II. ARTIKELSGEWIJZE TOELICHTING

Artikel I

Artikel I, onderdeel A (artikel 1 van het Uitvoeringsbesluit inkomstenbelasting 2001)

De wijziging van artikel 1 van het UBIB 2001 betreft een technische aanpassing. In artikel 1, eerste lid, van het UBIB wordt aangegeven aan welke artikelen het UBIB 2001 uitvoering geeft. De verwijzing naar artikel 9.2 van de Wet IB 2001dient te vervallen nu hoofdstuk 7A van het UBIB 2001 vervalt (zie de toelichting op artikel I, onderdeel I, voor een verdere toelichting in dit kader).

Artikel I, onderdeel B (artikel 11bis van het Uitvoeringsbesluit inkomstenbelasting 2001)

In artikel 2.14, derde lid, onderdeel d, van de Wet IB 2001, dat op basis van het BP 2017 met ingang van 1 januari 2017 in werking treedt, is een antimisbruikbepaling opgenomen. Deze antimisbruikbepaling is een aanvulling op de in artikel 2.14, derde lid, onderdelen b en c, van de Wet IB 2001 opgenomen antimisbruikbepalingen die tot doel hebben te voorkomen dat box 3-vermogen gedurende een periode van maximaal drie maanden, onderscheidenlijk zes maanden, overgeheveld wordt naar box 1 of box 2, om zodoende de peildatum van box 3 te ontlopen. In genoemd onderdeel d wordt het bereik van die bepalingen uitgebreid naar een periode van maximaal achttien maanden ingeval het vermogen dat box 3 tijdelijk verlaat ten minste een deel van die periode is ondergebracht in een vrijgestelde beleggingsinstelling (vbi) als bedoeld in artikel 6a van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (Wet Vpb 1969) of in een buitenlands beleggingslichaam.

Om te zorgen dat de antimisbruikbepaling doet waar zij voor is bedoeld (voorkomen dat er alleen om fiscale redenen met vermogen wordt geschoven tussen de boxen) en om de bepaling voor de Belastingdienst handhaafbaar te laten zijn wordt in artikel 2 van het UBIB 2001 een meldingsplicht aan de belastingplichtige opgelegd op grond waarvan hij gehouden is de inspecteur eigener beweging mededeling te doen van het kort gezegd binnen achttien maanden terughalen van vermogen uit een vbi naar box 3. De mededeling maakt het mogelijk hiermee rekening te houden bij het vaststellen van de aanslag of een navorderingsaanslag op te leggen. De mededeling moet schriftelijk bij de inspecteur worden gedaan. Het niet of niet tijdig dan wel onjuist of onvolledig doen van de mededeling wordt aangemerkt als een overtreding. Op grond van artikel 10a van de AWR kan de inspecteur dan een vergrijpboete opleggen van ten hoogste 100 percent van het bedrag aan belasting dat als het gevolg van het niet nakomen van deze verplichtingen niet is of – ingeval de inspecteur het niet tijdig had ontdekt – niet zou zijn geheven. De inspecteur dient te bewijzen dat de verplichtingen niet, niet tijdig of onjuist of onvolledig zijn nagekomen en dat dit aan opzet of grove schuld van de belastingplichtige is te wijten. De termijn voor het opleggen van de vergrijpboete vervalt door verloop van vijf jaren na afloop van het kalenderjaar waarin de verplichting tot het doen van de mededeling wegens de toepassing van de antimisbruikbepaling is ontstaan.

Artikel I, onderdeel C en D (artikelen 11b en 11c van het Uitvoeringsbesluit inkomstenbelasting 2001)

De aanpassing van de artikelen 11b en 11c van het UBIB 2001 houdt verband met de vernummering van het achtste lid van artikel 18a van de Wet op de loonbelasting 1964 (Wet LB 1964) tot zevende lid.

Artikel I, onderdeel E (artikel 11g van het Uitvoeringsbesluit inkomstenbelasting 2001)

De aanpassing van de in artikel 11g van het UBIB 2001 opgenomen verwijzing is een technische wijziging in verband met de beëindiging van de mogelijkheid om pensioen in eigen beheer op te bouwen, waarbij artikel 19a, eerste lid, onderdeel f, van de Wet LB 1964, waarnaar wordt verwezen, wordt verletterd.

Artikel I, onderdeel F (artikel 12a van het Uitvoeringsbesluit inkomstenbelasting 2001)

Met de in artikel I, onderdeel F, onder 2, 4, 5, 8 en 9, opgenomen wijzigingen van artikel 12a, onderdeel b, van het UBIB 2001 worden de Subsidieregeling knelpunten platteland Noord-Brabant (provinciaal blad 2013, nr. 142[1]) van de provincie Noord-Brabant, de Subsidieregeling urgentiegebieden Noord-Brabant 2016 (provinciaal blad 2016, nr. 51) van de provincie Noord-Brabant, de Uitvoeringsverordening subsidie Agenda Vitaal Platteland provincie Utrecht 2016–2019, artikel 4.1.1 Verplaatsing grondgebonden bedrijven (provinciaal blad 2016, nr. 5037) van de provincie Utrecht, de Regels Ruimte voor Gelderland 2016. Gecorrigeerd Exemplaar, paragraaf 4.5 Verplaatsing landbouwbedrijfsgebouwen ten behoeve van het Gelders Natuurnetwerk (provinciaal blad 2015, nr. 7842) van de provincie Gelderland, de Subsidieregeling agrarische bedrijfsverplaatsingen Groningen 2016 (provinciaal blad 2016, nr. 4210) van de provincie Groningen en de Subsidieregeling Verplaatsing Grondgebonden Agrarische Bedrijven Drenthe 2016 (provinciaal blad 2016, nr. 4154) van de provincie Drenthe aangewezen als nationale regelgeving die leidt tot herstructurering of beëindiging van een bedrijfstak als bedoeld in artikel 3.54, twaalfde lid, onderdeel c, van de Wet IB 2001.

De Subsidieverordening verplaatsing intensieve veehouderij provincie Utrecht 2005 (provinciaal blad 2006, nr. 6) van de provincie Utrecht is ingetrokken. In dat kader vervalt ingevolge artikel I, onderdeel F, onder 3, en artikel II, onderdeel a, in artikel 12a, onderdeel b, onder 3°, van het UBIB 2001 de verwijzing naar genoemde verordening.

Tot slot worden ingevolge artikel I, onderdeel F, onder 1, 6 en 7, en artikel II enkele onjuiste verwijzingen hersteld met terugwerkende kracht tot en met de datum waarop die onjuistheden zijn ontstaan.

Artikel I, onderdeel G (artikel 12bis van het Uitvoeringsbesluit inkomstenbelasting 2001)

De wijziging van artikel 12bis van het UBIB 2001 betreft een technische aanpassing van de verwijzing naar een van de leden van artikel 3.20 van de Wet IB 2001. Deze houdt verband met de wijzigingen van artikel 3.20 van de Wet IB 2001 per 1 januari 2017 ingevolge de Wet uitwerking Autobrief II, waarbij tevens enkele leden van voornoemd artikel worden vernummerd.

[1] Genoemde subsidieregeling is overigens inmiddels aangepast (provinciaal blad 2015, nr. 159).

Artikel I, onderdeel H (artikel 14a van het Uitvoeringsbesluit inkomstenbelasting 2001)

De aanpassingen in artikel 14a, eerste, tweede en derde lid, van het UBIB 2001 zijn van technische aard en houden verband met het opnemen van beleggingsondernemingen in de zin van de Wft als toegelaten aanbieders van lijfrenteproducten in artikel 3.126a van de Wet IB 2001. In het eerste lid worden in dat kader de beleggingsondernemingen toegevoegd en in het tweede en derde lid wordt het begrip "lijfrentespaarrekening" vervangen door de term "lijfrenterekening". Onder dit laatste begrip wordt zowel een lijfrentespaarrekening als een lijfrentebeleggingsrekening begrepen.

Artikel I, onderdeel I (hoofdstuk 7A en artikel 21a van het Uitvoeringsbesluit inkomstenbelasting 2001)

Op grond van artikel 9.2, eerste lid, onderdeel d, van de Wet IB 2001 wordt tot de voorheffingen gerekend de door Oostenrijk geheven bronbelasting, bedoeld in artikel 11, eerste lid, van de spaarrenterichtlijn[2], zoals dat artikel op 31 december 2015 luidde, over een door een uiteindelijk gerechtigde in de zin van die richtlijn ontvangen rentebetaling als bedoeld in artikel 6 van die richtlijn. Naast Oostenrijk is er een aantal andere landen dat een met artikel 11, eerste lid, van de spaarrenterichtlijn, zoals dat artikel op 31 december 2015 luidde, vergelijkbare bronbelasting heft over rentebetalingen die onder de begripsomschrijving van artikel 6 van die richtlijn vallen. Op grond van artikel 9.2, tiende lid, van de Wet IB 2001 kan ook deze bronbelasting bij algemene maatregel van bestuur als voorheffing worden aangewezen. Dit is gebeurd in artikel 21a van het UBIB 2001 voor, laatstelijk, door Andorra, Curaçao, Liechtenstein, Monaco, San Marino, Sint Maarten en Zwitserland geheven bronbelasting.

Met opmerkingen Heb je dit nodig?

Bij Richtlijn (EU) 2015/2060[3] is de spaarrenterichtlijn door de Raad van de Europese Unie met ingang van 1 januari 2016 ingetrokken. Ingevolge OFM 2017 vervalt artikel 9.2, eerste lid, onderdeel d, en tiende lid, van de Wet IB 2001 om die reden met terugwerkende kracht tot en met 1 januari 2016. Met het vervallen van artikel 9.2, tiende lid, van de Wet IB 2001 dient ook artikel 21a van het UBIB 2001 te vervallen. Omdat laatstgenoemd artikel het enige artikel van hoofdstuk 7A van het UBIB 2001 is, kan het gehele hoofdstuk vervallen. Ook deze wijziging werkt terug tot en met 1 januari 2016.

In het ingevolge OFM 2017 per 1 januari in te voeren artikel 10a.17 van de Wet IB 2001 is voorzien in overgangsrecht, inhoudende dat genoemd artikel 9.2, eerste lid, onderdeel d, tiende lid, van de Wet IB 2001 en het daarop gebaseerde artikel 21a van het UBIB 2001, zoals deze op 31 december 2015 luidden, van overeenkomstige toepassing zijn op geheven bronbelasting over betreffende rentebetalingen die nog zijn gedaan na 31 december 2015. Voor een nadere toelichting wordt verwezen naar de artikelsgewijze toelichting bij genoemd artikel 10a.17 van de Wet IB 2001 in de memorie van toelichting bij OFM 2017.

Artikel I, onderdeel J (artikel 22 van het Uitvoeringsbesluit inkomstenbelasting 2001)

In artikel 10.8, eerste lid, van de Wet IB 2001 is bepaald dat bij of krachtens algemene maatregel van bestuur administratieplichtigen worden aangewezen die gehouden zijn bepaalde

[2] Richtlijn 2003/48/EG van de Raad van 3 juni 2003 betreffende belastingheffing op inkomsten uit spaargelden in de vorm van rentebetaling (PbEG 2003, L 157).
[3] Richtlijn (EU) 2015/2060 van de Raad van 10 november 2015 tot intrekking van Richtlijn 2003/48/EG betreffende belastingheffing op inkomsten uit spaargelden in de vorm van rentebetaling (PbEU, L 301).

eveneens bij of krachtens algemene maatregel van bestuur vast te stellen gegevens en inlichtingen te verstrekken aan de Belastingdienst. In artikel 22, eerste lid, van het UBIB 2001 is de opsomming van de aangewezen administratieplichtigen opgenomen. Aan deze opsomming worden met ingang van 1 januari 2017 natura-uitvaartverzekeraars in de zin van de Wft toegevoegd. Aanvankelijk was de veronderstelling dat deze groep verzekeraars reeds was aangewezen omdat natura-verzekeraars naar hun aard ook levensverzekeraars zijn en levensverzekeraars al zijn opgenomen in artikel 22, eerste lid, van het UBIB 2001. Natura-verzekeraars vallen echter niet onder de in de Wft opgenomen definitie van levensverzekeraars en in artikel 22, eerste lid, van het UBIB 2001 wordt bij die definitie aangesloten. Met de wijziging van genoemd eerste lid worden natura-verzekeraars daarom alsnog toegevoegd aan de opsomming in artikel 22, eerste lid, van het UBIB 2001. Met ingang van 1 januari 2017 zijn ook natura-uitvaartverzekeraars daardoor gehouden de waarde in het economische verkeer aan het begin van het kalenderjaar te renseigneren van een recht als bedoeld in artikel 5.10, eerste lid, onderdeel a, van de Wet IB 2001 mits die waarde hoger is dan het bedrag, genoemd in dat onderdeel (voor 2017 € 6977).
De aanpassing in artikel 22, tweede lid, onderdeel g, van het UBIB 2001 houdt verband met de opname per 1 januari 2017 van beleggingsondernemingen in de zin van de Wft als toegelaten aanbieders van lijfrenteproducten in artikel 3.126a van de Wet IB 2001. In dat kader wordt het begrip "lijfrentespaarrekening" vervangen door de term "lijfrenterekening". Onder dit laatste begrip wordt zowel een lijfrentespaarrekening als een lijfrentebeleggingsrekening begrepen.

