

Wijziging van enkele belastingwetten en enige andere wetten (Belastingplan 2015)

Memorie van toelichting

Inhoudsopgave

1. Inleiding.....	3
2. Indeling Belastingplan 2015.....	5
3. Opzet algemeen deel.....	5
4. Maatregelen regeerakkoord, Begrotingsafspraken 2014 en besluitvorming in 2014.....	6
4.1. Inkomensbeleid.....	6
4.2. Fiscale innovatieregelingen.....	10
4.3. Gebruikelijkloonregeling.....	13
4.4. Belasting op leidingwater.....	16
4.5. Afvalstoffenbelasting.....	17
4.6. Woningmarktmaatregelen.....	19
4.7. Aanpassing ouderenkorting en afschaffen ouderentoeslag box 3.....	20
4.8. Levensloop.....	20
4.9. Aanpassing afbouw kindgebonden budget.....	21
5. Werkkostenregeling.....	21
6. Energiebelasting.....	26
7. Overige maatregelen.....	29
7.1. Oudedagsvoorzieningen.....	29
7.2. Tijdsevenredige toekenning heffingskorting.....	30
7.3. Aftrekbaarheid buitenlandse boeten.....	30
7.4. Tier 1 voor verzekeraars.....	31
7.5. Btw-vrijstelling ziekenhuizen.....	32
7.6. Gebruik taxatierapporten in de BPM.....	32
7.7. Auto's met dubbele cabine.....	34
7.8. Eén bankrekeningnummer.....	35
7.9. Versnelde invordering toeslagen.....	37
7.10. Uitbreiden bevoegdheid toezichthouders toeslagen.....	37
7.11. Belasting- en invorderingsrente.....	37
7.12. Personeelsleningen.....	38
8. Budgettaire aspecten.....	39
9. EU-aspecten.....	42
10. Uitvoeringskosten Belastingdienst.....	42

11. Gevolgen voor bedrijfsleven en burger.....	46
II. ARTIKELSGEWIJZE TOELICHTING.....	47

I. ALGEMEEN

1. Inleiding

Het pakket Belastingplan dat andere jaren soms uit vier of meer wetsvoorstellen bestond is dit jaar beperkt tot uitsluitend het wetsvoorstel Belastingplan 2015. In het wetsvoorstel Belastingplan 2015 zijn naast de maatregelen als gevolg van de koopkrachtbesluitvorming alleen de maatregelen opgenomen die voortvloeien uit politieke afspraken, waarvan het wenselijk is dat zij per 1 januari 2015 in werking treden of die de uitvoering versterken dan wel de uitvoeringslasten verlichten en derhalve bijdragen aan vereenvoudiging. De meer technische maatregelen die op 1 januari 2015 in werking moeten treden en die in andere jaren werden opgenomen in een wetsvoorstel Overige fiscale maatregelen zijn dit jaar ook ondergebracht in het wetsvoorstel Belastingplan 2015. De maatregelen waarvan is geconcludeerd dat deze op enig moment wel getroffen dienen te worden, maar niet noodzakelijkerwijs per 1 januari 2015 in werking hoeven te treden en die ook geen bijdrage leveren aan vereenvoudiging zullen worden opgenomen in het wetsvoorstel Fiscale verzamelwet 2015 dat in het voorjaar van 2015 zal worden ingediend bij de Tweede Kamer. Dat wetsvoorstel zal om die reden dan ook een meer inhoudelijk karakter krijgen dan andere jaren, omdat het wetsvoorstel niet zal worden beperkt tot vrijwel uitsluitend technische en redactionele wijzigingen.

Bij de keuze om het Belastingplan 2015 te beperken tot de min of meer noodzakelijke maatregelen speelt een rol dat de Belastingdienst gebaat is bij een jaar met relatief weinig wetgeving. Zoals in de Brede agenda Belastingdienst¹ is aangegeven, is de afgelopen jaren, mede als gevolg van de diverse gesloten akkoorden, zeer veel fiscale wetgeving op de Belastingdienst afgekomen. Ook in het licht van de brief Herziening belastingstelsel past op dit moment een bescheiden Belastingplan.

Het vorenstaande wil overigens niet zeggen dat het wetsvoorstel Belastingplan 2015 het enige belangrijke fiscale "stuk" is dat op of rond de derde dinsdag van september 2014 aan de Tweede Kamer der Staten-Generaal wordt aangeboden: de Tweede Kamer ontvangt ook de brief Herziening belastingstelsel, het wetsvoorstel Wet modernisering Vpb-plicht overheidsondernemingen en het wetsvoorstel Wet invoering Beschikking geen loonheffingen. Deze stukken zullen ongetwijfeld aanleiding geven tot interessante discussies in beide kamers der Staten-Generaal, maar die discussies kunnen in beginsel plaatsvinden los van de behandeling van het Belastingplan 2015.

Het Belastingplan 2014 heeft vooral in het teken gestaan van het uitwerken van de fiscale maatregelen uit het regeerakkoord² en de Begrotingsafspraken 2014 zoals die door het kabinet zijn gemaakt met de fracties van D66, de ChristenUnie, de SGP en de coalitiefracties, en die zijn neergelegd in de brief van de Minister van Financiën van 11 oktober 2013.³ In het nu voorliggende Belastingplan 2015 worden de nog resterende fiscale maatregelen uit het regeerakkoord en die begrotingsafspraken uitgewerkt.

¹ Kamerstukken II 2013/14, 31 066, nr. 201.

² Bruggen slaan – regeerakkoord VVD–PvdA, 29 oktober 2012, Kamerstukken II 2012/13, 33 410, nr. 15, bijlage B.

³ Kamerstukken II 2013/14, 33 750, nr. 19.

Uit het regeerakkoord resteert nog één fiscale maatregel en dat betreft de versoering van de fiscale innovatieregelingen. In het Belastingplan 2014 is deze taakstelling op fiscale innovatieregelingen weliswaar technisch ingevuld, maar in het voorliggende Belastingplan vindt de daadwerkelijke invulling plaats. Uit de Begrotingsafspraken 2014 is in het Belastingplan 2015 opgenomen de maatregel strekkende tot het aanpassen van de doelmatigheidsmarge van de gebruikelijkloonregeling. Aan de in de Begrotingsafspraken 2014 voorziene aanpassing van de belasting op leidingwater en de herinvoering van de afvalstoffenbelasting is in het Belastingplan 2014 al uitvoering gegeven. In dit Belastingplan 2015 worden deze maatregelen aangepast, overeenkomstig de toezeggingen gedaan tijdens de parlementaire behandeling van het Belastingplan 2014.

De fiscale maatregelen volgend uit de besluitvorming in 2014 (voornamelijk de augustusbesluitvorming) zijn ook in dit Belastingplan verwerkt. Dit betreft in het bijzonder de (forse) verhoging van de afbouwgrens van de arbeidskorting, een maatregel met een budgettair beslag van € 500 miljoen die eraan bijdraagt dat werken meer loont. Verder wordt het tarief in de eerste schijf van de inkomstenbelasting in 2015 minder verhoogd dan was voorzien in het Belastingplan 2014, waardoor het tarief in de eerste schijf in 2015 uitkomt op 36,5%. Het afbouwpercentage in de algemene heffingskorting wordt verhoogd met 0,32%-punt, waardoor dit uitkomt op 2,32% in 2015 en op 3,32% in de jaren daarna. Verder wordt in dit Belastingplan 2015 de ouderentoeslag in box 3 afgeschaft en wordt de ouderenkorting verlaagd; beide maatregelen gaan in per 2016. Deze maatregelen maken onderdeel uit van het pakket dat dient als alternatief voor de huishoudentoeslag voor 2016 en latere jaren. Op het vlak van de woningmarkt wordt een drietal maatregelen getroffen. In de eerste plaats wordt de termijn van aftrek van hypotheekrente op restschulden verlengd van tien jaar naar vijftien jaar. In de tweede plaats worden twee regelingen structureel gemaakt: de verlenging van de termijn van de hypotheekrenteaftrek voor de leegstaande te koop staande voormalige of een leegstaande toekomstige eigen woning (drie jaar in plaats van twee jaar) en de regeling herleving van de hypotheekrenteaftrek na verhuur van een voormalige eigen woning. In de derde plaats wordt het verlaagde btw-tarief voor herstel en renovatie van woningen met een half jaar verlengd, tot 1 juli 2015. Voorts is voor 2015 € 16 miljoen beschikbaar gesteld voor de afdrachtvermindering speur- en ontwikkelingswerk (S&O-afdrachtvermindering). Tot slot is in het voorliggende Belastingplan een wijziging opgenomen van het afbouwpercentage van het kindgebonden budget.

Vereenvoudiging

Het kabinet streeft naar complexiteitsreductie. Een minder complexe fiscale wetgeving draagt bij aan het verminderen van de kans op fouten door de Belastingdienst waardoor ook het vertrouwen van de burger in de Belastingdienst wordt vergroot, draagt bij aan het vergroten van de compliance door burger en bedrijven en dus van de belastingmoraal in het algemeen, en draagt ook bij aan het terugdringen van de uitvoeringskosten van de Belastingdienst en de administratieve lasten voor burgers en bedrijven. In de eerder genoemde Brede agenda Belastingdienst is de noodzaak van complexiteitsreductie uitgebreid uiteengezet. Zoals ook in die agenda is aangegeven, is dat geen makkelijk proces. De fiscale wetgeving is in rap tempo complexer geworden. Het in hetzelfde tempo vereenvoudigen van de wetgeving zou voor nieuwe

problemen kunnen zorgen, problemen die vergelijkbaar zijn met die waar we nu mee te maken hebben. Een grote hoeveelheid wijzigingen brengt immers op zichzelf ook de nodige complexiteit in de uitvoering met zich mee, nog los van de inhoud van de maatregel. Vereenvoudiging is dus een proces waar meerdere jaren voor moet worden uitgetrokken. In de brief Herziening belastingstelsel die tegelijkertijd met dit Belastingplan aan de Tweede Kamer is gezonden, is nader invulling gegeven aan de manier waarop de gewenste complexiteitsreductie kan worden gerealiseerd.

In dit Belastingplan wordt waar mogelijk een eerste bescheiden aanzet gegeven voor vereenvoudiging. De finalisering van de werkkostenregeling waardoor het naast elkaar bestaan van twee regimes wordt beëindigd, het wegvallen van het gedifferentieerde tarief in de belasting op leidingwater, de aanpassingen rond de vaststelling van de waarde van gebruikte auto's ten behoeve van de heffing van de belasting van personenauto's en motorrijwielen (BPM), het vervallen van de tenaamstellingsverplichting voor de omzetbelasting in de eenbankrekeningmaatregel, de vereenvoudiging in de energiebelasting voor situaties waarbij anders dan via een aansluiting op het netwerk energie wordt geleverd; allemaal maatregelen die bijdragen aan vereenvoudiging. Deze eerste stap is wellicht niet direct zichtbaar in de uitvoeringskostenparagraaf, maar zoals in de Brede agenda Belastingdienst is aangegeven, laten complexiteit en vereenvoudiging zich niet altijd meten in een mutatie in uitvoeringskosten. Ook vereenvoudigingen kunnen bijvoorbeeld initiële uitvoeringskosten met zich brengen.

2. Indeling Belastingplan 2015

Het wetsvoorstel Belastingplan 2015 bevat zoals gebruikelijk maatregelen die betrekking hebben op het budgettaire en koopkrachtbeeld van het komende jaar en maatregelen waarvan wenselijk is dat zij uiterlijk op 1 januari 2015 in werking treden. Het onderhavige wetsvoorstel is aan te merken als een inhoudelijk verzamelwetsvoorstel. Het wetsvoorstel voldoet aan de criteria in de Notitie Verzamelwetgeving.⁴ In de eerste plaats is in dit wetsvoorstel sprake van budgettaire samenhang. De opbrengst van bepaalde maatregelen wordt gebruikt als dekking voor andere maatregelen. Bovendien is sprake van uitvoeringstechnische samenhang, waarbij voor de doelgroep of de Belastingdienst gelijktijdige invoering op 1 januari 2015 gewenst is. De onderdelen zijn niet van een omvang of complexiteit dat een afzonderlijk wetsvoorstel gerechtvaardigd zou zijn.

3. Opzet algemeen deel

De paragrafen in het algemeen deel van deze memorie zijn op onderwerp gerangschikt. Allereerst worden in paragraaf 4 de maatregelen toegelicht die voortvloeien uit het regeerakkoord, de Begrotingsafspraken 2014 en de besluitvorming in 2014 (voornamelijk de augustusbesluitvorming). Daarna wordt een toelichting gegeven op het merendeel van de overige in het wetsvoorstel Belastingplan 2015 opgenomen maatregelen. De werkkostenregeling wordt in paragraaf 5 toegelicht en de diverse maatregelen in de energiebelasting in paragraaf 6. De overige maatregelen worden in paragraaf 7 toegelicht. Voor een nadere toelichting op de afzonderlijke maatregelen wordt verwezen naar de artikelsgewijze toelichting bij dit wetsvoorstel. Aan het slot van het algemeen deel van deze memorie wordt in een aantal paragrafen achtereenvolgens

⁴ Brief van de Staatssecretaris van Veiligheid en Justitie van 20 juli 2011, Kamerstukken I 2010/11, 32 500 VI, M.

ingegaan op de budgettaire effecten, de EU-aspecten, de gevolgen voor de uitvoeringskosten van de Belastingdienst en de gevolgen voor burgers en bedrijfsleven van dit wetsvoorstel.

4. Maatregelen regeerakkoord, Begrotingsafspraken 2014 en besluitvorming in 2014

4.1. Inkomensbeleid

De besluitvorming in 2014 van dit jaar heeft geleid tot een drietal fiscale maatregelen op het vlak van inkomensbeleid: een wijziging van het tarief in de eerste schijf van de inkomstenbelasting, een verhoging van het afbouwpercentage in de algemene heffingskorting en een verhoging van de arbeidskorting. Deze maatregelen worden hierna toegelicht.

Mutatie tarief eerste schijf

Het tarief in de eerste schijf van de inkomstenbelasting is in 2014 36,25%.⁵ Met ingang van 1 januari 2015 wordt dit tarief verhoogd naar 36,5%. Hoewel het tarief dus wordt verhoogd, is wel sprake van een minder grote verhoging dan eerder was voorzien. In het Belastingplan 2014 was namelijk geregeld dat het tarief in de eerste schijf van de inkomstenbelasting in 2014 incidenteel fors werd verlaagd, waardoor dat tarief op 1 januari 2015 weer verhoogd zou worden van 36,25% naar 36,76%. Het kabinet heeft nu € 539 miljoen vrijgemaakt om deze verhoging te matigen. In plaats van een verhoging met 0,51%-punt wordt dit tarief dus met slechts 0,25%-punt verhoogd. De tarieven van de overige belastingsschijven wijzigen niet en zijn in 2015 derhalve gelijk aan de tarieven in 2014.

In het Belastingplan 2014 is nog een verhoging van het tarief eerste schijf voorzien per 1 januari 2016 met 0,06%. Deze verhoging blijft gehandhaafd, waardoor het tarief in de eerste schijf van de inkomstenbelasting op grond van het onderhavige Belastingplan per 1 januari 2016 uitkomt op 36,56%.

Aanpassing afbouw algemene heffingskorting

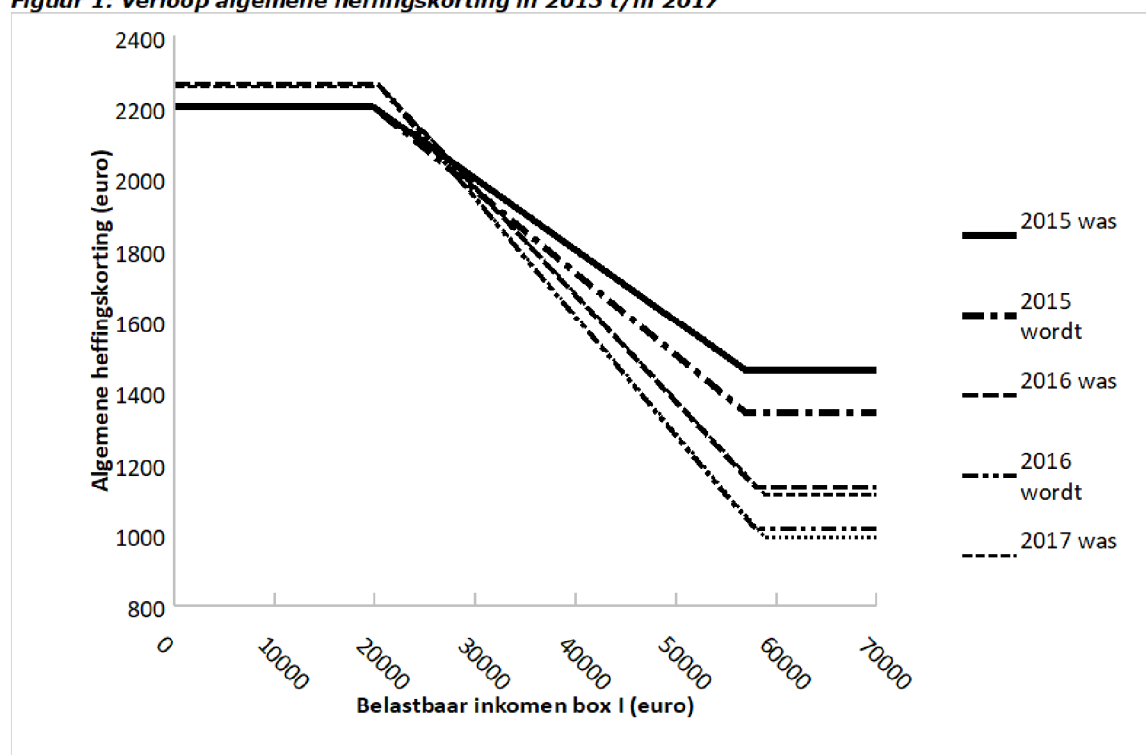
Het afbouwpercentage van de algemene heffingskorting wordt verhoogd met 0,32%-punt. In 2015 komt het afbouwpercentage daarmee op 2,32% en voor 2016 en later op 3,32%. Het inkomenstraject waarover wordt afgebouwd verandert hierbij niet. In 2015 loopt dat traject van circa € 20.000 tot circa € 57.000. Doordat in het Belastingplan 2014 nog een forse verhoging van het maximum van de algemene heffingskorting was opgenomen, is de algemene heffingskorting voor belastingplichtigen met een inkomen tot circa € 52.000 alsnog hoger dan in 2014, ondanks de steilere afbouw.

In de hierna opgenomen grafiek is het verloop van de algemene heffingskorting in de jaren 2015 tot en met 2017 weergegeven⁶, waarbij rekening is gehouden met de verwachte inflatiecorrectie voor de komende jaren.

⁵ Het gaat hierbij om het gecombineerde tarief van belasting en premie volksverzekeringen.

⁶ Het gaat hierbij om de algemene heffingskorting voor belastingplichtigen tot de AOW-gerechtigde leeftijd.

Figuur 1: Verloop algemene heffingskorting in 2015 t/m 2017



In de hierna opgenomen tabel is zichtbaar hoe hoog de algemene heffingskorting is bij een bepaald inkomen in de jaren 2014 tot en met 2017, voor en na de wijziging van het afbouwpercentage overeenkomstig dit wetsvoorstel en wederom rekening houdend met de verwachte inflatiecorrectie.

Tabel 1: Hoogte algemene heffingskorting bij een bepaald inkomen in 2014 t/m 2017 in €.

