarbij primair doorgroei meer wordt gestimuleerd.

5.1.4. Geringe transparantie

Doordat de huidige fiscale faciliteiten voor ondernemers de vorm hebben van grondslagversmallers is voor een individuele ondernemer niet direct duidelijk hoe groot voor hem de faciliteiten zijn en

[45] Kamerstukken II 2005/06, 30 572, nr. 3, blz. 9.
[46] Studiecommissie belastingstelsel, Kamerstukken II 2009/10, 32 140, nr. 4, blz.80, 81, 92-99, 104.
[47] EIM, "Ondernemen makkelijker en leuker? Evaluatie zelfstandigenaftrek en enkele andere fiscale instrumenten gericht op ondernemerschap", Zoetermeer: 23 augustus 2005.
[48] O.a. M. Henrekson and D. Johansson (2008), "Gazelles as job creators - A survey and interpretation of the evidence", IFN Working Paper No. 733; en: C.M. van Praag and P.H. Versloot, "What is the value of entrepreneurship? A review of recent research" (2007), Small Business Economics 29: 351-382.
[49] Zie Studiecommissie belastingstelsel, Kamerstukken II 2009/10, 32 140, nr. 4, blz. 93 ev. De Studiecommissie wijst naast de ongerichtheid van de zelfstandigenaftrek voor het stimuleren van ondernemerschap met name ook op de verstoringen die de faciliteit kan veroorzaken op de arbeidsmarkt.

hoeveel hij overhoudt van zijn winst na belasting. Meer transparantie zal het ondernemerschap optimaal stimuleren.

5.2. Naar minder regels en meer uitdaging

5.2.1. Eigen verantwoordelijkheid nemen en krijgen….

Het kabinet juicht het nemen van eigen verantwoordelijkheid toe. Ondernemers doen dit bij uitstek. Zij zorgen daarmee voor economische ontwikkeling en dynamiek. Voor flexibiliteit en creativiteit. Het kabinet wil een concurrerend, algemeen ondernemersklimaat bevorderen en ondernemers de ruimte geven om zich te ontplooien. Daarbij past een stimulans om te gaan ondernemen en het belonen van ambitie. Zonder dat dit gepaard gaat met allerlei gedetailleerde regels met bijbehorende administratieve lasten. Al deze regels maken faciliteiten tijdrovend en ingewikkeld. Daardoor geven ze 'gedoe' en kunnen ze hun doel voorbij schieten. Het kabinet wil daarom toegroeien naar minder faciliteiten en minder regels. Dit maakt het ondernemen makkelijker. Het kabinet wil ondernemers een steuntje in de rug bieden en tegelijkertijd ook uitdagen om die extra stap te zetten en te groeien. Dat is goed voor onze economische ontwikkeling, onze werkgelegenheid en onze concurrentiekracht.

5.2.2. …door middel van een winstbox?

Het voorgaande pleit voor het opgaan van verschillende faciliteiten in één generieke geïntegreerde ondernemersfaciliteit, zoals aangekondigd in het Regeerakkoord. Deze faciliteit moet niet alleen duidelijk en robuust zijn, maar ondernemers ook uitdagen om door te groeien, om vernieuwend te blijven en om meer winst te maken. Dit zou kunnen worden bereikt met een winstbox. De meest vergaande vorm van een winstbox wordt bereikt als alle fiscale ondernemersfaciliteiten budgettair neutraal opgaan in één laag proportioneel belastingtarief voor ondernemers (of een laag en een hoog tarief zodat wordt gepoogd de fiscale behandeling van IB ondernemers ten opzichte van de fiscale behandeling van werknemers en aanmerkelijkbelanghouders zo min mogelijk verstorend uit te laten werken). De winst uit onderneming wordt dan uit de progressieve heffing van box 1 gehaald en belast in een afzonderlijke (vierde) box in de inkomstenbelasting met een 'eigen' tarief(structuur). Dat is duidelijk en transparant. De ondernemer weet precies waar hij aan toe is, hoeveel hij overhoudt van elke euro extra winst. Minder progressie is bovendien goed voor ondernemerschap. Meer winst maken en doorgroei worden daardoor gestimuleerd. Doordat faciliteiten worden omgezet in een laag tarief kunnen allerlei ingewikkelde regelingen, die zowel de ondernemer als de Belastingdienst veel last bezorgen, vervallen. Dit geldt bijvoorbeeld ook voor het urencriterium.

Hoewel de winstbox volgens het kabinet conceptueel een aantrekkelijk perspectief biedt, moet het idee van een winstbox nader worden onderzocht omdat het tegelijkertijd een forse wijziging van het stelsel betekent. Hoe moet bijvoorbeeld worden omgegaan met de verliesverrekening in box 1 en de winstbox, en meer specifiek met de hypotheekrenteaftrek en de aftrek van lijfrentepremies[50]. Deze aftrekposten zitten nu alleen in box 1 van de Wet IB 2001 en die wet kent een gesloten boxenstructuur. Ook de premieheffing volksverzekeringen vindt nu alleen plaats in box 1. Uiteraard moeten ondernemers ook gewoon hun hypotheekrente en lijfrentepremies kunnen aftrekken en premies volksverzekeringen betalen. De vraag is vervolgens ook hoe de lijfrente-uitkeringen worden belast. Een andere vraag is wie in de winstbox vallen. Naast de ondernemer kennen we in de winstsfeer de medegerechtigden en de genieters van resultaat uit overige werkzaamheden, inclusief bijzondere categorieën zoals terbeschikkingstelling en lucratieve belangen. Deze belastingplichtigen krijgen nu in beginsel geen ondernemersfaciliteiten. De vraag is of zij wel in aanmerking moeten komen voor het lage tarief. Daarnaast zal met het oog op een evenwichtige belastingheffing ten opzichte van werknemers en dga's (en resultaatgenieters als zij niet in de winstbox gaan vallen) goed moeten worden gekeken naar het tarief van de winstbox. Dat wil zeggen dat het tarief niet verstorend mag zijn in de zin dat een te grote aanzuigende werking op werknemers (en resultaatgenieters) en een 'vlucht uit de BV' ontstaat. Al deze vragen leiden ertoe dat het kabinet het idee van de winstbox eerst verder wil bestuderen. Het kabinet is daarom voornemens om in de eerste helft van 2012 met een verkennende nota over de mogelijkheden van een winstbox te komen.

[50] Mede gelet op het feit dat veel ondernemers nog (ander) box 1-inkomen hebben, zoals loon.

Als voor de bestaande ondernemers wordt uitgerekend hoe hoog een vlak winstboxtarief zou worden waarin alleen de zelfstandigenaftrek (inclusief de startersaftrek), de MKB-winstvrijstelling, de meewerkaftrek, de stakingsaftrek en de startersaftrek bij arbeidsongeschiktheid opgaan, lijkt een tarief mogelijk van circa 28,5%. Dit tarief kan nog verder dalen naarmate ook andere faciliteiten in het tarief opgaan. Van een dergelijk laag tarief zal echter een sterke aanzuigende werking uitgaan naar dga's, werknemers, en (als zij niet in de winstbox gaan vallen) resultaatgenieters. Dit kan een dusdanig grote derving opleveren dat een hoger tarief op voorhand noodzakelijk is. De vraag is ook of een tarief van 28,5% voor ondernemers wel in verhouding staat tot een maximumtarief van 52% voor werknemers, (het gebruikelijk loon van) dga's en resultaatgenieters.

Invoering van een winstbox heeft sterke herverdelingseffecten en kan dus alleen geleidelijk gebeuren. De herverdelingseffecten kunnen worden gemitigeerd door voorlopig nog een basisvrijstelling in de winstbox op te nemen in combinatie met een wat hoger tarief. Deze basisvrijstelling kan heel geleidelijk worden afgebouwd tot nul of tot een dusdanig laag bedrag dat voor de fiscale wetgeving geen urencriterium of ander toegangscriterium meer nodig is.

5.2.3. Stappen richting een winstbox

Een winstbox kan hoe dan ook alleen geleidelijk worden ingevoerd. Desalniettemin is het volgens het kabinet noodzakelijk nu alvast stappen te nemen ten aanzien van de ondernemersfaciliteiten. Deze stappen moeten in ieder geval in lijn zijn met de gedachten achter een winstbox.

Een eerste stap is het budgettair neutraal omzetten van de zelfstandigenaftrek in een vast bedrag dat onafhankelijk is van de hoogte van de winst. Boven deze vaste basisaftrek geldt dan de winstafhankelijke vrijstelling (de MKB-winstvrijstelling). Hierdoor verdwijnt de belemmerende marginale druk uit de zelfstandigenaftrek. Dit bevordert doorgroei. Doorgroeiende ondernemingen zijn belangrijk voor onder andere innovatie en het creëren van nieuwe arbeidsplaatsen. Om deze reden wil het kabinet de MKB-winstvrijstelling tenminste op 12% houden. Voor een groot aantal ondernemers is de zelfstandigenaftrek op dit moment circa € 7.200. Het kabinet kiest er daarom voor om bij de hoogte van de basisaftrek aan te sluiten bij dit bedrag. Het voordeel van de huidige zelfstandigenaftrek wordt voor sommige ondernemers met een lage winst kleiner. Het kabinet beoogt hiermee naast het bevorderen van doorgroei tevens de huidige aanzuigende werking van de zelfstandigenaftrek te verminderen.

De vaste basisaftrek van circa € 7.200 zal niet worden geïndexeerd. Met het niet indexeren wordt meteen een stap gezet richting het op termijn afschaffen van het urencriterium.

Bij een vaste basisaftrek van circa € 7.200 kan het urencriterium nog niet worden afgeschaft vanwege de aantrekkingskracht van deze aftrekpost op belastingplichtigen. Daarom is net als nu voor de zelfstandigenaftrek een toegangsdrempel nodig. Het urencriterium zorgt er thans voor dat de zelfstandigenaftrek gericht wordt op ondernemers voor wie ondernemen de hoofdactiviteit is. Het is een maatstaf voor de 'substantie' van een onderneming. Het criterium voorkomt dat marginale zelfstandige activiteiten in aanmerking komen voor de ondernemersfaciliteit en daarmee de facto zouden worden vrijgesteld van belasting. Het voorkomt ook dat resultaatgenieters die incidenteel hun arbeid aanbieden zich gaan voordoen als ondernemer. De SER wijst er op dat het urencriterium tegelijkertijd echter bewerkelijk is voor de ondernemer en moeilijk controleerbaar voor de Belastingdienst[51]. De SER draagt eventuele alternatieve toegangscriteria aan voor het urencriterium. Het kabinet onderkent deze bezwaren van de SER. Alternatieve toegangscriteria hebben ieder voor zich echter ook weer nadelen. Het meest eenvoudig is een systeem waarin geen toegangscriterium meer nodig is. Daarom ziet het kabinet het meeste perspectief in een systeem waarin de faciliteiten geleidelijk opgaan in één winstafhankelijke ondernemersfaciliteit, die uiteindelijk mogelijk kan worden vormgegeven als een eigen tarief(structuur) voor winst. Het urencriterium en ook eventuele alternatieve toegangscriteria die de SER aandraagt worden dan overbodig. Geen toegangscriterium is dus waar het kabinet naar toe wil. Het niet indexeren is een eerste stap om hier heel geleidelijk naar toe te werken. Denkbaar is dat in de uiteindelijke situatie nog wel een beperkte basisaftrek blijft bestaan voor starters dan wel een beperkte basisaftrek voor alle ondernemers met een verhoging voor starters. In een situatie met hooguit een beperkte

[51] SER-advies, "Zzp'ers in beeld, een integrale visie op zelfstandigen zonder personeel", advies 10/04, oktober 2010. De integrale kabinetsreactie op het advies is verzonden aan de Tweede Kamer bij brief van 4 maart 2011 van de minister van Sociale Zaken en Werkgelegenheid (Kamerstukken II 2010/11, 31311, nr. 71).

basisaftrek wordt ook de huidige fiscale prikkel om arbeid aan de onderkant van de inkomensverdeling aan te bieden als ondernemer in plaats van werknemer minder. Zolang echter nog sprake is van een substantiële basisaftrek blijft, zoals opgemerkt, een toegangsdrempel nodig.

> Het vervallen van het urencriterium is een ingrijpende wijziging die verschillende vragen oproept. Zo moet gekeken worden hoe wordt omgegaan met ongebruikelijke samenwerkingsverbanden (veelal man/vrouw-firma's). Werkzaamheden verricht door een ondernemer/verbonden persoon (vaak de partner) voor een ongebruikelijk samenwerkingsverband tellen nu niet mee voor het urencriterium als deze werkzaamheden hoofdzakelijk ondersteunend van aard zijn. Ook werkzaamheden verricht door een verbonden persoon ten behoeve van een bovenmaatschap of bovenfirma tellen niet mee. Het is niet de bedoeling dat het vervallen van het urencriterium tot gevolg heeft dat voor deze werkzaamheden recht ontstaat op de geïntegreerde ondernemersfaciliteit. Voorts bestaan zowel binnen als buiten de fiscale wet- en regelgeving diverse verwijzingen naar het urencriterium. Binnen de fiscale wetgeving is bijvoorbeeld het startersbegrip gekoppeld aan het urencriterium. Maar ook in diverse inkomensregelingen wordt verwezen naar het urencriterium, bijvoorbeeld in het Besluit bijstandverlening zelfstandigen. Ook de gevolgen voor deze inkomensregelingen moeten nader worden onderzocht.