Artikel II

Artikel II, onderdeel A (artikel 1 Uitvoeringsbesluit loonbelasting)

De aanpassing van de in artikel 1 van het UBLB 1965 opgenomen verwijzing is een technische wijziging die verband houdt met de beëindiging van de mogelijkheid om pensioen in eigen beheer op te bouwen, waarbij artikel 18h van de Wet LB 1964 vervalt. De verwijzing daarnaar in genoemd artikel 1 kan dus komen te vervallen. Verder is in het per 1 januari 2017 in werking tredende artikel 38n van de Wet LB 1964 een delegatiegrondslag opgenomen waaraan in het UBLB 1965 uitvoering wordt gegeven. Genoemd artikel 38n moet derhalve worden toegevoegd aan de opsomming in genoemd artikel 1.

Artikel II, onderdelen B en C (artikelen 8 en 9 van het Uitvoeringsbesluit loonbelasting 1965)

De wijzigingen van de artikelen 8 en 9 van het UBLB 1965 betreffen technische aanpassingen van verwijzingen naar artikel 13bis van de Wet LB 1964. Deze houden verband met de wijziging van artikel 13bis van de Wet LB 1964 per 1 januari 2017 ingevolge de Wet uitwerking Autobrief II, waarbij tevens enkele leden van voornoemd artikel worden vernummerd.

Artikel II, onderdeel D (artikel 10aa van het Uitvoeringsbesluit loonbelasting 1965)

De aanpassing van artikel 10aa van het UBLB 1965 houdt verband met de vernummering van het achtste lid van artikel 18a van de Wet LB 1964 tot zevende lid.

Artikel II, onderdeel E (artikelen 10c en 10ca van het Uitvoeringsbesluit loonbelasting 1965)

Artikel 10c van het UBLB 1965 stelt nadere regels voor de toepassing van artikel 18h van de Wet LB 1964. Genoemd artikel 18h vervalt in verband met de beëindiging van de mogelijkheid om pensioen in eigen beheer op te bouwen. Genoemd artikel 10c kan hierdoor eveneens vervallen.

In artikel 10ca van het UBLB 1965 zijn nadere voorwaarden opgenomen waaronder een lichaam als bedoeld in artikel 19a, eerste lid, onderdeel e, van de Wet LB 1964 kan worden aangewezen als toegelaten pensioenverzekeraar. Genoemd artikel 19a, eerste lid, onderdeel e, vervalt in verband met de beëindiging van de mogelijkheid om pensioen in eigen beheer op te bouwen. Genoemd artikel 10ca kan hierdoor eveneens vervallen.

Voor bestaande aanspraken die niet worden afgekocht of omgezet in een aanspraak ingevolge een oudedagsverplichting blijven de artikelen 10c en 10ca van het UBLB 1965 van toepassing op grond van artikel 38n, eerste lid, van de Wet LB 1964.

Artikel II, onderdeel F (artikel 10d van het Uitvoeringsbesluit loonbelasting 1965)

De aanpassing van de in artikel 10d van het UBLB 1965 opgenomen verwijzing is een technische wijziging in verband met de beëindiging van de mogelijkheid om pensioen in eigen beheer op te bouwen. Hierbij wordt artikel 19a, eerste lid, onderdeel f, van de Wet LB 1964, waarnaar in genoemd artikel 10d wordt verwezen, verletterd.

Artikel II, onderdeel G (artikel 11 van het Uitvoeringsbesluit loonbelasting 1965)

De aanpassing van artikel 11, eerste lid, onderdeel a, onder 1° en onder 4°, van het UBLB 1965 houdt verband met de opname van beleggingsondernemingen in de zin van de Wft als toegelaten aanbieders van lijfrenteproducten in artikel 3.126a van de Wet IB 2001. Met de wijziging van genoemd artikel 11 wordt bewerkstelligd dat ook de door een beleggingsonderneming gedane uitkeringen onder de loonbelasting vallen.

Artikel II, onderdeel H (artikel 12c van het Uitvoeringsbesluit loonbelasting 1965)

In het per 1 januari 2017 in werking tredende artikel 38n, tweede lid, van de Wet LB 1964 is de mogelijkheid opgenomen een aanspraak ingevolge een pensioenregeling waarvan een lichaam als bedoeld in artikel 19a, eerste lid, onderdelen d of e, van de Wet LB 1964, zoals dat artikel luidde op 31 december 2016, als verzekeraar optreedt fiscaal geruisloos prijs te geven tot de fiscale balanswaarde van de tegenover die aanspraak staande verplichting op het moment van prijsgeven, mits op datzelfde moment de resterende aanspraak wordt afgekocht of fiscaal geruisloos wordt omgezet in een aanspraak ingevolge een oudedagsverplichting als bedoeld in artikel 38p van de Wet LB 1964. Op grond van het zesde lid van genoemd artikel 38n kunnen bij algemene maatregel van bestuur nadere regels worden gesteld voor de toepassing van dat artikel, waaronder voorwaarden over het bewaren en verstrekken van de voor die toepassing benodigde informatie. Op grond van deze delegatiegrondslag wordt in artikel 12c van het UBLB 1965 een informatieplicht opgenomen waaraan moet worden voldaan als een (gewezen) werknemer zijn pensioen in eigen beheer in 2017, 2018 of 2019 deels wil prijsgeven en voor het resterende deel met korting wil afkopen of wil omzetten in een aanspraak ingevolge een oudedagsverplichting. Deze verplichting is opgenomen in het eerste lid van genoemd artikel 12c. Ook is hierin de

Met opmerkingen [redacted]: Bij publicatie Stb. is dit voorstel al in werking getreden. Geldt voor meerdere bepalingen, maar wellicht dat jullie de toelichting op het fiscale terrein altijd op deze wijze vormgeven.

informatie opgesomd die moet worden verstrekt. Hierbij kan ter toelichting nog worden opgemerkt dat met het in onderdeel a opgenomen unieke nummer, bedoeld in de Handelsregisterwet 2007, het Rechtspersonen en Samenwerkingsverbanden Informatienummer (RSIN) wordt bedoeld dat alle rechtspersonen en samenwerkingsverbanden krijgen bij inschrijving bij de Kamer van Koophandel.

In het tweede lid van genoemd artikel 12c is de wijze en het moment waarop de informatie moet worden aangeleverd opgenomen. De informatie dient binnen een maand na de afkoop of omzetting te worden aangeleverd bij de Belastingdienst. De informatie moet verplicht worden aangeleverd via het invullen en vervolgens naar de Belastingdienst sturen van een informatieformulier dat hiervoor op de site van de Belastingdienst zal worden opgenomen. De informatie mag dus niet op een andere wijze worden aangeleverd. Als de (gewezen) werknemer een (gewezen) partner heeft als bedoeld in artikel 38n, vierde lid, van de Wet LB 1964, dan moet – ter bescherming van de rechten van deze (gewezen) partner – het informatieformulier ook door deze (gewezen) partner worden ondertekend. De Belastingdienst mag bij ontvangst van het door beide (gewezen) partners ondertekende formulier erop vertrouwen dat op het moment van het feitelijk prijsgeven en afkopen of omzetten het daarvóór gegeven akkoord van de (gewezen) partner nog steeds geldig is. Het is de verantwoordelijkheid van de (gewezen) partners en hun adviseurs om over de wijziging van de pensioenaanspraak in eigen beheer goede afspraken te maken en ervoor te zorgen dat deze niet alleen op het moment van het feitelijk prijsgeven en afkopen of omzetten geldig zijn, maar ook op een eventueel toekomstig moment, wanneer de situatie zich voordoet dat de partners van elkaar willen scheiden.

Artikel III

Artikel III, onderdelen A en B (artikelen 1 en 7aa van het Uitvoeringsbesluit vennootschapsbelasting 1971)

Artikel 7aa van het UB Vpb 1971 geeft de belastingplichtige, onder voorwaarden, de mogelijkheid om de in de innovatiebox, bedoeld in afdeling 2.3 van de Wet Vpb 1969, vallende voordelen op forfaitaire wijze te bepalen. Met ingang van 1 januari 2017 wordt de genoemde mogelijkheid ingevolge het BP 2017 opgenomen in artikel 12bd van de Wet Vpb 1969. Genoemd artikel 7aa komt in dat kader te vervallen, zoals aangekondigd in de memorie van toelichting van het BP 2017.[4] Als gevolg van het vervallen van laatstgenoemd artikel, vervalt ook de verwijzing naar artikel 12b van de Wet Vpb 1969 in artikel 1, eerste lid, van het UB Vpb 1971.

Artikel IV

Artikel IV, onderdeel A, (artikel 1 van het Besluit fiscale eenheid 2003)

Met de toevoeging van een verwijzing naar artikel 15, tweede lid, van de Wet Vpb 1969 aan de in artikel 1, tweede lid, onderdelen b en c, van het Besluit fiscale eenheid 2003 opgenomen omschrijvingen van een fiscale eenheid en van moedermaatschappij en dochtermaatschappij wordt bereikt dat onder deze omschrijvingen ook de situatie van een fiscale eenheid met een

[4] Kamerstukken II 2016/17, 34 552, nr. 3, blz. 72

topmaatschappij gaat vallen. Het gaat hierbij om een verwijzing naar artikel 15, tweede lid, van de Wet Vpb 1969, zoals dat komt te luiden ingevolge de Wet aanpassing fiscale eenheid.

In het verlengde hiervan worden de ingevolge de Wet aanpassing fiscale eenheid in de Wet Vpb 1969 op te nemen begrippen tussen- en topmaatschappij in de onderdelen d en e van artikel 1, tweede lid, van het BFE 2003 gedefinieerd als tussenmaatschappij als bedoeld in artikel 15, vijfde lid, van de Wet Vpb 1969, onderscheidenlijk topmaatschappij als bedoeld in artikel 15, zesde lid, van de Wet Vpb 1969.

De aanpassing in het tot onderdeel f verletterde onderdeel d van artikel 1, tweede lid, van het BFE 2003 van de verwijzing naar artikel 15 van de Wet Vpb 1969 houdt verband met de vernummering van diverse leden van laatstgenoemd artikel ingevolge de Wet aanpassing fiscale eenheid. Tevens wordt in dit onderdeel een redactionele aanpassing aangebracht.