Inkomen	2014	2015		2016		2017	
		was	wordt	was	wordt	was	wordt
10.000	2103	2203	2203	2265	2265	2260	2260
20.000	2096	2199	2199	2265	2265	2260	2260
30.000	1896	1999	1967	1973	1942	1977	1947
40.000	1696	1799	1735	1673	1610	1677	1615
50.000	1496	1599	1503	1373	1278	1377	1283
60.000	1366	1460	1342	1135	1015	1113	991
100.000	1366	1460	1342	1135	1015	1113	991

Verhoging arbeidskorting

In het Belastingplan 2014 zijn diverse wijzigingen aangebracht in de arbeidskorting. In de eerste plaats is het maximum van de arbeidskorting fors verhoogd met in totaal € 836 (in prijzen 2013). Deze verhoging gaat in vier stappen, waardoor ook in de jaren 2015, 2016 en 2017 dus nog verhogingen plaatsvinden. Daarnaast is in het Belastingplan 2014 een stapsgewijze afbouw van de arbeidskorting voor hoge inkomens ingezet, waardoor in 2017 bij een inkomen van circa € 110.000 een arbeidskorting van nihil resteert.

Ook in het Belastingplan 2015 worden wijzigingen aangebracht in de arbeidskorting. Het kabinet heeft € 500 miljoen gereserveerd voor een verdere verhoging van de arbeidskorting. Dit wordt

bereikt door met ingang van 2015 de afbouwgrens in de arbeidskorting fors te verhogen. De afbouwgrens is het inkomen waarbij de arbeidskorting afgebouwd gaat worden. Na dat punt is het bedrag aan arbeidskorting waarop recht bestaat lager dan het maximum van de arbeidskorting. Rekening houdend met de verwachte inflatiecorrectie de komende jaren en de verwachte stijging van het wettelijke minimumloon waar de inkomensgrenzen van worden afgeleid, wordt de afbouwgrens in 2015 verhoogd van circa € 41.300 naar circa € 49.900, in 2016 van circa € 42.200 naar circa € 50.300 en in 2017 van circa € 43.200 naar € 51.100. Het inkomen waar het afbouwtraject eindigt wordt dienovereenkomstig aangepast. Het einde van het afbouwtraject ligt hierdoor in 2015 bij een inkomen van circa € 100.800 in plaats van € 92.200. In de hierna opgenomen tabel is de mutatie van de afbouwgrens per jaar zichtbaar. Hierbij is eveneens rekening gehouden met de verwachte inflatiecorrectie en de verwachte stijging van het wettelijke minimumloon.

Tabel 2: Hoogte afbouwgrens arbeidskorting 2015 t/m 2017 in €.

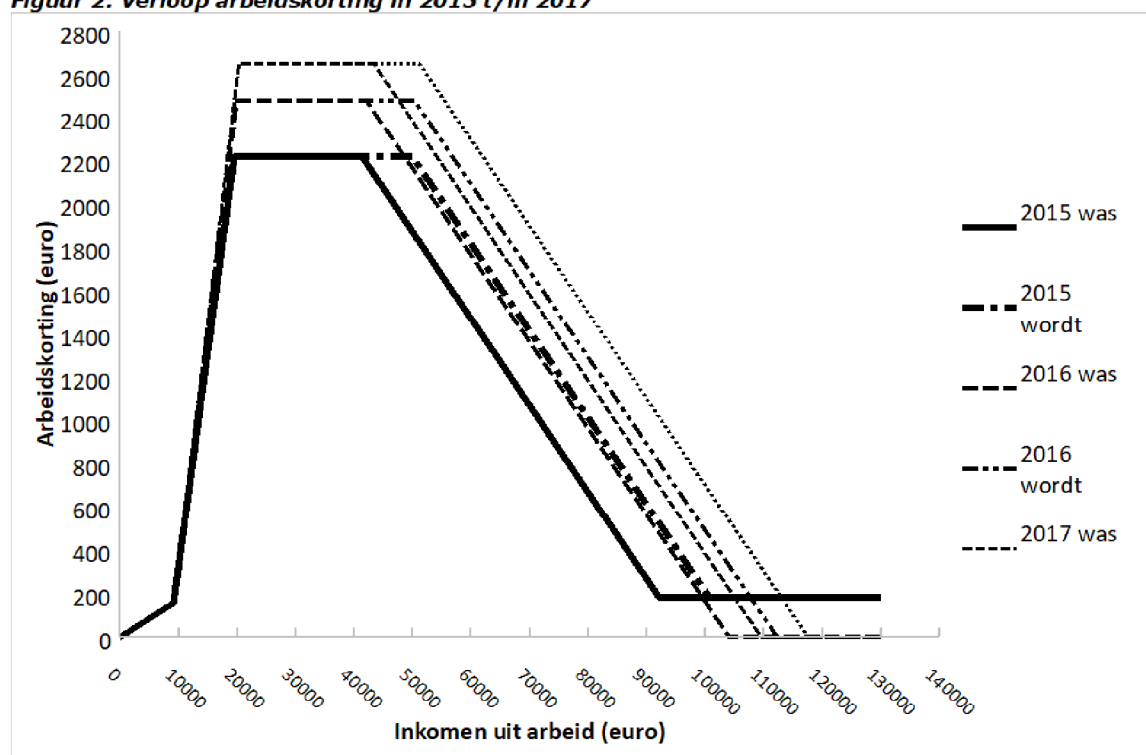
	2015		2016		2017	
	was	wordt	was	wordt	was	wordt
Afbouwgrens (begin)	41.300	49.900	42.200	50.300	43.200	51.100
Eindpunt afbouwtraject	92.200	100.800	104.100	112.200	109.600	117.500
Mutatie afbouwgrens	8600		8100		7900	

In de tabel is te zien dat de mutatie van de afbouwgrens als gevolg van het onderhavige wetsvoorstel in 2015 groter is dan in 2016 en in 2016 groter is dan in 2017. Doordat het maximum van de arbeidskorting op grond van het Belastingplan 2014 in 2016 en 2017 nog verder wordt verhoogd en daarnaast ook de afbouw verder wordt verlaagd tot uiteindelijk € 0 vanaf 2016, is het afbouwtraject in 2016 en 2017 langer. Doordat voor elk van die jaren € 500 miljoen beschikbaar is, is de mutatie van de afbouwgrens in 2015 groter dan in 2016 en in 2016 groter dan in 2017.

De verhoging van de afbouwgrens heeft tot gevolg dat belastingplichtigen met een inkomen boven de oude afbouwgrens (in 2015 circa € 41.300) en tot het nieuwe einde van het afbouwtraject (in 2015 circa € 100.800), recht krijgen op een hogere arbeidskorting. Dat voordeel bedraagt maximaal € 344 ten opzichte van de voorziene arbeidskorting voor 2015 op grond van het Belastingplan 2014. Voor belastingplichtigen met een inkomen tot aan de afbouwgrens of een inkomen boven het nieuwe einde van het afbouwtraject verandert de hoogte van de arbeidskorting niet als gevolg van dit wetsvoorstel.

In de hierna opgenomen grafiek is het verloop van de arbeidskorting in de jaren 2015 tot en met 2017 weergegeven, waarbij wederom rekening is gehouden met de verwachte inflatiecorrectie en de verwachte stijging van het wettelijke minimumloon. Per jaar is zichtbaar hoe hoog de arbeidskorting was en wordt bij een bepaald inkomen. Zichtbaar is dat de arbeidskorting hoger wordt voor belastingplichtigen met een inkomen op het afbouwtraject.

Figuur 2: Verloop arbeidskorting in 2015 t/m 2017



In de hierna opgenomen tabel is zichtbaar hoe hoog de arbeidskorting bij een bepaald inkomen is in de jaren 2014 tot en met 2017, voor en na de wijziging van de afbouwgrans overeenkomstig dit wetsvoorstel en wederom rekening houdend met de verwachte inflatiecorrectie en de verwachte stijging van het wettelijke minimumloon.

Tabel 3: Hoogte arbeidskorting bij een bepaald inkomen in 2014 t/m 2017 in €.

Inkomen	2014	2015		2016		2017	
		was	wordt	was	wordt	was	wordt
20.000	2097	2220	2220	2477	2477	2586	2586
40.000	2097	2220	2220	2477	2477	2655	2655
60.000	1326	1472	1816	1764	2088	1984	2298
80.000	526	672	1016	964	1288	1184	1498
90.000	367	272	616	564	888	784	1098
100.000	367	184	216	164	488	384	698
110.000	367	184	184	0	88	0	298
120.000	367	184	184	0	0	0	0

De in dit Belastingplan opgenomen wijzigingen van heffingskortingen en tarieven komen tot uitdrukking in het standaardkoopkrachtbeeld als gevolg van het totale lastenbeeld van het kabinet. In de begroting van het Ministerie van Sociale Zaken en Werkgelegenheid wordt het standaardkoopkrachtbeeld voor 2015 weergegeven. In de hierna opgenomen tabel wordt voor de volledigheid een overzicht gegeven van de heffingskortingen, tarieven en schijven in 2014 en 2015.

Tabel 4: Overzicht heffingskortingen, schijven en tarieven 2014 en 2015

Heffingskortingen	Stand 2014	Stand 2015
Maximum algemene heffingskorting onder AOW-leeftijd	€ 2103	€ 2203
Maximum algemene heffingskorting boven AOW-leeftijd	€ 1065	€ 1123
Afbouwpercentage algemene heffingskorting	2%	2,32%
Minimale algemene heffingskorting onder AOW-leeftijd	€ 1366	€ 1342
Minimale algemene heffingskorting boven AOW-leeftijd	€ 692	€ 686
Maximum arbeidskorting	€ 2097	€ 2220
Afbouwpercentage arbeidskorting	4%	4%
Minimale arbeidskorting	€ 367	€ 184
Maximum werkbonus	€ 1119	€ 1119
Maximum inkomensafhankelijke combinatiekorting	€ 2133	€ 2152
Maximum alleenstaande ouderkorting	€ 2266	Vervallen
Jonggehandicaptenkorting	€ 708	€ 715
Ouderenkorting	€ 1032 / € 150	€ 1042 / € 152
Alleenstaande ouderenkorting	€ 429	€ 433
Maximum korting voor groene beleggingen	€ 395	€ 399
Schijven en grenzen	Stand 2014	Stand 2015
Einde eerste schijf	€ 19.645	€ 19.822
Einde tweede schijf geboren voor 1 januari 1946	€ 33.555	€ 33.857
Einde tweede schijf geboren na 1 januari 1946	€ 33.363	€ 33.589
Einde derde schijf	€ 56.531	€ 57.585
Gecombineerde tarief IB/LB	Stand 2014	Stand 2015
Tarief eerste schijf onder AOW-leeftijd	36,25%	36,5%
Tarief eerste schijf boven AOW-leeftijd	18,35%	18,6%
Tarief tweede schijf onder AOW-leeftijd	42%	42%
Tarief tweede schijf boven AOW-leeftijd	24,1%	24,1%
Tarief derde schijf	42%	42%
Tarief vierde schijf	52%	52%

4.2. Fiscale innovatieregelingen

In het regeerakkoord is een taakstelling op het fiscale innovatie-instrumentarium opgenomen. Het gaat om een taakstelling van € 260 miljoen in 2015 en 2016 en € 275 miljoen vanaf 2017. In het Belastingplan 2014 is deze taakstelling (technisch) ingevuld voor de jaren 2015 en verder. Hierbij was de taakstelling voor € 135 miljoen (oplopend tot € 145 miljoen) geboekt op de S&O-afdrachtvermindering (ook wel WBSO) en voor € 95 miljoen (oplopend tot € 100 miljoen) op de Research en Development Aftrek (RDA). Ook is ter invulling van deze taakstelling het budget van de energie-investeringsaftrek (EIA), de milieu-investeringsaftrek (MIA) en de willekeurige afschrijving milieu-investeringen (Vamil) ingeperkt met € 10 miljoen per regeling, dus met € 30 miljoen in totaal. Deze invulling blijft gehandhaafd en vormt het uitgangspunt voor de voorstellen die het kabinet doet met betrekking tot deze regelingen. In onderstaande tabel is de definitieve invulling van de taakstelling zichtbaar.

Tabel 5: Invulling taakstelling fiscale innovatieregelingen na 2014 (€ mln., -/- is lastenverlichting)

	2015	2016	2017	struc.
WBSO	135	135	145	145
RDA	95	95	100	100
EIA MIA Vamil	30	30	30	30
Taakstelling RA	260	260	275	275

In de Begrotingsafspraken 2014 is besloten om de middelen voor het bedrijfsleven vanaf 2015 te herschikken en de subsidies rijksbreed te verlagen. Het gaat om een taakstelling van € 55 miljoen in 2015 oplopend naar € 110 miljoen vanaf 2016. Het kabinet kiest ervoor om € 50 miljoen van deze taakstelling vanaf 2016 via het fiscale innovatie instrumentarium te realiseren. De invulling van het fiscale deel van de taakstelling volgt in het Belastingplan 2016.

De S&O-afrachtvermindering en de RDA zijn twee fiscale instrumenten ter stimulering van innovatie door private partijen. De S&O-afrachtvermindering faciliteert loonkosten van speur- en ontwikkelingswerk (S&O). De RDA faciliteert niet-loonkosten en investeringen in S&O.

De S&O-afrachtvermindering en de RDA zijn beide (apart) gebudgetteerde regelingen. Dit betekent voor beide regelingen dat een overschrijding in enig jaar (t) gedekt moet worden in jaar t+2 en een onderuitputting in jaar t aan het budget wordt toegevoegd in jaar t+2.

Om invulling te geven aan de taakstelling stelt het kabinet voor 2015 één aanpassing binnen de S&O-afrachtvermindering en RDA voor. Daarnaast worden mutaties doorgevoerd in de beschikbare budgetten van de S&O-afrachtvermindering en de RDA. De aanpassingen worden hieronder per regeling toegelicht.

S&O-afrachtvermindering

Het gebruik van de S&O-afrachtvermindering heeft in 2013 geleid tot een overschrijding van het budget met € 76 miljoen. Die overschrijding wordt conform de budgetsysteematiek gedekt in 2015, wat leidt tot een lager beschikbaar budget in 2015. Daarnaast wordt € 214 miljoen van het budget van de RDA naar de S&O-afrachtvermindering verschoven. Ten slotte wordt incidenteel € 16 miljoen aan het budget voor 2015 toegevoegd als gevolg van de augustusbesluitvorming van 2014. Het beschikbare budget voor de S&O-afrachtvermindering komt hiermee in 2015 uit op € 794 miljoen.

Tabel 6: Budget van de S&O-afrachtvermindering in 2015 (€ mln.)

	2015
Budget voor BP 2015 (stand MN 2014) ⁷	640
Schuif van RDA naar S&O-afrachtvermindering	214
Compensatie overschrijding 2013	-76
Additionele middelen augustusbesluitvorming	16
Beschikbaar budget 2015 (BP2015)	794

Met een budget van € 794 miljoen kunnen de parameters voor de regeling in 2015 op het niveau van 2014 gehandhaafd worden.

⁷ In de stand Miljoenennota 2014 is de technische invulling van de taakstelling meegenomen, die nu dus definitief wordt.

De parameters van de S&O-afdrachtvermindering in 2014 en 2015 worden in onderstaande tabel weergegeven.

Tabel 7: Parameters S&O-afdrachtvermindering

	2014	2015
Tarief eerste schijf	35%	35%
Tarief eerste schijf starters	50%	50%
Loongrens eerste schijf	€ 250.000	€ 250.000
Tarief tweede schijf	14%	14%
Plafond	€ 14 mln.	€ 14 mln.

Contractonderzoek door kennisinstellingen

Kennisinstellingen die geen onderneming drijven komen in aanmerking voor S&O-afdrachtvermindering als zij S&O verrichten in opdracht en voor rekening van een onderneming of een samenwerkingsverband van ondernemingen. Er is dan sprake van contractonderzoek. Het is de bedoeling dat zo'n kennisinstelling die S&O-afdrachtvermindering ontvangt, dit voordeel weer doorgeeft aan de opdrachtgever uit het bedrijfsleven.

Uit de evaluatie van de S&O-afdrachtvermindering uit 2006⁸ bleek al dat kennisinstellingen het voordeel van de S&O-afdrachtvermindering in onvoldoende mate aan de opdrachtgever doorgeven. De Minister van Economische Zaken heeft de kennisinstellingen er destijds op gewezen dat het de bedoeling is om het ontvangen voordeel van de S&O-afdrachtvermindering door te geven aan de opdrachtgever.⁹ Uit de laatstelijk uitgevoerde evaluatie uit 2012¹⁰ volgt echter dat nog steeds slechts een beperkt deel van de kennisinstellingen het voordeel doorgeeft, namelijk 31% van de kennisinstellingen. In 46% van de gevallen wordt het voordeel niet doorgegeven en in 23% van de gevallen slechts gedeeltelijk. In 69% van de gevallen komt het voordeel dus niet of niet volledig bij het bedrijfsleven terecht.

In lijn met de aankondiging van de Minister van Economische Zaken in de brief van 2 juli 2014¹¹, wordt daarom het contractonderzoek door publieke kennisinstellingen uit de S&O-afdrachtvermindering gehaald. Met het schrappen van contractonderzoek en het daarmee vrijvallen van het bijbehorende budget voor de rest van de regeling wordt de S&O-afdrachtvermindering beter gericht op de doelstelling van de regeling: het stimuleren van zelfstandig speur- en ontwikkelingswerk door bedrijven.

RDA

De RDA is een regeling die in 2012 is geïntroduceerd. Kenmerkend voor de regeling is dat deze de grondslag voor de winstbelasting verlaagt, waardoor het de facto een korting is op de te betalen winstbelasting. Het kabinet krijgt vanuit het bedrijfsleven signalen dat (het moment van) verzilvering van het RDA-voordeel als een probleem wordt ervaren. Het kan dat de lagere winstgevendheid van het bedrijfsleven van de afgelopen jaren hierbij een rol speelt. Mogelijkerwijs heeft het ook te maken met het karakter van startende innovatieve ondernemingen. Deze zijn in de eerste jaren vaak sterk gericht op investeren en in deze periode niet altijd winstgevend.

⁸ Kamerstukken II 2006/07, 30 800 XIII, nr. 51-b1.

⁹ Kamerstukken II 2006/07, 30 800 XIII, nr. 76, blz. 3; Kamerstukken II 2006/07, 30 800 XIII, nr. 78.

¹⁰ Kamerstukken II 2011/12, 32 637, nr. 32.

¹¹ Kamerstukken II 2013/14, 32 637, nr. 146, blz. 7.

Daarnaast geven bedrijven aan er nadeel van te ondervinden dat ze onder de accountancyregels (*International Accounting Standards*) het RDA-voordeel niet als kostenverlaging in de boeken kunnen zetten bij de winstberekening. Deze punten geven aanleiding voor het kabinet om nader te onderzoeken of met ingang van 2016 de RDA met de S&O-afrachtvermindering kan worden samengevoegd tot één geïntegreerde regeling in de sfeer van de loonheffing. Voorwaarde voor een introductie van de nieuwe regeling is dat deze tot een eenvoudigere aanvraagprocedure voor bedrijven leidt. Ook moet de uitvoering voor de Belastingdienst ontlast worden door de samenvoeging van beide regelingen. Het is de bedoeling dat de verrekening van het RDA-voordeel na samenvoeging van beide regelingen op dezelfde wijze gebeurt als de huidige verrekeningssystematiek van de S&O-afrachtvermindering. Bij de concrete vormgeving en het budget van de nieuwe regeling wordt rekening gehouden met het financiële nadeel dat het bedrijfsleven zou kunnen ondervinden van de samenvoeging.

Voor het jaar 2015 vinden de volgende budgettaire schuiven plaats in de RDA. Zoals hiervoor aangegeven wordt er € 214 miljoen van het RDA-budget overgeheveld naar de S&O-afrachtvermindering. Daarnaast wordt conform de budgetsysteematiek incidenteel € 153 miljoen toegevoegd aan het RDA-budget voor 2015 als gevolg van de onderuitputting in 2013. Ten slotte wordt in 2015 incidenteel € 150 miljoen aan het RDA-budget onttrokken voor de dekking van het uitstel van de huishoudentoeslag in 2015. Daarmee resteert in 2015 een RDA-budget van € 238 miljoen. In onderstaande tabel is het bovenstaande op een rij gezet.

Tabel 8: Budget van de RDA in 2015 (€ mln.)