Een volgende stap richting een winstbox is het laten opgaan van een aantal faciliteiten in het winstafhankelijke deel van de faciliteit (de MKB-winstvrijstelling). In eerste instantie kan worden gedacht aan faciliteiten als de fiscale oudedagsreserve, de meewerkaftrek en de stakingsaftrek. De budgettaire middelen hiervoor kunnen slimmer worden ingezet[52]. De grootste vereenvoudiging wordt bereikt als alle faciliteiten opgaan in de geïntegreerde faciliteit. Vereenvoudiging gaat ook hier gepaard met minder maatwerk. Het kabinet is zich er terdege van bewust dat de weg van de geleidelijkheid hier de beste methode is

Een andere te onderzoeken stap zou bijvoorbeeld zijn om de huidige doorwerking van de zelfstandigenaftrek en de MKB-winstvrijstelling naar de inkomensafhankelijke regelingen alvast ongedaan te maken. Dat betekent dat deze faciliteiten de grondslag voor deze regelingen niet meer mogen verkleinen. De faciliteiten kunnen dan niet meer, zoals nu, de aanspraken op deze regelingen vergroten. Een laag tarief heeft in een winstbox deze doorwerking immers ook niet.

Tijdens de behandeling van het Belastingplan 2011 is aan het lid van de Eerste Kamer de heer Essers toegezegd om in de Fiscale agenda in te gaan op zijn vraag naar de mogelijkheid van een rechtsvormneutrale ondernemingswinstbelasting. Zoals de heer Essers in zijn meest recente publicatie hierover aangeeft, kan een winstbox een stap zijn in de richting van een rechtsvormneutrale ondernemingswinstbelasting en kunnen het geleidelijk omzetten van de zelfstandigenaftrek in de MKB-winstvrijstelling en het verder terugdringen van de invloed van het urencriterium stappen zijn in de richting van een winstbox[53]. Met de heer Essers kan worden ingestemd dat een rechtsvormneutrale ondernemingswinstbelasting geen realistisch scenario is voor de korte termijn, onder andere gelet op de herverdelingseffecten, die bij invoering van een rechtsvormneutrale ondernemingswinstbelasting nog vele malen groter zijn dan bij een winstbox. Het kabinet heeft echter ook geen aanwijzingen dat het gebrek aan rechtsvormneutraliteit zodanige invloed heeft dat een rechtsvormneutrale ondernemingswinstbelasting, met alle vragen en mogelijke problemen die dit oproept, nodig is. Naar de mening van de Studiecommissie belastingstelsel zijn de maatschappelijke kosten van een fiscaal geïndiceerde rechtsvormkeuze beperkt.

5.3. Vervolg

Als eerste stap stelt het kabinet voor om de zelfstandigenaftrek vorm te geven als een vaste basisaftrek van circa € 7.200 met daarboven de (huidige) MKB-winstvrijstelling van 12%. Elke ondernemer krijgt dan ongeacht de hoogte van zijn winst een vaste aftrek van circa € 7.200. Hierdoor verdwijnt de belemmerende marginale druk uit de zelfstandigenaftrek. De vaste basisaftrek zal niet meer worden geïndexeerd. Dit is bovendien een eerste stap richting het afschaffen van het urencriterium. De vaste basisaftrek kan bij het volgende belastingplan worden ingevoerd per 2012. Daarbij zullen ondernemersorganisaties worden geconsulteerd. Vervolgens zal

[52] Zie t.a.v. de FOR en de meewerkaftrek Studiecommissie belastingstelsel, Kamerstukken II 2009/10, 32 140, nr. 4, blz. 81 resp. EIM, "Ondernemen makkelijker en leuker? Evaluatie zelfstandigenaftrek en enkele andere fiscale instrumenten gericht op ondernemerschap", Zoetermeer: 23 augustus 2005.
[53] Prof. dr. P.H.J. Essers, "Rechtsvormneutraliteit", Tijschrift Formeel Ondernemingsrecht 2011/3.

het kabinet in de eerste helft van 2012 in een verkennende nota nader ingaan op de mogelijkheden van een winstbox.

Hoofdstuk 6. Loonsomheffing

6.0. Samenvatting

In het Regeerakkoord is de aanpak van de loonsomheffing aangekondigd als onderdeel van de verlichting van administratieve lasten voor het bedrijfsleven en burgers. De huidige systematiek van loon- en premieheffing wordt door alle betrokken partijen als complex ervaren en biedt daardoor ook kansen om te komen tot een flinke vereenvoudiging. Het kabinet zal daarom vervolgstappen verkennen om via de loonsomheffing te komen tot een vereenvoudiging van de loon- en premieheffing. Uitgangspunt bij die vervolgstappen zal zijn om enerzijds de 'heerendiensten' van de werkgevers bij de loonheffingen te verminderen en anderzijds de uitvoeringsorganisaties als UWV en Belastingdienst te ontlasten door efficiënter en effectiever gebruik te maken van de reeds in de bedrijfsadministratie en bij de overheid beschikbare gegevens.

6.1. Wat houdt een loonsomheffing in?

De loonsomheffing is in zijn meest pure vorm een heffing bij de werkgever in de vorm van één tarief over de totale loonsom van die werkgever, zijnde het totaalbedrag aan loon dat hij aan al zijn werknemers betaalt. De werkgever kan dus volstaan met het totaliseren van de uitbetaalde lonen van zijn werknemers om vervolgens daarover een vast percentage af te dragen aan de Belastingdienst. Het percentage van de loonsomheffing wordt zodanig vastgesteld dat daarmee de budgettaire opbrengst van de loonbelasting, de premie voor de volksverzekeringen, de premies voor de werknemersverzekeringen en de inkomensafhankelijke bijdrage voor de Zorgverzekeringswet kan worden gerealiseerd.

6.2. Nevendoelen

In al zijn eenvoud biedt de loonsomheffing perspectief. De huidige complexe loon- en premieheffingssystematiek heeft echter zijn historie en redenen. Naast financiering wordt met het stelsel een breed spectrum aan andere beleidsdoelen gediend. Gedacht kan worden aan het prikkelen van werkgevers, het creëren van een gelijk speelveld, het bedrijven van inkomenspolitiek, het bevorderen van de arbeidsparticipatie, het stimuleren van bepaalde sectoren (onderwijs, zeevaart, speur- en ontwikkelingswerk) en ook een efficiënte gegevenshuishouding. Aan deze nevendoelen mag niet voorbijgegaan worden. Integendeel, de uitdaging is de loonsomheffing zodanig vorm te geven dat, met een focus op eenvoud, daar waar nodig nog steeds recht kan worden gedaan aan de nevendoelen. Natuurlijk wel in het besef dat een dergelijke majeure operatie niet zal kunnen worden gerealiseerd zonder dat op (deel)terreinen en binnen bepaalde randvoorwaarden keuzes moeten worden gemaakt.

Uitgangspunt moet daarbij wel zijn dat op termijn per saldo een substantiële vereenvoudiging wordt gerealiseerd voor alle betrokken partijen, te weten de werkgevers, de uitvoering (Belastingdienst, UWV en andere betrokken partijen) en de werknemers (burgers). Het moet niet alleen maar anders, het moet ook écht beter worden. Daarbij is ook zorgvuldigheid geboden en zal een transitie zeer behoedzaam moeten worden begeleid en ingevoerd.

6.3. Randvoorwaarden

Bij de vormgeving van een loonsomheffing wil het kabinet uitgaan van de volgende randvoorwaarden:

- Beperking van administratieve lasten van werkgevers moet - conform het Regeerakkoord - in de verkenning van de loonsomheffing voorop staan, ook de effecten op administratieve lasten van burgers zijn van belang. De loonsomheffing moet daartoe ook voor de burger begrijpelijk en transparant zijn.
- Verlichting van de uitvoeringslasten bij UWV en de Belastingdienst.
- Budgetneutraliteit.
- Koopkrachteffecten werknemers en uitkeringsgerechtigden worden in beeld gebracht en dienen acceptabel te zijn.
- Herverdeling lasten bedrijven moet in beeld gebracht worden en dient acceptabel te zijn.
- De arbeidsparticipatie mag niet afnemen en er moet geen onnodig beroep worden gedaan op uitkeringen.

- Er moet binnen of buiten de kaders van de loonsomheffing een mogelijkheid zijn voor effectieve prikkels voor werkgevers.
- Het gelijk speelveld voor werkgevers moet blijven bestaan bij een keuze tussen eigenrisicodragen en publieke verzekering.
- Efficiënte gegevensstroom tussen werkgevers, werknemers en overheid (aandacht voor: eenmalige gegevensuitvraag, mate van actualiteit van de gegevens, omvang en periodiciteit van de gegevensstroom, handhaving, invloed op vaststelling van aanspraak en hoogte uitkeringen; mogelijkheid benutten gegevens door andere partijen, in het bijzonder het CBS).
- Mogelijkheden voor handhaving en fraudebestrijding dienen minimaal behouden te blijven.
- Het wetsvoorstel Wet uniformering loonbegrip[54] wordt tot wet verheven.

6.4. Procedure

Zoals gezegd is de materie complex en is het kabinet zich bewust van de vele belangen die in het spel zijn. Het streven is er daarbij op gericht om te komen tot een uitwerking van een reële variant van de loonsomheffing. De meest betrokken overheidsorganisaties bereiden die uitwerking voor onder leiding van een interdepartementale stuurgroep waarin de ministeries van Financiën, Sociale Zaken en Werkgelegenheid, Economische Zaken, Landbouw en Innovatie, Volksgezondheid, Welzijn en Sport en Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties (als agendalid), alsmede Belastingdienst, UWV en CBS vertegenwoordigd zijn. Voor de uitwerking zal het kabinet in overleg treden met werkgevers- en werknemersorganisaties en andere betrokken partijen. De uitkomsten van deze verkenning verwacht het kabinet in het najaar aan uw Kamer te kunnen versturen.

[54] Kamerstukken II 2009/10, 32 131, nr. 2.

Hoofdstuk 7. Verkeer tussen burgers, bedrijven en Belastingdienst

7.0. Samenvatting

De communicatie tussen burgers, bedrijven en Belastingdienst gebeurt nu veelal via papier. In de toekomst wil het kabinet dat zoveel mogelijk digitaal wordt gecommuniceerd. Een digitale werkwijze biedt burgers en bedrijven vele voordelen, zoals een snelle dienstverlening en een gerichte ondersteuning. In samenhang met deze digitalisering wil het kabinet de formele regelgeving ten aanzien van het belastingrecht tegen het licht houden. Immers, in een digitale omgeving kunnen bijvoorbeeld wijzigingen in gedane aangiften sneller worden doorgegeven. Echter, wat er ook wijzigt in de formele regelgeving, aan de rechtsbescherming wordt niet getornd. Wijzigingen moeten eenvoudig kunnen worden doorgegeven maar voor 'echte' geschillen blijven bezwaar en beroep openstaan.

Ook fraudebestrijding heeft de nadrukkelijke aandacht van het kabinet. Eenvoudige regelgeving, betere controle aan de poort, horizontaal en verticaal toezicht zijn de opeenvolgende stappen waarbij fraude al voor een belangrijk deel een halt kan worden toegeroepen. Er zal echter ook een groep blijven die zich ook daardoor niet laat afschrikken. Als sluitstuk van fraudebestrijding zijn voor hen stevige sancties nodig, zodat deze harde kern van fraudeurs keihard aangepakt kan worden. Zeker ten aanzien van de selectie aan de poort en op het terrein van sanctionering wil het kabinet deze kabinetsperiode stappen zetten.

Ten slotte wil het kabinet in relatie tot de toeslagen de voorstellen die zijn gedaan in het IBO-rapport 'Vereenvoudiging toeslagen', waarvan het vorige kabinet heeft besloten tot uitvoering per 1 januari 2011 maar die door de val van dat kabinet zijn blijven liggen, alsnog uitvoeren. Tevens wil het kabinet onderzoeken of ten aanzien van de toeslagen nog een additionele slag kan worden gemaakt.

7.1. Inleiding

Vrijwel alle burgers en bedrijven, hebben te maken met de Belastingdienst. Dit leidt tot massale communicatiestromen, die nog grotendeels via papier verlopen. De Belastingdienst loopt daarmee niet meer in de pas met de maatschappelijke ontwikkelingen. ICT is immers de afgelopen jaren in rap tempo doorgedrongen tot in de haarvaten van onze samenleving. Het overgrote deel van de bevolking maakt gebruik van moderne communicatiemiddelen en is dagelijks online. Het digitaliseren van het verkeer tussen de burger en de Belastingdienst is in de komende periode dan ook dè uitdaging. Vereenvoudiging van de formele regelgeving ondersteunt de digitale communicatie. Daarnaast vraagt de bestrijding van fraude aandacht, waarbij het kabinet in het bijzonder nadruk legt op het voorkomen van misbruik door het treffen van maatregelen aan de poort.