Artikel IV, onderdeel B (artikel 2 van het Besluit fiscale eenheid 2003)

Met de wijzigingen van artikel 2 van het BFE 2003 wordt enerzijds (terminologisch) aangesloten bij de in de Wet aanpassing fiscale eenheid opgenomen aanscherping van de in artikel 15, eerste lid, van de Wet Vpb 1969 opgenomen bezitseis en wordt anderzijds bereikt dat de in genoemd artikel 2 opgenomen regeling ook van toepassing wordt voor de in artikel 15, tweede lid, van de Wet Vpb 1969 te regelen zuster-fiscale eenheid. De in artikel 2 van het BFE 2003 opgenomen regeling voor de aanwezigheid van een bijzonder aandeel gaat hierdoor ook gelden voor een belang van een topmaatschappij in een aangewezen moedermaatschappij of in een dochtermaatschappij

Artikel IV, onderdeel C (artikel 3 van het Besluit fiscale eenheid 2003)

De aanpassing in artikel 3, eerste lid, aanhef, van het BFE 2003 van de verwijzing naar artikel 15 van de Wet Vpb 1969 houdt deels verband met de vernummering van diverse leden van laatstgenoemd artikel ingevolge de Wet aanpassing fiscale eenheid. Daarnaast wordt met het opnemen van een verwijzing naar artikel 15, vijfde en zesde lid, van de Wet Vpb 1969 bereikt dat de in artikel 3 van het BFE 2003 gegeven regels over de vergelijkbaarheid van een niet naar Nederlands recht opgericht lichaam met een Nederlandse nv of bv ook gaan gelden voor de in genoemde artikel 15, vijfde en zesde lid, op te nemen omschrijvingen van een tussenmaatschappij en een topmaatschappij.

Artikel IV, onderdeel D (artikel 4 van het Besluit fiscale eenheid 2003)

Met de wijzigingen van artikel 4 van het BFE 2003 wordt (terminologisch) aangesloten bij de in de Wet aanpassing fiscale eenheid opgenomen aanscherping van de in artikel 15, eerste lid, van de Wet Vpb 1969 opgenomen bezitseis. Voorts is een redactionele wijziging aangebracht.

Artikel IV, onderdeel E (artikel 5 van het Besluit fiscale eenheid 2003)

De aanpassing van de verwijzingen in artikel 5, eerste en derde lid, van het BFE 2003 naar artikel 15, derde lid, van de Wet Vpb 1969 is redactioneel van aard en houdt verband met de vernummering van diverse leden van laatstgenoemd artikel ingevolge de Wet aanpassing fiscale eenheid.

Verder wordt aan genoemd artikel 5 een vijfde lid toegevoegd waarmee uitvoering wordt gegeven aan een toezegging in de nota naar aanleiding van het verslag bij het wetsvoorstel Wet aanpassing fiscale eenheid.[5] Dit betreft de herintroductie van een bepaling die al eerder in artikel 5 van het BFE 2003 was opgenomen. Deze bepaling maakt het mogelijk een dochtermaatschappij te voegen in een fiscale eenheid nog voordat de boekjaren van de moeder- en dochtermaatschappij statutair gelijk lopen. Ten opzichte van de eerder vervallen bepaling is de voorwaarde die zag op de verklaring van geen bezwaar niet meer opgenomen.[6] Wel moet, als het lichaam naar Nederlands recht is opgericht, in de eerste plaats de algemene vergadering van aandeelhouders van de dochtermaatschappij vóór het gewenste voegingstijdstip reeds het besluit hebben genomen tot een zodanige wijziging van het boekjaar dat dit boekjaar samenvalt met dat van de moedermaatschappij. Concreet betekent dit dat de afsluiting van het lopende boekjaar van de dochtermaatschappij (via verlenging of verkorting daarvan) samenvalt met de afsluiting van het lopende boekjaar van de moedermaatschappij. In de tweede plaats moet de statutenwijziging binnen twee weken na het voegingstijdstip (alsnog) hebben plaatsgevonden. Bij overschrijding van die termijn van twee weken kan de belastingplichtige aannemelijk maken dat de overschrijding is veroorzaakt door omstandigheden die zijn gelegen buiten zijn invloedssfeer en tevens dat hij de statutenwijziging zo spoedig mogelijk na het voegingstijdstip heeft doen plaatsvinden.

Artikel IV, onderdeel F (artikel 6 van het Besluit fiscale eenheid 2003)

Ingevolge artikel 15, tweede lid, van de Wet Vpb 1969 sluit – bij een voeging in de loop van het boekjaar – de aangewezen moedermaatschappij haar boekjaar op gelijke wijze af als een te voegen dochtermaatschappij. Dit brengt met zich dat ingeval een belastingplichtige in de loop van het boekjaar als aangewezen moedermaatschappij gaat fungeren, het gedeelte van dat boekjaar tot het voegingstijstip en het gedeelte van dat boekjaar vanaf het voegingstijdstip als afzonderlijke jaren worden aangemerkt. Over beide perioden wordt door de belastingplichtige separaat aangifte vennootschapsbelasting gedaan. In dat kader wordt in artikel 6, derde lid, tweede volzin, van het BFE 2003 verduidelijkt dat een dergelijke moedermaatschappij bij haar aangifte niet ook nog een vermogensopstelling op het voegingstijdstip betreffende de verhoudingen met de dochtermaatschappij hoeft te voegen.

In de nota naar aanleiding van het nader verslag bij het wetsvoorstel Wet aanpassing fiscale eenheid is verduidelijkt dat de verplichting tot het afsluiten van het boekjaar voor de aangewezen moeder alleen geldt bij het eerste verzoek voor een zuster-fiscale eenheid.[7] Wordt daarna – in de loop van een boekjaar – nog een dochtermaatschappij of nieuwe zustervennootschap gevoegd in de bestaande zuster-fiscale eenheid, dan hoeft alleen van die nieuw te voegen vennootschappen het fiscale boekjaar te worden afgesloten. In een dergelijke situatie zal bij de aangifte wel tevens een vermogensopstelling op het voegingstijdstip betreffende de verhoudingen met de dochtermaatschappij moeten worden gevoegd.

Artikel IV, onderdeel G (artikel 7a van het Besluit fiscale eenheid 2003)

---

[5] Kamerstukken II 2015/16, 34 323, nr. 6, blz. 36.
[6] Het vereiste van een verklaring van geen bezwaar voor een statutenwijziging is inmiddels afgeschaft.
[7] Kamerstukken II 2015/16, 34 323, nr. 9, blz. 7 en 8.

Ingevolge het Belastingplan 2017 wordt de in afdeling 2.3 van de Wet Vpb 1969 opgenomen innovatiebox aangepast naar aanleiding van afspraken die zijn uitgewerkt in het *Base Erosion and Profit Shifting* (BEPS)-project van de Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling (OESO). De wijziging van artikel 7a van het BFE 2003 stelt buiten twijfel dat de fiscale eenheid bij een voeging van een maatschappij voor de toepassing van de innovatiebox in de plaats treedt van die gevoegde maatschappij. Hierdoor worden bij de toepassing van de innovatiebox door een fiscale eenheid ook alle voor de toepassing van afdeling 2.3 van de Wet Vpb 1969 – de innovatiebox – relevante factoren in aanmerking genomen met inachtneming van feiten die zich hebben voorgedaan voorafgaand aan de voeging van die maatschappij in een fiscale eenheid. Met dergelijke factoren worden in ieder geval bedoeld het ingevolge artikel 12ba, eerste lid, van de Wet Vpb 1969 voor de innovatiebox kwalificeren van een immaterieel activum, het bedrag van de kwalificerende en totale uitgaven, bedoeld in artikel 12bb, eerste lid, van de Wet Vpb 1969, de netto-omzet, bedoeld in artikel 12ba, tweede lid, onderdeel b, van de Wet Vpb 1969, en de drempel en de voortbrengingskosten, bedoeld in artikel 12bc, eerste lid, van de Wet Vpb 1969. Voor de volledigheid wordt nog opgemerkt dat bij de toepassing van artikel 7a van het BFE 2003 ook rekening wordt gehouden met de periode vóór voeging wanneer een activum waarop de innovatiebox van toepassing wordt pas gereed komt in de periode waarin de maatschappij reeds in de fiscale eenheid is gevoegd.

Artikel IV, onderdeel H (artikel 7b van het Besluit fiscale eenheid 2003)

Artikel 7b van het BFE 2003 is gericht tegen de situatie waarin een vennootschap met een vaste inrichting in het zicht van de staking van die vaste inrichting deel gaat uitmaken van een fiscale eenheid teneinde het stakingsverlies te kunnen verrekenen met de winsten van de fiscale eenheid. Volgens genoemd artikel komt het stakingsverlies alsdan slechts in aftrek tot het bedrag van de aan de gevoegde vennootschap toe te rekenen winst in het jaar van staking. Het kan zich hierdoor voordoen dat een deel van het stakingsverlies niet in aanmerking wordt genomen. Voor deze situatie wordt nu in het tweede lid van genoemd artikel 7b geregeld dat artikel 15ab, derde, vierde en vijfde lid, van de Wet Vpb 1969 van overeenkomstige toepassing is. Dat betekent dat voor zover een stakingsverlies in een jaar als gevolg van de toepassing van genoemd artikel 7, eerste lid, niet in aanmerking kan worden genomen, dit verlies mogelijk in het voorafgaande jaar en de negen volgende jaren in aanmerking kan worden genomen. Het verlies kan in aanmerking worden genomen bij de vennootschap met de vaste inrichting in de jaren waarin deze geen deel uitmaakt van de fiscale eenheid tot ten hoogste het positieve belastbare bedrag of bij de fiscale eenheid voor zover de winst van deze fiscale eenheid – met inachtneming van de winstsplitsingsregels – toerekenbaar is aan die vennootschap. Daarbij vindt het in mindering brengen van stakingsverliezen plaats in de volgorde waarin deze zijn ontstaan en de positieve belastbare bedragen zijn ontstaan. Voor zover het stakingsverlies over het voorafgaande jaar op het belastbare bedrag in mindering is gebracht, zal de aanslag over dat jaar worden herzien. Over het bedrag van de herziening zal geen belastingrente worden vergoed.

Artikel VI, onderdeel I (artikel 10 van het Besluit fiscale eenheid 2003)

Ingevolge artikel 10, eerste lid, van het BFE 2003 worden dividenden betaalbaar gesteld op aandelen in een dochtermaatschappij aan aandeelhouders die geen deel uitmaken van de fiscale

eenheid, aangemerkt als uitdelingen van de moedermaatschappij. Voor de duidelijkheid wordt expliciet tot uitdrukking gebracht dat dit geldt voor alle uitdelingen van winst, zoals ook voor andersoortige winstuitdelingen en verkapte dividenduitkeringen van de dochtermaatschappij aan aandeelhouders die geen deel uitmaken van de fiscale eenheid. Voorts wordt geregeld dat genoemd eerste lid ook toepassing vindt in de situatie waarin het belang in een dochtermaatschappij niet wordt toegerekend aan de vaste inrichting van een buitenlands belastingplichtig lichaam dat deel uitmaakt van de fiscale eenheid, maar aan het buitenlandse hoofdhuis van dat lichaam.

Artikel IV, onderdeel J (artikel 14 van het Besluit fiscale eenheid 2003)

De aanpassing in artikel 14 van het Besluit fiscale eenheid 2003 is redactioneel van aard.

Artikel IV, onderdeel K (artikel 15 van het Besluit fiscale eenheid)

Omdat de in artikel 15 van het BFE 2003 geregelde toerekening van het opgeofferde bedrag bij ontvoeging van een dochtermaatschappij al wordt geregeld in het bij de Wet aanpassing fiscale eenheid aan te passen artikel 13d, achtste lid, van de Wet Vpb 1969, kan genoemd artikel 15 vervallen. Hiermee is geen inhoudelijke wijziging beoogd.

Artikel IV, onderdeel L (artikel 16a van het Besluit fiscale eenheid 2003)

De wijziging van artikel 16a van het BFE 2003 ziet op de situatie dat een maatschappij wordt ontvoegd uit de fiscale eenheid en tot het vermogen van die maatschappij een immaterieel activum behoort of gaat behoren waar de innovatiebox op van toepassing is of wordt. In gelijke zin als artikel 7a van het BFE 2003 stelt artikel 16a van het BFE 2003 buiten twijfel dat bij een ontvoeging van een maatschappij voor de toepassing van de innovatiebox die maatschappij in de plaats treedt van de fiscale eenheid. Voor de toepassing van de innovatiebox worden alle daarvoor relevante factoren in aanmerking genomen met inachtneming van feiten die zich hebben voorgedaan voorafgaand aan de ontvoeging van de desbetreffende maatschappij. Hetgeen bij de toelichting op artikel 7a van het BFE 2003, artikel IV, onderdeel G, is opgemerkt is van overeenkomstige toepassing op de regeling bij ontvoeging.