	2015
Budget voor BP 2015 (stand MN 2014 ¹²)	449
Structureel van RDA naar S&O-afrachtvermindering	-214
Compensatie onderschijding 2013	153
Incidentele dekking huishoudentoeslag 2015	-150
Beschikbaar budget 2015 (BP2015)	238

Met dit budget bestaat naar verwachting de ruimte om het percentage van de RDA in 2015 op 60% te handhaven. Dit komt overeen met een nettovoordeel van 15% bij een belastingtarief van 25%. Het RDA-percentage kan op basis van de ontwikkelingen in 2014 nog worden bijgesteld. Eind 2014 wordt het definitieve RDA-percentage voor 2015 bij ministeriële regeling vastgesteld.

4.3. Gebruikelijkloonregeling

Aanpassing doelmatigheidsmarge

Voor werknemers die arbeid verrichten ten behoeve van een lichaam waarin zij of hun partner een aanmerkelijk belang hebben (directeuren-grootaandeelhouders oftewel DGA's) geldt de zogenoemde gebruikelijkloonregeling. Deze regeling bepaalt op welk bedrag het loon van de DGA minimaal gesteld moet worden. Indien een zakelijk loon hoger zou zijn dan € 44.000 (bedrag 2014), mag de doelmatigheidsmarge toegepast worden. De doelmatigheidsmarge houdt in dat het loon voor de DGA 30% lager gesteld mag worden dan het bedrag dat een zakelijk loon zou vormen. De doelmatigheidsmarge kan echter niet tot gevolg hebben dat het loon op een lager bedrag wordt gesteld dan € 44.000. Deze doelmatigheidsmarge van 30% wordt in dit wetsvoorstel

¹² In de stand Miljoenennota 2014 is de technische invulling van de taakstelling meegenomen, die nu dus definitief wordt.

vanaf 2015 verlaagd naar 25%. Hierdoor wordt het verschil tussen DGA's en "gewone" werknemers kleiner wat betreft de hoogte van de te belasten arbeidsbeloning en de gevolgen daarvan voor de inkomensafhankelijke premies en bijdragen en andere inkomensafhankelijke regelingen. Met deze maatregel wordt invulling gegeven aan de afspraak uit de Begrotingsafspraken 2014 om de doelmatigheidsmarge zodanig aan te passen dat een opbrengst van € 150 miljoen per jaar wordt gerealiseerd.

Omdat de Belastingdienst veel afspraken met inhoudingsplichtigen heeft over de hoogte van het toe te passen loon voor DGA's en de Belastingdienst ongeveer een jaar nodig heeft voor het maken van nieuwe afspraken, is voor het jaar 2015 voorzien in overgangsrecht. Dit overgangsrecht houdt in dat het loon van de DGA in 2015 gesteld wordt op 75/70^e van het loon in 2013, als dit loon in 2013 hoger was dan € 43.000 (het standaardbedrag in 2013), tenzij aannemelijk is dat het loon in 2015 op grond van de gebruikelijkloonregeling op een hoger of lager bedrag moet worden gesteld. Het kabinet heeft gekozen om aan te sluiten bij het loon in 2013 in plaats van 2014 om anticipatie te voorkomen.

Overige aanpassingen

Het kabinet grijpt voornoemde aanpassing in de gebruikelijkloonregeling aan om de regeling duidelijker te maken en om het beter mogelijk te maken het loon vast te stellen op een bedrag dat een zakelijk loon (met inachtneming van de doelmatigheidsmarge) benadert. In de praktijk is namelijk gebleken dat het vaak lastig is om het loon op basis van de huidige regeling op een marktconform loon vast te stellen. Op grond van de nieuwe tekst geldt als hoofdregel dat het in aanmerking te nemen loon ten minste wordt gesteld op het hoogste van de volgende bedragen:

- a. 75% van het loon uit de meest vergelijkbare dienstbetrekking;
- b. het hoogste loon van de overige werknemers van de vennootschap;
- c. € 44.000.

Vervolgens heeft de inhoudingsplichtige de mogelijkheid om aannemelijk te maken dat het in aanmerking te nemen loon op een lager bedrag moet worden gesteld. Dit kan als aannemelijk is dat het loon uit de meest vergelijkbare dienstbetrekking lager is. Voor zover het loon met deze tegenbewijsmogelijkheid niet onder de € 44.000 zakt, mag de inhoudingsplichtige rekening houden met de doelmatigheidsmarge.

De belangrijkste wijziging ten opzichte van de huidige vormgeving van de gebruikelijkloonregeling is de introductie van het begrip "meest vergelijkbare dienstbetrekking" ter vervanging van het begrip "soortgelijke dienstbetrekking". Onder de huidige regeling wordt onder meer aangesloten bij het bedrag dat ter zake van soortgelijke dienstbetrekkingen waarbij een aanmerkelijk belang geen rol speelt in het economische verkeer gebruikelijk is. Het blijkt echter vaak onmogelijk om een "soortgelijke dienstbetrekking" aan te wijzen, mede omdat regelmatig wordt betoogd dat er verschillen zijn met de door de inspecteur aangewezen soortgelijke dienstbetrekking. Deze verschillen kunnen bijvoorbeeld zijn dat de verantwoordelijkheden verschillen of dat de werkzaamheden plaatsvinden in een andere regio, in een bedrijf van een andere grootte of in een andere sector. Dit leidt tot discussies tussen DGA's en de Belastingdienst. Ook kan het voorkomen dat een soortgelijke dienstbetrekking waarbij een aanmerkelijk belang geen rol speelt geheel

ontbreekt. Dit is bijvoorbeeld het geval bij orthodontisten, omdat orthodontisten niet in loondienst werken. Het gevolg daarvan kan zijn dat het loon op het standaardbedrag van € 44.000 gesteld wordt, terwijl duidelijk is dat dit bedrag onzakelijk laag is. Om het loon in die situaties toch op een gebruikelijk loon vast te kunnen stellen, wordt het criterium van de "soortgelijke dienstbetrekking" vervangen door het criterium van de "meest vergelijkbare dienstbetrekking". Een soortgelijke dienstbetrekking kan ontbreken, maar een meest vergelijkbare dienstbetrekking bestaat altijd. In het geval van de orthodontist zou het loon dan bijvoorbeeld gesteld kunnen worden op het loon van een tandarts in loondienst.

Het loon dient onder de huidige regeling – behoudens tegenbewijs – tevens minimaal gesteld te worden op het hoogste loon van de overige werknemers die werken bij de vennootschap van de DGA of bij via een belang van ten minste een derde gedeelte met die vennootschap verbonden vennootschappen. Werknemers van een werkmaatschappij van een samenwerkingsverband van bijvoorbeeld belastingadviseurs, accountants, advocaten, architecten of medici kunnen in bepaalde gevallen buiten de toets vallen bij het vaststellen van het loon van een partner (zoals een vennoot of maat) die tevens DGA is. Dat is bijvoorbeeld het geval als die DGA via zijn persoonlijke bv niet minimaal een belang van een derde gedeelte in de werkmaatschappij heeft. In dergelijke situaties komt het voor dat het loon van deze partner op een lager bedrag wordt gesteld dan het loon van sommige werknemers in de werkmaatschappij. Als dat lagere bedrag geen zakelijk loon vormt, is het voor de Belastingdienst, gelet op de bewijslastverdeling, lastig om het loon alsnog op het bedrag van een zakelijk loon vast te stellen. Daarom kan bij toepassing van de hoofdregel voor de vaststelling van het in aanmerking te nemen loon voortaan ook rekening worden gehouden met alle overige werknemers bij lichamen (bijvoorbeeld de werkmaatschappij) waaruit de inhoudingsplichtige (bijvoorbeeld de bv van de DGA) met toepassing van de deelnemingsvrijstelling voordelen kan genieten. Ook voor de afbakening van de in de gebruikelijkloonregeling opgenomen specifieke regeling voor situaties waarin het gebruikelijke loon niet hoger is dan € 5000, wordt voortaan aangesloten bij deze groep verbonden lichamen.

Startups

Het kabinet heeft gekeken of een aparte gebruikelijkloonregeling voor (innovatieve) starters wenselijk is. Dit is gedaan in het kader van de toezegging¹³ om bij de onderhavige aanpassing van de gebruikelijkloonregeling ook de voorstellen uit de Agenda StartupNL (hierna: Agenda)¹⁴ te overwegen. Volgens deze Agenda is het bedrag van € 43.000 (bedrag 2013) waarop het loon van een DGA minimaal gesteld dient te worden vaak hoger dan wat de startup aan salaris kan uitkeren. Een mogelijke oplossing zou volgens de Agenda zijn om het salaris van een DGA van een innoverende startup de eerste twee jaar op het minimumloon te stellen. Daarnaast benoemt de Agenda het als een probleem dat het salaris van de DGA niet op een lager bedrag gesteld mag worden dan het loon van de bestverdienende overige werknemer. Dit terwijl het voor de huidige generatie ondernemers niet ongebruikelijk is om in de startfase van het bedrijf minder te verdienen dan sommige werknemers (bijvoorbeeld in het geval van specialistische, hoogopgeleide kenniswerkers). In de Agenda wordt daarom voorgesteld om voor het bepalen van een marktconforme beloning een ander criterium te zoeken.

¹³ Kamerstukken II 2013/14, 31 311, nr. 104.

¹⁴ <http://startupnl.nl>.

Het kabinet deelt het in de Agenda neergelegde uitgangspunt dat de gebruikelijkloonregeling voldoende mogelijkheden moet bieden aan starters om in redelijkheid een zakelijk loon vast te stellen. De gebruikelijkloonregeling biedt verschillende mogelijkheden om het salaris van een starter op een lager bedrag dan het standaardbedrag van € 44.000 (bedrag 2014) of het loon van de bestverdienende overige werknemer vast te stellen. Zoals hiervoor is aangegeven, kan het loon op een lager bedrag worden gesteld indien de starter aannemelijk maakt dat een zakelijke beloning lager is. Dit kan er dus, net als bij andere DGA's, toe leiden dat het loon van de starter op een lager bedrag wordt gesteld dan € 44.000 (bedrag 2014) of het loon van de bestverdienende overige werknemer. Indien bijvoorbeeld sprake is van specialistische, hoogopgeleide kenniswerkers zal het eerder aannemelijk zijn dat het salaris van de bestverdienende overige werknemer te hoog is.

Naast de mogelijkheden die de wettelijke regeling al biedt, kunnen starters vooraf in gesprek gaan met de Belastingdienst om zekerheid te krijgen over de hoogte van het in aanmerking te nemen loon. Daarbij heeft de Belastingdienst de mogelijkheid om rekening te houden met de financiële situatie van een starter. Bij een hoge investeringsbehoefte of een lage cashflow in de startfase, kan het al gauw aannemelijk worden gemaakt dat een relatief laag loon zakelijk is. Ook als de starter niet van tevoren in gesprek is gegaan met de Belastingdienst, kan de Belastingdienst rekening houden met de financiële situatie van een starter. Hiermee zou de vaststelling van het gebruikelijk loon bij starters niet tot problemen hoeven te leiden. Een afzonderlijke gebruikelijkloonregeling voor starters acht het kabinet daarmee niet nodig. Wel zal het kabinet meer informatie geven over de gebruikelijkloonregeling en de mogelijkheden die deze regeling biedt, zoals de mogelijkheid om het loon (bij bijvoorbeeld starters) op een lager bedrag te stellen dan het standaardbedrag. Het kabinet zal daarom extra aandacht besteden aan de voorlichting over de gebruikelijkloonregeling, bijvoorbeeld op bijeenkomsten met starters en op www.ondernemersplein.nl.

4.4. Belasting op leidingwater

Het kabinet stelt voor om in de belasting op leidingwater het heffingsplafond van 300 m³ met terugwerkende kracht te handhaven en zo af te zien van een degressieve tarievenstructuur. In het Belastingplan 2014 is conform de Begrotingsafspraken 2014 vastgelegd dat de belasting op leidingwater wordt verhoogd en dat het heffingsplafond van 300 m³ per jaar vervalt.¹⁵ Tijdens de parlementaire behandeling van het Belastingplan 2014 hebben verschillende opties ter discussie gestaan om leidingwater overeenkomstig die afspraken in de heffing te betrekken. Uiteindelijk is in het Belastingplan 2014 gekozen voor een degressieve tarievenstructuur waarbij sprake is van een evenwichtige verdeling van de lasten over het bedrijfsleven om de beoogde opbrengst te realiseren, met een voorziene inwerkingtreding met ingang van 1 juli 2014.

Tijdens de parlementaire behandeling is toegezegd om samen met de sector mogelijke knelpunten te onderzoeken en eventuele bijstellingen mee te nemen in het Belastingplan 2015. Dit onderzoek heeft in de eerste helft van 2014 plaatsgevonden. Uit het onderzoek is gebleken dat het vervallen van het heffingsplafond per 1 juli 2014 tot een aantal niet beoogde gevolgen zou leiden, waaronder negatieve milieueffecten, ontmoediging van innovatie en willekeurig ogende gevolgen voor een

¹⁵ Kamerstukken II 2013/14, 33 750, nr. 19.

beperkte groep bedrijven. In een brief aan de Eerste en Tweede Kamer der Staten-Generaal is uitvoerig ingegaan op deze niet beoogde neveneffecten.¹⁶ Zo bleek uit het onderzoek dat het gelijke speelveld in het geding zou kunnen komen, omdat alleen bedrijven die voor hun bedrijfsprocessen zijn aangewezen op leidingwater zouden worden geconfronteerd met een lastenverhoging. De belasting op leidingwater zou daarbij voor bedrijven een extra stimulans vormen om waar mogelijk over te stappen op het zelf onttrekken van grondwater, terwijl dat vanuit milieuoogpunt vaak niet wenselijk is. Daarnaast zou het hergebruik van gezuiverd afvalwater worden ontmoedigd en daarmee ook innovatieve projecten om duurzaam om te gaan met afvalwater.

Naar het oordeel van het kabinet is het niet wenselijk om verder te gaan op deze weg. Om die reden wordt met terugwerkende kracht tot 1 juli 2014 het heffingsplafond van 300 m³ gehandhaafd en de invoering van de degressieve tarievenstructuur ongedaan gemaakt. Met het oog op het voorkomen van administratieve lasten voor de sector en uitvoeringskosten voor de Belastingdienst is, vooruitlopend op aanpassing van de wet, in een goedkeurend beleidsbesluit geregeld dat de wettekst zoals deze luidde op 30 juni 2014 voor het gehele jaar kan worden toegepast.¹⁷ De wijze waarop de met deze wijziging gepaard gaande derving wordt gedekt, is toegelicht in paragraaf 6 van dit deel van de memorie.

4.5. Afvalstoffenbelasting

In de Begrotingsafspraken 2014 is afgesproken dat de afvalstoffenbelasting weer zou worden ingevoerd, met een beoogde structurele opbrengst van € 100 miljoen. Dit is bij het Belastingplan 2014 vooralsnog per 1 april 2014 gerealiseerd in de vorm van een belasting op alleen stortafval. Deze vormgeving levert in 2014 weliswaar de voor dat jaar beoogde opbrengst van € 25 miljoen op, maar niet de structureel beoogde opbrengst van € 100 miljoen vanaf 2015. Tijdens de parlementaire behandeling van het Belastingplan 2014 is toegezegd om samen met de betrokken partijen te onderzoeken hoe de afvalstoffenbelasting zodanig kan worden vormgegeven dat deze vanaf 2015 tot een opbrengst leidt van € 100 miljoen structureel en waar mogelijk een vergroenend effect heeft. De gekozen variant wordt hierna toegelicht.

Studie PBL

Het Planbureau voor de Leefomgeving (PBL) is gevraagd de verschillende mogelijkheden voor deze afvalstoffenbelasting op een rij te zetten en te analyseren.¹⁸ Bij dit onderzoek zijn ook de verschillende stakeholders betrokken. De in dit wetsvoorstel gepresenteerde invulling is gebaseerd op de studie van het PBL en een analyse van de uitvoeringsaspecten. Het PBL stelt twee varianten voor. Eén van deze varianten gaat uit van heffing aan de poort van de stort- en verbrandingsinrichting. De andere gaat uit van heffing bij de inzamelaars van afval. Deze laatste variant heeft niet de voorkeur van het kabinet omdat het op uitvoeringstechnische bezwaren stuit. Het kabinet kiest voor een voor de uitvoering zo eenvoudig mogelijke belasting met een brede grondslag en een laag tarief. Hierna wordt achtereenvolgens ingegaan op de grondslag, belastingplichtigen, tarief, import/export en vrijstellingen, verbonden aan de in dit wetsvoorstel opgenomen variant.

¹⁶ Kamerstukken II 2013/14, 33 752, nr. 95.

¹⁷ Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 17 juni 2014, nr. IZV 2014/147M (Stcrt 2014, 17398).

¹⁸ Het rapport is gepubliceerd op de website van het Planbureau voor de Leefomgeving, www.pbl.nl.

Grondslag

Op basis van de studie van het PBL stelt het kabinet voor het afval te belasten dat vanuit Nederland door bedrijven, gemeenten of particulieren wordt aangeboden om te storten of te verbranden. Op deze wijze worden de lasten van een afvalstoffenbelasting evenwichtig verdeeld over burgers en bedrijven en is sprake van een brede grondslag, waardoor het tarief relatief laag kan worden vastgesteld. Ook draagt het bij aan de doelstellingen van het programma Van Afval Naar Grondstof (VANG), omdat recycling wordt bevoordeeld ten opzichte van verbranden en storten. Dit past tevens in de Groene Groei ambitie van het kabinet.

Systematiek

De systematiek van de afvalstoffenbelasting is als volgt. Het afval van huishoudens en bedrijven komt – al dan niet via de inzamelaars – terecht bij sorteerders en recyclebedrijven, die een deel van het afval bestemmen voor recycling en het overige aanbieden aan verbrandings- en stortinrichtingen. In enkele verbrandingsinrichtingen worden ook na binnenkomst nog herbruikbare stoffen uit het aangeboden afval afgescheiden, alvorens het overgebleven afval wordt verbrand. Bij zowel de verbrandingsinrichtingen als de stortinrichtingen wordt de belasting geheven over de hoeveelheid die aan de inrichting wordt aangeboden. Als de belastingplichtige aantoont dat sprake is van afvalstoffen die afkomstig zijn uit het buitenland, wordt dat afval uitgezonderd van de heffing. Voorwaarde is dat het afval vanuit het buitenland aan de Nederlandse verbrandingsinrichting (of stortplaats) wordt aangeboden zonder dat een bewerking heeft plaatsgevonden, zoals sorteren, waarbij vermenging met afval van Nederlandse herkomst zou kunnen optreden. In het geval dat sprake kan zijn geweest van menging wordt het afval, om de regeling uitvoerbaar en controleerbaar te houden, belast als ware het Nederlands afval. Voor afvalstoffen die de inrichtingen weer verlaten, bijvoorbeeld plastic, metaal en bodemas, wordt een belastingvermindering toegepast. Per saldo wordt geheven over de hoeveelheid die feitelijk wordt verbrand respectievelijk gestort. Dit wordt wel de in-uit methode genoemd.

Belastingplichtigen

Gelet op de hiervoor beschreven grondslag wordt de belasting geheven bij zowel de afvalverbrandingsinrichtingen als de stortinrichtingen. De eerder genoemde en niet overgenomen variant van PBL om de heffing te leggen bij de inzamelaars van afval zou het aantal belastingplichtigen aanmerkelijk doen toenemen. In dat geval zouden ook onevenredige controle-inspanningen verricht moeten worden om te verzekeren dat de fiscale verplichtingen worden nagekomen. Omwille van de doelmatigheid van het toezicht en de uitdagingen waar de Belastingdienst de komende jaren voor staat, wordt daarom de voorkeur gegeven aan het bestaande systeem, waarin de belasting geheven wordt bij een betrekkelijk gering aantal, bij voorbaat bekende, inrichtingen.