7.2. Heffingssytematiek

In de afgelopen jaren heeft de Belastingdienst volop ingezet op het waarborgen van de continuïteit en op het op orde brengen van de geautomatiseerde systemen. De komende tijd zal de digitale communicatie worden opgepakt. Het einddoel is dat burgers en bedrijven kunnen beschikken over digitale persoonlijke domeinen waar zij hun zaken met de Belastingdienst kunnen regelen. Daarbij wil het kabinet optimaal gebruik maken van de mogelijkheden die digitale communicatie biedt. Doel is om met de inzet van moderne communicatiemiddelen tot eenvoudigere, eenduidigere en informelere contacten tussen burgers en bedrijven enerzijds en de Belastingdienst anderzijds te komen. Tegelijkertijd kan deze ontwikkeling een bijdrage leveren aan de invulling van de taakstellingen die op de Belastingdienst afkomen. Dit alles is alleen mogelijk als ook het formele belastingrecht kritisch wordt bezien en indien nodig aangepast.

Het kabinet wil deze kabinetsperiode betekenisvolle stappen zetten bij de invoering van persoonlijke domeinen. De introductie van persoonlijke domeinen zal stapsgewijs plaatsvinden, zoals op dit moment ook al met de vooringevulde aangifte gebeurt. Daar hoort bij dat elke volgende stap pas wordt gezet als eerdere stappen succesvol zijn gebleken. Burgers en bedrijven krijgen toegang tot een 'eigen' *mijnbelastingdienst.nl*. De functionaliteit van dit domein zal

stapsgewijs worden uitgebouwd. Het kabinet is voornemens met voorstellen voor aanpassingen in het formele belastingrecht te komen die de ondersteuning van deze ontwikkeling stevig faciliteren. Het einddoel is de communicatie tussen burgers, bedrijven en de Belastingdienst op de langere termijn uitsluitend nog langs digitale weg te laten verlopen. Dat geldt ook als het gaat om de toeslagen. Vanzelfsprekend krijgt daarbij de begeleiding van mensen die niet in staat zijn van digitale communicatiemogelijkheden gebruik te maken ruime aandacht in de vorm van ondersteuning door de balies op de belastingkantoren, de hulp- en informatiepunten en de BelastingTelefoon.

Als het gaat om de heffing van belasting reikt de ambitie van het kabinet verder dan het digitaliseren van de communicatie. Alleen al het optimaliseren van een digitale werkwijze rechtvaardigt dat de bestaande formele regelgeving rondom de belastingheffing tegen het licht gehouden wordt. De formele regelgeving is op dit moment in een aantal inzichten onnodig ingewikkeld, met name doordat deze strikte procedures voorschrijft.

> De huidige formele wetgeving kent zes procedures voor het doorgeven van een wijziging in een eenmaal gedane aangifte, deels afhankelijk van het belastingmiddel en in elk geval van de fase waarin de vaststelling van de belastingschuld zich bevindt. Voor voorlopige aanslagen inkomstenbelasting geldt de herzieningsprocedure. Voor andere belastingen kan de burger binnen zes weken na de belastingaanslag of de aangifte bezwaar maken. Na deze termijn bestaat het verzoek om ambtshalve vermindering. In de loonbelasting kennen we nog de correctieberichten; in de omzetbelasting is de praktijk van suppletieaangiften gegroeid. Als laatste kan de inkeerregeling worden genoemd. In de meeste gevallen wil de burger simpelweg een wijziging doorgeven. Toch is hij verplicht de voorgeschreven procedure in zijn geval te volgen.

De meeste belastingplichtigen hebben behoefte aan en recht op een eenvoudig heffingssysteem. Een systeem dat begrijpelijker is, administratieve lasten vermindert en snel rechtszekerheid biedt. Een systeem ook dat de belastingmoraal hoog houdt. Een eenvoudig heffingssysteem, dat aansluit bij de beleving van de burger, past bij een eigentijdse wijze van communiceren en geen formele beletselen kent, maakt het nakomen van verplichtingen jegens de Belastingdienst makkelijker.

Uit het voorgaande volgt al dat het kabinet bij vereenvoudiging van de regels voor de belastingheffing inzet op het toesnijden van de heffing van belastingen op een digitale werkwijze. Een digitale werkwijze biedt burgers vele voordelen, zoals een snelle dienstverlening en een gerichte ondersteuning. Ook, of misschien juist een digitale werkwijze wordt versterkt door eenvoudige procedures. Bijvoorbeeld zo min mogelijk verschillende én voor alle belastingen gelijke procedures ter correctie van de aangifte en een belastingaanslag vergemakkelijken het digitaliseren van het heffingssysteem en optimaliseren het gebruik van het persoonlijk domein voor de burger.

De Belastingdienst vult sinds 2009 op het aangiftebiljet een aantal gegevens vooraf in (VIA). Deze gegevens zijn beschikbaar voor degenen die elektronisch aangifte inkomstenbelasting doen. 92% van de gebruikers geeft aan de VIA als gemak te ervaren. In de komende jaren bouwt de Belastingdienst de aanlevering van informatie die verkregen kan worden van derden en basisadministraties verder uit. Het delen van beschikbare informatie door de Belastingdienst met de burger is geen eenrichtingsverkeer. Ook van de burger mag verwacht worden dat hij uit zichzelf informatie met de Belastingdienst deelt, bijvoorbeeld door onjuistheden in de aangifte te melden. Het aandragen van de informatie waarop de heffing van belasting berust, is een gedeelde verantwoordelijkheid. Deze notie is een uitgangspunt voor het toekomstig denken over het aangifte- en aanslagproces.

Wat er ook wijzigt in de formele regelgeving: aan de rechtsbescherming wordt niet getornd. Wijzigingen moeten eenvoudig doorgegeven kunnen worden, maar voor 'echte' geschillen blijven bezwaar en beroep openstaan. Als het aan het kabinet ligt, verandert er wel iets in de behandeling van fiscale geschillen. Vandaag is een wetsvoorstel op internet geplaatst voor consultatie, dat beoogt de zitting in de belastingzaken in het openbaar te doen plaatsvinden. Burgers verdienen transparante, controleerbare rechtspraak. Argumenten om in belastingzaken daarop een uitzondering te maken, lijken niet langer doorslaggevend. Over de uitkomst van de consultatie zal uw Kamer vanzelfsprekend worden geïnformeerd.

Naast rechtsbescherming draag het kabinet de rechtszekerheid hoog in zijn vaandel. Daarom wordt bekeken of de termijnen van navordering, ambtshalve vermindering en bewaarplicht voor *goedwillende* burgers verkort kunnen worden. Voor *kwaadwillende* burgers zal de navorderingstermijn in elk geval niet korter worden. Ook moeten de voordelen die vereenvoudiging in de regelgeving kan opleveren niet aan kwaadwillende burgers toekomen. Voor sommige risicogroepen zal het verkeer in het belasting- en toeslagensysteem juist minder laagdrempelig en aanzienlijk minder dienstverlenend worden. Recente berichtgeving over fraude met onder andere voorlopige teruggaven toont verder aan dat een betere controle aan de poort noodzakelijk is. Voorkomen is ook in dit kader beter dan genezen.

7.3. Fraudebestrijding

Dit kabinet staat voor een harde aanpak van misbruik van wettelijke voorzieningen. Dit betekent ook een gerichte aanpak van fiscale risico's. Aan de andere kant is de dienstverlening van de Belastingdienst steeds meer tegemoet gekomen aan de wens van burgers en parlement om de aanspraken op voorlopige teruggaven en voorschotten zo snel mogelijk te kunnen verzilveren. Een gezond evenwicht tussen de mate van dienstverlening en de ruimte voor fraude is daarom een belangrijk aandachtspunt. Snelle dienstverlening is alleen mogelijk als er vertrouwen bestaat dat burgers informatie verstrekken die reëel is, schattingen doen die naar beste weten zijn gemaakt en in de verwachting dat zij na definitieve toekenning en/of aanslag zullen 'afrekenen'. Het blijkt dat het overgrote deel van de burgers dit vertrouwen honoreert. Er is echter ook een beperkte groep die de werkwijze van de Belastingdienst – in verschillende gradaties – misbruikt.

Burgers kunnen - en voor de inkomstenbelasting en toeslagen: moeten – relevante wijzigingen die zich in de loop van het jaar voordoen melden, zodat hun voorlopige teruggaaf of voorschot wordt aangepast. In de praktijk gebeurt dit niet altijd. Dit kan ertoe leiden dat zich bij de definitieve afrekening een flinke discrepantie voordoet met de voorlopige teruggaaf of het voorschot. Als het gaat om onzorgvuldigheid is dat vooral onaangenaam voor de burger die moet terugbetalen. In de communicatie wijst de Belastingdienst dan ook op dit effect. Ernstiger wordt het als burgers gegevens fingeren, waardoor de Belastingdienst een te hoge voorlopige teruggaaf of een te hoog voorschot toekent. Burgers behoren in het verkeer met de overheid de juiste feiten te presenteren. Zij die dat niet doen, plegen in veel gevallen een strafbaar feit: valsheid in geschrift en/of oplichting. Een nog verdergaande vorm van fraude doet zich voor wanneer criminelen de beschikking krijgen over identiteitsgegevens van burgers en – zonder dat die burgers dat door hebben – die gegevens gebruiken om teruggaven en toeslagen aan te vragen. Een bijzondere vorm van identiteitsfraude doet zich voor wanneer burgers welbewust hun identiteitsgegevens al dan niet tegen betaling ter beschikking stellen van derden. Voor al deze vormen van misbruik gebruikt het kabinet het begrip systeemfraude. Daarbij gaat het om iedere poging tot het laten uitbetalen door de Belastingdienst van een bedrag dat is gebaseerd op onjuiste gegevens. Systeemfraude omvat dus meer dan fraude met voorlopige teruggaven of toeslagen. Bijvoorbeeld ook bij teruggaaf van omzetbelasting komt het fenomeen voor. Verder manifesteert systeemfraude zich ook in veel andere OESO-landen.

Mede naar aanleiding van het verzoek van uw Kamer om meer in detail geïnformeerd te worden over de aanpak van systeemfraude, kan worden medegedeeld dat per 1 maart de 'anti-fraude box' systeemfraude is ingesteld. Deze groep experts brengt alle informatie over fraudeurs en fraudepatronen bij elkaar. Alle onderdelen van de Belastingdienst (Centrale administratie/heffing/inning/FIOD/Toeslagen) werken samen om fraudeurs te ontmaskeren en maatregelen te nemen die de frauderisico's afdekken. De anti-fraude box zoekt actief naar mogelijkheden van het koppelen van bestanden, samenwerking met externe partijen en initieert systeemaanpassingen waarmee gaten worden gedicht. Kansrijke ideeën van de anti-fraude box krijgen voorrang bij het aanpassen van systemen. Naast het instellen van de anti-fraude box zijn al de volgende maatregelen genomen:

- In de communicatie met burgers wordt er extra op gewezen dat het invullen van gefingeerde gegevens strafbaar is.

- 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.
- 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.
- 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.
- Vòòrdat uitbetaling plaatsvindt, wordt gecontroleerd of de opgegeven bankrekening wordt gebruikt door verschillende burgerservicenummers (BSN), hetgeen op fraude kan duiden.
- Aanvragen voor kinderopvangtoeslag met terugwerkende kracht worden extra gecontroleerd voordat ze worden afgehandeld.
- In april wordt een koppeling tussen DigiD en het BSN voor de kinderopvangtoeslag gerealiseerd.
- Aanvragen van teruggaaf en aangiftes worden scherper beoordeeld door extra controles van intelligence en risicoselectie.
- Aan personen zonder bij de Belastingdienst bekende woon- of verblijfplaats wordt niet meer uitbetaald, omdat het risico van oninbaarheid hier te groot is.
- De consistentieregels worden aangescherpt.

In de komende tijd worden tevens nog de volgende maatregelen genomen:

- 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.
- In navolging op wat binnenkort gebeurt bij de kinderopvangtoeslag zal in de komende tijd ook bij andere uitbetalingen de koppeling van BSN en DigiD worden toegepast.
- 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*.
- Toekenning van een voorlopige teruggaaf wordt geweigerd als over voorgaande jaren ten onrechte geen aangifte is ingediend.
- 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.

Al deze maatregelen zijn of worden genomen binnen de huidige regelgeving. Deze maatregelen zijn effectief. Toch zijn deze niet voldoende. Er is meer nodig. Dit betekent dat het kabinet zal komen met nieuwe regelgeving, die de controle aan de poort verder verbetert. Hierbij wordt gedacht aan:

1. Differentiatie van de dienstverlening. Het niveau van dienstverlening moet voor de overgrote groep burgers zoveel mogelijk op peil worden gehouden. Tegelijkertijd moet er ruimte worden gecreëerd om risicogroepen aan extra toezicht te onderwerpen. Iedere groep moet de dienstverlening krijgen die gezien de risico's bij die groep past.

   > Waar nu in twijfelgevallen verzoeken meestal worden gehonoreerd, zal deze praktijk anders worden. Extra tijd is nodig om informatie op te vragen en contra-informatie te vergelijken met de gegevens die in de aanvraag zijn vermeld. Dit extra toezicht zal ertoe leiden dat bijvoorbeeld 'nieuwe klanten' minder snel worden bediend.