Artikel IV, onderdeel M (artikel 17 van het Besluit fiscale eenheid 2003)

Ter verduidelijking wordt aan artikel 17, eerste lid, van het BFE 2003 toegevoegd dat deze bepaling alleen van toepassing is indien al hetgeen bij de splitsing wordt verkregen tot het vermogen van de fiscale eenheid gaat behoren en dus niet aan het buitenlandse hoofdhuis van de buitenlands belastingplichtige (die een Nederlandse vaste inrichting binnen de fiscale eenheid heeft) wordt toegerekend.

Aan artikel 17, zevende lid, van het BFE 2003 wordt een verwijzing naar artikel 7b van dit besluit opgenomen. Hierdoor blijven de beperkingen die laatstgenoemd artikel stelt aan de verrekening van stakingsverliezen gelden alsof de splitsing niet heeft plaatsgevonden.

Artikel IV, onderdeel N (artikel 18 van het Besluit fiscale eenheid 2003)

Ter verduidelijking wordt aan artikel 18, eerste lid, van het BFE 2003 toegevoegd dat deze bepaling alleen van toepassing is indien al hetgeen bij de fusie wordt verkregen tot het vermogen

van de fiscale eenheid gaat behoren en dus niet aan het buitenlandse hoofdhuis van de buitenlands belastingplichtige (die een Nederlandse vaste inrichting binnen de fiscale eenheid heeft) wordt toegerekend.

Aan artikel 18, zevende lid, van het BFE 2003 wordt een verwijzing naar artikel 7b van dit besluit opgenomen. Hierdoor blijven de beperkingen die laatstgenoemd artikel stelt aan de verrekening van stakingsverliezen gelden alsof de fusie niet heeft plaatsgevonden.

Artikel IV, onderdeel O (18a van het Besluit fiscale eenheid 2003)

De aanpassingen van de in artikel 18a, eerste en derde lid, van het BFE 2003 opgenomen verwijzingen naar artikel 15 van de Wet Vpb 1969 houden verband met de vernummering van diverse leden van laatstgenoemd artikel ingevolge de Wet aanpassing fiscale eenheid. Hiermee is geen inhoudelijke wijziging beoogd. Tevens wordt een redactionele wijziging aangebracht.

Artikel IV, onderdeel P (opschrift van hoofdstuk VII van het Besluit fiscale eenheid 2003)

Het opschrift van hoofdstuk VII wordt aangepast aangezien op basis van dit besluit in dit hoofdstuk ook regels worden opgenomen voor een fiscale eenheid met een tussen- of topmaatschappij.

Artikel IV, onderdeel Q (artikel 29 van het Besluit fiscale eenheid 2003)

De aanpassingen in artikel 29, eerste lid, onderdelen a en g, van het BFE 2003 van de verwijzing naar artikel 15 van de Wet Vpb 1969 houden verband met de vernummering van diverse leden van laatstgenoemd artikel ingevolge de Wet aanpassing fiscale eenheid. Tevens wordt in genoemd artikel 29, eerste lid, onderdeel a, een redactionele wijziging aangebracht.

Voorts wordt artikel 29, tweede lid, van het BFE 2003 op twee punten aangepast. Ten eerste wordt voor de duidelijkheid – naast de verwijzing naar artikel 2, vierde lid, eerste volzin van de Wet Vpb 1969 – ook verwezen naar de derde volzin van artikel 2, vierde lid, van de Wet Vpb 1969. Op grond van die derde volzin wordt een Europese naamloze vennootschap die bij haar oprichting werd beheerst door Nederlands recht voor de toepassing van de eerste volzin van artikel 2, vierde lid, van de Wet Vpb 1969 geacht te zijn opgericht naar Nederlands recht, met als gevolg dat die vennootschap onder omstandigheden geacht wordt in Nederland te zijn gevestigd. Daarnaast wordt in lijn met het nieuwe artikel 15, achtste lid, van de Wet Vpb 1969 in genoemd artikel 29, tweede lid, ook verwezen naar de Belastingregeling voor het land Nederland.

Artikel IV, onderdeel R (artikel 30 van het Besluit fiscale eenheid 2003)

Artikel 30, eerste lid, van het BFE 2003 wordt op twee onderdelen aangepast. De eerste aanpassing, van de verwijzing naar artikel 15 van de Wet Vpb 1969, is redactioneel van aard en houdt verband met de vernummering van diverse leden van laatstgenoemd artikel ingevolge de Wet aanpassing fiscale eenheid. De tweede aanpassing, neergelegd in de toe te voegen volzin, vloeit voort uit de wijziging van het wettelijke regime waardoor voor de aanwezigheid van een fiscale eenheid niet langer vereist is dat de aandelen in de dochtermaatschappij tot de vaste inrichting van de buitenlands belastingplichtige moedermaatschappij behoren indien het hoofdhuis is gelegen in een andere lidstaat van de Europese Unie of in een andere staat die partij is bij de Overeenkomst betreffende de Europese Economische Ruimte.

De aanpassing in artikel 30, tweede lid, van het BFE 2003 van de verwijzing naar artikel 15 van de Wet Vpb 1969 is redactioneel van aard en houdt verband met de vernummering van diverse leden van laatstgenoemd artikel ingevolge de Wet aanpassing fiscale eenheid.

Artikel IV, onderdeel S (artikel 31 van het Besluit fiscale eenheid 2003)

Artikel 31, eerste lid, van het BFE 2003 wordt op een aantal onderdelen aangepast. Zo wordt, voor de volledigheid, in genoemd eerste lid ook een verwijzing naar artikel 15ab, zevende lid, van de Wet Vpb 1969 opgenomen. De aanpassing in artikel 31, eerste lid, van het BFE 2003 van de verwijzing naar artikel 15 van de Wet Vpb 1969 is verder redactioneel van aard en houdt verband met de vernummering van diverse leden van laatstgenoemd artikel ingevolge de Wet aanpassing fiscale eenheid. Daarnaast wordt nog een redactionele aanpassing aangebracht.

Artikel IV, onderdeel T (artikel 35 van het Besluit fiscale eenheid 2003)

De aanpassingen in artikel 35 van het BFE 2003 houden verband met de bij de Wet aanpassing fiscale eenheid in te voeren artikelen 13, achttiende lid, en 13d, negende lid, van de Wet Vpb 1969. In verband met de in genoemd artikel 13, achttiende lid, van de Wet Vpb 1969 opgenomen regeling over de toepassing van de deelnemingsvrijstelling bij een buitenlands belastingplichtige dochtermaatschappij kan in genoemd artikel 35 de daarmee overeenkomende regeling in het eerste lid vervallen. In samenhang hiermee wordt de verwijzing in het tweede lid van dat artikel aangepast en wordt dat lid vernummerd tot het eerste lid.

Gezien de in genoemd artikel 13d, negende lid, van de Wet Vpb 1969 opgenomen regeling kan ook artikel 35, derde lid, van het Besluit fiscale eenheid 2003 vervallen. Daarnaast vervalt de tweede volzin in het tot tweede lid vernummerde vierde lid van dat artikel omdat uit de tekst van genoemd artikel 13d, negende lid, van de Wet Vpb 1969 al volgt dat een beperking van het in aanmerking nemen van het opgeofferde bedrag van toepassing blijft na een eventuele ontvoeging.

Het huidige artikel 35, zesde lid, van het BFE 2003 ziet na bovengenoemde wijzigingen nog alleen op het nieuwe derde lid van dat artikel en wordt daarom als slotzin aan dit nieuwe derde lid toegevoegd.

Het nieuwe artikel 35, vierde lid, van het BFE 2003 voorkomt dat – bij liquidatie van een buitenlands belastingplichtige dochtermaatschappij – waardeveranderingen van een deelneming van die buitenlands belastingplichtige dochtermaatschappij in een tot de fiscale eenheid behorende (klein)dochtermaatschappij, de facto twee maal tot een correctie leiden bij de bepaling van het liquidatieverlies. Voor zover een waardedaling van de deelneming van de buitenlands belastingplichtige dochtermaatschappij in de periode dat het lichaam waarin de deelneming wordt gehouden als (klein)dochtermaatschappij deel uitmaakte van de fiscale eenheid het gevolg is van een verlies dat in het fiscale-eenheidsresultaat tot uitdrukking is gekomen, vindt bij liquidatie van de buitenlands belastingplichtige dochtermaatschappij al een correctie plaats op de voet van het bij de Wet aanpassing fiscale eenheid in te voegen artikel 13d, negende lid, van de Wet Vpb 1969. Met (dat deel van) die waardedaling hoeft niet nogmaals ingevolge artikel 13d, vierde lid, van de Wet Vpb 1969 rekening te worden gehouden.

In samenhang met voornoemde wijzigingen worden in artikel 35 van het BFE 2003 verder nog enkele verwijzingen aangepast. Deze aanpassingen zijn redactioneel van aard.

Artikel IV, onderdeel U (artikel 36 van het Besluit fiscale eenheid 2003)

Artikel 36, eerste lid, van het Besluit fiscale eenheid 2003 wordt op twee punten aangepast. In de eerste plaats wordt de term "laagbelaste beleggingsdeelneming" vervangen door de sinds 2010 in de Wet Vpb 1969 gebruikte term "beleggingsdeelneming niet zijnde een kwalificerende beleggingsdeelneming". Verder wordt de verwijzing naar artikel 35 van het BFE 2003 aangepast in verband met de in dit besluit opgenomen wijzigingen van dat artikel. Hiermee is geen inhoudelijke wijziging beoogd.

Tevens worden in artikel 36, derde en vierde lid, van het BFE 2003 enkele redactionele aanpassingen aangebracht.

Artikel IV, onderdeel V (artikel 4 van het Besluit fiscale eenheid 2003)

In hoofdstuk VII van het BFE 2003 wordt een nieuwe afdeling 4 ingevoegd waarin – in de artikelen 38 en 38a – enige specifieke bepalingen worden opgenomen voor een fiscale eenheid met een belang in een tussenmaatschappij.

Artikel 38

Het nieuwe artikel 38 van het BFE 2003 bevat enige nadere bepalingen voor de toepassing van artikel 13d van de Wet Vpb 1969 op een belang in een tussenmaatschappij waarop de deelnemingsvrijstelling van toepassing is. Deze bepalingen komen overeen met hetgeen in het op basis van dit besluit aan te passen artikel 35 van het BFE 2003 wordt geregeld met betrekking tot een belang in een buitenlands belastingplichtige dochtermaatschappij waarop de deelnemingsvrijstelling van toepassing is.

De in artikel 38, eerste lid, van het BFE 2003 opgenomen regeling houdt hierbij verband met artikel 13d, derde lid, van de Wet Vpb 1969, op basis waarvan de liquidatie-uitkering wordt verhoogd met de onbelast gebleven positieve deelnemingsvoordelen die zijn genoten in de laatste jaren voorafgaand aan het jaar waarin het ontbonden lichaam zijn onderneming staakt en in de daaropvolgende jaren. Het vaststellen van het juiste bedrag van deze positieve voordelen zal bij liquidatie van een tussenmaatschappij veelal niet eenvoudig zijn omdat binnen fiscale eenheid onzakelijke transacties kunnen hebben plaatsgevonden. Daarom wordt in genoemd artikel 38, eerste lid, bepaald dat de aan een maatschappij waarin de tussenmaatschappij onmiddellijk of middellijk een belang had toe te rekenen winst van de fiscale eenheid, wordt gerekend tot de in aanmerking te nemen positieve voordelen uit de deelneming in die tussenmaatschappij, tenzij de belastingplichtige die de deelneming houdt aannemelijk maakt dat hij genoemde winst niet als positief voordeel heeft genoten. Hierbij wordt de aan een maatschappij toe te rekenen winst van de fiscale eenheid vastgesteld op basis van artikel 15ah van de Wet Vpb 1969.