Tarief

Het tarief zal € 13,00 per ton bedragen voor zowel afval dat wordt aangeboden om te worden gestort als afval dat wordt aangeboden om te worden verbrand. Dit is een relatief laag tarief. PBL merkt op dat bij een dergelijk laag tarief eventuele vrijstellingen niet opwegen tegen de nadelen van een verhoogde kans op fraude, de extra administratieve lasten en de verhoogde

uitvoeringskosten. In lijn met de conclusies van de studie van het PBL is daarom besloten geen vrijstellingen op te nemen. In 2018 zal de afvalstoffenbelasting worden geëvalueerd op basis van de monitoringsgegevens van het Landelijk afvalbeheerplan (LAP). Als eerder uit de monitoringsgegevens zou blijken dat er een substantiële stijging is van export van afval naar het buitenland, kunnen vanaf 1 januari 2016 de tarieven voor het verbranden worden verlaagd en de tarieven voor het storten worden verhoogd.

Import en export van afval

Afval dat afkomstig is uit het buitenland en onvermengd wordt aangeboden bij een Nederlandse inrichting zal niet in de heffing worden betrokken, omdat het oogmerk is om het in Nederland ontstane restafval van burgers en bedrijven of residuen van de bewerking van dit Nederlands afval te belasten. De belastingplichtige moet aan de hand van zijn administratie aantonen dat de afvalstoffen uit het buitenland afkomstig zijn en niet zijn vermengd met Nederlands afval. Tot de bewijsstukken behoren de stukken die op grond van de Europese verordening betreffende de overbrenging van afvalstoffen (EVOA)¹⁹ in de administratie moeten worden opgenomen. Zowel via het EVOA-systeem als bij controles bij afvalbedrijven kan aan het licht komen dat afval oorspronkelijk uit Nederland afkomstig is. Alleen ingevoerd afval van buitenlandse bedrijven dat direct naar een verbrandingsinrichting gaat, wordt niet belast.

Het advies van het PBL om een heffing bij export van afval in te voeren wordt niet overgenomen. Als een dergelijke heffing Europeesrechtelijk op de juiste wijze zou worden vormgegeven, zou dat de uitvoering van de belasting fors complexer maken. Daarbij speelt een rol dat het tot handhavingproblemen zou leiden wanneer bij zo'n heffing rekening gehouden zou moeten worden met de manier waarop de afvalstoffen in het buitenland worden verwerkt.

4.6. Woningmarktmaatregelen

Het herstel van de woningmarkt lijkt in 2013 te zijn ingezet: het aantal transacties neemt voorzichtig toe en de prijzen hebben zich gestabiliseerd. De gevolgen van de eerdere prijsdalingen op de huizenmarkt zijn hierdoor nog niet verdwenen. Door deze prijsdalingen hebben momenteel ongeveer 1,1 miljoen huishoudens een huis dat "onder water"²⁰ staat. Huishoudens met een onderwaterhypotheek zijn minder snel geneigd om te verhuizen, omdat bij verkoop van de woning een restschuld zal overblijven. Om de financierbaarheid van restschulden te verbeteren wordt de maximale periode voor de aftrek van rente op restschulden verlengd van tien naar vijftien jaar. Hiermee wordt de doorstroming op de woningmarkt bevorderd. Deze maatregel leidt tot een lastenrelevante inkomstenderving van jaarlijks € 15 miljoen gedurende tien jaar vanaf 2015.

Daarnaast worden twee tijdelijke maatregelen ter ondersteuning van de woningmarkt structureel gemaakt. Het betreft de verlenging van de termijn van de renteaftrek voor de leegstaande te koop staande voormalige of een leegstaande toekomstige eigen woning (geïntroduceerd in 2011) en de regeling herleving van de hypotheekrenteaftrek na verhuur van een voormalige eigen woning (geïntroduceerd in 2010). Deze twee tijdelijke maatregelen zouden aanvankelijk beëindigd worden per 2013, respectievelijk 2012. Het kabinet heeft echter in de afgelopen jaren, gezien de situatie

¹⁹ (EG) nr. 1013/2006 van het Europees Parlement en de Raad van 14 juni 2006 betreffende de overbrenging van afvalstoffen (PbEU 2006, L 190).

²⁰ De waarde van de woning is lager dan de hoogte van de hypotheek.

op de woningmarkt, besloten deze maatregelen te verlengen tot 2015. Hoewel het herstel van de woningmarkt lijkt te zijn ingezet, blijven de regionale verschillen nog steeds groot. Daarom heeft het kabinet besloten om de regeling herleving van de hypotheekrenteaftrek na verhuur van een voormalige eigen woning en de verlenging van de termijn van de regeling voor te koop staande en gekochte woningen structureel te maken. De budgettaire derving van het permanent maken van deze tijdelijke regelingen bedraagt € 5 miljoen structureel.

In het kader van de augustusbesluitvorming is bovendien besloten de regeling die erin voorziet renovatie en herstel van woningen tijdelijk onder het verlaagde btw-tarief te brengen, te verlengen tot 1 juli 2015. Het moet gaan om renovatie of herstel van woningen die meer dan twee jaren na het tijdstip van eerste ingebruikneming van die woningen plaatsvindt. Het verlaagde btw-tarief geldt niet voor materialen die een deel vertegenwoordigen van de waarde van deze diensten.

4.7. Aanpassing ouderenkorting en afschaffen ouderentoeslag box 3

Onderdeel van het pakket maatregelen dat dient ter dekking van het niet doorgaan van de huishoudentoeslag²¹ voor 2016 en latere jaren zijn een aanpassing van de ouderenkorting en het afschaffen van de ouderentoeslag in box 3.

Met ingang van 2016 wordt de ouderenkorting verlaagd met € 83. De ouderenkorting bedraagt in 2014 € 1032 voor belastingplichtigen met een inkomen tot € 35.450 en € 150 bij een hoger inkomen. Rekening houdend met de verwachte inflatiecorrectie voor de komende jaren komt de ouderenkorting in 2016 voor belastingplichtigen met een inkomen tot circa € 36.200 uit op circa € 970 en voor belastingplichtigen met een hoger inkomen op circa € 70.

Ouderen met een inkomen in box 1 van maximaal € 19.895²² en een grondslag sparen en beleggen (grondslag voor box 3) van maximaal € 279.708 per belastingplichtige hebben recht op een verhoging van het heffingvrije vermogen in box 3 met maximaal € 27.984: de ouderentoeslag. Deze toeslag wordt met ingang van 2016 afgeschaft. Hierdoor worden deze oudere belastingplichtigen voor wat betreft het heffingvrije vermogen in box 3 in dezelfde positie gebracht als overige belastingplichtigen.

4.8. Levensloop

Per 1 januari 2012 is de levensloopregeling voor nieuwe gevallen afgeschaft. Op grond van het overgangsrecht mogen belastingplichtigen die op 31 december 2011 een levenslooptegoed hadden van € 3000 of meer tot en met het jaar 2021 blijven deelnemen aan de levensloopregeling. Zij kunnen bestedingsvrij over hun levenslooptegoed beschikken. Hiernaast gold in het jaar 2013 de regeling dat bij volledige opname van het levenslooptegoed slechts 80% hiervan in de belastingheffing werd betrokken. Om anticipatie-effecten te voorkomen was deze 80%-regeling beperkt tot ten hoogste de waarde van de levensloopteclaims op 31 december 2011. De onder het overgangsrecht vallende deelnemers aan een levensloopregeling die in 2013 geen gebruik gemaakt hebben van voornoemde regeling krijgen in 2015 opnieuw de gelegenheid om van een

²¹ Zie passage hierover in de brief Herziening belastingstelsel.

²² De hier genoemde bedragen gelden voor 2014.

80%-regeling gebruik te maken. Om anticipatie-effecten te voorkomen zal deze 80%-regeling ten hoogste gelden voor het bedrag van de aanspraken op 31 december 2013. Na toepassing van de 80%-regeling kan de belastingplichtige geen gebruik meer maken van het overgangsrecht, omdat het volledige tegoed opgenomen dient te worden. Deze maatregel maakt onderdeel uit van het pakket maatregelen dat dient als alternatief voor de huishoudentoeslag voor 2015.

4.9. Aanpassing afbouw kindgebonden budget

Het kindgebonden budget is een inkomensafhankelijke tegemoetkoming voor de kosten van kinderen, bedoeld om gezinnen met lagere inkomens te ondersteunen. Het kindgebonden budget neemt af naarmate het toetsingsinkomen van de ouders toeneemt. Bij een toetsingsinkomen van de ouders van meer dan € 19.767 wordt de som van de bedragen waarop recht bestaat verminderd met een bepaald percentage, het zogenoemde afbouwpercentage, van het inkomen boven € 19.767. Als onderdeel van het koopkrachtpakket wordt het afbouwpercentage verlaagd van 7,6% naar 6,75%. Hierdoor ontvangen ouders met een inkomen tussen € 19.767 en de bovengrens meer kindgebonden budget. De budgettaire gevolgen van deze maatregel zijn nader toegelicht in de budgettaire paragraaf.

5. Werkkostenregeling

Op 1 januari 2011 is de zogenoemde werkkostenregeling (WKR) voor vergoedingen en verstrekkingen in de loonsfeer van toepassing geworden. In eerste instantie is de werkkostenregeling facultatief vormgegeven, dat wil zeggen dat werkgevers²³ de keuze hebben om hetzij de werkkostenregeling, hetzij de "oude" regels voor vrije vergoedingen en verstrekkingen toe te passen. Deze facultatieve vormgeving eindigt met ingang van 1 januari 2015. In augustus 2012 is een evaluatie afgerond naar de (eerste) ervaringen met de werkkostenregeling tot dan toe. Deze evaluatie is per brief van 22 oktober 2012 aan de Tweede Kamer aangeboden.²⁴ Naar aanleiding van deze evaluatie en van vragen uit de Tweede Kamer heeft het kabinet de notitie "Aan het werk met de werkkostenregeling" opgesteld.²⁵ Deze notitie bevatte een verkenning naar oplossingsrichtingen om de in de evaluatie gesignaleerde knelpunten aan te pakken. Zowel de evaluatie als de verkenning zijn onderwerp van (uitgebreid) overleg geweest tijdens het Algemeen Overleg van 27 maart 2013.²⁶ De verkenning is daarna breed ter consultatie voorgelegd en uitvoerig besproken met vertegenwoordigers uit verschillende branches. Daarbij is goed kennisgenomen van de soms uiteenlopende belangen en zijn de dilemma's besproken die opkomen bij een verdere uitwerking van de WKR.

Gebleken is dat de systematiek van de WKR in de basis goed is en breed gewaardeerd wordt. Die waardering blijkt uit zowel de brede consultatie als uit het overleg met de verschillende branches. Hierdoor is ook de bereidheid om de regeling toe te passen toegenomen en dat is verheugend. De belangrijkste boodschap van de consultatie is wellicht dat het niet alleen zoeken blijft naar een balans tussen een aantal beginselen die vaak tegenstrijdig zijn, maar dat het ook zoeken blijft naar een balans tussen tegengestelde belangen. De WKR is, ook al is er sinds de introductie per

²³ In dit deel van de toelichting is omwille van de leesbaarheid de formeel correcte term inhoudingsplichtige vervangen door werkgever.

²⁴ Kamerstukken II 2012/13, 33 402, nr. 9.

²⁵ Kamerstukken II 2012/13, 33 402, nr. 54.

²⁶ Kamerstukken II 2012/13, 33 402, nr. 53.

1 januari 2011 al heel wat verfijning in aangebracht, in essentie een grove maatregel. Vereenvoudiging betekent vaak een keuze voor het algemeen belang waardoor specifieke, soms kleine, groepen nadelige effecten ondervinden. De consultatie heeft dan ook duidelijk gemaakt dat de WKR nooit zodanig vorm kan krijgen dat het iedereen naar de zin is. Partijen hebben uiteenlopende belangen waardoor het moeilijk is een consensus te bereiken. Het liefst wil men behoud van de eigen, specifieke vrijstellingen, én behoud van de vrije ruimte, die in wezen een generieke vrijstelling vormt. Gegeven de voorwaarde van budgetneutraliteit is dat echter niet mogelijk.

De WKR leidt in haar huidige vorm al tot een vermindering van de administratieve lasten omdat voor voorzieningen waarvoor van de vrije ruimte gebruikgemaakt wordt geen vastleggingen op werknemersniveau meer vereist zijn. Het is nu zaak om ook andere administratieve lasten zoals die in de praktijk ervaren worden verder te verminderen en tegemoet te komen aan een aantal wensen uit de praktijk.

Bij brief van 3 juli 2014 aan de Tweede Kamer heeft het kabinet een beeld geschetst van een vijftal specifieke aanpassingen waarmee de tijdens de evaluatie geconstateerde knelpunten van de regeling vrijwel geheel kunnen worden weggenomen terwijl tegelijkertijd de uitvoerbaarheid aanzienlijk verbeterd wordt.²⁷ Met deze maatregelen worden in de WKR de puntjes op de i gezet. Deze maatregelen, die hierna nader worden toegelicht, zijn:

1. beperkte introductie van het noodzakelijkheids criterium;
2. jaarlijkse afrekensystematiek;
3. concernregeling;
4. vrijstelling voor branche-eigen producten;
5. wegnemen van onderscheid tussen vergoedingen en verstrekkingen (inclusief terbeschikkingstellingen).

Met dit pakket ligt er nu een volwaardige werkkostenregeling ter vervanging van het oude regime voor vergoedingen en verstrekkingen. Met deze nieuwe regeling wordt een wezenlijke bijdrage geleverd aan het terugdringen van de administratieve lasten voor met name het bedrijfsleven en zij draagt bovendien bij aan een forse besparing van de uitvoeringskosten van de Belastingdienst. Een verlenging van het huidige keuzeregime is dan ook niet logisch en met ingang van 1 januari 2015 wordt de WKR dus voor alle werkgevers van toepassing. Een verlenging is ook vanuit budgettair oogpunt niet wenselijk; daar hangt namelijk een fors prijskaartje aan dat kan oplopen tot € 300 miljoen per jaar²⁸, een derving die binnen de regeling zou moeten worden opgevangen door een verlaging van de vrije ruimte. Echter, een verlaging van de vrije ruimte zal in een keuzeregime de WKR minder aantrekkelijk maken met als gevolg een nieuw afwegingsmoment voor de werkgever, met waarschijnlijk een nieuwe budgettaire derving, gevolgd door opnieuw een verlaging van de vrije ruimte. Kortom, handhaving van het keuzeregime betekent feitelijk een voorspelbaar einde van de WKR waardoor de gewenste besparingen op de administratieve lasten voor het bedrijfsleven en de uitvoeringskosten van de Belastingdienst niet worden gerealiseerd.

²⁷ Kamerstukken II 2013/14, 33 752, nr. 110.

²⁸ Zie ook Kamerstukken II 2012/13, 33 402, nr. 53, blz. 13.

Beperkte introductie noodzakelijkheids criterium

In de hiervoor genoemde verkenning is ook het zogenoemde noodzakelijkheids criterium geopperd als een van de mogelijkheden om de werking van de WKR te verbeteren. Het noodzakelijkheids criterium kent als uitgangspunt dat hetgeen een werkgever in het kader van zijn bedrijfsvoering aan voorzieningen redelijkerwijs noodzakelijk acht, aan de werknemer kan worden vergoed of verstrekt zonder fiscaal rekening te hoeven houden met het privévoordeel van de werknemer. Dit is tegelijkertijd het voordeel en de zwakte van het noodzakelijkheids criterium. Het voordeel zit in de geboden flexibiliteit en de goede aansluiting bij de praktijk van de hedendaagse arbeidsmarkt. De zwakte is dat bij deze noodzakelijke voorzieningen, in het algemeen wordt afgestapt van het beginsel dat privévoordeel, dat wel degelijk genoten wordt, belast wordt. Het loslaten van het belasten van het privévoordeel is in dat opzicht een lastige keuze geweest. Voorheen werd de omvang van het privévoordeel gesteld op de waarde in het economische verkeer of het bedrag dat de werknemer zich in privé bespaarde door het gebruik of verbruik van een verstrekking of van een vergoeding in geld voor zakelijke uitgaven. Achterliggende gedachte was dat datgene belast moest worden wat de draagkracht van een werknemer verhoogt. Dit principe is in wetgeving en lagere regelgeving eerder al enigszins genuanceerd. Dat is veelal gedaan door bijvoorbeeld geen privévoordeel te veronderstellen bij een bepaalde mate van gebruik of als de waarde in het economisch verkeer niet hoger is dan een bepaald bedrag. De wetgever heeft hier dus steeds een praktische oplossing gezocht om het voordeel te behandelen op een manier die voor de praktijk uitvoerbaar is. Welke aanvliegroute voor de bepaling van het privévoordeel ook is genomen, de bepaling van de mate van gebruik of het stellen van een grenswaarde leidt in de hiervoor genoemde situaties echter nog steeds tot knelpunten in de uitvoering. Het kabinet beoogt deze knelpunten voor de betreffende voorzieningen weg te nemen met de introductie van een strikter (nood)zakelijkheids criterium. Bovendien voorkomt de wijze waarop het noodzakelijkheids criterium is vormgegeven dat zaken die uitsluitend tot privévoordelen leiden eveneens kwalificeren voor de vrijstelling.

Een brede introductie zoals beschreven in de verkenning vormt een radicale stap naar een open loonbegrip met een minimum aan nadere regels en is daardoor omgeven met te veel onzekerheden, zo is gebleken uit de hiervoor genoemde brede consultatie. In lijn met het door Actal gegeven advies²⁹ op de verkenning is thans gekozen voor een beperkte introductie van het noodzakelijkheids criterium, namelijk alleen voor gereedschappen, computers, mobiele communicatiemiddelen en dergelijke apparatuur. Op deze manier kan binnen een overzichtelijk terrein in de praktijk ervaring worden opgedaan met dit nieuwe criterium. Bovendien kunnen zo de veelvuldig in de brede consultatie genoemde problemen worden opgelost die spelen bij het onderscheid in de zakelijk gebruikseis tussen de portable computer en de tablet met een diameter groter dan 7 inch (>90% zakelijk gebruik) en de kleinere tablet, de smartphone en de mobiele telefoon (>10% zakelijk gebruik).

Met dit beperkt noodzakelijkheids criterium wordt voor een specifieke groep voorzieningen een open norm geïntroduceerd die flexibel, techniekneutraal en toekomstbestendig is. Dit is onder andere

²⁹ Bijlage bij Kamerstukken II 2013/14, 33 752, nr. 110.

van belang omdat de technologische ontwikkelingen op ICT-gebied snel gaan. Om het open karakter van de norm te behouden, zijn er geen lijstjes met hulpmiddelen die er wel en niet aan voldoen. Er zal steeds naar de omstandigheden van het geval moeten worden beoordeeld of aan het noodzakelijkheids criterium is voldaan. Het oordeel van de werkgever over de noodzakelijkheid van een voorziening is daarbij het vertrekpunt. Het laat onverlet dat veel werk in theorie ook mogelijk kan zijn zonder deze voorziening of met een andere voorziening. Waar het om gaat is dat de werkgever zich in redelijkheid op het standpunt moet kunnen stellen dat de voorziening zonder meer nodig is voor de behoorlijke vervulling van de dienstbetrekking en dus overtuigend gericht is op een optimale bedrijfsvoering. Zo zal een redelijk handelend werkgever in het algemeen geen tablet geven aan de schoonmaker, maar wel aan de vertegenwoordiger.

Er zijn diverse indicatoren die erop (kunnen) wijzen dat wordt voldaan aan het vereiste dat het gereedschap of het ICT-middel noodzakelijk is voor de behoorlijke vervulling van de dienstbetrekking. Het ligt voor de hand dat de voorziening in ieder geval daadwerkelijk bij de uitoefening van de dienstbetrekking wordt gebruikt. De omvang of de intensiteit van dat gebruik is indicatief, maar op zichzelf beschouwd niet doorslaggevend. Een andere indicator is dat de werkgever bepaalt welk gereedschap of welk ICT-middel wordt aangeschaft of aan welke randvoorwaarden het gereedschap of het middel moet voldoen. Dat het oordeel van de werkgever bepalend is (en in beginsel dus niet dat van de werknemer), is echter slechts een indicatie en geen harde voorwaarde; het kan immers ook zo zijn dat een werknemer meer expertise heeft dan de werkgever en op basis van deze expertise beter kan beoordelen wat moet worden aangeschaft dan zijn werkgever. Verder is het ook mogelijk dat de werkgever binnen de door hem gestelde randvoorwaarden rekening houdt met de voorkeur van zijn werknemer. Ook als de werknemer de keuze maakt voor bijvoorbeeld het merk of model mobiele telefoon, kan nog steeds aan het noodzakelijkheids criterium zijn voldaan. Echter in het geval een werkgever een groep werknemers in het kader van bereikbaarheid voorziet van een mobiele telefoon, maar bereid is op verzoek van een enkele werknemer ook de kosten van een "upgrade" naar een smartphone voor zijn rekening te nemen, dan is die upgrade niet vanzelfsprekend ook noodzakelijk. Voor niet noodzakelijke meerkosten is de vrije ruimte bedoeld.