2. Het verplicht gebruik van één rekeningnummer. Uitbetalingen *door* de Belastingdienst, zowel in de toeslagen- als in de belastingsfeer, worden uitsluitend gedaan op één en hetzelfde bankrekeningnummer dat op naam staat van de burger (en/of zijn partner).
3. Ontzeggen van rechten. Fraudegedrag in het verleden gaat mee*weg*en voor het gedurende een bepaalde periode ontzeggen van rechten.
4. Wijziging van gegevens van belastingplichtigen en toeslaggerechtigden zullen via DigiD gaan plaatsvinden, waardoor het aanpassen van gegevens veiliger verloopt en fraude bemoeilijkt

wordt. De systemen van de Belastingdienst moeten hierop worden ingericht. Deze aanpassing krijgt prioriteit.

5. Beperking van het aantal aftrekposten waarvoor een voorlopige teruggaaf kan worden aangevraagd tot de posten die betrekking hebben op de vaste (maandelijkse) uitgaven. Voor hypotheekrente wordt bijvoorbeeld wel een voorlopige teruggaaf verleend, maar voor de giftenaftrek niet.

Eenvoudige regelgeving, betere controle aan de poort, horizontaal en verticaal toezicht zijn de opeenvolgende stappen waarbij fraude al voor een belangrijk deel een halt kan worden toegeroepen. Er zal echter ook een groep blijven die zich ook daardoor niet laat afschrikken. Als sluitstuk van fraudebestrijding zijn voor hen stevige sancties nodig, zodat deze harde kern van fraudeurs keihard aangepakt kan worden. Alleen dan blijft het stelsel houdbaar en betalen goedwillenden niet de rekening van het gedrag van kwaadwillenden.

Uitgangspunt moet zijn dat de keuze voor bestuursrechtelijke afdoening met een fiscale vergrijpboete of strafrechtelijke vervolging alleen moet afhangen van de ernst van de overtreding. Dit vergt een betere afstemming tussen het fiscale boeterecht en het fiscale strafrecht, zodat een sluitend systeem ontstaat. Dit betekent dat het kabinet gaat onderzoeken of alle beboetbare feiten ook strafbaar moeten zijn en vice versa. Daarnaast zal het kabinet onderzoeken of degenen die fiscale fraude faciliteren ook in de fiscale boetsfeer moeten worden betrokken. Bij het treffen van maatregelen moet het evenwicht tussen de bevoegdheden van de overheid enerzijds en van de burger anderzijds echter goed bewaakt worden. Een verruiming van de bevoegdheden van - in dit geval - de Belastingdienst zal dus misschien moeten worden gecompenseerd door extra waarborgen voor de burger.

Naast het bieden van een kader waarbinnen een zuivere afweging tussen bestuursrechtelijke en strafrechtelijke afdoening van fraude kan worden gemaakt, moeten sancties effectief zijn. De hoogte moet afdoende zijn en de omschrijving van de fiscale overtreding moet het frauduleuze gedrag dekken. De hoogte van de boete bij toeslagenfraude is naar mijn idee ontoereikend. Het kabinet zal dan ook voorstellen om deze te verhogen tot maximaal 100 percent, zonder absoluut maximum. Ook de hoogte van het boetebedrag bij toeslagenfraude door derden wil het kabinet verhogen. De omschrijving van fiscaal beboetbare en strafbare feiten, die nu voornamelijk zijn toegeschreven op de aangifte, zal dan ook kritisch bekeken worden.

Met betrekking tot de kinderopvangtoeslag kijken de staatssecretaris van Financiën en de minister van Sociale Zaken en Werkgelegenheid momenteel nog naar extra mogelijkheden om fraude te beperken. Zoals hiervoor aangegeven worden nu al aanvragen voor kinderopvangtoeslag met terugwerkende kracht extra gecontroleerd ,voordat ze worden afgehandeld. In april wordt ook voor de kinderopvangtoeslag een koppeling tussen DigiD en het BSN tot stand gebracht. In de brief van de minister van Sociale Zaken en Werkgelegenheid over de aanpak van fraude van 10 maart jl. is voorts aangekondigd dat de boete op fraude met kinderopvangtoeslag wordt verhoogd[55]. De Kamer wordt binnenkort via een aparte brief van de staatssecretaris van Financiën en de minister van Sociale Zaken en Werkgelegenheid geïnformeerd over nadere maatregelen die zullen worden getroffen op het terrein van de kinderopvangtoeslag.

7.4. Toeslagen

Met toeslagen worden belangrijke beleidsdoelen op het gebied van tegemoetkoming in de kosten van wonen, zorg en kinderen, inkomensondersteuning en arbeidsparticipatie gediend. Fraude en oneigenlijk gebruik staan haaks op deze beleidsdoelen en ondermijnen daarmee het draagvlak van toeslagen. Om die reden wil het kabinet aan de ene kant kijken naar maatregelen die zijn gericht op een betere controle aan de poort, het afschrikken van fraude en het voorkomen van oneigenlijk gebruik. Aan de andere kant kan worden bekeken hoe vereenvoudiging van toeslagen, rekening houdend met de beleidsdoelen, kan bijdragen aan het fraudebestendiger maken van toeslagen. Ingewikkelde regelgeving met veel grondslagen maakt effectieve handhaving van toeslagen lastig en de regelingen zelf fraudegevoelig. Daarbij spelen de omvang van de uit te keren bedragen in combinatie met de voorschotsystematiek van de Algemene wet inkomensafhankelijke regelingen eveneens een rol. De korte beslistermijnen voor de Belastingdienst/Toeslagen maken het moeilijk

[55] Kamerstukken II 2010/2011, 17 050, nr. 403.

om de rechtmatigheid van aanvragen goed te beoordelen. Vereenvoudigingen in de toeslagenregelingen zelf kunnen een bijdrage leveren aan een succesvol handhavingsbeleid. Eenvoudige regelgeving bevordert immers de naleving en de fraudebestendigheid.

De voorstellen die zijn gedaan in de kabinetsreactie op het IBO-rapport "Vereenvoudiging toeslagen" geven een eerste aanzet voor een vereenvoudiging van de regelgeving[56]. Door de val van het vorige kabinet is de uitvoering van de voorstellen die aanvankelijk per 1 januari 2011 zouden worden uitgevoerd blijven liggen. Het kabinet zal deze alsnog uitvoeren. Het gaat dan onder meer om het schrappen van enkele ingewikkelde regels in de huurtoeslag en de Algemene wet inkomensafhankelijke regelingen en verruiming van de aanvraagtermijn. In het licht van het meer fraudebestendig maken van toeslagen en het voorkomen van oneigenlijk gebruik zal tevens worden gekeken naar een aantal meer ingrijpende voorstellen die in het IBO-rapport en in de Heroverweging toeslagen zijn opgenomen. Deze voorstellen kunnen niet alleen leiden tot een fraudebestendiger toeslagenproces, maar kunnen ook bijdragen aan een verdergaande vereenvoudiging van de uitvoering. Over de uitkomsten daarvan zal het kabinet de Kamer op de hoogte stellen.

7.5. Heffings- en invorderingsrente

Tijdens de plenaire behandeling van het Belastingplan 2011[57] is aangegeven dat er onderzoek zou worden verricht naar de mogelijkheden om met een alternatief te komen voor de rentedifferentiatie, die is opgenomen in het Regeerakkoord. Vanuit uw Kamer waren bezwaren naar voren gekomen tegen het feit dat de Belastingdienst rente zou vergoeden tegen een lager tarief dan de belastingplichtige zou moeten betalen. Het alternatief moet in ieder geval simpeler zijn om uit te voeren dan de eerder genoemde differentiatie en ten minste dezelfde opbrengst genereren als de, vanaf 2013, in het Regeerakkoord voorziene differentiatie. Ook moet door het alternatief sparen bij de fiscus voorkomen worden.

Het kabinet zal voor het Belastingplan 2012 een alternatief uitwerken dat aan deze voorwaarden voldoet. De renteregeling van de Algemene wet bestuursrecht dient daarbij als uitgangspunt. Voor de aan de belastingplichtige te vergoeden en de aan de belastingplichtige in rekening te brengen rente geldt daarbij hetzelfde percentage. De Belastingdienst zal rente vergoeden als de Belastingdienst het bedrag van een belastingteruggaaf te lang onder zich heeft gehouden (bijvoorbeeld de belastingaanslag met een terug te geven bedrag naar aanleiding van de tijdig ingediende IB-aangifte 2010 wordt pas na 1 juli 2011 verzonden of de uitbetaling van de teruggaaf vindt niet plaats binnen 6 weken na de dagtekening van de beschikking). Ook de datum vanaf wanneer de rente wordt berekend wijzigt: voor de inkomsten- en de vennootschapsbelasting zal het tijdvak voor aanvang van de renteberekening verschuiven van 1 januari na afloop van het belastingjaar naar 1 juli. Dit betekent onder meer dat burgers die tijdig hun aangifte indienen in beginsel niet meer met rente zullen worden geconfronteerd. Alleen als de inspecteur aanleiding heeft om bij de aanslagregeling af te wijken van de aangifte of als de aangifte later dan 1 april wordt ingediend zal er nog rente worden berekend bij het opleggen van de aanslag. De systematiek van het in rekening brengen van rente bij te laat betalen blijft gelijk. De nieuwe renteregeling zal in werking treden per 2013.

[56] Kamerstukken II 2009/10, 31 580, nr.3.
[57] Kamerstukken II, 2010/11, 32504, 32505, 32401, Handelingen 2010/11, nr. 23, blz. 90.

Hoofdstuk 8. Overig

Deze Fiscale agenda bevat naast de hiervoor in de hoofdstukken 3 tot en met 7 beschreven hoofdclusters nog enkele onderwerpen die om verscheidene redenen aandacht behoeven. Het gaat in de eerste plaats om twee onderwerpen met gevolgen voor het fiscale stelsel die zijn genoemd in het Regeerakkoord en Gedoogakkoord, te weten de vitaliteitsregeling en de Geefwet. Voorts gaat het om de uitwerking van enkele onderwerpen, waarover gedurende de behandeling van het Belastingplan 2011 toezeggingen zijn gedaan aan de Eerste of Tweede Kamer der Staten-Generaal. Deze laatste groep omvat de navolgende onderwerpen: de leefvormneutraliteit van het belastingstelsel, de hoogte van het forfaitair rendement in box 3, de behandeling van buitenlandsituaties in box 3 en de fiscale behandeling in de Wet IB 2001 van vorderingen en schulden die voortvloeien uit het wettelijk erfrecht. Deze onderwerpen worden alle in dit laatste verzamelcluster 'Overig' in deze brief opgenomen. In dit verzamelcluster wordt allereerst ingegaan op de onderwerpen uit het Regeerakkoord en Gedoogakkoord, vervolgens op de toezeggingen.

8.1. Onderwerpen uit Regeerakkoord en Gedoogakkoord

8.1.1. Vitaliteitsregeling

In het Regeerakkoord is de invoering van een vitaliteitsregeling voorzien. Deze vitaliteitsregeling vervangt de spaarloon- en levensloopregeling. Over de vormgeving van de vitaliteitsregeling heeft de afgelopen maanden uitvoerig overleg plaatsgevonden tussen de ministeries van Financiën, Sociale Zaken en Werkgelegenheid alsmede Economische Zaken, Landbouw en Innovatie. Mede vanwege de besprekingen met de sociale partners over een sociaal akkoord bestaat op dit moment echter nog geen definitief beeld van de vitaliteitsregeling. Het kabinet is voornemens om nog in de eerste helft van dit jaar dit beeld per brief te schetsen. Voorop staat dat het kabinet de geest van het Regeerakkoord zoveel mogelijk wil vangen in de vormgeving van de vitaliteitsregeling. Hierbij is het voor het kabinet wel van belang dat de vitaliteitsregeling voor de Belastingdienst uitvoerbaar zal zijn.

8.1.2. Geefwet

Met betrekking tot de invulling van de Geefwet heeft de afgelopen maanden overleg plaatsgevonden tussen de ministeries van Algemene Zaken, van Veiligheid en Justitie, van Onderwijs, Cultuur en Wetenschap en van Financiën. De goede doelensector heeft aangegeven meer regie op de inzet van middelen te willen zien. Ten behoeve van de uitwerking van de Geefwet wordt onderzocht hoe het geven nog meer gestimuleerd kan worden. Tegelijkertijd wordt het ondernemerschap in de sector versterkt, waaronder de verantwoordelijkheid voor het genereren van private middelen. Daarnaast wordt bekeken hoe omgegaan kan worden met het versterken van het toezicht, vergroten van de transparantie van de inzet van de middelen van goede doelen, versterking van good governance en verbeteren van het publieksvertrouwen in de goededoelensector. Het tegengaan van misbruik en oneigenlijk gebruik van de fiscale faciliteiten moet in dit licht worden gezien. Over de voortgang met betrekking tot die onderwerpen zal het kabinet uw Kamer later dit jaar berichten.

8.2. Toezeggingen tijdens behandeling BP 2011

8.2.1. Leefvormneutraliteit

Bij de behandeling van het Belastingplan 2011, onder andere middels de motie Slob[58], en meer recentelijk op 9 februari jl. tijdens het rondetafelgesprek 'leefvormneutraler belastingstelsel' in de Tweede Kamer heeft een discussie plaatsgevonden over de mate van leefvormneutraliteit van het belastingstelsel. Dit onderwerp roept verschillende associaties op bij de partijen in het parlement. Voor sommige partijen geeft het thema aanleiding voor een pleidooi voor verdere individualisering van de heffing over het inkomen. Andere partijen vragen juist aandacht voor het gezinsinkomen als uitgangspunt.