Het nieuwe artikel 38, tweede lid, van het BFE 2003 voorkomt, via overeenkomstige toepassing van artikel 35, vierde lid, van dat besluit, dat – bij liquidatie van een tussenmaatschappij – waardeveranderingen van een door de tussenmaatschappij gehouden belang in een maatschappij die deel uitmaakt van de fiscale eenheid, de facto twee maal tot een correctie leiden bij de bepaling van het liquidatieverlies. Voor zover een waardedaling van de deelneming van de tussenmaatschappij in de periode dat het lichaam waarin deze deelneming wordt gehouden als (achterklein)dochtermaatschappij deel uitmaakte van de fiscale eenheid het gevolg is van een verlies dat in het fiscale-eenheidsresultaat tot uitdrukking is gekomen, vindt bij liquidatie van de

tussenmaatschappij al een correctie plaats op de voet van het bij de Wet aanpassing fiscale eenheid in te voegen artikel 13d, negende lid, van de Wet Vpb 1969. Met (dat deel van) die waardedaling hoeft niet nogmaals ingevolge artikel 13d, vierde lid, van de Wet Vpb 1969 rekening te worden gehouden.

Artikel 38a

Het nieuwe artikel 38a van het BFE 2003 bevat specifieke regels voor situaties waarin de deelnemingsvrijstelling niet van toepassing is op een belang in een tussenmaatschappij van een fiscale eenheid. In de nota naar aanleiding van het verslag bij het wetsvoorstel Wet aanpassing fiscale eenheid is reeds aangekondigd dat voor het tegengaan van dubbele verliesneming of dubbele winstneming bij een dergelijk belang in een tussenmaatschappij dat als een beleggingsdeelneming niet zijnde een kwalificerende beleggingsdeelneming wordt aangemerkt, een met artikel 36 van het Besluit fiscale eenheid 2003 overeenkomende regeling zal worden opgenomen.[8] Uitgangspunt hierbij is dat op het belang in de tussenmaatschappij alle regelingen inzake (de uitsluiting van) de deelnemingsvrijstelling en de daarmee verband houdende regelingen onverkort van toepassing blijven alsof er geen fiscale eenheid is. Dit uitgangspunt is expliciet neergelegd in het bij de Wet aanpassing fiscale eenheid in te voeren artikel 13, achttiende lid, van de Wet Vpb 1969.

Met betrekking tot een door een maatschappij gehouden belang in een tussenmaatschappij die de aandelen in een (klein)dochtermaatschappij heeft die deel gaat uitmaken van een fiscale eenheid, blijft de aandelenband tussen genoemde maatschappij (de fiscale eenheid) en de tussenmaatschappij derhalve in stand. Er ontstaat aldus de situatie dat vermogensbestanddelen van de (klein)dochtermaatschappij en daaruit voortkomende resultaten rechtstreeks tot uitdrukking komen bij de fiscale eenheid, waarbij die bestanddelen en resultaten vervolgens via de in stand gebleven aandelenband in de tussenmaatschappij nogmaals het resultaat van de fiscale eenheid zouden kunnen beïnvloeden. Dit zou in strijd zijn met doel en strekking van de fiscale eenheid. In volledig binnenlandse situaties verdwijnt de aandelenband na voeging en kan een dergelijke dubbeltelling zich om die reden niet voordoen.

Indien op het belang in de tussenmaatschappij de deelnemingsvrijstelling van toepassing is, leidt de dubbeltelling slechts in beperkte mate tot ongewenste effecten, te weten in die uitzonderingssituaties waarin de deelnemingsvrijstelling op grond van een specifieke regeling buiten toepassing wordt gelaten, zoals de liquidatieverliesregeling van artikel 13d van de Wet Vpb 1969. Voor die situatie wordt in artikel 38 van het BFE 2003 een aparte regeling opgenomen.

Indien op het belang in de tussenmaatschappij de deelnemingsvrijstelling niet van toepassing is omdat sprake is van een beleggingsdeelneming niet zijnde een kwalificerende beleggingsdeelneming kunnen de ongewenste effecten van de dubbeltelling zich echter wel voordoen, al vindt uiteraard wel deelnemingsverrekening plaats. Dat is aanleiding geweest om in genoemd artikel 38a een regeling op te nemen die in grote lijnen beoogt te bereiken dat voordelen uit hoofde van een belang in een tussenmaatschappij waarop de deelnemingsvrijstelling geen toepassing vindt (omdat sprake is van een beleggingsdeelneming niet zijnde een kwalificerende beleggingsdeelneming), slechts in aanmerking worden genomen als deze samenhangen met of

[8] Kamerstukken II 2015/16, 34 323, nr. 6, blz. 21.

voortvloeien uit andere werkzaamheden of ander vermogen dan de werkzaamheden of het vermogen van de tot de fiscale eenheid behorende dochtermaatschappij waarin die tussenmaatschappij een belang heeft. Dat gedeelte van de voordelen komt immers voort uit werkzaamheden of vermogen die, onderscheidenlijk dat, geen deel uitmaken, onderscheidenlijk uitmaakt, van de fiscale eenheid. Anders gezegd: gedurende de periode dat de (klein)dochtermaatschappij deel uitmaakt van de fiscale eenheid, worden voordelen die samenhangen met of voortvloeien uit werkzaamheden of vermogen van de (klein)dochtermaatschappij geëlimineerd uit de resultaten behaald uit hoofde van het aandelenbelang in de tussenmaatschappij. Dit geldt ook indien sprake is van verkapte winstuitdelingen via de tussenmaatschappij als gevolg van onzakelijke transacties binnen de Papillon-fiscale eenheid. Daartoe wordt in het derde lid van genoemd artikel 38a een regeling opgenomen op grond waarvan positieve voordelen uit het hoofde van het belang in de tussenmaatschappij bij het bepalen van de winst van de fiscale eenheid buiten aanmerking blijven voor zover de belastingplichtige aannemelijk maakt dat deze samenhangen met of voortvloeien uit de winst van de (klein)dochtermaatschappij. In zoverre worden of zijn die voordelen immers al betrokken in het fiscale-eenheidsresultaat. Deze "vrijstelling" geldt nadrukkelijk alleen indien de voordelen uit hoofde van het belang in de tussenmaatschappij samenhangen met de winst van de (klein)dochtermaatschappij na de voeging. Gereserveerde winst van de (klein)dochtermaatschappij van vóór het voegingstijdstip wordt bij (door)uitdeling door de tussenmaatschappij volledig in de heffing betrokken. Dit volgt uit het gebruik van de terminologie "dochtermaatschappij" en "toe te rekenen winst van de fiscale eenheid", waarvan op grond van artikel 15 van de Wet Vpb 1969 pas sprake is na de voeging. Verder volgt uit de tekst van genoemd derde lid expliciet dat deze bepaling geldt voor de toepassing van artikel 13aa van de Wet Vpb 1969. De laatstgenoemde bepaling werkt door naar artikel 23c van de Wet Vpb 1969. De deelnemingsverrekening wordt dus slechts toegepast met betrekking tot deelnemingsvoordelen die niet samenhangen met of voortvloeien uit de winst van de (klein)dochtermaatschappij na de voeging (plus de eventuele deelnemingsvoordelen uit winsten van vóór het voegingstijdstip van de (klein)dochtermaatschappij).

Op het uitgangspunt dat winst van de (klein)dochtermaatschappij niet nogmaals als voordeel uit het aandelenbelang in de tussenmaatschappij bij de fiscale eenheid in de heffing wordt wordt betrokken, wordt een uitzondering gemaakt. Het is immers goed denkbaar dat in de dochtermaatschappij op het moment van de voeging stille reserves zijn begrepen. Op deze reserves rust vóór de voeging in beginsel een dubbele Nederlandse claim: bij realisatie van de stille reserves op het niveau van de (klein)dochtervennootschap en bij de dooruitdeling van de winst door de tussenmaatschappij (met deelnemingsverrekening). Het is niet de bedoeling dat deze dubbele claim via het aangaan van een fiscale eenheid tot een enkele claim kan worden teruggebracht. Een dubbele heffing wordt weliswaar in strijd geacht met de ratio van de fiscale eenheid, maar dat geldt slechts voor de meerwaarden van de (klein)dochtermaatschappij die ontstaan gedurende de fiscale-eenheidsperiode. Teneinde de op het voegingstijdstip aanwezige dubbele claim niet te verliezen, wordt in artikel 38a, eerste lid, van het Besluit fiscale eenheid 2003 een afrekening over de op dat moment aanwezige meerwaarden voorgeschreven door te eisen dat de activa en passiva van de te voegen (klein)dochtermaatschappij te boek worden gesteld op de waarde in het economische verkeer. Ingeval maar een deel van de aandelen in de te voegen

(klein)dochtermaatschappij via de tussenmaatschappij wordt gehouden, vindt de actualisering naar rato van dat deel plaats. Deze actualisering van de boekwaarde kan op grond van het tweede lid van genoemd artikel op gezamenlijk verzoek echter achterwege blijven, met als gevolg dat de dubbele claim wordt doorgeschoven. De doorgeschoven claim wordt vervolgens in etappes gerealiseerd, te weten wanneer in de (klein)dochtermaatschappij deze meerwaarden worden belast (eerste claim) en vervolgens indien daadwerkelijk positieve voordelen uit het belang in de tussenmaatschappij worden genoten die samenhangen met of voortvloeien uit de winst van die dochtermaatschappij (tweede claim). De tweede volzin van het derde lid van genoemd artikel 38a bepaalt namelijk dat dergelijke voordelen, in afwijking van de eerste volzin van dat lid, wel in aanmerking worden genomen tot het bedrag van de op grond van het tweede lid doorgeschoven stille en fiscale reserves.

Volgens artikel 38a, vierde lid, van het BFE 2003 worden negatieve voordelen uit de tussenmaatschappij slechts in aanmerking genomen voor zover deze samenhangen met of voortvloeien uit andere werkzaamheden of ander vermogen dan de werkzaamheden of het vermogen van de (klein)dochtermaatschappij waarin die tussenmaatschappij een belang heeft. Het in aanmerking nemen van dergelijke negatieve voordelen gebeurt met inachtneming van artikel 13aa, zesde lid, van de Wet Vpb 1969. Op grond daarvan vindt een bijtelling van 5/25 deel van de negatieve voordelen uit laagbelaste beleggingsdeelnemingen plaats.

Het vijfde lid van genoemd artikel 38a voorkomt dat de aftrekbeperking van het vierde lid van dat artikel eenvoudig zou kunnen worden ontgaan via een ontvoeging van de (klein)dochtermaatschappij voorafgaand aan een afwaardering of een vervreemding van de tussenmaatschappij. Dit lid schrijft daarom voor dat een bij een ontvoeging latent aanwezig verlies op de tussenmaatschappij nog tijdens de fiscale eenheid zal moeten worden genomen, zodat deze nog onder de aftrekbeperking van het vierde lid valt.

In artikel 38a, zesde lid, van het BFE 2003 is een bepaling opgenomen ter bepaling van de aan de gevoegde (klein)dochtermaatschappij toe te rekenen winst. Deze wijkt af van artikel 15ah van de Wet Vpb 1969, in die zin dat voor de afzonderlijke winstbepaling ook met interne transacties integraal rekening wordt gehouden, dus onafhankelijk van de vraag of de winst bij de fiscale eenheid tot uitdrukking komt. Ook de verrekening van verliezen over het voegingstijdstip heen wordt genegeerd teneinde een zuivere scheiding te bereiken tussen het regime voor en gedurende het bestaan van de fiscale eenheid.