In eerste instantie wordt het oordeel over de noodzakelijkheid aan de werkgever overgelaten, al wordt zijn oordeel geobjectiveerd met een redelijkheidstoets. Mocht er desalniettemin sprake zijn van gereede twijfel over de bedrijfsmatige afwegingen bij een vergoeding of verstrekking door een werkgever, dan ligt het vervolgens op de weg van de inspecteur om aannemelijk te maken dat de voorziening met een oogmerk van bevoordeling/beloning van de werknemer is gegeven. Waar in eerste instantie het oordeel van de werkgever dus bepalend is, geldt dat niet in de situatie waarin de werknemer tevens bestuurder of commissaris is van het lichaam waarvoor hij werkzaamheden verricht. In dat geval kunnen de hoedanigheid van werkgever en werknemer namelijk nogal in elkaar overlopen. Dat zou dan afbreuk kunnen doen aan de zakelijkheid van de afwegingen van de werkgever. In dergelijke gevallen ligt het op de weg van de werkgever om desgevraagd aannemelijk te maken dat het gaat om een voor de behoorlijke uitoefening van de dienstbetrekking gebruikelijke voorziening.

Afrekensystematiek

De huidige afrekensystematiek wordt vereenvoudigd door te bepalen dat de werkgever voortaan nog maar één keer per jaar hoeft vast te stellen wat zijn verschuldigde belasting in het kader van de WKR is. Hierdoor is het niet meer nodig dat de werkgever per tijdvak toetst of de vrije ruimte wordt overschreden. De werkgever kan als het kalenderjaar is afgelopen met betrekking tot alle vergoedingen en verstrekkingen uit dat kalenderjaar in één keer toetsen of de vrije ruimte wordt overschreden en vervolgens de eventueel verschuldigde belasting tegelijk met de aangifte over het eerste tijdvak van het volgende kalenderjaar aangeven en afdragen.

In de wettekst is uitdrukkelijk opgenomen dat de aangifte over het eerste tijdvak van het volgende kalenderjaar een uiterste termijn is. Het blijft dus mogelijk om, indien een werkgever dat wenst, de belasting al eerder in gedeelten af te dragen.

Concernregeling

In de praktijk bestaat de behoefte om de werkkostenregeling op concernniveau toe te passen. Dit wetsvoorstel voorziet in de introductie van een concernregeling binnen de werkkostenregeling die tegemoetkomt aan de behoefte de administratieve verwerking te vereenvoudigen. De reeds in de loonsfeer bekende "samenhangende groep inhoudingsplichtigen" (SGI) is in dit kader niet geschikt, omdat de SGI ook van toepassing kan zijn op niet in concernverband opererende werkgevers. Voor de duidelijkheid wordt opgemerkt, dat niet beoogd is een (nieuwe) fiscale eenheid in de loonsfeer te creëren.

Aan de concerntoepassing wordt als voorwaarde verbonden dat er bij de moedermaatschappij sprake moet zijn van vrijwel volledige eigendom (95%-eis) van de (klein)dochtermaatschappij(en). Uit oogpunt van uitvoerbaarheid voor ondernemers en Belastingdienst is gekozen voor een eenvoudig toepasbare regeling met duidelijke kaders. Een concern kan op het uiterste afrekenmoment (bij de aangifte over het eerste tijdvak van het volgende kalenderjaar, zie hiervoor) kiezen om de concernregeling al dan niet toe te passen. De regeling geldt dan voor alle concernonderdelen die gedurende het gehele kalenderjaar voldoen aan de eigendomseis van 95%. Er mag geen rekening gehouden worden met in het kalenderjaar toe- of uittredende concernonderdelen. Deze moeten de bij overschrijding van hun vrije ruimte verschuldigde belasting zelfstandig aangeven en afdragen.

Met de concernregeling wordt als het ware een collectieve vrije ruimte gecreëerd waaruit alle daartoe door de betrokken werkgevers aangewezen vergoedingen en verstrekkingen belastingvrij kunnen plaatsvinden. Dit heeft tot gevolg dat binnen concernverhoudingen niet langer een splitsing hoeft te worden gemaakt tussen vergoedingen en verstrekkingen die deels ten behoeve van werknemers van het ene concernonderdeel worden gedaan en deels ten behoeve van werknemers van een ander concernonderdeel. De bij overschrijding van de gezamenlijke ruimte verschuldigde belasting moet worden aangegeven en afgedragen door het concernonderdeel met de grootste loonsom waarover bij de werknemer loonbelasting is geheven. Bij de toepassing van de concernregeling zijn de betrokken werkgevers hoofdelijk aansprakelijk voor de gehele door het concern verschuldigde belasting. Dit om veilig te stellen dat deze belasting ook wordt voldaan indien het aangewezen concernonderdeel in gebreke zou blijven om aan zijn betalingsverplichtingen te voldoen.

Vrijstelling voor korting op branche-eigen producten

De regeling voor personeelskorting die een onderdeel vormt van het "oude" regime van vrije vergoedingen en verstrekkingen wordt met ingang van 1 januari 2015 nagenoeg geheel in de vorm van een gerichte vrijstelling in de WKR gecontinueerd. Met deze maatregel wordt voorkomen dat werkgevers de relatief kleine vrije ruimte die het gevolg is van relatief veel deeltijders met relatief lage lonen, ook voor een kortingsregeling moeten gebruiken.

Wegnemen van het onderscheid tussen vergoedingen en verstrekkingen (inclusief terbeschikkingstellingen)

In de WKR geldt nu een nihilwaardering voor een aantal werkplekgerelateerde voorzieningen die door de werkgever worden verstrekt (onder verstrekken valt ook ter beschikking stellen). Uit de consultatie blijkt echter dat sommige werkgevers voorzieningen soms liever vergoeden dan verstrekken. De bijkomende administratieve lasten van vergoedingen nemen zij voor lief. Het komt ook voor dat de CAO een vergoeding voor dergelijke voorzieningen voorschrijft en de werkgever dus niet de keuze heeft tussen verstrekken of vergoeden.

Om aan deze werkgevers tegemoet te komen en om de begrijpelijkheid te verbeteren wordt een nieuwe gerichte vrijstelling gecreëerd voor een aantal werkplekgerelateerde voorzieningen waarvoor nu een nihilwaardering geldt. Daaronder vallen dan de ter beschikking gestelde, de anderszins verstrekte en de vergoede voorzieningen. Daarmee keren overigens ook de administratieve vereisten voor deze categorieën weer terug.

Vrije ruimte naar 1,2%

Uitgangspunt bij de onderhavige aanpassing van de WKR is budgetneutraliteit. Om vorenstaande maatregelen budgetneutraal in te kunnen voeren, wordt de vrije ruimte verlaagd van 1,5% naar 1,2%.

6. Energiebelasting

Uitbreiding verlaagd tarief voor lokaal duurzaam opgewekte energie naar ondernemers

In het Belastingplan 2014 is overeenkomstig het regeerakkoord geregeld dat coöperaties en verenigingen van eigenaars (V.v.E.'s) een korting krijgen op de energiebelasting voor lokaal duurzaam opgewekte energie. De toepassing van het verlaagde tarief voor coöperaties en V.v.E.'s die lokaal energie opwekken zal worden uitgebreid tot ondernemers. In het Energieakkoord is toegezegd onderzoek te doen naar uitbreiding van deze regeling. Daaruit is gebleken dat uitbreiding van het verlaagde tarief naar ondernemers mogelijk is. Er is weliswaar sprake van staatssteun bij een uitbreiding naar ondernemers, maar deze staatssteun is geoorloofd omdat het verlaagde tarief hoger is dan het minimumbelastingniveau uit de Richtlijn Energiebelastingen.³⁰ De uitbreiding naar ondernemers wordt als volgt ingevuld. De eis dat nagenoeg alle leden van de coöperatie particulieren moeten zijn vervalt. Voorts vervalt de beperking van de toepassing van het verlaagde tarief tot woningen. Door deze verruiming kunnen ook bedrijven lid worden van een coöperatie en in aanmerking komen voor de korting. Het is de bedoeling van het kabinet de deelneming in samenwerkingsinitiatieven op het gebied van lokaal duurzaam opgewekte energie te

³⁰ Richtlijn 2003/96/EG van de Raad van 27 oktober 2003 tot herstructurering van de communautaire regeling voor de belasting van energieproducten en elektriciteit (PbEU 2003, L 283).

stimuleren. Dit zal naar verwachting leiden tot meer draagvlak voor lokaal duurzaam opgewekte energie en tot een groter energiebewustzijn van betrokkenen. Het is daarbij niet de bedoeling dat één ondernemer een te groot aandeel krijgt in de coöperatie of V.v.E. Daarom wordt als aanvullende eis opgenomen dat een coöperatie niet voor aanwijzing in aanmerking komt als een ondernemer voor meer dan 20% in de coöperatie of V.v.E. deelneemt. Bij een aandeel van meer dan 20% kan een onderneming een overheersende beleidsbepalende invloed hebben in een coöperatie of een V.v.E., waardoor de betrokkenheid van de overige leden zou kunnen afnemen.

Uitbreiding vrijstelling zelfopwekking naar de huursector

Naast het hiervoor toegelichte verlaagde tarief in de energiebelasting geldt een vrijstelling voor duurzame energie die zelf wordt opgewekt, bijvoorbeeld met zonnepanelen, en direct zelf wordt verbruikt. Om in aanmerking te komen voor deze vrijstelling moet de energie voor eigen rekening en risico zijn opgewekt. Anders is geen sprake van zelf opgewekte elektriciteit. Het kabinet heeft in de reactie op de motie Vos aangegeven bereid te zijn om een uitzondering te maken voor de huursector.³¹ Het gaat om gevallen waarbij de duurzame elektriciteitsinstallatie is aangebracht op of aan de woning of het gebouw waar de woning onderdeel van uitmaakt. Hierdoor kan de installatie gezien worden als onderdeel van het te verhuren object. In dergelijke gevallen is niet langer energiebelasting verschuldigd over de elektriciteit die door de verhuurder wordt opgewekt met de duurzame elektriciteitsinstallatie en die door de huurders wordt verbruikt. Deze verruiming voor de verhuursector gaat gepaard met een budgettaire derving die zal worden gedekt door een verlaging van de vaste belastingvermindering in de energiebelasting voor WOZ-objecten met verblijfsfunctie (nu € 318,62).

Arrest Fuchs

Op 20 juni 2013 heeft het Hof van Justitie van de Europese Unie (HvJ EU) arrest gewezen in de zaak Fuchs.³² Op grond van dit arrest zijn particuliere eigenaren van zonnepanelen die de opgewekte energie tegen een vergoeding leveren aan het elektriciteitsnet, belastingplichtig voor de btw. Zij gelden daarmee als ondernemer voor de btw.

Door het met btw-ondernemerschap gepaard gaande recht op aftrek van btw en de werking van de kleine ondernemersregeling heeft dit arrest een budgettaire derving tot gevolg. Om de derving als gevolg van het arrest te dekken, zal de vaste belastingvermindering in de energiebelasting voor WOZ-objecten met verblijfsfunctie (nu € 318,62) stapsgewijs worden verlaagd en de belastingvermindering voor WOZ-objecten zonder verblijfsfunctie (nu € 119,62) worden afgeschaft. Deze dekking uit de belastingvermindering in de energiebelasting komt bovenop de dekking voor de hiervoor genoemde uitbreiding van de vrijstelling voor zelfopwekking naar de huursector. In de hierna opgenomen tabellen zijn zowel de budgettaire derving als de vormgeving van de daarvoor gekozen dekking weergegeven.

Tabel 9: Overzicht derving als gevolg van uitbreiding vrijstelling zelfopwekking naar huursector en voor het arrest Fuchs (in € mln., -/- is lastenverlichting)

	2015	2016	2017	struc.
Verruiming eigen opwekking verhuursector	-3	-4	-7	-14
Fuchs	-66	-76	-91	-84
Totaal	-69	-80	-98	-98

³¹ Kamerstukken I 2013/14, 33 493, G.

³² HvJ EU 20 juni 2013, nr. C-219/12 (Fuchs).

Tabel 10: Verloop belastingverminderingen energiebelasting

	2015	2016	2017	struc.
Vermindering WOZ-objecten met verblijfsfunctie	€ 311,84	€ 310,81	€ 308,54	€ 308,54
Vermindering WOZ-objecten zonder verblijfsfunctie	€ 0	€ 0	€ 0	€ 0

Dekking van de derving door aanpassing belasting op leidingwater

Het handhaven van het heffingsplafond in de belasting op leidingwater zoals toegelicht in paragraaf 4.4, leidt tot een budgettaire derving van structureel € 80 miljoen vanaf 2014. Deze derving wordt gedekt in de energiebelasting. Omdat het afzien van de degressieve tariefstructuur in de belasting op leidingwater ten gunste van het bedrijfsleven uitwerkt, wordt de dekking zo vormgegeven dat deze op een evenwichtige manier neerslaat bij bedrijven. De derving in 2014 van € 80 miljoen wordt niet meer in 2014 gedekt, maar wordt in 2015 en 2016 gedekt door in die jaren een opbrengst in de energiebelasting te realiseren van € 120 miljoen, in plaats van een opbrengst van € 80 miljoen.

Tabel 11: Dekking behoud heffingsplafond in belasting op leidingwater (€ mln., +/- is lastenverlichting)

	2014	2015	2016	2017	struc.
Derving belasting op leidingwater	-80	-80	-80	-80	-80
Dekking energiebelasting	0	120	120	80	80

De dekking is voor de helft gezocht in de energiebelasting op elektriciteit en voor de andere helft in de energiebelasting op aardgas. Dit heeft geresulteerd in een tariefverhoging van de energiebelasting op aardgas en elektriciteit in de tweede en derde schijf met ingang van 1 januari 2015. De verhoging van de tweede schijf op aardgas geldt niet voor het verlaagde energiebelastingtarief voor de glastuinbouw. Omdat de verhoging van de tarieven in 2015 en 2016 hoger is dan in de jaren daarna, worden de tarieven in 2017 weer verlaagd ten opzichte van 2016. In de hierna opgenomen tabel worden deze tariefwijzigingen weergegeven. Bij het tarief voor 2015 is rekening gehouden met de inflatiecorrectie.

Tabel 12: Tariefwijzigingen energiebelasting in verband met belasting op leidingwater

Verbruik	Tarief 2014 in centen	Verhoging per 2015 in centen	Tarief 2015 in centen	Verlaging per 2017 in centen
Aardgas				
0-170.000 m ³	18,94	0,00	19,11	0,00
170.000-1.000.000 m ³	4,46	2,27	6,77	0,76
1.000.000-10 mln. m ³	1,63	0,83	2,47	0,28
>10 mln. m ³	1,17	0,00	1,18	0,00
Aardgas glastuinbouw				
0-170.000 m ³	3,042	0,00	3,069	0,00
170.000-1.000.000 m ³	2,258	0,00	2,278	0,00
1.000.000-10 mln. m ³	1,63	0,00	2,47	0,28
>10 mln. m ³	1,17	0,00	1,18	0,00
Elektriciteit				
0-10.000 kWh	11,85	0,00	11,96	0,00
10.000-50.000 kWh	4,31	0,34	4,69	0,11
50.000 - 10 mln. kWh	1,15	0,09	1,25	0,03
> 10 mln. kWh niet-zakelijk	0,10	0,00	0,10	0,00
> 10 mln. kWh zakelijk	0,05	0,00	0,05	0,00

De verhoging van de tweede schijf op aardgas werkt evenredig door naar het verlaagd energiebelastingtarief voor de glastuinbouw. Relatief gezien behouden de glastuinbouwbedrijven hetzelfde voordeel.

Vereenvoudiging

In de energiebelasting wordt voorzien in een vereenvoudiging voor situaties waarbij anders dan via een aansluiting op het netwerk energie wordt geleverd. In dat geval wordt in alle gevallen de leverancier belastingplichtig en niet de gebruiker. Hierbij kan met name worden gedacht aan een situatie dat een bedrijf zonnepanelen op het dak van een huis of een school plaatst en de daarmee opgewekte elektriciteit aan de bewoner of de school levert. In andere gevallen is de leverancier ook nu al belastingplichtig, bijvoorbeeld bij bedrijventerreinen waar een bedrijf elektriciteit of aardgas rechtstreeks doorlevert aan één of meer andere bedrijven, en bij CNG-vulstations die niet zijn aangesloten op het aardgasnet maar het aardgas geleverd krijgen per vrachtauto in zogenoemde modules. Voor deze gevallen wordt de belastingplicht van de leverancier eenvoudiger in de wet vastgelegd.

7. Overige maatregelen

7.1. Oudedagsvoorzieningen

In de brief van 18 december 2013 heeft het kabinet een aantal maatregelen met betrekking tot het pensioen van zelfstandigen zonder personeel (zzp'ers) aangekondigd.³³ Een van die maatregelen is het fiscaal mogelijk maken dat een derdepijlerpensioen eerder kan worden opgenomen om te voorzien in inkomen bij arbeidsongeschiktheid zonder dat revisierente is verschuldigd. De hiervoor benodigde wetswijziging is opgenomen in dit wetsvoorstel.

Daarnaast heeft het kabinet bij brief van 28 maart 2014 richtinggevend aangegeven welk gevolg het wil verbinden aan de afkoop van een nettolijfrente.³⁴ In dit wetsvoorstel wordt hier uitvoering aan gegeven. Beoogd wordt te voorkomen dat de fiscale faciliteit van de nettolijfrente ten onrechte wordt gebruikt als vrijstelling in box 3. Daarom wordt bij (gedeeltelijke) afkoop³⁵ van de nettolijfrente, alsnog een bedrag in box 3 in aanmerking genomen. Dit bedrag is een forfaitaire benadering van het genoten box 3-voordeel, waarbij een tegenbewijsregeling geldt om te voorkomen dat deze forfaitaire benadering onevenredig ruw uitwerkt. Naar verwachting werkt deze maatregel prohibitief, zodat deze niet leidt tot een budgettaire opbrengst.

Ten slotte wordt met het oog op het in de uitvoeringspraktijk gewenste onderscheid tussen nettolijfrente en nettopensioen een afzonderlijke box 3-vrijstelling voor nettopensioen opgenomen. Bij de vormgeving is, daarbij uiteraard rekening houdend met het nettokarakter, zo veel mogelijk aangesloten bij de regels van de Wet op de loonbelasting 1964 voor beschikbarepremieregelingen. De hiervoor beschreven sanctiebepaling gaat ook gelden voor het nettopensioen.

³³ Kamerstukken I 2013/14, 33 610, I, bijlage.

³⁴ Kamerstukken II 2013/14, 33 847, nr. 25.

³⁵ Wellicht ten overvloede wordt nog opgemerkt dat bij de tweede pijlervariant (in de Pensioenwet aangeduid als "nettopensioen") afkoop zich in principe niet voor zal doen aangezien hiervoor een afkoopverbod geldt op grond van de Pensioenwet.