Als gevolg van de toegenomen individualisering en verzelfstandiging van burgers is vanaf de zeventiger jaren van de vorige eeuw gekozen voor een verdergaande individuele benadering van het draagkrachtbeginsel in de inkomstenbelasting. Voor die tijd was sprake van een

[58] Kamerstukken II, 2010/11, 32 504, nr. 50.

gezinsbenadering. Alle inkomensbestanddelen van de gehuwde vrouw werden toegerekend aan haar man. Met ingang van 1973 is dit systeem verlaten en werd meer verzelfstandiging van de partner ingevoerd. Vanaf 1984 is de situatie bereikt waarin echtgenoten ieder zelfstandig in de heffing worden betrokken voor de persoonlijke inkomensbestanddelen, terwijl de overige inkomensbestanddelen worden toegerekend aan de echtgenoot met het hoogste persoonlijke inkomen. Met ingang van 1992 zijn bij de invoering van de Brede Herwaardering I ook de inkomsten uit periodieke uitkeringen, waaronder lijfrenten, verzelfstandigd. Voor ongehuwd samenwonenden bestond in die tijd wel al een individueel heffingssysteem, zij het dat ongehuwden op verzoek van bepaalde faciliteiten (zoals overdracht van de belastingvrije som en samenvoeging van aftrekposten) gebruik konden maken.

Met de Wet IB 2001 is een verdere stap gezet op de weg naar individualisering van het belastingstelsel. Gekozen is voor individuele draagkracht als leidend beginsel, waarbij draagkrachtbepalende factoren niet werden veronachtzaamd. Individualiseren op het terrein van de inkomenstoerekening betekent dat inkomsten van partners worden belast bij degene die genieter is van de inkomsten. Ook aftrekbare uitgaven komen in aanmerking bij degene op wie de uitgaven drukken. Bij de vormgeving van de individualiseringsgedachte is in de Wet IB 2001 voor een praktische benadering gekozen. Bepaalde moeilijk te individualiseren inkomensbestanddelen, ook wel genoemd gemeenschappelijke inkomensbestanddelen, mogen tussen de partners vrijelijk worden verdeeld.

Vanaf 2001 bestaat er tussen ongehuwd samenwonenden en gehuwden meer gelijkheid. Als fiscale partners hebben zij te maken met een zoveel mogelijk individueel heffingssysteem, dat echter voor ongehuwd samenwonenden – anders dan voor gehuwden – nog optioneel was. Met de invoering van het nieuwe partnerbegrip in 2011 is die keuzemogelijkheid voor ongehuwd samenwonenden vervallen.

De huidige inkomstenbelasting is dus vanuit de maatschappelijke ontwikkelingen vormgegeven als een individuele belasting en niet als een gezinsbelasting. Dit leidt uiteraard ook tot andere resultaten dan een gezinsbelasting. Deze verschillen vloeien voort uit bewust gemaakte keuzes van de wetgever. Feit is wel dat ongeacht de keuze die wordt gemaakt, er altijd, zoals onderstaand geïllustreerd, sprake kan zijn van verschillen.

Ter illustratie dient het volgende voorbeeld: twee gehuwde belastingplichtigen verdienen elk een box 1 inkomen van € 40.000 per jaar. Het inkomen van beiden wordt belast tegen een marginaal tarief van 42%. Een gezinsheffing zou betekenen dat het gezinsinkomen van € 80.000 zou worden belast tegen een ander marginaal tarief, in dit geval 52%. Een gezinsheffing impliceert dan ook dat gelijke individuele inkomens ongelijk kunnen worden belast.

Vanuit de Tweede Kamer zijn twee artikelen aangedragen waarin gepleit wordt voor een ander stelsel: een artikel van prof. dr. L.G.M. Stevens in het Weekblad voor fiscaal recht (WFR 2010/1200) en een artikel van prof. mr. J.M.H.F. Teunissen in het Reformatorisch Dagblad van 26 juni 2009 dat eveneens is gepubliceerd in het Weekblad voor fiscaal recht (WFR 2010/674). Beide hoogleraren pleiten voor een andere vormgeving van belastingheffing in box 1 in de inkomstenbelasting: vlaktaks of splitsingsstelsel.

[redacted] waardeert een heffing op basis van gezinsdraagkracht als leefvormneutraal. Deze keuze leidt er toe dat gelijke individuele inkomens verschillend kunnen worden belast, als bovenstaand geïllustreerd, omdat de mate van belasting ervan mede afhankelijk is van het individuele inkomen van de partner. Niet iedereen zal deze keuze kwalificeren als leefvormneutraal. Anderen zullen als leefvormneutrale belastingheffing kwalificeren dat gelijke individuele inkomens te allen tijde, ongeacht de gezinssituatie, gelijk worden belast.

Beide voorkeuren, draagkrachtheffing op gezinsniveau en individueel niveau, kunnen worden verenigd in een vlaktaks: elk (additioneel) inkomen wordt dan immers belast tegen een uniform tarief. Een vlaktaks heeft echter onder meer forse effecten op de netto inkomens tot gevolg. Bij een vlaktaks zien belastingplichtigen met een laag inkomen, uitgaande van een budgettair neutrale operatie, hun marginale tarief stijgen, belastingplichtigen met hogere inkomens daarentegen zien

het marginale tarief dalen. In het rapport van de Studiecommissie belastingstelsel wordt aangegeven dat het tarief in de eerste schijf met bijna € 9 miljard zou worden verhoogd. De lastenverschuiving zou ertoe leiden dat 77% van de huishoudens tot 5% minder te besteden heeft en 4% van de huishoudend meer dan 5% extra heeft te besteden: dit leidt derhalve tot een grotere inkomensongelijkheid. Om dergelijke koopkrachteffecten te mitigeren zouden ingrijpende flankerende maatregelen nodig zijn. De commissie concludeert dat een vlaktaks de afruil tussen efficiëntie en gelijkheid verslechtert. Ook de vlaktaks-plus, die [redacted] heeft genoemd, waarbij voor hogere inkomens nog met een één hogere schijf wordt gewerkt, verandert op zichzelf deze conclusie niet. Ook is een splitsingsstelsel denkbaar. Een splitsingsstelsel houdt in dat het inkomen van beide partners wordt opgeteld en vervolgens door twee wordt gedeeld. Concreet: het inkomen van € 80 000 van een alleenverdiener met partner wordt gesplitst in twee inkomens van € 40.000. In vergelijking met het huidige stelsel realiseert hij of zij daarmee een tariefvoordeel. Op die manier maakt het voor de lastendruk niet uit of twee partners beide € 40.000 verdienen of een partner € 80.000.

In haar rapport wijst de Studiecommissie belastingstelsel ook een splitsingsstelsel af vanwege de te verwachten effecten op de arbeidsparticipatie. Naast dit effect zal een splitsingsstelsel bij gelijkblijvende tarieven leiden tot lastendrukreductie bij kostwinnersgezinnen en dus geld kosten. Dit kan worden gefinancierd door de tarieven te verhogen. Lastendrukreductie voor kostwinners wordt zo feitelijk gefinancierd door lastenverhoging van tweeverdieners. Het kabinet acht dat niet de weg die moet worden ingeslagen. Een belangrijk argument voor de individuele benadering van de belastingheffing is de arbeidsparticipatie. Bij een individuele heffing start de marginale last voor elke partner aan de voet van het progressieve tarief, in plaats van aan de top van het tarief bij de partner. Het verkleinen van het verschil tussen kostwinnersgezinnen en tweeverdienersgezinnen, bijvoorbeeld door het vervangen van een individuele heffing door een gezinsheffing, vergroot dus de marginale belastingdruk van de niet of weinig verdienende partner. Hierdoor wordt het onaantrekkelijker voor de niet werkende partner om (meer) betaalde arbeid te doen. In het kader van het streven naar de verhoging van de arbeidsparticipatie, is dit niet gewenst.

Wat betreft de toeslagen, uitgekeerd op grond van de Algemene wet inkomensafhankelijke regelingen (Awir), ligt de draagkrachttoets bewust wel bij het gezin. Bij de Awir gaat het om de totale draagkracht van de belanghebbende en zijn partner. De toeslagen zijn vergelijkbaar met een subsidie of uitkeringen in het kader van de sociale zekerheid. Hiervoor geldt juist geen individualisering, maar een samentelling van inkomens van partners en voor de huurtoeslag ook die van andere medebewoners. Bij de toeslagen gaat het om de uitkering van geld door de overheid voor inkomensondersteuning en daarvoor is het logisch om voor de toeslagen te kijken vanuit de minimumbehoeftefunctie naar feitelijke draagkracht per huishouden.

Tijdens het rondetafelgesprek in de Tweede Kamer van 9 februari 2011 is door [redacted] naar voren gebracht dat een discussie over een leefvormneutraal belastingstelsel ons voor een aantal dilemma's stelt. Eén van deze dilemma's is welke benadering wordt gekozen: individuele heffing of heffing op gezinsniveau. Een ander dilemma is de keuze tussen rechtvaardigheid (draagkracht) versus doelmatigheid binnen het fiscale stelsel. Voor het kabinet zijn het stimuleren van arbeidsparticipatie (zoals bij de verschillende heffingskortingen) maar ook inkomensondersteuning (zoals bij toeslagen) in de fiscaliteit en toeslagen nog immer actuele beleidsdoelen.

Nauw verwant aan de discussie over een leefvormneutraal belastingstelsel is de vraag wie in de fiscaliteit en toeslagen als partner wordt beschouwd. Partnerschap is onder meer van betekenis voor het bepalen van de draagkracht. Het nieuwe partnerbegrip beoogt aan de hand van objectieve criteria (fiscaal) partnerschap vast te stellen. De reden om over te stappen naar een geobjectiveerd partnerbegrip is gelegen in de wens tot vereenvoudiging te komen en duidelijkheid te creëren in de richting van de burger. De moties Omtzigt c.s.[59] brengen naar voren dat een groep belastingplichtigen volgens de nieuwe objectieve criteria niet onder het partnerbegrip kan worden gebracht, waar dat wel als gewenst wordt beschouwd. Dit betreft de groep samengestelde gezinnen. Hieronder worden verstaan ongehuwd samenwonenden die niet aan de nieuwe partnercriteria voldoen, in de gemeentelijke basisadministratie op hetzelfde adres ingeschreven

[59] Kamerstukken II 2010/11, 32 504, nrs. 41 en 59.

staan ingeschreven en beiden of één van beiden kinderen uit een vorige relatie hebben. Deze samengestelde gezinnen genieten door de kindgerelateerde toeslagen en de inkomensafhankelijke combinatiekorting een voordeel ten opzichte van vergelijkbare gezinnen die wel aan de partnercriteria voldoen. Voor de betrokkenen zou dit voordeel een belemmering kunnen vormen om te trouwen of anderszins een formelere relatie aan te gaan. Om het door het Tweede Kamerlid Omtzigt geconstateerde probleem met betrekking tot de samengestelde gezinnen op te lossen, wordt in het Belastingplan 2012 aan de bestaande objectieve criteria van de Wet IB 2001 en de Awir een nieuw objectief criterium worden toegevoegd. Op grond van dit nieuwe criterium zullen ook de samengestelde gezinnen onder het partnerbegrip worden gebracht. Dit criterium houdt in dat als partner van een belastingplichtige ook wordt beschouwd degene die in de gemeentelijke basisadministratie op hetzelfde adres staat ingeschreven als de belastingplichtige. Voorwaarde hierbij is tevens dat op dat adres een eigen kind van één van beiden staat ingeschreven, niet zijnde een gezamenlijk kind (want dat is reeds een afzonderlijk partnercriterium). Aan dit criterium wordt een beperkte tegenbewijsregeling verbonden, die het mogelijk maakt om evidente gevallen waarin er geen sprake is van partnerschap uit te sluiten, waarbij bijvoorbeeld kan worden gedacht aan een situatie van (onder)huur.

8.2.2. Box 3

Tijdens het wetgevingsoverleg over het Belastingplan 2011 c.s. heb ik het Tweede Kamerlid Groot toegezegd in de Fiscale agenda stil te staan bij de hoogte van het forfaitaire rendement in box 3. De vraag die hierbij centraal staat, is of het forfaitaire rendement van 4% niet te hoog is in deze tijd en of dit niet gekoppeld zou moeten worden aan ontwikkeling van de rentestand op de middellange of lange termijn.