Artikel IV, onderdeel W (artikel 39 besluit fiscale eenheid 2003)

In artikel 39, eerste lid, van het BFE 2003 is de fictie opgenomen dat in de aldaar genoemde situatie van een aansluitende fiscale eenheid, geacht wordt geen sprake te zijn geweest van een ontvoeging, en dus ook niet van een hernieuwde voeging. Met de aanpassing van genoemd eerste lid wordt tot uitdrukking gebracht dat de fictie ook gaat gelden voor de toepassing van de artikelen 15ab en 15aj, tweede tot en met zevende lid, van de Wet Vpb 1969 en voor artikel 7b van het BFE 2003. In verband hiermee wordt aan artikel 39, tweede lid, van het BFE 2003 dat regelt dat de aansluitende fiscale eenheid voor de toepassing van de daar genoemde artikelen in de plaats treedt van de voorafgaande fiscale eenheid, de artikelen 15ab, tweede lid, en 15aj, zevende lid, van de Wet Vpb 1969 en artikel 7b van het Besluit fiscale eenheid 2003 toegevoegd. Met deze aanpassingen wordt genoemd artikel 39, voor wat betreft de opsomming

van artikelen waarop de regeling ziet, in overeenstemming gebracht met het met dit besluit in het BFE 2003 op te nemen artikel 41. Voor een nadere toelichting wordt verwezen naar de artikelsgewijze toelichting bij genoemd artikel 41.

Artikel IV, onderdeel X (artikel 40 van het Besluit fiscale eenheid 2003)

In artikel 40, eerste lid, van het BFE 2003 is de fictie opgenomen dat in de aldaar genoemde situatie van een aansluitende fiscale eenheid, geacht wordt geen sprake te zijn geweest van een ontvoeging, en dus ook niet van een hernieuwde voeging. Met de aanpassing van genoemd eerste lid wordt tot uitdrukking gebracht dat de fictie ook gaat gelden voor de toepassing van artikel 15ab van de Wet Vpb 1969 en artikel 7b van dit besluit. De in artikel 40, tweede lid, van het Besluit fiscale eenheid 2003 opgenomen soortgelijke fictie voor de toepassing van artikel 15aj, eerste lid, van de Wet Vpb 1969 gaat verder ook gelden voor de toepassing van artikel 15aj, tweede en zevende lid, van de Wet Vpb 1969, behoudens voor zover de schuldvordering of de deelneming uitsluitend werd gehouden door een onderdeel van de belastingplichtige dat als gevolg van de verplaatsing van de plaats van de werkelijke leiding geen deel meer uitmaakt van de fiscale eenheid. Voorts zijn aan artikel 40, derde lid, eerste volzin, van het BFE 2003, die regelt dat de aansluitende fiscale eenheid voor de toepassing van de daar genoemde artikelen in de plaats treedt van de voorafgaande fiscale eenheid, de artikelen 15ab, tweede lid, en 15aj, zevende lid, van de Wet Vpb 1969 en artikel 7b van dit besluit toegevoegd. Met deze aanpassingen wordt genoemd artikel 40, voor wat betreft de opsomming van artikelen waarop de regeling ziet, meer aangesloten bij het met dit besluit in het BFE 2003 op te nemen artikel 41. Voor een nadere toelichting wordt verwezen naar de artikelsgewijze toelichting bij genoemd artikel 41.

Artikel IV, onderdeel Y (Afdeling 6 van het Besluit fiscale eenheid 2003)

In artikel 15, tiende lid, onderdelen d, e, f, en g, van de Wet Vpb 1969 wordt voor een aantal situaties waarin sprake is van een herstructurering van of tot een (zuster-)fiscale eenheid expliciet geregeld dat de fiscale eenheid eindigt. Indien direct aansluitend aan de beëindiging van de fiscale eenheid een nieuwe fiscale eenheid tot stand komt, dus zonder dat de betreffende maatschappijen tijdelijk zelfstandig in de belastingheffing worden betrokken, is sprake van een ontvoeging direct gevolgd door een voeging. Dit zou in bepaalde situaties onwenselijke gevolgen kunnen hebben. Daarom wordt voor dergelijke situaties in artikel 41 van het BFE 2003 geregeld dat verschillende met de beëindiging van de fiscale eenheid samenhangende bepalingen in voorkomende gevallen geen toepassing vinden voor zover de samenstelling van de fiscale eenheid voor wat betreft de daarin opgenomen maatschappijen voor en na de herstructurering niet verandert. Dit kan dus ook betekenen dat slechts enkele van de maatschappijen die deel uitmaken van de fiscale eenheid tot het moment van de herstructurering, nadien deel gaan uitmaken van de aansluitende fiscale eenheid.[9] De fiscaal geruisloze voortzetting wordt hierbij uitdrukkelijk beperkt tot gevallen waarin de fiscale eenheid ten aanzien van een maatschappij niet zou zijn beëindigd wanneer de topmaatschappij en eventuele tussenmaatschappijen in Nederland zouden zijn

[9] Ten aanzien van een maatschappij die geen deel gaat uitmaken van de aansluitende fiscale eenheid is uiteraard wel sprake van een ontvoeging waarop de verschillende met de beëindiging van de fiscale eenheid samenhangende bepalingen onverkort van toepassing zijn.

gevestigd en als moedermaatschappij, onderscheidenlijk dochtermaatschappij, deel zouden uitmaken van de fiscale eenheid (het eerste lid, onderdeel b).

Het eerste lid bepaalt voor dergelijke gevallen dat er – ten aanzien van de maatschappijen die ook deel gaan uitmaken van de aansluitende fiscale eenheid – voor de toepassing van de artikelen 15ab, 15ae, 15af, 15ag, 15ai en 15aj van de Wet Vpb 1969 en artikel 7b van het BFE 2003 geacht wordt geen sprake te zijn geweest van een ontvoeging, en dus ook niet van een hernieuwde voeging. Voor de toepassing van artikel 15ae van de Wet Vpb 1969 heeft dit onder andere tot gevolg dat de verrekening van voorvoegingsresultaten (resultaten van vóór de totstandkoming van de voorafgaande fiscale eenheid) met resultaten van de aansluitende fiscale eenheid plaatsvindt alsof geen ontvoeging heeft plaatsgevonden. Voor de toepassing van de artikelen 15af en 15ag van de Wet Vpb 1969 heeft het eerste lid tot gevolg dat de verliezen van de voorafgaande fiscale eenheid als zodanig verliezen van de aansluitende fiscale eenheid worden, behoudens voor zover die verliezen van de voorafgaande fiscale eenheid (deels) worden meegegeven aan een maatschappij die geen deel gaat uitmaken van de aansluitende fiscale eenheid. Voor de toepassing van artikel 15ai van de Wet Vpb 1969 heeft de bepaling van het eerste lid dat er dienaangaande geen ontvoeging plaatsvindt tot gevolg dat de herstructurering zonder inwerkingtreding van de sanctie kan geschieden, ook als er voorafgaand daaraan binnen de sanctietermijn besmette transacties zijn geweest. Het opnemen van de artikelen 15ab en 15aj van de Wet Vpb 1969 en artikel 7b van het Besluit fiscale eenheid 2003 in de opsomming van het eerste lid betekent dat de in die artikelen opgenomen waarderings- en toedelingsregels en de daarin opgenomen regels voor claimbehoud ter voorkoming van oneigenlijk gebruik geen toepassing vinden bij de ontvoeging uit de voorafgaande fiscale eenheid en de daarop volgende voeging in de aansluitende fiscale eenheid. Ten aanzien van maatschappijen die geen deel gaan uitmaken van de aansluitende fiscale eenheid is uiteraard wel sprake van een ontvoeging waarop de genoemde artikelen 15ae, 15af, 15ag, 15ai en 15aj onverkort van toepassing zijn.

Het tweede lid regelt dat de aansluitende fiscale eenheid voor de toepassing van de artikelen 15ab, tweede lid, 15ad, 15ai, 15aj, zevende lid, en 20, tweede lid, van de Wet Vpb 1969 en artikel 7b van het Besluit fiscale eenheid 2003 in de plaats treedt van de voorafgaande fiscale eenheid. In artikel 15ab, tweede lid, van de Wet Vpb 1969 is een regeling opgenomen voor de voeging van een maatschappij die over een latent liquidatieverlies beschikt. Het liquidatieverlies kan dan slechts worden afgezet tegen de winst van de fiscale eenheid, voor zover die winst toerekenbaar is aan de maatschappij die de betreffende deelneming bezit. In artikel 7b van het Besluit fiscale eenheid 2003 is een regeling met dezelfde strekking opgenomen voor de voeging van een maatschappij die over een latent stakingsverlies beschikt. De indeplaatstreding van het tweede lid heeft tot gevolg dat de beperkingen die deze artikelen stellen aan de verrekening van het liquidatie- of stakingsverlies bij de voorafgaande fiscale eenheid, blijven gelden voor de aansluitende fiscale eenheid. In artikel 15ad van de Wet Vpb 1969 is een beperking van de renteaftrek voor overnameschulden geregeld. Bij de toepassing van dat artikel is het jaar van voeging relevant. Nu de aansluitende fiscale eenheid voor de toepassing van dat artikel in de plaats treedt van de voorafgaande fiscale eenheid, wordt voorkomen dat er sprake zou zijn van een nieuw jaar van voeging. De indeplaatstreding voor artikel 15ai van de Wet Vpb 1969 betekent dat een verbreking van de aansluitende fiscale eenheid binnen de termijn waarin voor de voorafgaande fiscale eenheid nog een sanctietermijn van artikel 15ai van de Wet Vpb 1969 liep, leidt tot

toepassing van de sanctie van artikel 15ai van de Wet Vpb 1969 ten aanzien van de aansluitende fiscale eenheid. De indeplaatstreding voor genoemd artikel 15ai geldt niet voor zover als gevolg van toepassing van de artikelen 15, tiende lid, en 15ai van de Wet Vpb 1969 afrekening heeft plaatsgevonden. Dit kan bijvoorbeeld het geval zijn als de overnemer wel deel gaat uitmaken van de aansluitende fiscale eenheid, maar de overdrager niet. In dat geval is artikel 15ai van de Wet Vpb 1969 toegepast terwijl het vermogensbestanddeel toch nog in bezit is van de aansluitende fiscale eenheid. Artikel 15aj, zevende lid, van de Wet Vpb 1969 bevat een regeling die voorkomt dat de fiscale eenheid wordt gebruikt om de mogelijkheden tot verrekening van een liquidatieverlies te verruimen. Hierbij is relevant dat de betreffende deelneming tijdens het bestaan van de fiscale eenheid van een andere maatschappij is verkregen. Nu de aansluitende fiscale eenheid voor de toepassing van dat artikel in de plaats treedt van de voorafgaande fiscale eenheid, wordt voorkomen dat de bepaling niet meer van toepassing zou zijn voor de aansluitende fiscale eenheid. Voor de toepassing van artikel 20, tweede lid, van de Wet Vpb 1969 betekent de indeplaatstreding dat verliesverrekening kan plaatsvinden tussen resultaten van de voorafgaande fiscale eenheid en resultaten van de aansluitende fiscale eenheid alsof sprake is van dezelfde fiscale eenheid. In beginsel is dan ook geen sprake van een boekjaarafsluiting op basis van artikel 7, vierde lid, tweede volzin, van de Wet Vpb 1969, maar onder omstandigheden kan dit anders zijn.[10] Ingeval bijvoorbeeld de moedermaatschappij wijzigt en een andere, van de voorafgaande fiscale eenheid deel uitmakende, maatschappij de (aangewezen) moedermaatschappij wordt, zal er wel een boekjaarafsluiting plaatsvinden. De aansluitende fiscale eenheid is dan immers op naam gesteld van een andere belastingplichtige dan de voorafgaande fiscale eenheid. Over het lopende boekjaar dient dan separaat aangifte vennootschapsbelasting te worden gedaan door twee verschillende belastingplichtigen. Door de moedermaatschappij van de voorafgaande fiscale eenheid over het gedeelte van het boekjaar tot het moment van wijziging van de moedermaatschappij, en door de (aangewezen) moedermaatschappij van de aansluitende fiscale eenheid over de periode vanaf dat wijzigingsmoment tot het einde van het lopende boekjaar. Ook indien er sprake is van een eerste verzoek voor een zuster-fiscale eenheid en bij de totstandkoming van de aansluitende fiscale eenheid tegelijkertijd een nieuwe zustervennootschap van die fiscale eenheid deel gaat uitmaken, zullen alle vennootschappen hun boekjaar moeten afsluiten.[11] Anders zouden resultaten van de aan te wijzen moedermaatschappij van vóór het voegingstijdstip kunnen worden verrekend met resultaten van de nieuw te voegen zustermaatschappij van na dat tijdstip. In de situaties dat er sprake is van een boekjaarafsluiting kan, met inachtneming van de gevolgen van die boekjaarafsluiting voor de resterende compensatietermijnen, overigens verliesverrekening plaatsvinden tussen de resultaten van de voorafgaande fiscale eenheid en de resultaten van de aansluitende fiscale eenheid alsof sprake is van dezelfde fiscale eenheid aangezien – zoals hiervoor aangegeven – de aansluitende fiscale eenheid voor de toepassing van artikel 20, tweede lid, van de Wet Vpb 1969 in de plaats treedt van de voorafgaande fiscale eenheid. Indien bij de totstandkoming van de aansluitende fiscale eenheid op hetzelfde moment ook een nieuwe vennootschap van die fiscale eenheid deel gaat uitmaken, worden – voor de verliesverrekening over dat voegingstijdstip heen – de maatschappijen die ook al