7.2. Tijdsevenredige toekenning heffingskorting

Op basis van de tot en met 2014 geldende keuzeregeling voor buitenlandse belastingplichtigen kan iemand die een deel van het jaar binnenlandse belastingplichtige is (bijvoorbeeld door migratie), kiezen voor behandeling als binnenlandse belastingplichtige voor het gehele jaar. Daardoor kunnen deze belastingplichtigen aanspraak maken op de heffingskorting voor het hele jaar. Op grond van het Belastingplan 2014 vervalt deze keuzeregeling per 1 januari 2015 en wordt die regeling vervangen door de eveneens in het Belastingplan 2014 opgenomen regeling voor kwalificerende buitenlandse belastingplichtigen. De nieuwe regeling treedt per 1 januari 2015 in werking. Naast een aantal flankerende, technische wijzigingen die in het onderhavige wetsvoorstel in de nieuwe regeling voor kwalificerende buitenlands belastingplichtigen worden aangebracht, wordt in verband met het vervallen van de keuzeregeling een wijziging aangebracht in de heffingskorting voor de inkomstenbelasting. Door het vervallen van de keuzeregeling zouden belastingplichtigen die gedurende het kalenderjaar emigreren of immigreren en die in de buitenlandse periode niet worden aangemerkt als kwalificerende buitenlandse belastingplichtige, onder de nieuwe regeling die per 1 januari 2015 in werking treedt geen heffingskorting krijgen in dat jaar. In het onderhavige wetsvoorstel worden de regels voor de heffingskorting voor de inkomstenbelasting zodanig aangepast dat de heffingskorting tijdsevenredig wordt toegekend voor de periode waarin de belastingplichtige binnenlandse of kwalificerende buitenlandse belastingplichtige is. Deze wijziging dient ertoe (mogelijke) strijdigheden met het Unierecht te voorkomen.

Omdat de systemen van de Belastingdienst moeten worden aangepast kan deze tijdsevenredige heffingskorting pas per 1 januari 2016 worden gerealiseerd. Daarom wordt als overgangsmaatregel geregeld dat in 2015 de gehele heffingskorting wordt toegekend aan personen die slechts een deel van het jaar binnenlandse of kwalificerende buitenlandse belastingplichtigen zijn.

7.3. Aftrekbaarheid buitenlandse boeten

In de inkomstenbelasting en voor de vennootschapsbelasting is geregeld dat geldboeten opgelegd door, onder meer, de Nederlandse strafrechter, de Nederlandse overheid of een instelling van de Europese Unie (EU) van aftrek zijn uitgesloten. Voor boeten betaald aan een buitenlandse overheid geldt deze aftrekbeperking niet. Zoals eerder aangegeven in antwoord op Kamervragen³⁶ en in een brief van 25 april 2014³⁷ is het kabinet van mening dat het onderscheid in behandeling tussen binnenlandse en buitenlandse boeten in het huidige tijdsgewricht niet langer wenselijk is. De aftrekbaarheid voor de Nederlandse belastingheffing van boeten, ook van boeten die zijn opgelegd naar aanleiding van een inbreuk op de rechtsorde in het buitenland, druist in tegen het rechtsgevoel van veel burgers. Er zijn geen zwaarwegende principiële redenen waarom een onderscheid zou moeten worden gehandhaafd tussen de fiscale behandeling van een boete die in Nederland is opgelegd en een boete die in het buitenland is opgelegd. De schade voor een ondernemer als gevolg van een in het buitenland opgelegde boete, zou niet moeten worden verminderd door middel van een belastingaftrek in Nederland. In de hiervoor genoemde brief is daarom aangekondigd ook buitenlandse geldboeten van aftrek te zullen uitsluiten. Aan dit voornemen wordt in dit wetsvoorstel uitvoering gegeven. Om te voorkomen dat buitenlandse

³⁶ Aanhangsel Handelingen II 2013/14, nr. 495.

³⁷ Brief van de Staatssecretaris van Financiën van 25 april 2014, Kamerstukken II 2013/14, 33 803, nr. 8.

boeten als eindheffingsbestanddeel kunnen worden aangewezen en derhalve bij de werknemer niet tot belastingheffing zouden leiden, wordt op dit punt de loonbelasting eveneens aangepast.

7.4. Tier 1 voor verzekeraars

In het bij koninklijke boodschap van 2 juni 2014 ingediende voorstel van wet tot wijziging van enkele belastingwetten en enige andere wetten (Fiscale verzamelwet 2014) (Kamerstukken 33 950) is een wijziging van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (Wet Vpb 1969) opgenomen die ertoe strekt om aanvullende tier 1-kapitaalinstrumenten bij banken te behandelen als vreemd vermogen. Het kabinet wil bevorderen dat banken hun kapitaalbuffers zo snel mogelijk, maar op een verantwoorde manier, verhogen en wil hiervoor eventuele fiscale belemmeringen wegnemen. Met dat voorstel wil het kabinet het gelijke speelveld tussen Nederlandse banken en banken in andere lidstaten waarborgen en eventuele mismatches in grensoverschrijdende situaties voorkomen.

Met het onderhavige wetsvoorstel wil het kabinet een soortgelijke bepaling invoeren voor de vergelijkbare hybride kapitaalinstrumenten die worden uitgegeven door verzekeraars. In het verslag van een schriftelijk overleg van 1 juli 2014 over de fiscale behandeling van de verschillende vermogensinstrumenten waarvan een bank gebruik kan maken³⁸, heeft het kabinet dit voorstel reeds aangekondigd.

De vereisten voor de kwalificatie van vermogensbestanddelen als tier 1-kapitaalinstrument onder de richtlijn solvabiliteit II³⁹ (voor verzekeraars) en onder het kapitaaleisenraamwerk banken en beleggingsondernemingen (CRD IV)⁴⁰ vertonen grote gelijkenis. Banken en verzekeraars zijn gereguleerd in die zin dat zij moeten voldoen aan de door de EU en de Nederlandse overheid opgelegde eisen ten aanzien van de hoeveelheid en de kwaliteit van het aan te houden kapitaal. Verzekeraars dienen evenals banken hun kapitaalspositie te versterken. De uitgifte door verzekeraars van achtergestelde verplichtingen die wel behoren tot het tier 1-vermogen, maar die geen deel uitmaken van het aandelenkapitaal, het agio, het waarborgkapitaal, de ledenbijdragen, de surplusfondsen of de aansluitingsreserve, kan hier een substantiële bijdrage aan leveren. De aan dergelijke vermogensbestanddelen te stellen voorwaarden zullen worden opgenomen in een uitvoeringsverordening die onderdeel zal zijn van de nadere regelgeving onder de richtlijn solvabiliteit II.

Hoewel de nieuwe kapitaaleisen van solvabiliteit II pas per 1 januari 2016 van kracht zullen zijn, is de verwachting dat verzekeraars bij de structurering van hun kapitaalinstrumenten daarop vooruitlopend al rekening zullen houden met de voorwaarden zoals deze zullen worden opgenomen in genoemde uitvoeringsverordening. De uitvoeringsverordening is nog niet gepubliceerd, maar een concept hiervan is al wel bekend bij betrokkenen. Voorts zullen, op grond van het Wijzigingsbesluit financiële markten 2015, verzekeraars in 2015 starten met solvabiliteit II-toezichtsrapportages met daarin een berekening van de kapitaalpositie die bepalend zal zijn voor de vraag of een verzekeraar een verklaring van geen bezwaar dient aan vragen bij De Nederlandsche Bank

³⁸ Kamerstukken II 2013/14, 32 013, nr. 76, blz. 4.

³⁹ Richtlijn 2009/138/EG van het Europees Parlement en de Raad van 25 november 2009 betreffende de toegang tot en uitoefening van het verzekerings- en het herverzekeringsbedrijf (Solvabiliteit II) (PbEU 2009, L 335).

⁴⁰ Richtlijn 2013/36/EU van het Europees Parlement en de Raad van 26 juni 2013 betreffende toegang tot het bedrijf van kredietinstellingen en het prudentieel toezicht op kredietinstellingen en beleggingsondernemingen, tot wijziging van Richtlijn 2002/87/EG en tot intrekking van de Richtlijnen 2006/48/EG en 2006/49/EG (PbEU 2013, L 176) en Verordening (EU) nr. 575/2013 van het Europees Parlement en de Raad van 26 juni 2013 betreffende prudentiële vereisten voor kredietinstellingen en beleggingsondernemingen en tot wijziging van Verordening (EU) nr. 648/2012 (PbEU 2013, L 176).

alvorens hij kapitaal mag onttrekken via bijvoorbeeld dividenduitkeringen. Daarom zal de hiervoor bedoelde aanpassing van de Wet Vpb 1969 reeds per 1 januari 2015 van kracht zijn. Het budgettaire effect van de maatregel tier 1 voor verzekeraars is nihil, omdat de rente voor soortgelijk hybride kapitaal (afhankelijk van de vormgeving in het verleden) reeds aftrekbaar was.

7.5. Btw-vrijstelling ziekenhuizen

Voor toepassing van de btw-vrijstelling voor het verplegen en verzorgen van in een inrichting opgenomen personen (ziekenhuizen en andere verpleeg- en verzorgingsinstellingen) wordt als voorwaarde gesteld dat met die prestaties geen winst wordt beoogd. Deze vrijstelling en de voorwaarde van niet winst beogen geldt eveneens voor de met deze prestaties nauw samenhangende handelingen, waaronder begrepen het verstrekken van spijsen en dranken, geneesmiddelen en verbandmiddelen aan die personen.

Reeds in het Belastingplan 2006 was voorzien in het vervallen van deze voorwaarde in het kader van de inwerkingtreding van de Wet toelating zorginstellingen.⁴¹ Doordat op dat moment niet de stap is gezet naar het daadwerkelijk mogelijk maken van winstoogmerk voor de onderhavige instellingen, is de verruiming van de btw-vrijstelling toen niet in werking getreden.

Ingevolge het wetsvoorstel Wet vergroten investeringsmogelijkheden in medisch-specialistische zorg⁴² wordt voor aanbieders van medisch-specialistische zorg (algemene en categorale ziekenhuizen en zelfstandige behandelcentra) alsnog geregeld dat deze aanbieders winst mogen beogen. De inwerkingtreding van de laatstgenoemde wet is voorzien per 1 januari 2015.

Dit Belastingplan voorziet onder meer in het vervallen van de voorwaarde dat voor de vrijstelling van de btw geen winst mag worden beoogd. Hiermee wordt bereikt dat op het moment dat aanbieders van medisch specialistische zorg winst mogen beogen, de btw-vrijstelling van toepassing is.

7.6. Gebruik taxatierapporten in de BPM

In de wijze van vaststelling van het te betalen bedrag aan BPM van een gebruikte personenauto, gebruikt motorrijwiel of een gebruikte bestelauto worden enkele wijzigingen aangebracht. Momenteel heeft een belastingplichtige bij de import van een gebruikte personenauto, gebruikt motorrijwiel of een gebruikte bestelauto voor de vaststelling van het te betalen bedrag aan BPM ter zake van de registratie van het betrokken voertuig, de keuze tussen het gebruik van een forfaitaire tabel, een algemeen toegepaste koerslijst of een taxatierapport. In sommige gevallen waarin voor de waardebepaling gebruik is gemaakt van taxatierapporten bestaat een sterke indicatie dat gebruikte voertuigen te laag worden getaxeerd doordat de afwaardering in verband met schade op een te hoog niveau wordt vastgesteld of doordat schade wordt gefingeerd, met als gevolg dat voor die gebruikte voertuigen een te lage BPM is geheven.

De reguliere importbranche heeft aangegeven de ongewenste praktijk van te lage taxatiewaarden en te lage BPM-betalingen als ernstige concurrentievervalsing te ervaren. Ook het kabinet wil de eerlijke ondernemer beschermen tegen mogelijke misbruikpraktijken van anderen. Getuige de

⁴¹ De Wet toelating zorginstellingen bepaalt welke zorginstellingen winst mogen maken en uitkeren.

⁴² Dit voorstel van wet is ingediend onder de naam: Wijziging van de Wet cliëntenrechten zorg en enkele andere wetten om het mogelijk te maken dat aanbieders van medisch-specialistische zorg, mits zij aan een aantal voorwaarden voldoen, winst uitkeren (voorwaarden voor winstuitkering aanbieders medisch-specialistische zorg).

motie Van Vliet wordt dit standpunt ook in de Tweede Kamer breed gedragen.⁴³ In deze motie is de regering verzocht om fraude bij de toepassing van taxatierapporten te bestrijden door taxatie bij de import van gebruikte auto's alleen toe te staan door gecertificeerde taxateurs, dan wel andere maatregelen te nemen ter voorkoming of beperking van misbruik. Het gebruik van taxatierapporten en – indien noodzakelijk – het leveren van tegenbewijs door de Belastingdienst via toezicht en contrataxatie, is in de praktijk arbeidsintensief gebleken. Voor de Belastingdienst is het namelijk lastig en tijdrovend om te bewijzen dat de waardevermindering, die wordt aangegeven in het taxatierapport, te hoog is vastgesteld. In taxatierapporten worden namelijk niet altijd die gegevens opgenomen die de Belastingdienst nodig heeft om de door de belastingplichtige gestelde waardebepaling op effectieve wijze te kunnen controleren. Dit acht ook het kabinet een onwenselijke situatie.

Het kabinet is van mening dat de mogelijkheden tot misbruik met betrekking tot geïmporteerde voertuigen beperkt dienen te worden om een gelijk speelveld te waarborgen en voorts dat de Belastingdienst adequate middelen dient te krijgen om misbruik aan te pakken. Met betrekking tot de BPM-heffing van gebruikte voertuigen bevat dit wetsvoorstel dan ook een aantal wijzigingen die daaraan bij moeten dragen. Aangezien het bestrijding van misbruik betreft, leiden deze maatregelen enkel tot een budgettaire opbrengst die niet-lastenrelevant is.

De voornaamste wijziging houdt in dat de mogelijkheid tot gebruik van een taxatierapport voor de waardebepaling wordt beperkt tot schadevoertuigen, met uitsluiting van schadevoertuigen die niet langer deugdelijk van bouw en inrichting zijn (zogenoemde WOK-auto's)⁴⁴, en voertuigen die, vanwege de geringe mate waarin deze voertuigen in Nederland verhandeld worden, niet op koerslijsten voorkomen. De eigenaar van een dergelijk voertuig kan dus voor de waardebepaling, overeenkomstig de huidige regelgeving, kiezen tussen gebruik van de forfaitaire tabel, een koerslijst (indien het voertuig daar in wordt vermeld) of een taxatierapport. Bij andere voertuigen kan onder de gewijzigde regelgeving niet langer gebruik worden gemaakt van een taxatierapport. Bij deze andere voertuigen kan een belastingplichtige dus kiezen tussen waardering op basis van de forfaitaire tabel of een algemeen toegepaste koerslijst. Het gebruik van taxatierapporten wordt derhalve op deze wijze ingeperkt.

Deze wijziging is niet nadelig voor compliante belastingplichtigen. De werkelijke waarde van gebruikte voertuigen met niet meer dan normale gebruiksschade wordt namelijk afdoende benaderd indien gekozen wordt voor het gebruik van de koerslijst waarin onder andere de gemiddelde handelsinkoopwaarden van auto's naar merk, type, uitvoering en leeftijd zijn opgenomen. Deze gemiddelde handelsinkoopwaarden zijn gebaseerd op een wezenlijk aantal daadwerkelijk uitgevoerde handelstransacties waardoor de koerslijsten een representatieve benadering van de werkelijke waarde opleveren. Uit de Europese rechtspraak vloeit voort dat gebruikte voertuigen bij import vanuit een andere lidstaat niet zwaarder belast mogen worden met BPM dan de BPM die nog rust op vergelijkbare voertuigen die al in Nederland zijn geregistreerd.⁴⁵ Doordat de koerslijst de waarde van gebruikte voertuigen met niet meer dan normale

⁴³ Kamerstukken II 2012/13, 31 213, nr. 13.

⁴⁴ WOK is een aanduiding in het systeem van de Dienst Wegverkeer (RDW) en staat voor "Wacht Op Keuring".

⁴⁵ HvJ EU 22 februari 2001, nr. C-393/98 (Gomes Valente), ECLI:EU:C:2001:109.

gebruiksschade afdoende benadert, blijven deze maatregelen binnen de door Europese rechtspraak gestelde kaders.

Daarnaast wordt de mogelijkheid gecreëerd om bij ministeriële regeling nadere voorwaarden te stellen aan een taxatierapport dat gebruikt kan worden voor de waardebepaling van de hierboven genoemde categorieën voertuigen. Deze nadere voorwaarden zijn het resultaat van nauw overleg met de Bovag, organisaties van gecertificeerde taxateurs (Nivre, TVM en TRV) en de Belastingdienst. Een taxatierapport dat niet voldoet aan de bij ministeriële regeling te stellen voorwaarden, kan niet als bewijs dienen voor de bepaling van het bedrag van de afschrijving van de waarde van het desbetreffende voertuig, tenzij de inspecteur oordeelt dat de tekortkoming van het taxatierapport van dien aard is dat die zich leent voor herstel binnen een redelijke termijn en dit herstel binnen deze redelijke termijn plaatsvindt.

7.7. Auto's met dubbele cabine

Op dit moment bestaat onduidelijkheid over de definitie van bepaalde motorrijtuigen voor de BPM en de MRB. Het gaat dan om bepaalde, vaak zeer onzuinige, motorrijtuigen met de functie van personenvervoer en met een toegestane maximum massa van meer dan 3500 kg en een zogenoemde dubbele cabine. Er is sprake van een dubbele cabine ingeval er achter de bestuurder ruimte is voor één rij naast elkaar in de rijrichting zittende personen. De onduidelijkheid bestaat daarin of deze voertuigen voor de MRB fiscaal gekwalificeerd zouden moeten worden als vrachtauto en voor de BPM buiten de heffing zouden blijven. Effectief kan door die lacune de onevenwichtige situatie ontstaan dat dergelijke zware en vaak vervuilende personenauto's minder zwaar worden belast dan relatief zuinige, lichte personenauto's. Het gaat om voertuigen zoals de Hummer, Ford F250/F350/F450/F650, Dodge Ram 2500/3500, de GMC High Sierra/Yukon en de Chevrolet Crew Cab/Silverado 2500.

Het kabinet is van mening dat de definitie van deze motorrijtuigen meer in overeenstemming gebracht dient te worden met de in het maatschappelijk verkeer levende opvatting over motorrijtuigen die als personenauto kwalificeren. Daarom wordt de bestaande onduidelijkheid in de definitie weggenomen zodat een motorrijtuig met een toegestane maximum massa van meer dan 3500 kg slechts kwalificeert als niet te zijn ingericht voor het vervoer van personen indien de lengte van de niet voor personenvervoer ingerichte ruimte groter is dan of gelijk is aan de lengte van de voor personenvervoer ingerichte ruimte. Voertuigen met een toegestane maximum massa van meer dan 3500 kg waarvan de lengte van de voor personenvervoer ingerichte ruimte groter is dan de niet voor personenvervoer ingerichte ruimte, vallen hierdoor voor zowel de BPM als voor de MRB onder de fiscale definitie van het begrip personenauto. Dit betekent dat voor deze voertuigen het MRB-tarief voor personenauto's, ook in bepaalde bestaande gevallen, van toepassing zal worden en dat bij aanschaf van een nieuw voertuig BPM verschuldigd wordt.

Voor bijvoorbeeld een Hummer H2, rijdend op LPG, met een toegestane maximum massa van 3900 kg, zal een MRB-tarief van € 872 per kwartaal exclusief provinciale opcenten van toepassing worden (tariefstelling 2014). Bij de aanschaf van een dergelijk nieuw voertuig zal ook BPM

verschuldigd zijn. Indien uitgegaan wordt van een diesellootje met een, voor deze klasse, gemiddelde CO₂-uitstoot, zoals de Ford F250 Super Duty Crew Cab Lariat met een CO₂-uitstoot van 353 gr/km, zal de BPM € 110.402 gaan bedragen (uitgaande van de tariefstelling van 2014).

Teneinde bezitters van dergelijke voertuigen en de autobranche de tijd te geven zich voor te bereiden op de maatregel is inwerkingtreding van deze maatregel voorzien op 1 januari 2016. Deze maatregel leidt vanaf 2016 tot een opbrengst van € 1 miljoen structureel.