Eén van de belangrijkste onderdelen van de herziening van de inkomstenbelasting in 2001 is de introductie van een aparte box voor inkomsten uit sparen en beleggen. Deze inkomsten worden sindsdien niet langer bij het overige belastbaar inkomen geteld en tegen een apart tarief belast. Nieuw was ook de forfaitaire bepaling van die inkomsten. Vanaf 2001 worden niet langer de feitelijke inkomsten aan rente, dividend of huuropbrengsten et cetera belast. Het belastbaar inkomen uit sparen en beleggen wordt vanaf die datum forfaitair bepaald door een vast percentage van het vermogen te nemen. Het percentage is vastgesteld op vier, "het gemiddelde rendement dat over een langere periode bezien moet kunnen worden behaald"[60]. In navolging van de tot 2001 bestaande vrijstellingen voor ontvangen rente en dividenden is per 2001 een heffingvrij vermogen van (toen) bijna € 20.000 geïntroduceerd. Hierdoor wordt een deel van het inkomen uit sparen en beleggen vrijgesteld en wordt rekening gehouden met het feit dat op kleine vermogens in het algemeen lagere rendementen worden behaald dan op grotere vermogens. Mede door dit heffingvrije vermogen blijft ruim driekwart van de Nederlandse huishoudens buiten de box 3 heffing[61].

De instelling van een aparte box voor inkomen uit sparen en beleggen is een antwoord op de tendens dat in de jaren 1990-2000 de belastingopbrengsten op inkomsten uit vermogen als percentage van het BBP afnamen, terwijl de waarde van het vermogen als percentage van het BBP toenam. Dit werd ten dele verklaard doordat er zogenoemde groeifondsen op de markt kwamen. Deze fondsen keerden geen dividend uit en door de ingehouden winsten steeg de koers. De koerswinst was onbelast, terwijl dividenden onder de inkomstenbelasting werden belast. De introductie van box 3 leidde dus tot grondslagverbreding omdat koerswinsten voortaan ook belast werden en gelijktijdig tot tariefverlaging omdat het tarief van 30% lager is dan de gecombineerde tarieven in box 1[62]. Het is altijd de bedoeling geweest om naast het rendement op spaargeld ook het rendement op andere bezittingen zoals aandelen, obligaties en onroerend goed in de beschouwing te betrekken. Daarom is het feitelijke rendement op spaarrekeningen niet de enige indicator om het forfaitair rendement mee te vergelijken. Bij invoering is al gerefereerd aan het rendement op staatsobligaties[63].

[60] Kamerstukken II 1999-2000, 26 727, nr. 7 , blz. 263.
[61] Volgens de kruistabel van het CBS stijgt het percentage huishoudens in box 3 van 19 in 2001 tot 23% in 2008.
[62] Voor personen jonger dan 65 jaar.
[63] Kamerstukken II 1999-2000, 26 727, nr. 7 , blz. 263.

De ontwikkeling van de feitelijke rendementen.
Het feitelijk rendement op het box 3 vermogen is voor iedereen anders. Iedereen heeft een andere portefeuille en ook binnen dezelfde vermogensbestanddelen kan het veel uitmaken in welk specifiek bestanddeel wordt belegd. Rentepercentages verschillen tussen banken en de koersontwikkeling van verschillende aandelen kan sterk uiteenlopen. Omdat het belastbaar inkomen forfaitair wordt vastgesteld, hoeven belastingplichtigen geen aangifte te doen van de feitelijk ontvangen rente en dividenden en de koerswinsten of -verliezen. Het feitelijk rendement wordt dus niet gemeten. Een weergave van het feitelijk rendement op het box 3-vermogen is dus altijd een benadering. In tabel 1 is voor de belangrijkste onderdelen van het box 3-vermogen een indicator van het rendement weergegeven.

Tabel 1: gemiddelde rendementen op verschillende vermogensbestanddelen (% per jaar)

	1991-1995	1996-2000	2001-2005	2006	2007	2008	2009	2010	2006-2010
rente spaartegoeden	6,4%	3,7%	2,4%	2,0%	2,7%	1,9%	2,5%	2,3%	2,3%
lange rente	7,4%	5,3%	4,3%	3,8%	4,3%	4,3%	3,7%	3,0%	3,8%
herbeleggingsindex aandelen	18,3%	26,0%	-3,3%	20,1%	8,2%	-49,5%	34,3%	18,0%	0,8%
gemiddelde waardestijging verkochte woningen		13,6%	5,8%	4,5%	4,2%	2,9%	-3,3%	-2,0%	1,2%
benaderd gemiddeld box 3 rendement				6,9%	4,5%	-8,5%	5,7%	3,7%	2,3%

De feitelijke rente op spaartegoeden wordt door het CBS bijgehouden. Deze daalt vanaf 1990 en beweegt zich vanaf 2001 tussen de 1,9 en 2,5%. Bijzonder is dat er met name in de jaren 2007 en 2008 hoge spaarrentes werden aangeboden. In 2007 steeg de hoogst aangeboden spaarrente van 4,5% tot 5,25%. In 2008 daalde de hoogst aangeboden spaarrente weer tot 2,85%. Deze marktontwikkelingen hadden slechts een kleine invloed op het feitelijk rendement op spaarrekeningen. Dat steeg in 2007 van 2,0% tot 2,7% om in 2008 terug te keren op een niveau van 1,9%. Inmiddels is de hoogste rente gedaald tot 2,5%[64].

Voor de rente op obligaties is de lange rente als benadering gekozen. Dit is de rente op 10-jarige staatsleningen. Ook deze rente daalde in de jaren negentig. In de eerste jaren van deze eeuw schommelt hij rond de 4%. De laatste jaren ligt deze rente wat lager, maar de verwachting is dat deze in deze kabinetsperiode weer boven de 4% zal komen. Het CPB rekent met een rente van 4,5% in 2015[65]. De opbrengsten van aandelen fluctueren sterk. In tabel 1 is de ontwikkeling van de AEX-herbeleggingsindex weergegeven. In deze index wordt behalve met de koersontwikkeling ook rekening gehouden met uitgekeerde dividenden. Jaren met grote winsten worden afgewisseld door jaren met grote verliezen. Het gemiddeld rendement is sterk afhankelijk van het uitgangsjaar. De eigen woning valt niet in box 3. Tweede woningen en ander onroerend goed echter wel. Omdat daarvoor een prijsindex ontbreekt is de prijsontwikkeling van bestaande woningen in tabel 1 opgenomen. Ook hier neemt de prijsstijging af en slaat de prijsontwikkeling de laatste jaren om van een prijsstijging in een prijsdaling. Voor aandelen en woningen speelt de financiële crisis uiteraard een belangrijke rol. De ontwikkeling in 2008-2010 moet echter als een incident worden gezien.

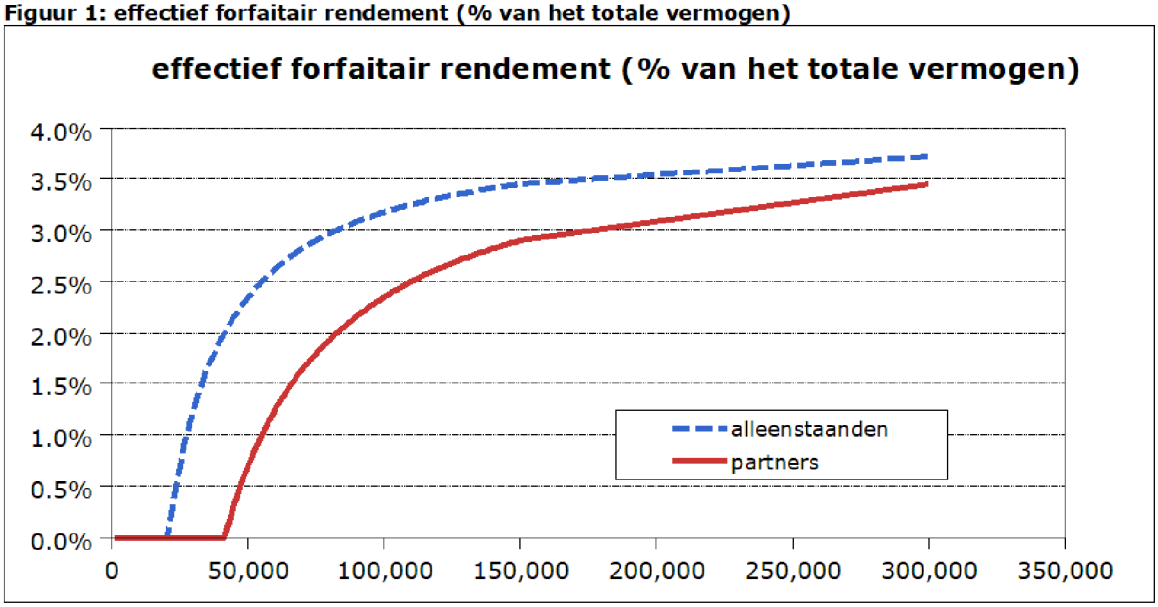
De conclusie is dat de rendementen weliswaar gedaald zijn ten opzichte van de periode voor de introductie van box 3, maar dat er geen reden is om aan te nemen dat vier procent op lange termijn niet meer haalbaar is. Met name de lange rente blijft rond de 4% en de verwachting is dat deze nog deze kabinetsperiode weer boven de vier zal uitkomen.

Hoeveel belasting wordt er feitelijk betaald?
Het heffingvrije vermogen heeft naast de beperking van het aantal belastingplichtigen nog een ander effect. Als het forfaitair rendement niet wordt gerelateerd aan het vermogen na aftrek van het heffingvrije vermogen maar aan het totale vermogen, ontstaat het effectief forfaitair rendement. Dit effectief forfaitair rendement verloopt progressief door het heffingvrije vermogen.

[64] Bron: Telegraaf 29 jan 2011.
[65] CPB Werkdocument 213.

Bijvoorbeeld: een alleenstaande met een vermogen van € 31.000 moet belasting betalen over 4% van € 10.215 = € 409. Als percentage van zijn totale vermogen (€ 31.000) is dat 1,3%. Als gevolg van het feit dat de vrijstelling een belangrijk deel van het vermogen beslaat, wordt over zijn totale vermogen een lager percentage forfaitair inkomen berekend, waarover belasting moet worden betaald.

Figuur 1: effectief forfaitair rendement (% van het totale vermogen)



In figuur 1 is de hoogte van het effectief forfaitair rendement bij verschillende vermogens geschetst. Voor alleenstaanden is het effectief forfaitair rendement tot een vermogen van € 41 570 lager dan 2%. Voor tweepersoonshuishoudens is dat tot een vermogen van € 93 140 het geval. Uit eerder onderzoek[66] is gebleken dat bijna 90% van de huishoudens een lager box 3-vermogen heeft dan genoemde grenzen. Zij betalen dus geen belasting in box 3 of zij betalen belasting over een effectief rendement van minder dan twee procent.

Voorbeelden

De familie [redacted] bestaande uit man, vrouw en twee kinderen onder de 18, had over het jaar 2010 gemiddeld een vermogen van € 50.000. Hiervan stond € 5.000 op hun betaalrekening zonder rente en de rest op een spaarrekening met een rente van 2,5%. Het rendement op hun totale vermogen bedroeg 2,5% x € 45.000 = € 1.125 / € 50.000 = 2,25%. Voor dit huishouden geldt een heffingvrij vermogen van 2 x € 20.661 + 2 x € 2.762 = € 46.846. Het belastbaar box 3-inkomen is dan 4% x (€ 50.000 - € 46.846) = € 126. Het effectief forfaitair rendement, het belastbaar rendement op het totale vermogen, is dan € 126 / € 50.000 = 0,25%.

[redacted] is alleenstaand en had op 1 januari 2010 een vermogen van € 100.000. Daarvan stond € 2.000 op zijn betaalrekening. Hij bezat voor € 10.000 aandelen, die de AEX-herbeleggingsindex volgden. De overige € 88.000 stond op een spaarrekening met 2½ % rente. De aandelen waren op 31 december 2010 (inclusief herbelegd dividend) € 11.800 waard. Op de spaarrekening stond op 31 december € 90.200, op de betaalrekening € 1.500. Zijn vermogen op 31 december bedroeg dus € 103.500. De grondslag voor het forfaitaire rendement is het gemiddelde van de stand op 1 januari en 31 december[67], € 101.750. Na toepassing van het heffingvrije vermogen van € 20.661 blijft daarvan een rendementsgrondslag van € 81.089 over. Het voordeel uit sparen en beleggen is dan 4% van € 81.089 = € 3.243. Dit is 3,2% van het totale vermogen. Het feitelijk rendement van [redacted] is € 1.800 op zijn aandelen en € 2.200 rente op zijn spaarrekening. Dit is in totaal € 4.000. Uiteindelijk betaalt hij dus belasting over een lagere grondslag dan zijn feitelijke inkomsten uit zijn spaargeld en beleggingen.
Door het bestaan van het heffingvrije vermogen is het rendement waarover belasting wordt betaald (het effectieve forfaitaire rendement) dus lager dan 4%.

Afgevlakte trends

[66] Kamerstukken II, 2008-2009, 31 704, nr. 85
[67] Tot en met 2010; per 2011 geldt nog slechts één peildatum, namelijk 1 januari.

In het debat over het Belastingplan 2011 is gesuggereerd om het forfaitair rendement op één of andere manier te koppelen aan de ontwikkeling van de rente. Hierboven is al aangegeven dat de spaarrente daarvoor geen goede indicator zou zijn. Ook de rendementen op andere vermogensbestanddelen moeten worden meegenomen. De lange rente zou dan wellicht de beste benadering zijn van het gemiddelde rendement. Daarbij moet niet uit het oog worden verloren dat de transparantie en eenvoud van het systeem zijn gebaat bij een constant forfaitair rendement. Als het forfaitair rendement jaarlijks sterk zou veranderen, geeft dat onzekerheid en onduidelijkheid voor de belastingbetaler. Tegelijkertijd is het wel van belang om de ontwikkeling van het feitelijk rendement te monitoren.