[10] Dit kan relevant zijn voor de resterende compensatietermijnen voor verliezen van de voorafgaande fiscale eenheid.
[11] Kamerstukken II 2015/16, 34 323, nr. 9, blz. 7.

deel uitmaakten van de voorafgaande fiscale eenheid als bestaande fiscale eenheid beschouwd. Dit volgt impliciet al uit het eerste lid van het onderhavige artikel, maar wordt voor de duidelijkheid in het vierde lid expliciet geregeld. Aangezien het mogelijk is dat slechts enkele van de maatschappijen die deel uitmaken van de fiscale eenheid tot het moment van de herstructurering, nadien deel gaan uitmaken van de aansluitende fiscale eenheid, bestaat overigens de mogelijkheid dat de "bestaande fiscale eenheid" wat betreft het aantal gevoegde maatschappijen kleiner is dan de aan het moment van herstructurering voorafgaande fiscale eenheid.

Ingevolge het derde lid kunnen – indien bij een voortzetting van de fiscale eenheid als bedoeld in het eerste lid de moedermaatschappij is gewijzigd – bij een latere ontvoeging uit de aansluitende fiscale eenheid, niet meer verliezen van de voorafgaande fiscale eenheid achterblijven bij de nieuwe moedermaatschappij dan mogelijk zou zijn geweest wanneer de moedermaatschappij niet was gewijzigd. Hierbij worden de verliezen van de voorafgaande fiscale eenheid geacht bij de moedermaatschappij van die fiscale eenheid te zijn opgekomen, tenzij op het moment van voortzetting van de fiscale eenheid aannemelijk wordt gemaakt dat de verliezen met overeenkomstige toepassing van artikel 15af, tweede lid, van de Wet Vpb 1969 aan een andere maatschappij zijn toe te rekenen. Het bepaalde in het derde lid vormt een aanvulling op de reguliere toepassing van artikel 15af van de Wet Vpb 1969 voor de specifieke situatie dat bij de voortzetting van de fiscale eenheid de moedermaatschappij is gewijzigd. Aan de hand van het volgende voorbeeld kan de werking van het derde lid nader worden toegelicht. Stel een topmaatschappij (T) bezit alle aandelen in een viertal dochtervennootschappen (A BV, B BV, C BV en D BV). A BV, B BV, C BV en D BV zijn gevoegd in een zuster-fiscale eenheid waarbij A BV als moedermaatschappij is aangewezen. In het eerste jaar bedraagt het resultaat van de fiscale eenheid -/-1000. Dit resultaat is als volgt van de verschillende maatschappijen afkomstig: A BV -/-400, B BV -/-200, C BV -/-100 en D BV -/-300. Na jaar 1 verkoopt T alle aandelen in A BV aan een derde. Dit betekent dat de aangewezen moedermaatschappij wordt ontvoegd. Er is dan sprake van beëindiging van de bestaande zuster-fiscale eenheid ingevolge artikel 15, tiende lid, onderdeel a, van de Wet Vpb 1969. Direct aansluitend aan het ontvoegingstijdstip komt een aansluitende zuster-fiscale eenheid tussen B BV, C BV en D BV tot stand waarbij B BV als moedermaatschappij wordt aangewezen. Deze situatie kan, naast een beëindiging op grond van artikel 15, tiende lid, onderdeel a, van de Wet Vpb 1969, ook worden beschouwd als een wijziging van de aangewezen moedermaatschappij, hetgeen ertoe leidt dat sprake is van een omstandigheid als bedoeld in artikel 15, tiende lid, onderdeel d, van de Wet Vpb 1969, gevolgd door ontvoeging van A BV. Alsdan is ten aanzien van B BV, C BV en D BV een fiscaal geruisloze voortzetting mogelijk.[12] Er is dan alleen sprake van voortzetting ten aanzien van B BV, C BV en D BV, en niet ten aanzien van A BV. Indien op het moment van voortzetting van de fiscale eenheid niet op basis van artikel 15af, tweede lid, van de Wet Vpb 1969 een verzoek wordt gedaan om een deel van de verliezen van de voorafgaande fiscale eenheid aan B BV, C BV of D BV toe te rekenen (of een dergelijke toerekening bij het verzoek niet aannemelijk kan worden gemaakt), blijft het volledige verlies van de voorafgaande fiscale eenheid ten bedrage van 1000 bij A BV. Toepassing van het derde lid van dit artikel is dan niet aan de orde. Het derde lid wordt pas relevant indien bij de ontvoeging van A BV

[12] Het is dus voldoende is dat sprake is van een omstandigheid als bedoeld in artikel 15, tiende lid, onderdeel d, e, f of g, van de Wet Vpb 1969. Niet is vereist dat de fiscale eenheid ook op grond van een van die onderdelen is beëindigd.

met toepassing van artikel 15af, tweede lid, van de Wet Vpb 1969 op verzoek een verlies van maximaal 600 aan de aansluitende fiscale eenheid tussen B BV, C BV en D BV wordt toegerekend. Ingevolge het derde lid kan dan namelijk bij een latere ontvoeging van B BV uit de aansluitende fiscale eenheid maximaal het aan die betreffende vennootschap toe te rekenen deel van het verlies van de voorafgaande fiscale eenheid bij B BV (dus maximaal een verlies van 200) achterblijven voor zover dat verlies op dat moment nog niet zou zijn verrekend. Het aan C BV en D BV toe te rekenen deel van het verlies van de voorafgaande fiscale eenheid van respectievelijk 100 en 300, voor zover dat verlies op dat moment nog niet zou zijn verrekend, kan met toepassing van artikel 15af, tweede lid, van de Wet Vpb 1969 aan de betreffende maatschappij worden toegerekend, dan wel maximaal een verlies van 400 aan een eventuele aansluitende fiscale eenheid tussen C BV en D BV. Wordt een dergelijk verzoek niet gedaan, dan gaat dat deel van het verlies van de voorafgaande fiscale eenheid verloren aangezien bij B BV maximaal een verlies van 200 achterblijft. Indien bij de voortzetting van de fiscale eenheid de moedermaatschappij is gewijzigd en met (overeenkomstige) toepassing van artikel 15af, tweede lid, van de Wet Vpb 1969 verliezen van de voorafgaande fiscale eenheid worden toegerekend aan een andere maatschappij dan de moedermaatschappij van de aansluitende fiscale eenheid en die verliezen nog niet zijn verrekend, heeft dit dus tot gevolg dat bij een latere ontvoeging van die nieuwe moedermaatschappij opnieuw een verzoek om toepassing van artikel 15af, tweede lid, van de Wet Vpb 1969 moet worden gedaan om het deel van de verliezen van de voorafgaande fiscale eenheid dat aan een andere maatschappij dan die nieuwe moedermaatschappij is toegerekend bij die betreffende maatschappij te behouden. Ingeval uit de aansluitende fiscale eenheid tussen B BV, C BV en D BV niet de nieuwe moedermaatschappij B BV, maar alleen D BV wordt ontvoegd, kan van het verlies van de voorafgaande fiscale eenheid met toepassing van artikel 15af, tweede lid, van de Wet Vpb 1969 maximaal een verlies van 300 aan D BV worden meegegeven voor zover dat verlies op dat moment nog niet zou zijn verrekend. Indien dan geen verzoek om toepassing van artikel 15af, tweede lid, van de Wet Vpb 1969 wordt gedaan, blijft bij de (resterende) aansluitende fiscale eenheid tussen B BV en C BV 600 aan verrekenbaar verlies van de voorafgaande fiscale eenheid achter (voor zover nog niet verrekend). Mocht in dat geval op een later moment de aansluitende fiscale eenheid tussen B BV en C BV eindigen, dan blijft bij B BV maximaal een verlies van 200 achter en kan aan C BV nog maximaal een verlies van 100 worden meegegeven voor zover die verliezen op dat moment nog niet zouden zijn verrekend.

Ingevolge het vijfde lid is de (fiscaal geruisloze) voortzetting van overeenkomstige toepassing indien een reguliere fiscale eenheid eindigt als gevolg van een ontvoeging van de moedermaatschappij en direct aansluitend aan het ontvoegingstijdstip een nieuwe zuster-fiscale eenheid tot stand komt tussen twee of meer dochtermaatschappijen van die fiscale eenheid waarbij de ontvoegde moedermaatschappij als topmaatschappij fungeert. Dit kan zich bijvoorbeeld voordoen in de situatie van een reguliere fiscale eenheid waarbij de moedermaatschappij (M BV) alle aandelen in twee dochtermaatschappijen bezit (X BV en Y BV). Indien vervolgens de zetel van M BV naar het buitenland wordt verplaatst zonder achterlating van een vaste inrichting in Nederland eindigt de belastingplicht van M BV in Nederland. Er is dan sprake van beëindiging van de bestaande fiscale eenheid ingevolge artikel 15, tiende lid, onderdeel a, van de Wet Vpb 1969. Indien M BV na haar zetelverplaatsing kan kwalificeren als een topmaatschappij, is het mogelijk om direct aansluitend aan het ontvoegingstijdstip een aansluitende zuster-fiscale eenheid tussen X BV

en Y BV tot stand te brengen. Alsdan is de voortzetting ten aanzien van X BV en Y BV fiscaal geruisloos.[13] Met betrekking tot M BV is er uiteraard wel sprake van een ontvoeging. Eventuele verliezen van de voorafgaande fiscale eenheid gaan dan mee met M BV, tenzij wordt verzocht om verliezen aan de aansluitende fiscale eenheid tussen B BV en C BV mee te geven en aannemelijk gemaakt kan worden dat de verliezen aan die vennootschappen zijn toe te rekenen. Hetzelfde kan zich voordoen in de situatie waarin M BV buitenlands belastingplichtige is met een vaste inrichting in Nederland en in een (reguliere) fiscale eenheid is gevoegd met twee dochtermaatschappijen waarin M BV alle aandelen bezit. Als M BV vervolgens haar vaste inrichting staakt en daarna kwalificeert als topmaatschappij, is het ook mogelijk om direct aansluitend aan het ontvoegingstijdstip fiscaal geruisloos een aansluitende zuster-fiscale eenheid tussen die twee dochtermaatschappijen tot stand te brengen.

Artikel IV, onderdeel Z, (artikel 48f van het Besluit fiscale eenheid 2003)

Artikel 48f van het BFE 2003 ziet op het overgangsrecht met betrekking tot de wijzigingen in de innovatiebox zoals dat is geregeld in artikel 34d van de Wet Vpb 1969. Hetgeen bij de toelichting op de artikelen 7a en 16a van het BFE 2003, artikel IV, onderdeel G en artikel IV, onderdeel L, over voeging en ontvoeging van een maatschappij is opgemerkt met betrekking tot de toepassing van afdeling 2.3 van de Wet Vpb 1969, is van overeenkomstige toepassing bij de toepassing van dit overgangsrecht.