7.8. Eén bankrekeningnummer

Met ingang van 1 december 2013 is de zogenoemde eenbankrekeningmaatregel in werking getreden. Uitgangspunt van deze maatregel is dat de Belastingdienst⁴⁶ teruggaven inkomstenbelasting en toeslagen uitbetaalt op één bankrekening die op naam staat van de rechthebbende zelf. Deze maatregel draagt bij aan de bestrijding van (identiteits)fraude door het verkleinen van het risico dat een teruggaaf wordt uitbetaald aan iemand die er zelf geen recht op heeft, maar gebruikmaakt van een andere identiteit. De Belastingdienst controleert daarom of een door de burger opgegeven bankrekening voor de uitbetaling van een teruggaaf inkomstenbelasting of een toeslag, op zijn naam staat. Om deze controle efficiënter en effectiever te kunnen uitvoeren, wordt een informatieverplichting aan de banken opgelegd in combinatie met de wettelijke bevoegdheid voor banken om burgerservicenummers in hun interne administratie te gebruiken. Op grond van de informatieverplichting worden banken verplicht de volgende gegevens te verstrekken aan de Belastingdienst: de naam, het adres, de woonplaats (NAW-gegevens) en de geboortedatum van de houder van de aangewezen bankrekening, eventueel onder vermelding van het burgerservicenummer van de houder van de bankrekening. Om optimaal te kunnen voldoen aan deze informatieverplichting gaan de banken de burgerservicenummers van de rekeningshouders in hun eigen interne administratie gebruiken om daarmee de juistheid van de geregistreerde gegevens, met name de combinatie van NAW-gegevens en burgerservicenummer, te controleren. De Belastingdienst gebruikt de verstrekte gegevens voor een juiste uitbetaling van teruggaven inkomstenbelasting en toeslagen. In dit wetsvoorstel wordt de informatieverplichting voor banken in de IW 1990 en de bevoegdheid tot intern gebruik van burgerservicenummers door de banken geregeld. De informatieverplichting voor banken met betrekking tot de uitbetaling van toeslagen wordt opgenomen in het Uitvoeringsbesluit Algemene wet inkomensafhankelijke regelingen (UB Awir).

De Wet bescherming persoonsgegevens (Wbp) bepaalt dat een bij wet voorgeschreven identificatienummer slechts mag worden gebruikt ter uitvoering van de betreffende wet, dan wel voor doeleinden bij wet bepaald. Met de voorgenomen wijzigingen van de IW 1990 en de Awir wordt het gebruik van de burgerservicenummers door banken, uitsluitend ten behoeve van de voorgenomen informatieverplichting, vastgelegd. Hiermee wordt invulling gegeven aan de bevoegdheid uit de Wbp, zodat (identiteits)fraude en onnodige fouten kunnen worden voorkomen. De wetswijziging is noodzakelijk voor het terugdringen van (identiteits)fraude en voor een efficiënte en effectieve uitvoering van de eenbankrekeningmaatregel door de Belastingdienst. Het burgerservicenummer is een uniek persoonsgegeven waarmee de juistheid van de tenaamstelling

⁴⁶ In dit deel van de toelichting is omwille van de leesbaarheid de formeel correcte term ontvanger vervangen door Belastingdienst.

van een bankrekening onomstotelijk kan worden vastgesteld. Hiermee worden persoonsverwisseling als gevolg van (identiteits)fraude en onnodige fouten, zoals verschrijvingen, dubbel opgevoerde personen en foutieve spelling van namen, voorkomen. De maatregel stelt de banken in staat om periodiek de juistheid van de geregistreerde gegevens in hun eigen administratie te controleren aan de hand van de burgerservicenummers van hun rekeninghouders. Op voorhand staat niet vast welke bankrekeningen daadwerkelijk gebruikt gaan worden voor het uitbetalen van teruggaven inkomstenbelasting en toeslagen en welke gegevens van welke houders van bankrekeningen dus noodzakelijk zijn voor de uitvoering van de eenbankrekeningmaatregel. Het kan dan ook voorkomen dat van een houder van een bankrekening in de administratie van de banken een burgerservicenummer wordt verwerkt, zonder dat daarop later een gegevensverstrekking aan de Belastingdienst volgt. Dit is niet te voorkomen, omdat voor een kwalitatief hoogstaande gegevensverstrekking op een later moment altijd de voorafgaande interne verwerking van het burgerservicenummer nodig is. Met andere woorden, door het gebruik van de burgerservicenummers door banken worden de uitbetalingen van teruggaven inkomstenbelasting en toeslagen betrouwbaarder en kunnen zij vlotter worden verricht.

Het College bescherming van persoonsgegevens (CBP) heeft advies uitgebracht over de voorgestelde informatieverplichting van banken in het kader van de eenbankrekeningmaatregel, alsmede de daaraan gekoppelde bevoegdheid van banken tot intern gebruik van het burgerservicenummer.⁴⁷ Dit advies is als bijlage 1 bij deze memorie gevoegd. Het CBP heeft geen bezwaren tegen het verwerken van het burgerservicenummer door banken, omdat deze verwerking noodzakelijk is voor de uitvoering van de eenbankrekeningmaatregel en in belangrijke mate bijdraagt aan de bestrijding van (identiteits)fraude. De Belastingdienst gebruikt gegevens van de banken om te controleren of een opgegeven bankrekeningnummer op naam staat van degene die recht heeft op een teruggaaf. Deze gegevens dienen actueel en juist te zijn. De bevoegdheid om het burgerservicenummer intern te verwerken voorkomt onjuistheden in de interne klantadministratie van de banken als gevolg van bijvoorbeeld majeure systeemwijzigingen en (schrijf)fouten of fraude bij de acceptatie van nieuwe klanten. Uit de gegevens die de banken verstrekken in het kader van de vooringevulde aangifte blijkt dat een koppeling van NAW-gegevens aan slechts de geboortedatum onvoldoende is om fouten in de interne klantadministratie te voorkomen. De voorgestelde wettelijke bevoegdheid tot het gebruik van het burgerservicenummer door banken in hun interne administratie is beperkt tot de uitvoering van de eenbankrekeningmaatregel en heeft uitsluitend tot doel de bestrijding van (identiteits)fraude en de controle op de juistheid van de interne klantadministratie.

Een andere wijziging in relatie tot de eenbankrekeningmaatregel houdt verband met de tenaamstellingsverplichting voor de teruggaven omzetbelasting. De uitvoering van deze verplichting blijkt in de praktijk complexer dan destijds bij de invoering van de eenbankrekeningmaatregel is ingeschat, met als gevolg hoge uitvoeringskosten voor de Belastingdienst en hoge administratieve lasten voor het bedrijfsleven. Tegelijkertijd blijkt dat het risico op identiteitsfraude bij de omzetbelasting beperkter is dan destijds ingeschat en dat dit risico door andere, minder zware maatregelen in het uitvoeringsproces rondom uitbetaling op gewijzigde

⁴⁷ Advies van het CBP van 7 augustus 2014, kenmerk z2014-00476.

bankrekeningen verder gereduceerd kan worden. Om die reden vervalt de tenaamstellingsverplichting voor de omzetbelasting in het kader van de eenbankrekeningmaatregel.⁴⁸ De eenbankrekeningmaatregel geldt dan uitsluitend nog voor de inkomstenbelasting en toeslagen.

7.9. Versnelde invordering toeslagen

Versnelde invordering is een bevoegdheid van de Belastingdienst in het kader van de dwanginvordering van belastingschulden. De bevoegdheid tot versnelde invordering wordt door dit wetsvoorstel ook aan de Belastingdienst/Toeslagen toegekend als het gaat om de inning van een bedrag van een terugvordering van een toeslag, de daarbij verschuldigde rente of het bedrag van een bestuurlijke boete in de toeslagensfeer. Versnelde invordering kan alleen worden toegepast in bijzondere situaties zoals faillissement, (behoudens tegenbewijs) vertrek naar het buitenland of als er andere gegronde redenen zijn om te vrezen dat toeslagenschulden niet worden voldaan. Met de toepassing van versnelde invordering kan de Belastingdienst/Toeslagen direct na het nemen van een beschikking tot terugvordering of een boetebeschikking executoriale maatregelen treffen. Daarmee wordt de effectiviteit van de inning in de bedoelde bijzondere situaties vergroot.

7.10. Uitbreiden bevoegdheid toezichthouders toeslagen

Toezichthouders hebben op grond van de Algemene wet bestuursrecht (Awb) een aantal bevoegdheden ten behoeve van het uitoefenen van hun taak, waaronder het kunnen betreden van "plaatsen" (niet zijnde woningen) zonder toestemming van de bewoner. Op grond van de Awir kunnen ambtenaren worden aangewezen die belast zijn met het toezicht op de naleving van de wet- en regelgeving die van belang is voor de toekenning van een toeslag. Toezichthouders voor toeslagen beschikken echter niet over deze binnentredingsbevoegdheid, voor hen geldt een uitzondering. Aanvankelijk, bij het opstellen van de Awir, werd deze bevoegdheid niet nodig geacht. Nu, 10 jaar later, wordt steeds meer nadruk gelegd op toezicht en de rechtmatigheid van het toekennen van een toeslag. Er wordt nu ook veel meer ter plekke gecontroleerd op het nakomen van administratieve verplichtingen van bijvoorbeeld kinderopvanginstellingen en gastouderbureaus. Daarom wordt voorgesteld deze binnentredingsbevoegdheid ook toe te kennen aan toezichthouders voor toeslagen. Dit maakt slagvaardig toezicht beter mogelijk, bijvoorbeeld als sprake is van een vermoeden van fraude. Deze maatregel heeft geen budgettaire gevolgen en leidt niet tot extra uitvoeringskosten.

7.11. Belasting- en invorderingsrente

Het HvJ EU heeft op 18 april 2013 arrest gewezen in de zaak Mariana Irimie⁴⁹ en geoordeeld dat, wanneer belasting door een lidstaat in strijd met het Unierecht is geheven, de nationale voorschriften over de teruggaaf van die belasting er niet toe mogen leiden dat de belastingplichtige een passende rentevergoeding voor het verlies dat hij als gevolg van deze (naar later blijkt)

⁴⁸ Zie ook de aankondiging van deze maatregel in de brief aan de Tweede Kamer van 2 juni 2014, nr. DGB/2014/3210U (Kamerstukken II 2013/14, 31 066, nr. 202, blz. 2).

⁴⁹ HvJ EU 18 april 2013, nr. C-565/11 (Mariana Irimie), ECLI:EU:C:2013:250.

onverschuldigde betaling heeft geleden, wordt ontzegd. Het geleden verlies hangt samen met de onbeschikbaarheid van het wegens strijd met het Unierecht ten onrechte betaalde bedrag en doet zich in beginsel voor in de periode tussen de datum van de onterechte betaling van de belasting en de datum van terugbetaling van deze belasting.

De huidige fiscale renteregelingen voorzien op dit moment niet in een passende rentevergoeding conform de voornoemde uitspraak van het HvJ EU. Om die reden wordt de regeling invorderingsrente uitgebreid voor de gevallen waarin de belastingschuldige een recht krijgt op een terug te geven bedrag aan belasting vanwege het feit dat in de betreffende situatie heffing (en inning) van die belasting strijdig is met het Unierecht. Conform bovengenoemde uitspraak wordt een passende rentevergoeding geboden door in die situaties invorderingsrente te vergoeden over het tijdvak dat aanvangt op de dag volgend op de dag waarop de belasting is betaald of op aangifte is voldaan of afgedragen en eindigt op de dag voorafgaand aan die van de terugbetaling. Mede in verband met vorenstaande wordt de dividendbelasting onder de regeling belastingrente gebracht.

7.12. Personeelsleningen

De Minister van Financiën heeft bij de beantwoording van de vragen van het lid Van Dijck (PVV)⁵⁰ over de hypotheek van de president van De Nederlandsche Bank op 11 april jl. aangegeven dat hij de gevolgen van de nihilwaardering voor personeelsleningen in de loonbelasting onwenselijk acht geworden en dat daarom bij het Belastingplan 2015 zal worden bezien hoe de fiscale behandeling van de rentekorting op dit punt kan worden aangepast. Er wordt nog onderzoek gedaan naar de wijze waarop dit kan worden vormgegeven. In het wetsvoorstel Fiscale verzamelwet 2015 zal op dit punt met een voorstel worden gekomen.

⁵⁰ Aangangsel Handelingen II 2013/14, nr. 1713.

8. Budgettaire aspecten

In de hierna opgenomen tabel is het totale budgettaire beeld van het wetsvoorstel Belastingplan 2015 weergegeven.

Tabel 13: Budgettaire effect Belastingplan 2015 (€ mln., +/- = lastenverlichting)

Maatregel	2015	2016	2017	struc.
Mutatie tarief eerste schijf	-539	-539	-539	-539
Wijziging afbouw algemene heffingskorting	351	351	351	351
Verhoging arbeidskorting	-500	-500	-500	-500
Fiscale innovatieregelingen	134	0	0	0
<i>w.v. incidentele taakstelling RDA</i>	150	0	0	0
<i>w.v. incidentele intensivering WBSO</i>	-16	0	0	0
Aanpassen gebruikelijkloonregeling	150	150	150	150
Aanpassen belasting op leidingwater	-80	-80	-80	-80
Verhoging tarieven energiebelasting	120	120	80	80
Aanpassen afvalstoffenbelasting	67	67	67	67
Aanpassen ouderenkorting	0	195	195	195
Afschaffen ouderentoeslag	0	135	135	135
Verlengen termijn aftrek hypotheekrente restschulden	-15	-15	-15	0
Structureel maken maatregelen koopwoningmarkt	-5	-5	-5	-5
Verlengen verlaagd btw-tarief herstel en renovatie	-128	0	0	0
Uitbreiding verlaagd tarief lokaal duurzaam opgewekte energie	0	0	0	0
Uitbreiding vrijstelling zelfopwekking naar huursector	-3	-4	-7	-14
Verlagen belastingverminderingen energiebelasting	73	80	98	98
<i>w.v. ter dekking van uitbreiding vrijstelling zelfopwekking</i>	3	4	7	14
<i>w.v. ter dekking van arrest Fuchs</i>	70	76	91	84
Opname derdepijlerpensioen bij arbeidsongeschiktheid	8	9	10	16
Vrijval levensloopregeling	30	0	0	0
Tijdsevenredige heffingskorting	-14	-7	-7	-7
Auto's met dubbele cabine	0	1	1	1
Afschaffen btw-koepelvrijstelling paritaire dienstverlening	2	2	2	2
Totaal Belastingplan 2015	-349	-40	-64	-50

Toelichting

In de tabel zijn voor de jaren 2015 tot en met 2017 en structureel de budgettaire gevolgen weergegeven van de maatregelen in dit wetsvoorstel die budgettaire gevolgen hebben. De werkkostenregeling is niet in deze tabel opgenomen, omdat de wijzigingen in die regeling per saldo budgettair neutraal zijn.

De aanpassing van de belasting op leidingwater leidt ook in 2014 al tot een derving van € 80 miljoen. Deze derving is niet in de tabel opgenomen. Deze derving van € 80 miljoen wordt gedekt door in zowel 2015 als 2016 bovenop de voor dat jaar benodigde compensatie van € 80 miljoen nog een extra € 40 miljoen (dus in totaal € 120 miljoen) opbrengst te behalen met de verhoging van de energiebelasting op elektriciteit en aardgas. Een deel van de budgettaire gevolgen wordt hierna toegelicht.

De wijzigingen in de fiscale innovatieregelingen leiden in 2015 tot een budgettaire opbrengst van € 134 miljoen, doordat het budget van de RDA voor 2015 wordt gekort met € 150 miljoen en het

budget voor de WBSO in 2015 incidenteel wordt geïntensiveerd met € 16 miljoen. De overige wijzigingen van de fiscale innovatieregelingen pakken per saldo budgettair neutraal uit, omdat de beoogde taakstelling reeds in het Belastingplan 2014 technisch is verwerkt.

Verlaging van de doelmatigheidsmarge gebruikelijk loon leidt tot hogere inkomsten uit de loonbelasting (inclusief premie volksverzekeringen). Een hoger fiscaal in aanmerking te nemen loon leidt tot een lagere fiscale winst van de bv en dus tot lagere inkomsten uit de vennootschapsbelasting. Het saldo van de extra loonbelasting en premie en de lagere vennootschapsbelasting is geraamd op € 150 miljoen. Bij hogere loonkosten blijven er ook minder middelen in de bv achter om in toekomstige jaren als dividend uit te keren en/of daalt de waarde van de aandelen in de bv (of stijgen deze minder hard) waardoor op termijn de box 2-inkomsten afnemen. Op lange termijn zal de opbrengst van de maatregel hierdoor dalen tot € 35 miljoen.

De aanpassing van de afvalstoffenbelasting leidt tot een opbrengst van € 67 miljoen vanaf 2015. De uiteindelijke vormgeving van de afvalstoffenbelasting in het Belastingplan 2014 leidt in 2014 (in verband met de inwerkingtreding per 1 april 2014) tot een opbrengst van € 25 miljoen en vanaf 2015 tot een opbrengst van € 33 miljoen per jaar, in plaats van de beoogde € 100 miljoen. In het onderhavige wetsvoorstel wordt, zoals toegezegd tijdens de parlementaire behandeling van het pakket Belastingplan 2014, de afvalstoffenbelasting zodanig aangepast dat alsnog de beoogde opbrengst van € 100 miljoen wordt gehaald.

Het afschaffen van de ouderentoeslag in box 3 leidt tot een hogere belastingheffing van € 135 miljoen. Dit effect is opgenomen in de budgettaire tabel. Daarnaast heeft deze maatregel ook nog een doorwerking naar de toeslagen, waardoor in de toeslagen een besparing van € 55 miljoen wordt gerealiseerd.

De uitbreiding van het verlaagd tarief voor lokaal duurzaam opgewekte energie naar ondernemers brengt naar verwachting geen verandering in de budgettaire derving die in het Belastingplan 2014 is voorzien voor de regeling als geheel. Per saldo is een derving voorzien van € 10 miljoen per jaar, wat is gedekt doordat in het aanvullend pakket € 10 miljoen per jaar beschikbaar is gesteld en in het Belastingplan 2014 is geregeld dat vanaf 2017, wanneer de verwachte derving van de regeling meer dan € 10 miljoen zal bedragen, het tarief van de energiebelasting voor elektriciteit in de eerste schijf tot 10.000 kWh wordt verhoogd met 0,03 cent per kWh. De budgettaire derving wordt overigens jaarlijks gemonitord.

De belastingverminderingen in de energiebelasting worden verlaagd, onder meer ter dekking van het arrest Fuchs; zie ook paragraaf 6 van deze memorie. De budgettaire derving als gevolg van dat arrest in 2014 van € 43 miljoen kon vrijwel geheel worden opgevangen binnen de beschikbare ruimte in het inkomstenkader voor 2014, maar hierbij resteerde een te dekken bedrag van € 4 miljoen. Daarom wordt in 2015 door de verlaging van de belastingvermindering een opbrengst in de energiebelasting gerealiseerd van € 70 miljoen ter dekking van het arrest Fuchs, zijnde de dekking voor de derving van € 66 miljoen voor het jaar 2015 en € 4 miljoen voor 2014.

De mogelijkheid om derdepijlerpensioenen versneld op te nemen bij arbeidsongeschiktheid leidt in de jaren waarin (een deel van) het tegoed versneld wordt opgenomen tot een belastingopbrengst. In latere jaren, als degenen die van de mogelijkheid gebruik maken met pensioen gaan, staat daar een belastingderving tegenover. Per saldo resulteert een belastingvoordeel voor de overheid. Dit komt doordat het tegoed vóór pensionering doorgaans tegen een hoger tarief wordt belast dan na pensionering het geval zou zijn geweest. Daarnaast is er een rentevoordeel voor de overheid, omdat de belastingopbrengst eerder binnenkomt.

Op de levensloopregeling is de omkeerregel van toepassing. Daarom wordt voor de 80%-regeling voor 2015 in de levensloopregeling voor de budgettaire gevolgen uitgegaan van de netto contante waarde. Deze bedraagt € 30 miljoen in 2015.