Tabel 2: lange rente: feitelijk verloop, 5-jaars- en 10-jaars voortschrijdend gemiddelde.

	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2015*
lange rente	5,0	4,9	4,1	4,1	3,4	3,8	4,3	4,3	3,7	3	4,5
5-jaars voortschrijdend gemiddelde	5,0	4,9	4,8	4,7	4,3	4,1	3,9	4,0	3,9	3,8	4,0
10-jaars voortschrijdend gemiddelde	6,0	5,6	5,4	5,1	4,8	4,5	4,4	4,4	4,3	4,0	3,9

*: verwachting CPB

Om enerzijds recht te doen aan de wijzigende omstandigheden, en anderzijds te grote schokken te vermijden zou men kunnen kijken naar een meer afgevlakte ontwikkeling, bij voorbeeld de gemiddelde ontwikkeling over 5 of 10 jaar. Uit tabel 2 blijkt dat het 10-jaars gemiddelde langzaam daalt tot 4% in 2010, terwijl het 5-jaars gemiddelde iets onder de vier uitkomt. Met name het vijfjaarsgemiddelde schommelt al sinds 2006 rond de 4%. Koppeling aan deze indicator zou dus materieel weinig verschil maken ten opzichte van het huidige vaste forfait. Bovendien zou koppeling aan de lange rente, als de CPB-middellange termijnraming op dit punt uitkomt, ertoe leiden dat het forfaitair rendement in 2015 alweer op 4% zou uitkomen. Als de lange rente op het niveau van 4,5% zou stabiliseren, zou het forfaitair rendement al snel hoger uitkomen dan 4%.

Conclusie

Het kabinet stelt vast dat de rendementen op vermogen in de eerste tien jaar van deze eeuw lager waren dan in de tien jaren daarvoor. Mede omdat het rendement op tienjarige staatsobligaties nog steeds rond de 4% schommelt, is er geen reden om aan te nemen dat 4% op lange termijn niet kan worden behaald. Dat neemt niet weg dat de spaarrente op dit moment lager is dan die 4%. Met name voor mensen met kleinere vermogens kan het dus problematisch zijn een rendement van 4% te behalen. Deze groep zal door het heffingvrije vermogen echter geen of weinig belastbaar inkomen in box 3 hebben. Door het heffingvrije vermogen is het effectieve forfaitaire rendement over het totale vermogen van deze groep substantieel lager dan genoemde 4%. Koppeling van het forfaitair rendement aan de lange rente zou op korte termijn weinig soelaas bieden en op middellange termijn al kunnen leiden tot een hoger forfaitair rendement dan 4%. Bovendien leidt het variabel maken van het forfaitair rendement tot meer onzekerheid en minder transparantie voor de belastingbetaler, tot (marginaal) hogere uitvoeringskosten en tot een grotere volatiliteit van de belastinginkomsten. Alles bijeengenomen ziet het kabinet geen aanleiding om het vaste forfaitair rendement van 4% te wijzigen of variabel te maken. Wel zal de ontwikkeling van de rendementen nauwlettend worden gevolgd.

8.2.3. Buitenlandsituaties in box 3

Tijdens het wetgevingsoverleg in het kader van het Belastingplan 2011 c.s. is toegezegd om in de Fiscale agenda terug te komen op de box 3-systematiek in buitenlandsituaties na de invoering van één peildatum in box 3.

Met ingang van 1 januari 2011 geldt in box 3 nog slechts één peildatum, waar dit tot 2011 twee peildata waren. Eveneens wordt met ingang van 2011 de peildatum niet meer verschoven in gevallen waarin de (binnenlandse of buitenlandse) belastingplicht na 1 januari aanvangt of eindigt. Ook in die gevallen wordt de grondslag voor box 3 vastgesteld op 1 januari. Indien niet het gehele jaar sprake is van (binnenlandse en/of buitenlandse) belastingplicht wordt daarmee rekening gehouden door het voordeel uit sparen en beleggen (zijnde het forfaitaire rendement van 4% vermenigvuldigd met de grondslag voor box 3) naar tijdsgelang te herrekenen. Dat de grondslag in

voorkomende situaties gepeild wordt voor de aanvang van de belastingplicht in dat jaar, kan wellicht verwarrend zijn. In het navolgende zal echter duidelijk worden dat dit zo is om Europeesrechtelijke redenen, en dat dit los staat van de invoering van één peildatum.

Het Tweede Kamerlid Omtzigt vroeg om expliciet in te gaan op de vraag of de systematiek in deze buitenlandsituaties niet eenvoudiger kan. De volgende zes situaties (zich voordoend in een bepaald kalenderjaar) kwalificeren als dergelijke buitenlandsituaties:

1. Emigratie, niet gevolgd door buitenlandse belastingplicht.
2. Immigratie, niet voorafgegaan door buitenlandse belastingplicht.
3. Aanvang buitenlandse belastingplicht: met betrekking tot een bepaald vermogensbestanddeel gaat de belastingplichtige belastbaar inkomen uit sparen en beleggen in Nederland genieten; niet voorafgegaan door binnenlandse belastingplicht.
4. Einde buitenlandse belastingplicht: met betrekking tot een bepaald vermogensbestanddeel houdt de belastingplichtige op belastbaar inkomen uit sparen en beleggen in Nederland genieten; niet gevolgd door binnenlandse belastingplicht.
5. Emigratie gevolgd door buitenlandse belastingplicht (combinatie van 1 en 3).
6. Immigratie voorafgegaan door buitenlandse belastingplicht (combinatie van 2 en 4).

Het is hierbij van belang op te merken dat voor aanvang en einde van de buitenlandse belastingplicht een andere benadering geldt dan voor binnenlandse belastingplicht. Bij buitenlandse belastingplicht worden vermogensbestanddelen individueel gevolgd, in tegenstelling tot de situatie bij binnenlandse belastingplicht. Ook dit is Europeesrechtelijk ingegeven en zal hierna worden toegelicht.

Om vast te stellen of de box 3-systematiek in buitenlandsituaties wat eenvoud betreft optimaal is, dient eerst het Europeesrechtelijke kader in beschouwing te worden genomen. In de wetssystematiek die tot en met 2010 gold werd de peildatum aan het begin van het jaar (1 januari) bij immigratie en aanvang buitenlandse belastingplicht vervangen door het latere tijdstip van immigratie respectievelijk aanvang buitenlandse belastingplicht. Ook werd bij emigratie en einde van buitenlandse belastingplicht de peildatum aan het einde van het jaar (31 december) vervangen door de eerdere datum van emigratie respectievelijk einde buitenlandse belastingplicht. Een nieuwe beschouwing van deze systematiek (in het kader van de invoering van één peildatum) leidde tot de conclusie dat die systematiek een mogelijke strijdigheid met EU-recht in zich hield.

Indien een inwoner (binnenlands belastingplichtige) in de loop van een kalenderjaar een in Nederland gelegen tweede woning koopt met vermogen dat hij op 1 januari nog niet had (bijvoorbeeld verkregen uit een erfenis of loterij), komt die woning in dat kalenderjaar niet terug in zijn grondslag voor box 3. Voor een niet-inwoner die op diezelfde datum datzelfde pand koopt, zou de peildatum (1 januari) worden vervangen door 15 april en daarmee zou het pand wel in zijn grondslag voor sparen en beleggen in Nederland voor dat jaar vallen. Bij een inwoner werd het pand in 2011 derhalve niet in de heffing betrokken, waar dit voor een niet-inwoner wel het geval zou zijn. Deze mogelijke ongelijke behandeling is weggenomen door in buitenlandsituaties voortaan de peildatum niet langer te verschuiven, maar altijd uit te gaan van 1 januari als peildatum. Hiermee wordt in alle gevallen uitgegaan van de grondslag op dezelfde datum, en doen mutaties in de bezittingen na 1 januari van het kalenderjaar er in geen enkel geval meer toe voor wat betreft de grondslag voor box 3.

In de systematiek voor buitenlandse belastingplicht zat een tweede mogelijke strijdigheid met EU-recht. Als een buitenlands belastingplichtige met twee in Nederland gelegen panden zou overgaan tot verkoop van één van die panden, leidde dat niet tot het einde van zijn buitenlandse belastingplicht in Nederland (geïsoleerd voor box 3). Als een buitenlands belastingplichtige met slechts één in Nederland gelegen pand in zijn bezit zou overgaan tot verkoop van dat pand, leidde dat wel tot het einde van zijn buitenlandse belastingplicht (en daarmee tot herrekening van het box 3-inkomen in dat jaar). Om deze mogelijke ongelijke behandeling tussen buitenlands belastingplichtigen ook weg te nemen, worden vermogensbestanddelen voor buitenlandse belastingplicht vanaf dit jaar individueel gevolgd. De belastingplicht kan derhalve met betrekking tot een individueel pand gedurende het jaar aanvangen of ophouden.

Beide hiervoor genoemde wijzigingen zijn in de Fiscale verzamelwet 2010 opgenomen en zijn per 1 januari 2011 in werking getreden. Deze wijzigingen traden derhalve gelijktijdig in werking met de invoering van één peildatum in box 3. Toch hangen de wijzigingen in verband met mogelijke strijdigheid met het Europese recht niet direct samen met de introductie van één peildatum.

Tijdens de parlementaire behandeling is reeds toegelicht hoe de aangepaste systematiek uitwerkt. In alle gevallen waarin (een deel van het jaar) sprake is van (binnenlandse en/of buitenlandse) belastingplicht wordt voor de vaststelling van de grondslag uitgegaan van de situatie op 1 januari. Hierbij moet vanzelfsprekend onderscheid worden gemaakt tussen de vaststelling van die grondslag voor binnenlands belastingplichtigen (op grond van artikel 5.3 van de Wet IB 2001) of voor buitenlands belastingplichtigen (op grond van artikel 7.7 van de Wet IB 2001): voor buitenlands belastingplichtigen geldt een beperktere grondslag voor box 3 dan voor binnenlands belastingplichtigen.

Wanneer op 1 januari van het kalenderjaar belastingplicht bestond (onafhankelijk van de vraag of deze gedurende het kalenderjaar eindigt), wordt de grondslag gepeild op 1 januari. Op dit punt is derhalve geen verandering in vergelijking tot de systematiek van voor 2011. Als op 1 januari van het kalenderjaar nog geen belastingplicht bestond (bij immigratie gedurende het kalenderjaar of bij aanvang buitenlandse belastingplicht) wordt echter ook op 1 januari gepeild. Dit is een verandering ten opzichte van de systematiek van voor 2011. Bij immigratie zal dus moeten worden gekeken naar de bezittingen op 1 januari van het kalenderjaar voor de vaststelling van de box 3-grondslag voor de periode van binnenlandse belastingplicht (op grond van artikel 5.3 van de Wet IB 2001). Bij aanvang buitenlandse belastingplicht geldt hetzelfde, behalve dat in dit geval de box 3-grondslag voor buitenlandse belastingplicht op grond van artikel 7.7 van de Wet IB 2001 en dat – zoals reeds toegelicht – bij buitenlandse belastingplicht vermogensbestanddelen individueel worden gevolgd. Indien de buitenlandse belastingplicht niet vooraf wordt gegaan door binnenlandse belastingplicht, maar ontstaat omdat bijvoorbeeld een in Nederland gelegen pand wordt aangeschaft, betekent dit dat de grondslag op 1 januari (de peildatum) van het kalenderjaar nihil was. Het pand was op dat moment immers nog niet in het bezit van de belastingplichtige.

Einde van de belastingplicht gedurende het kalenderjaar is voor de vaststelling van de grondslag voor box 3 niet meer relevant, aangezien 31 december met ingang van 2011 geen peildatum meer is voor box 3. De periode van (binnenlandse of buitenlandse) belastingplicht is nog wel relevant voor het inkomen dat de belastingplichtige wordt geacht te genieten uit zijn grondslag voor box 3: het voordeel uit sparen en beleggen (zijnde 4% van de grondslag voor box 3) wordt naar tijdsgelang herrekend voor het aantal hele kalendermaanden dat sprake is geweest van belastingplicht.

Het voorgaande maakt duidelijk dat de box 3-systematiek in buitenlandsituaties – gegeven het Europeesrechtelijke kader – niet eenvoudiger kan dan deze nu is, behoudens in het geheel geen belasting heffen in dergelijke situaties.