De wijziging in de systematiek van de heffingskorting, waardoor deze tijdsevenredig wordt, leidt tot een budgettaire derving van structureel € 7 miljoen vanaf 2016. In 2015 bedraagt de derving € 14 miljoen, in verband met de eerder in deze memorie beschreven overgangsmaatregel.

Een maatregel die niet in dit Belastingplan is opgenomen, maar wel onderdeel uitmaakt van het budgettaire beeld, is het voorstel om paritaire dienstverlening uit te zonderen van de btw-koepelvrijstelling. De btw-koepelvrijstelling geldt voor diensten van samenwerkingsverbanden van vrijgestelde btw-ondernemers en/of niet-ondernemers. Onder voorwaarden mag het samenwerkingsverband (de koepelorganisatie) zonder btw diensten verrichten voor zijn leden. Volgens de Wet op de omzetbelasting 1968 en de BTW-Richtlijn 2006⁵¹ kan de btw-koepelvrijstelling niet worden toegepast als sprake is van (ernstige) verstoring van concurrentieverhoudingen. In de praktijk is gebleken dat de btw-koepelvrijstelling voor paritaire dienstverlening marktverstoring werkt. Voorgesteld wordt dan ook om de btw-koepelvrijstelling per 1 januari 2015 voor paritaire dienstverlening te beperken. Dit zal worden geregeld via een wijziging van de Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968. Het afschaffen van de btw-koepelvrijstelling voor paritaire dienstverlening leidt vanaf 1 januari 2015 tot een jaarlijkse, structurele opbrengst van € 2 miljoen. Deze opbrengst wordt ingezet in het kader van dit Belastingplan 2015.

Het geheel van deze maatregelen maakt deel uit van het totale lastenbeeld zoals dat is beschreven in de Miljoenennota 2015.

Budgettaire gevolgen uitgavenkader

In de hierna opgenomen tabel zijn de budgettaire gevolgen van de wijziging van het afbouwpercentage in het kindgebonden budget weergegeven. Deze budgettaire gevolgen vallen in het uitgavenkader.

⁵¹ Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PbEU 2006, L 347).

Tabel 14: Budgettaire gevolgen wijziging afbouw kindgebonden budget, vallend in uitgavenkader (C mln., -/- is lastenverlichting)

	2014	2015	2016	2017	Struc.
Verlagen afbouwpercentage	-7	-66	-65	-60	-60

Deze financiële gevolgen betreffen een saldo van uitgaven en terugontvangsten. De toeslagensystematiek voor het kindgebonden budget houdt in dat er 1 maand van tevoren wordt uitbetaald. Dit verklaart de hogere uitgave in 2014.

De in dit wetsvoorstel opgenomen maatregelen in de sfeer van de belasting- en invorderingsrente hebben geen gevolgen voor het uitgavenkader. Of het genoemde arrest van het HvJ EU in de zaak Mariana Irimie in de toekomst tot uitgaven in de rentesfeer zal leiden, is nog onzeker, en de eventuele omvang daarvan is thans niet te kwantificeren.

9. EU-aspecten

In het verlengde van de in het Belastingplan 2014 opgenomen wijziging ten aanzien van de belastingheffing van kwalificerende buitenlandse belastingplichtigen worden enkele aanpassingen gedaan. Hiermee wordt de wetgeving zodanig aangepast dat enkele (mogelijke) strijdigheden met het Unierecht worden weggenomen. Daarnaast worden de fiscale renteregelingen aangepast om te verzekeren dat in overeenstemming met het arrest van het HvJ EU in de zaak Mariana Irimie een passende rentevergoeding wordt geboden.

10. Uitvoeringskosten Belastingdienst

Dit Belastingplanpakket is, zoals in de inleiding vermeld, beperkter dan in andere jaren. Grote wijzigingen in het fiscale stelsel, waaronder vereenvoudigingsvoorstellen, worden gezien in het kader van de brief Herziening belastingstelsel. In dit Belastingplan wordt wel een eerste bescheiden aanzet gegeven voor een vereenvoudiging. Bij de uitwerking van de maatregelen in dit Belastingplan is waar mogelijk prioriteit gegeven aan vereenvoudiging in wetgeving en een vormgeving waarmee de uitvoering door de Belastingdienst gebaat is.

Alle voorstellen in dit wetsvoorstel zijn beoordeeld op uitvoerbaarheid en handhaafbaarheid. De Belastingdienst heeft aangegeven dat de maatregelen uitvoerbaar en handhaafbaar zijn, met enkele aandachtspunten die bij de maatregelen worden toegelicht. Voorts wordt toegelicht hoe deze beoordeling dit jaar heeft plaatsgevonden.

In de Brede agenda Belastingdienst is toegezegd dat bij dit Belastingplan een eerste proeve van de uitvoeringstoets nieuwe stijl van de Belastingdienst zou worden toegepast. Het Belastingplantraject start in het voorjaar en het traject om te komen tot een integrale uitvoeringstoets nieuwe stijl is ongeveer tegelijkertijd gestart. In de Brede agenda Belastingdienst is gesignaleerd dat met name het ontbreken van een totaalbeeld van de gevolgen van stapeling van wetgeving en processen op de uitvoering aanleiding kan geven tot fouten of vertraging in de implementatie. Om dat in de toekomst te kunnen ondervangen, is op dit moment de ontwikkeling van een nieuw uitvoeringstoetsinstrumentarium in volle gang. Dit ontwikkeltraject raakt de aspecten van de uitvoering in den brede: een verbeterde beschouwing van de effecten in de gehele keten, inclusief

de begrijpelijkheid voor de belastingbetaler en de impact op de dienstverlening, professionalisering van de kostenraming, maakbaarheid van de systemen, inpasbaarheid in het bredere stelsel en uiteraard ook handhaafbaarheid en fraudebestendigheid. Het proefdraaien met een slechts deels ontwikkeld instrumentarium bleek minder zinvol. Daarom worden de eerste uitvoeringstoetsen nieuwe stijl uitgevoerd zodra het instrumentarium in den brede gereed is.

De maatregelen van dit wetsvoorstel zijn uiteraard bekeken op de gevolgen voor de burger en het bedrijfsleven en op de doorwerking van de organisatie van de Belastingdienst als geheel. Ook bij het tot stand komen van elk individueel voorstel zijn de gevolgen voor de automatisering (ICT) op het totale proces voor de uitvoerbaarheid meegewogen. Waar de uitvoeringstoets in eerdere jaren zijn weerslag vond in één of enkele regels in de memorie van toelichting bevat deze paragraaf dit jaar een explicietere weergave van het oordeel van de Belastingdienst over de voorgestelde maatregelen. Ook is de mutatie in de uitvoeringskosten in dit Belastingplan niet als totaalbedrag per jaar opgenomen, maar uitgesplitst per maatregel. Verder zijn de besparingen en de additionele uitvoeringskosten als gevolg van maatregelen uit dit Belastingplan afzonderlijk van elkaar in beeld gebracht. Tot slot is, zoals hiervoor aangegeven, de geringe omvang van het pakket Belastingplan van dit jaar mede ingegeven vanuit de Brede agenda Belastingdienst en het feit dat de afgelopen jaren zeer veel wetgeving op de Belastingdienst is afgekomen. Uiteraard blijven in de praktijk naast uitvoerbaarheid ook andere overwegingen een rol spelen bij beslissingen rond nieuwe wet- en regelgeving. Een voorbeeld uit dit Belastingplan is de tijdsevenredige heffingskorting. Deze wijziging dient ertoe (mogelijke) strijdigheden met het Unierecht te voorkomen, maar leidt tot ingewikkelde aanpassingen in de automatisering van de Belastingdienst. Wel is bij deze maatregel rekening gehouden met de uitvoering door een overgangsmaatregel en een later invoeringstijdstip van de definitieve maatregel.

Voorts dient bij deze paragraaf te worden bedacht dat vereenvoudiging zich niet altijd laten meten in een mutatie in uitvoeringskosten. Maatregelen kunnen bijvoorbeeld worden getroffen om in de toekomst een forse toename van uitvoeringskosten te voorkomen, maar deze leiden dan niet tot een zichtbare besparing in de uitvoeringskostenboekhouding. Dit is bijvoorbeeld het geval bij de aanpassing van de loonbelastingtabellen, waardoor wordt voorkomen dat over 2015 en latere jaren het aantal belastingplichtigen dat bij definitieve aanslag moet bijbetalen fors toeneemt. Hetzelfde geldt voor de eenbankrekeningnummermaatregel voor de omzetbelasting: de uitvoering daarvan blijkt, zoals hiervoor is aangegeven, in de praktijk complexer dan bij de invoering van de maatregel is ingeschat, met als gevolg hoge uitvoeringskosten voor de Belastingdienst. Met het afschaffen van deze maatregel voor de omzetbelasting worden onvoorziene uitvoeringskosten voor de toekomst voorkomen.

Voortbouwend op de bij dit Belastingplan gehanteerde werkwijze geeft de Belastingdienst de komende tijd in het kader van de uitvoeringstoets nieuwe stijl verdere uitwerking aan de structurering, explicitering en waar mogelijk standaardisering van zijn oordeel over de uitvoerbaarheid van nieuwe wet- en regelgeving. Het streven is dat de daarbij behorende aanpak volgend jaar helemaal doorgevoerd zal zijn. De Tweede Kamer ontvangt over de voortgang informatie in de Halfjaarsrapportage Belastingdienst.

Voor een aantal maatregelen uit dit Belastingplan worden hierna vanuit uitvoeringsperspectief specifieke aandachtspunten benoemd.

- Gebruikelijk loon: door de maatregel zal naar verwachting een deel van de eerder afgesloten vaststellingsovereenkomsten opgebroken en opnieuw afgesloten moeten worden. De maatregel biedt de Belastingdienst extra handvatten bij de vaststelling van het gebruikelijk loon. De voorgestelde overgangsmaatregel zorgt echter ook voor extra toezichtwerkzaamheden en een eenmalige kostenpost in 2015. Structureel blijven de uitvoeringskosten gelijk.
- Geen revisierente bij afkoop derdepijlerpensioen ten behoeve van arbeidsongeschiktheid: er is gekozen voor een uitwerking van deze maatregel die de uitvoeringslasten beperkt houdt. Het te gebruiken ondersteunend toezichtsprogramma wordt aangepast en de Belastingdienst oefent beperkt extra regulier toezicht uit.
- Gevolgen afkoop nettolijfrente en nettopensioen: deze maatregel levert een nieuwe renseigneringsstroom op en er moet een extra rubriek in de aangifte worden opgenomen. Naast de benodigde incidentele kosten wordt daarnaast voorzien in jaarlijks regulier toezicht.
- Aftrekbeperking buitenlandse boeten: deze maatregel zal qua toezicht moeilijker handhaafbaar zijn dan de aftrekbeperking van binnenlandse boeten. In het toezicht zal naar verwachting – in tegenstelling tot de binnenlandse situatie – blijken dat in de praktijk niet altijd eenduidig is welke betalingen in het buitenland als boete kwalificeren. In verband hiermee is in de kostenraming rekening gehouden met het benodigde extra toezicht.
- Werkkostenregeling: met de wijzigingen wordt de in het Belastingplan 2011 voorziene structurele besparing bereikt van € 7,5 miljoen. Omdat deze besparing destijds al is ingeboekt, komt dit bedrag nu niet terug in de hierna opgenomen tabel. De Belastingdienst zal de komende jaren door de wijzigingen in de WKR nog extra inspanningen moeten verrichten vanwege de (beperkte) introductie van het nieuwe noodzakelijkheids criterium en het vervallen van de overgangsregeling. Door het vervallen van het onderscheid tussen vergoedingen en verstrekkingen (inclusief terbeschikkingstellingen) wordt daarnaast nog een extra besparing in het reguliere toezicht bereikt van circa € 0,6 miljoen.
- Afvalstoffenbelasting: met behulp van het PBL en in samenspraak met de Belastingdienst is een vormgeving gekozen waarbij de uitvoeringsaspecten zwaar hebben meegewogen bij de besluitvorming. Hierdoor zijn er in 2015 incidentele automatiseringskosten en daarna als gevolg van het beperkte aantal belastingplichtigen slechts beperkte structurele extra handhavingskosten.
- Weekenduitgaven: de uitbreiding van de aftrek van de weekenduitgaven is zeer specifiek (toetsing van de taakinvulling door de curator), klein van omvang en laag van frauderisico, zodat daarvoor nu geen extra toezichtcapaciteit wordt gereserveerd. Daarbij moet worden geconstateerd dat het uitoefenen van toezicht in een specifieke situatie leidt tot intensief klantcontact waarbij de benodigde capaciteit moet worden afgewogen tegen het te lopen risico.
- Toepassing heffingskorting bij belastingplichtigen die een deel van het jaar binnenlandse belastingplichtige of kwalificerende buitenlandse belastingplichtige zijn: een tijdsevenredige toepassing van de heffingskorting vergt dusdanige ICT-capaciteit dat invoering per 2015 niet haalbaar is. Daarom is ervoor gekozen om de heffingskorting voor 2015 in haar geheel toe te

kennen en pas in 2016 over te gaan op de tijdsevenredige berekening. De Belastingdienst kan de maatregel daardoor implementeren zonder extra risico's in de processen te nemen.

- Bij opwekking van elektriciteit door een ander dan de verbruiker, is deze verbruiker op dit moment in bepaalde situaties belastingplichtig. Zonder de in dit Belastingplan voorgestelde maatregel zou het aantal belastingplichtigen komende jaren fors stijgen. Door de leverancier belastingplichtig te maken in plaats van de verbruiker wordt dit voorkomen. Daardoor kan de handhaving doelmatiger en doeltreffender worden vormgegeven.
- Het afschaffen van de ouderentoeslag in box 3 en het verlagen van de ouderenkorting levert zowel uitvoeringskosten als besparingen op. De kosten worden veroorzaakt door ICT-aanpassingen en activiteiten op het gebied van communicatie, dienstverlening, handhaving en inning als gevolg van de toename van aantal belastingplichtigen. In 2017 is sprake van incidenteel hogere kosten in verband met de behandeling van bezwaarschriften tegen het verlagen of vervallen van de zorg- of huurtoeslag. In de jaren 2017 en verder treedt een structurele besparing in de uitvoeringskosten op van € 0,4 miljoen per jaar als gevolg van het verkleinen van de doelgroep voor de zorg- en huurtoeslag.

In de hierna volgende tabel is een overzicht opgenomen van de gevolgen van het wetsvoorstel Belastingplan 2015 voor de uitvoeringskosten en de besparingen van de Belastingdienst. De uitvoeringskosten bij de Belastingdienst zullen binnen begroting IX worden ingepast. De besparingen die voortvloeien uit de maatregelen worden ingezet ter invulling van de taakstellingen bij de Belastingdienst. Te zien is dat de toename van uitvoeringskosten in 2015 groter is dan in andere jaren. Het grootste deel van deze kosten zijn incidentele kosten die samenhangen met de wijzigingen.

Tabel 15: Overzicht additionele uitvoeringskosten Belastingdienst (€ mln., + is toename van uitvoeringskosten)

	2014	2015	2016	2017	2018	2019
Aanpassen gebruikelijkloonregeling	0	1,30	0	0	0	0
Aanpassen afvalstoffenbelasting	0	0,80	0,15	0,15	0,15	0,15
Afschaffen ouderentoeslag en verlagen ouderenkorting	0	0,01	0,10	0,90	0,20	0,09
Werkkostenregeling	0,70	2,46	2,41	1,76	1,21	0,66
Uitbreiding verlaagd tarief lokaal duurzaam opgewekte energie	0	0,10	0,10	0	0	0
Opname derdepijlerpensioen bij arbeidsongeschiktheid	0	0,15	0,07	0,07	0,07	0,07
Sanctiebepaling afkoop nettolijfrente en nettopensioen	0	0,38	0,12	0,12	0,12	0,12
Tijdsevenredige heffingskorting	0	0,20	0,04	0,04	0,04	0,04
Uitsluiten aftrekbaarheid buitenlandse boeten	0	0,30	0,30	0,30	0,30	0,30
Tier 1 voor verzekeraars	0	0,16	0,16	0,16	0,16	0,16
Versnelde invordering toeslagen	0	0,30	0,06	0,06	0,06	0,06
Uitbreiden renteregelingen in verband met arrest Irimie	0	0,40	0,08	0,08	0,08	0,08
Wijziging regeling invorderingsrente	0	3,00	0,60	0,60	0,60	0,60
Totaal Belastingplan 2015	0,70	9,56	4,19	4,24	2,99	2,33

Tabel 16: Overzicht besparingen uitvoeringskosten Belastingdienst (€ mln., -/- is besparing op uitvoeringskosten)

	2015	2016	2017	2018	2019
Aanpassen belasting op leidingwater	-0,40	-0,40	-0,40	-0,40	-0,40
Werkkostenregeling	0	-0,64	-0,64	-0,64	-0,64
Afschaffen ouderentoeslag en verlagen ouderenkorting	0	0	-0,40	-0,40	-0,40
Gebruik taxatierapporten in de BPM	-0,20	-0,20	-0,20	-0,20	-0,20

11. Gevolgen voor bedrijfsleven en burger

In deze paragraaf worden de gevolgen voor de administratieve lasten voor burgers en bedrijfsleven voor zover meer dan verwaarloosbaar per maatregel toegelicht en gekwantificeerd.

Werkkostenregeling

Met de in dit wetsvoorstel voorziene volledige overgang naar de WKR, inclusief de eveneens in dit wetsvoorstel opgenomen wijzigingen van die regeling, wordt met de introductie van de WKR per saldo een administratieve lastenverlichting van € 90 miljoen gerealiseerd. Bij de invoering van de WKR was een administratieve lastenverlichting voorzien van € 110 miljoen. Als gevolg van de invoering en verlenging van het keuzeregime is deze administratieve lastenverlichting tot op heden slechts zeer gedeeltelijk gerealiseerd. De in dit wetsvoorstel opgenomen wijzigingen van de WKR leiden gezamenlijk tot een verzwaring van de administratieve lasten met € 20 miljoen ten opzichte van die € 110 miljoen. De (beperkte) introductie van het noodzakelijkheids criterium, de jaarafrekensystematiek en de concernregeling leiden per saldo tot reductie van de administratieve lasten van € 10 miljoen. Het wegnemen van het onderscheid tussen vergoedingen en verstrekkingen en de herintroductie van de personeelskorting leiden daarentegen tot een stijging van de administratieve lasten met respectievelijk € 2,5 miljoen en € 27,5 miljoen. Beide stijgingen zijn het gevolg van de verplichte vastleggingen op werknemersniveau. Per saldo komt de totale administratieve lastenverlichting door de WKR daarmee neer op € 90 miljoen.

Afvalstoffenbelasting

De wijzigingen in de afvalstoffenbelasting leiden tot een toename van de administratieve lasten met structureel € 0,1 miljoen omdat als gevolg van het ook in de heffing betrekken van het verbranden van afval het aantal belastingplichtigen toeneemt.

Btw-vrijstelling ziekenhuizen en andere verpleeg- en verzorginstellingen

De aanpassing van de btw-vrijstelling voor ziekenhuizen en andere verpleeg- en verzorginstellingen heeft wat betreft de administratieve lasten geen gevolgen voor de nu al vrijgestelde instellingen. Zij blijven vrijgesteld presteren, ook als zij ervoor kiezen om winst te gaan beogen. Voor de huidige commerciële verpleeg- en verzorgingsinstellingen leidt dit wetsvoorstel tot een afname van de administratieve lasten met circa € 0,5 miljoen. Deze reductie wordt behaald doordat zij geen onderscheid meer hoeven te maken tussen vrijgestelde en belaste diensten.

Overige maatregelen

De wijzigingen in de belasting op leidingwater voorkomen dat administratieve lasten ontstaan. Voor enkele andere maatregelen – zoals de wijziging van de gebruikelijkloonregeling en die op het terrein van de energiebelastingen – geldt dat sprake is van zeer geringe stijgingen van de administratieve lasten, die zowel absoluut als relatief verwaarloosbaar zijn.

II. ARTIKELSGEWIJZE TOELICHTING