8.2.4. Defiscalisering vorderingen en schulden

Op dit moment worden in de Wet IB 2001 vorderingen en schulden die voortvloeien uit het wettelijk erfrecht fiscaal genegeerd. De crediteur hoeft ze niet op te geven in box 3 en de debiteur kan ze niet op de heffingsgrondslag voor box 3 in mindering brengen. In box 1 en box 2 is voor deze schulden geen renteaftrek toegelaten. Het gaat hierbij om vorderingen van kinderen op de langstlevende ouder of stiefouder en de daartegenover staande schulden van die (stief)ouder aan de kinderen. In bepaalde gevallen wordt ook een vruchtgebruik dat voortvloeit uit het wettelijk erfrecht gedefiscaliseerd wat inhoudt dat bij de vruchtgebruiker de volledige eigendom wordt belast en bij de blote eigenaar niets. Hiermee sluit de belastingheffing aan bij de maatschappelijke realiteit in erfrechtelijke situaties: degene die de beschikking heeft over de vererfde bezittingen wordt voor die bezittingen belast, en degene die slechts een (niet-opeisbare) vordering heeft of de bloot eigendom wordt niet belast. Dit stelsel is ook van toepassing op de zogenoemde ouderlijke boedelverdeling die voortvloeit uit een testament dat nog onder het oude erfrecht is opgemaakt. Het is wenselijk deze regeling uit te breiden tot gevallen waarbij weliswaar niet het wettelijk erfrecht is gevolgd maar waar op grond van een testament een situatie ontstaat die materieel voldoende vergelijkbaar is met het wettelijk erfrecht. Daaronder vallen onder meer: partiële

verdelingen van een nalatenschap, (keuze)legaten tegen inbreng van de waarde, vruchtgebruiktestamenten en legitieme-vorderingen van een onterfd kind. De defiscalisering blijft wel beperkt tot vorderingen/schulden of genotsrechten in gevallen waarin de erflater, zoals dat maatschappelijk gebruikelijk is, goederen nalaat aan zijn langstlevende partner en zijn kind enkel een niet opeisbare vordering op die partner krijgt of een bloot eigendom.

Deze uitbreiding zal leiden ook leiden tot een vermindering van administratieve lasten voor de betrokkenen doordat een bloot eigendom, vordering (bij kind) dan wel schuld (bij ouder) niet meer hoeft te worden aangegeven in box 3. Daarmee vervalt ook de noodzaak voor de belastingplichtige om de contante waarde van de schuld/vordering of de waarde van de blote eigendom te berekenen. De langstlevende partner die een vruchtgebruik heeft geërfd moet voortaan de volle waarde aangeven van de bezittingen waar het vruchtgebruik op rust en hoeft niet langer de waarde van het vruchtgebruik te berekenen. Deze wijziging zal worden meegenomen in het Belastingplan 2012.

Bijlage 1: Grondslagversmallers inkomstenbelasting en loonbelasting

Grondslagversmallers niet-winstsfeer[68]

Inkomstenbelasting

1. 500 km-grens in de bijtelling auto van de zaak
2. Reisaftrek
3. Verlaagde bijtelling zuinige auto
4. Hypotheekrenteaftrek
5. Verhuisregeling eigen woning
6. Bij tijdelijke verhuur voordeel eigen woning 70% inkomsten
7. Kamerhuurvrijstelling
8. Vrijstelling kapitaalverzekering eigen woning (KEW)
9. Aftrek geen of geringe eigenwoningschuld
10. Aftrek uitgaven compensatie pensioentekort
11. Aftrek uitgaven voor inkomensvoorziening meerderjarige gehandicapten
12. Aftrek uitgaven voor inkomensvoorziening bij invaliditeit, ziekte of ongeval
13. Aftrek uitgaven ter behoud van recht op ANW
14. Doorschuifregelingen aanmerkelijk belang (box 2)
15. Box 3 heffingvrij vermogen
16. Box 3 kindertoeslag
17. Box 3 ouderentoeslag
18. Box 3 vrijstelling bos- en natuurterreinen en landgoederen
19. Box 3 vrijstelling voorwerpen kunst en wetenschap
20. Box 3 vrijstelling rechten op roerende zaken krachtens erfrecht
21. Box 3 vrijstelling bepaalde rechten forfaitair rendement
22. Box 3 vrijstelling spaarloon
23. Box 3 vrijstelling kortlopende termijnen inkomsten en verplichtingen
24. Box 3 vrijstelling groen beleggingen
25. Box 3 vrijstelling sociaal ethische beleggingen
26. Box 3 vrijstelling directe beleggingen durfkapitaal
27. Box 3 vrijstelling indirecte beleggingen durfkapitaal
28. Box 3 vrijstelling culturele beleggingen
29. Aftrek uitgaven voor levensonderhoud van kinderen jonger dan 30 jaar
30. Aftrek uitgaven voor specifieke zorgkosten
31. Aftrek weekenduitgaven gehandicapten
32. Aftrek scholingsuitgaven
33. Aftrek uitgaven monumentenpanden
34. Giftenaftrek

Loonbelasting

35. Vrijstelling LB uitkering bijzondere fondsen
36. Vrijstelling LB uitkering nabestaanden
37. Vrijstelling LB uitkering schade opgelopen tijdens werk
38. Vrijstelling LB uitkering wegens 25 of 40 jarig dienstverband
39. Vrijstelling LB loon partner tot € 5000
40. Werkkostenregeling en specifieke vrijstellingen
41. Werknemersspaarregelingen (o.a. spaarloon)

Vermindering afdracht loonbelasting en premie voor zorgverzekeringen

42. Afdrachtvermindering S&O
43. Afdrachtvermindering onderwijs
44. Afdrachtvermindering zeevaart

[68] Vrijwel alle grondslagversmallers zijn belastinguitgaven. Inkomstenbelasting wordt geheven naar draagkracht waarbij bepaalde persoonsgebonden aftrekken worden gezien als draagkrachtverminderende uitgaven en daarmee als onderdeel van de primaire heffingsstructuur en niet als belastinguitgave. Zo is er de reisaftrek die een forfaitaire tegemoetkoming vormt voor de reiskosten samenhangend met het verrichten van belaste werkzaamheden. De eigenwoning is een bron van inkomen zodat de daarmee samenhangende kosten (hypotheekrente) mogen worden afgetrokken. De 500 km-grens in de bijtelling auto van de zaak hangt samen met een doelmatigheid in belastingheffing.

Grondslagversmallers winstsfeer

45. Aanloopverliesregeling
46. Bosbouwvrijstelling
47. Landbouwvrijstelling
48. Kwijtscheldingswinstvrijstelling
49. Vrijstelling subsidies bos- en natuurbeheer
50. Vrijstelling subsidies project Anders betalen voor mobiliteit
51. Tonnageregeling
52. Willekeurige afschrijving milieubedrijfsmiddelen (Vamil)
53. Willekeurige afschrijving startende ondernemers
54. Willekeurige afschrijving zeeschepen
55. Tijdelijke willekeurige afschrijving
56. Kleinschaligheidsinvesteringsaftrek (KIA)
57. Energie-investeringsaftrek (EIA)
58. Milieu-investeringsaftrek (MIA)
59. Egalisatiereserve
60. Herinvesteringsreserve
61. Doorschuiven bij overlijden
62. Doorschuiven aan medeondernemer/werknemer
63. Doorschuiven naar andere onderneming
64. Geruisloze omzetting in NV/BV
65. Fiscale oudedagsreserve (FOR)
66. Zelfstandigenaftrek
67. Startersaftrek
68. Aftrek voor speur- en ontwikkelingswerk (S&O-aftrek)
69. Meewerkaftrek
70. Startersaftrek bij arbeidsongeschiktheid
71. Stakingsaftrek
72. MKB-winstvrijstelling
73. Stakingswinstlijfrenteaftrek

Bijlage 2: Structuur en vrijstellingen Energiebelasting

Geharmoniseerde belasting

De energiebelasting is sinds 1 januari 2004 een op Europees niveau geharmoniseerde belasting. De Europese richtlijn energiebelastingen stelt eisen aan de energiebelasting, de kolenbelasting en de accijnzen op minerale oliën, bijvoorbeeld minimumtarieven en vrijstellingsmogelijkheden. Naar verwachting zal de Europese Commissie in het eerste helft van dit jaar een voorstel doen voor aanpassing van de richtlijn energiebelastingen.

Degressieve structuur

De EB kent aflopende tarieven in het schijvensysteem en is daarom een degressieve belasting (hoe hoger het gebruik hoe lager het tarief), dat wil zeggen de hoogte van het belastingtarief neemt af naarmate het gebruik toeneemt.

Tabel 1: Reguliere EB-tarieven op aardgas en elektriciteit (tarief 2011 in € per eenheid excl. BTW)

Aardgas	0 – 5.000 m^3	€ 0,1639
	5.000 – 170.000 m^3	€ 0,1419
	170.000 – 1 mln m^3	€ 0,0393
	1 mln – 10 mln m^3	€ 0,0125
	> 10 mln m^3 niet-zakelijk	€ 0,0117
	> 10 mln m^3 zakelijk	€ 0,0082
Elektriciteit	0 – 10.000 kWh	€ 0,1121
	10.000 – 50.000 kWh	€ 0,0408
	50.000 – 10 mln kWh	€ 0,0109
	> 10 mln kWh niet-zakelijk	€ 0,0010
	> 10 mln kWh zakelijk	€ 0,0005

Huishoudens vallen in de eerste schaal en betalen de hoogste energiebelastingtarieven. De grote energie-intensieve bedrijven vallen daarentegen juist in de schaal met de laagste belastingtarieven. De energiebelastingtarieven voor de huishoudens behoren tot de hoogste van de Europese Unie. Wat betreft de tarieven voor de energie-intensieve gebruikers behoort Nederland niet tot de laagste tarieven van Europa, maar er zijn landen als Duitsland en Denemarken die hogere tarieven kennen. Van belang is het echter om in ogenschouw te nemen welke vrijstellingen er in de verschillende lidstaten gelden voor energie-intensieve bedrijven.

Vrijstelling energie-intensieve industrie

Nederland kent de mogelijkheid om een vrijstelling van de energiebelasting voor het elektriciteitsverbruik boven 10 miljoen kWh te verkrijgen wanneer ze deelnemen aan een convenant om hun energie-efficiëntie te verbeteren. Daarnaast zijn er vrijtellingen op het duaal gebruik en het gebruik anders dan als brandstof. Nederland heeft voor het industrieel gasgebruik niet die mogelijkheid. De ons omringende landen maken eveneens gebruik van dit soort vrijstellingsmogelijkheden. Het Ministerie van I&M heeft eind 2010 een onderzoek uigezet bij CE Delft/Ecofys naar de CO_2-belastingen. In dit onderzoek zullen de belastingen op energieproducten, elektriciteit en CO_2 in kaart gebracht worden voor de ons omringende landen en de mogelijk gevolgen van de herziening van de Richtlijn Energiebelastingen. Het rapport wordt voor de zomer afgerond.

Vrijstelling input elektriciteitsopwekking (inclusief wkk-installaties)

Kolen, aardgas, elektriciteit, minerale oliën en uranium die worden gebruikt als brandstof voor het opwekken van elektriciteit in een installatie met een elektrisch rendement van 30% en een elektrisch vermogen van tenminste 60 kilowatt is vrijgesteld van belastingen op energie. De gedachte hierachter is dat de opgewekte elektriciteit bij levering al is belast met energiebelasting en dat je niet dubbel moet belasten. Dit volgt ook uit de Richtlijn Energiebelastingen. Ook de andere Europese landen gaan uit van een output belasting en stellen de input vrij.
Deze vrijstelling geldt ook voor een WKK met een elektrisch rendement van minimaal 30% en een elektrisch vermogen van minimaal 60 kW, dan is de input (aardgas) vrijgesteld van EB omdat de

output (elektriciteit) is belast met energiebelasting. Ruim driekwart van de hoeveelheid aardgas dat wordt gebruikt voor het opwekken van elektriciteit wordt ingezet in installaties voor warmtekrachtkoppeling. Een belangrijk deel van deze opwekking vindt plaats via decentrale installaties in bijvoorbeeld de glastuinbouw, de chemische industrie, raffinaderijen en de papierindustrie. Als men decentrale WKK vergelijkt met andere elektriciteitscentrales (zoals kolen- of gascentrales) heeft WKK het voordeel dat ook het eigen gebruik van de opgewekte elektriciteit niet belast wordt. Als de EB verder wordt verhoogd, wordt WKK ten opzichte van de andere opties nog eens extra begunstigd.

De Studiecommissie belastingstelsel heeft over de behandeling van WKK in de energiebelasting het volgende gesteld: "Bij een verhoging van de EB wordt de uitgangspositie van WKK ten opzichte van andere energieopties begunstigd. Gezien de voor- en nadelen van de inzet van WKK is de vraag of en in welke mate men WKK wil bevoordelen. De Studiecommissie adviseert dit effect nader te onderzoeken en koppelt daaraan de vraag of de EB-vrijstelling voor aardgas dat wordt gebruikt in WKK's moet worden gehandhaafd." Het kabinet is voornemens deze aanbeveling van de Studiecommissie op te volgen

Verlaagd tarief glastuinbouw
Voor het aardgasverbruik tot 1 miljoen m^3 gelden in de glastuinbouw lagere tarieven, de tarieven voor het verbruik vanaf 1 miljoen m^3 zijn gelijk aan de reguliere tarieven.
Het budgettaire beslag van deze regeling is € 92 miljoen. Deze verlaagde tarieven zijn ingevoerd omdat de energiebelastingdruk in de glastuinbouw onevenredig hoog was in vergelijking met de energie-intensieve industrie en dit niet gecompenseerd kon worden via een terugsluis naar de sector. Het afschaffen van het verlaagde energiebelastingtarief voor de tuinbouw leidt tot een lastenverhoging voor de glastuinbouw. Voor individuele bedrijven kan dit oplopen tot € 36.000 per jaar.