Artikel V

Artikel V, onderdeel A (artikel 1 van het Besluit aftrekbeperking bovenmatige deelnemingsrente)

Met de toevoeging van een verwijzing naar artikel 15, tweede lid, van de Wet Vpb 1969 aan de in artikel 1, tweede lid, onderdelen e en f, van het Besluit aftrekbeperking bovenmatige deelnemingsrente opgenomen omschrijvingen van moedermaatschappij en dochtermaatschappij wordt bereikt dat onder deze omschrijvingen ook de situatie van een fiscale eenheid met een topmaatschappij gaat vallen. Tevens wordt in genoemd artikel 1, tweede lid, een nieuw onderdeel g ingevoegd waarin het begrip tussenmaatschappij wordt gedefinieerd als tussenmaatschappij als bedoeld in artikel 15, vijfde lid, van de Wet Vpb 1969. Het gaat hierbij om een verwijzing naar artikel 15, tweede en vijfde lid, van de Wet Vpb 1969, zoals dat komt te luiden ingevolge de Wet aanpassing fiscale eenheid.

Artikel V, onderdeel B (artikel 6 van het Besluit aftrekbeperking bovenmatige deelnemingsrente)

Artikel 6 van het Besluit aftrekbeperking bovenmatige deelnemingsrente geeft – ten behoeve van de toepassing van artikel 13l van de Wet Vpb 1969 – regels voor de bepaling van de (kwalificerende) verkrijgingsprijs van deelnemingen bij voegingen en ontvoegingen uit een fiscale eenheid. Het eerste lid van genoemd artikel 6 ziet hierbij op de situatie van een te voegen dochtermaatschappij die aandelen bezit en regelt de bij de moedermaatschappij van de fiscale

[13] Ook nu is het dus voldoende dat sprake is van een omstandigheid als bedoeld in het vijfde lid.

eenheid in aanmerking te nemen (kwalificerende) verkrijgingsprijs van die aandelen. Het eerste deel van deze bepaling zou zonder nadere wijzigingen ook kunnen worden toegepast bij de voeging van een door een tussenmaatschappij gehouden (klein)dochtermaatschappij (die aandelen bezit). De verkrijgingsprijs bij de moedermaatschappij van de door die (klein)dochtermaatschappij gehouden aandelen wordt alsdan gesteld op de verkrijgingsprijs van die aandelen door de (klein)dochtermaatschappij. Het is echter niet de bedoeling dat de uitzondering waarbij de verkrijgingsprijs van de door de dochtermaatschappij gehouden aandelen kan worden gesteld op een evenredig deel van de verkrijgingsprijs van de aandelen in de dochtermaatschappij (indien dit hoger is), ook in genoemde situatie waarin de aandelen in de te voegen (klein)dochtermaatschappij worden gehouden door een tussenmaatschappij (naar analogie) wordt toegepast (door uit te gaan van een evenredig deel van de verkrijgingsprijs van de aandelen in de tussenmaatschappij). Met de aanpassing van artikel 6, eerste lid, van het Besluit aftrekbeperking bovenmatige deelnemingsrente wordt dit uitdrukkelijk vastgelegd.

Het tweede lid van genoemd artikel 6 ziet op de bepaling van de (kwalificerende) verkrijgingsprijs van een ontvoegde dochter. Het tweede lid, onderdeel a, onder 2°, heeft hierbij betrekking op de situatie van de ontvoeging van een binnen de fiscale eenheid opgerichte dochtermaatschappij en regelt de in aanmerking te nemen verkrijgingsprijs van de aandelen in die dochtermaatschappij. Omdat er alsdan geen verkrijgingsprijs is die kan herleven, wordt de verkrijgingsprijs ingevolge artikel 6, tweede lid, onderdeel a, onder 2°, van het Besluit aftrekbeperking bovenmatige deelnemingsrente gesteld op het in die maatschappij bijeengebrachte kapitaal. In de situatie dat de aandelen in die binnen de fiscale eenheid opgerichte dochtermaatschappij deels in het bezit zijn van een tussenmaatschappij, zal hiermee rekening moeten worden gehouden bij het bepalen van de verkrijgingsprijs bij de fiscale eenheid. In dat geval dient het bijeengebrachte kapitaal ter bepaling van de verkrijgingsprijs bij de fiscale eenheid te worden verdeeld naar rato van het aandelenbezit van iedere aandeelhouder in de ontvoegde dochtermaatschappij. Met de aanpassing van artikel 6, tweede lid, onderdeel a, onder 2°, van het Besluit aftrekbeperking bovenmatige deelnemingsrente wordt dit uitdrukkelijk vastgelegd.

Artikel V, onderdeel C (artikel 7 van het Besluit aftrekbeperking bovenmatige deelnemingsrente)

Artikel 7 van het Besluit aftrekbeperking bovenmatige deelnemingsrente voorziet in de samenloop van de renteaftrekbeperking van artikel 13l van de Wet Vpb 1969 met de beperking van renteaftrek ter zake van overnameschulden van artikel 15ad van de Wet Vpb 1969 (hierna: aftrekbeperking overnameholding). Een dergelijke samenloop kan zich voordoen indien de op basis van genoemd artikel 15ad in aftrek te beperken rente op de overnameschuld ingevolge artikel 13l van de Wet Vpb 1969 al (deels) in aftrek wordt beperkt. Deze samenloop kan zich, op overeenkomstige wijze als bij de vorming van een reguliere fiscale eenheid, eveneens voordoen bij een Papillon-fiscale eenheid ingeval de belastingplichtige de aandelen in een tussenmaatschappij heeft verworven, en de maatschappij waarmee de fiscale eenheid wordt aangegaan en waarvan de aandelen door die tussenmaatschappij worden gehouden, een deelneming bezit. Tevens kan zich een samenloop voordoen voor zover de activiteiten van de te voegen maatschappij zelf niet als een uitbreiding van de operationele activiteiten van de groep kunnen worden gezien. Voor een dergelijke situatie wordt daarom ingevolge het aan artikel genoemd 7 toe te voegen derde lid, op

overeenkomstige wijze als in genoemd artikel 7, eerste lid, voor een reguliere fiscale eenheid, een vermindering van de aftrekbeperking overnameholding verleend voor zover anders de aftrek van materieel dezelfde rente tweemaal zou worden geweigerd. De op basis van artikel 15ad van de Wet Vpb 1969 berekende aftrekbeperking wordt hiertoe ingevolge het genoemde derde lid verminderd naar evenredigheid van het deel van de verkrijgingsprijs van de aandelen in de tussenmaatschappij dat toerekenbaar is aan de vermogensbestanddelen die als gevolg van de voeging deel gaan uitmaken van het vermogen van de fiscale eenheid, maar uitsluitend voor zover dat deel van die verkrijgingsprijs bij de fiscale eenheid in aanmerking wordt genomen voor het bepalen van de deelnemingsschuld, bedoeld in artikel 13l, derde lid, van de Wet Vpb 1969. Voorts bedraagt het deel van de aftrekbeperking dat buiten aanmerking blijft ten hoogste de bij de fiscale eenheid ingevolge artikel 13l van de Wet Vpb 1969 berekende aftrekbeperking van bovenmatige deelnemingsrente. Er kan immers alleen sprake zijn van een samenloop voor zover bij de fiscale eenheid sprake is van een aftrekbeperking van bovenmatige deelnemingsrente. De werking van het nieuwe derde lid kan worden toegelicht aan de hand van het volgende voorbeeld.

Uitgangspunten

Eind 2016 heeft vennootschap M BV de aandelen in vennootschap X SA van een derde gekocht voor 1000. M BV heeft geen andere vermogensbestanddelen.

X SA heeft in 2015 een deelneming in KD BV gekocht voor 450. Van de activiteiten van KD BV kwalificeert ten tijde van de aankoop van de aandelen X SA door M BV 75% als operationele uitbreiding. Tevens bezit KD BV een beleggingsdeelneming Y Inc (25% van de waarde van KD BV).

M BV en KD BV vormen een fiscale eenheid met ingang van 1 januari 2017 waarbij X SA als tussenmaatschappij kwalificeert.

De fiscale balans van M BV ziet er op 1 januari 2017 als volgt uit.

M BV			
Deelneming X SA	1000	EV	200
		VV	800
Totaal	1000	Totaal	1000

De balans van X SA ziet er op 1 januari 2017 als volgt uit.

X SA			
Deelneming KD BV	450	EV	450
Totaal	450	Totaal	450

De fiscale balans van KD BV ziet er op 1 januari 2017 als volgt uit.

KD BV			
Activa	300	EV	50

Y Inc	200	VV	450
Totaal	500	Totaal	500

Na de voeging ziet de fiscale balans van de fiscale eenheid van M BV met KD BV op 1 januari 2017 er als volgt uit.

Fiscale eenheid M BV met KD BV			
Deelneming X SA	1000	EV	250
Activa	300	VV	1250
Y Inc	200		
Totaal	1500	Totaal	1500

Uitwerking artikel 13l van de Wet Vpb 1969

De verwerving van de deelneming in Y Inc betreft geen uitbreidingsinvestering in de zin van artikel 13l, vijfde lid, van de Wet Vpb 1969. Voor de toepassing van artikel 13l van de Wet Vpb 1969 bij M BV wordt – met inachtneming van het aan te passen artikel 6 van het Besluit aftrekbeperking bovenmatige deelnemingsrente – de volledige verkrijgingsprijs van de deelneming (zoals die geldt voor KD BV) ten bedrage van 200 in aanmerking genomen voor het bepalen van de deelnemingsschuld.

Voor de bepaling van het kwalificerende deel van de verkrijgingsprijs van de deelneming in de tussenmaatschappij X SA geldt dat 75% als operationele uitbreiding en 25% als niet operationele uitbreiding kwalificeert aangezien het enige vermogensbestanddeel van X SA de aandelen in KD BV zijn. Van de verkrijgingsprijs van de aandelen X SA (1000) wordt dus 750 als kwalificerend als bedoeld in artikel 13l, vijfde lid, van de Wet Vpb 1969 aangemerkt. De in aanmerking te nemen verkrijgingsprijs van X SA bedraagt dan 250.

Voorts wordt voor de toepassing van de regeling inzake de aftrekbeperking bovenmatige deelnemingsrente het eigen vermogen van de fiscale eenheid M BV (250) ingevolge de –krachtens de Wet aanpassing fiscale eenheid toe te voegen – tweede volzin van artikel 13l, vierde lid, van de Wet Vpb 1969 verminderd met 50 tot 200.

De deelnemingschuld bedraagt dan 450, zijnde de in aanmerking te nemen verkrijgingsprijs van deelnemingen X SA (250) en Y Inc (200), verminderd met het eigen vermogen (200), ofwel per saldo 250.[14] De beperking van de renteaftrek ingevolge artikel 13l van de Wet Vpb 1969 bedraagt dus 250/1250 x de rente over 1250.[15]

Uitwerking artikel 15ad van de Wet Vpb 1969

Voor de toepassing van artikel 15ad van de Wet Vpb 1969 wordt het bovenmatige deel van de overnameschuld als volgt berekend.[16] Het bedrag van de overnameschuld bedraagt 800 aangezien het enige vermogensbestanddeel van X SA de aandelen in KD BV zijn. Voorts dient bij de toepassing van artikel 15ad, vijfde lid, van de Wet Vpb 1969 voor de verkrijgingsprijs van het belang in de gevoegde maatschappij (KD BV) in deze situatie te worden uitgegaan van het deel van

[14] Aannemende dat de balans van de fiscale eenheid op 31 december 2017 gelijk is aan die op 1 januari 2017.
[15] Hierbij is de drempel van € 750 000 buiten beschouwing gelaten.
[16] Hierbij zijn de toepassing van het eerste lid en het tweede lid, eerste gedeelte, van artikel 15ad van de Wet Vpb 1969 betreffende – kort gezegd – de maximering tot het bedrag van de winst van M bv en de drempel van € 1 miljoen buiten beschouwing gelaten.

de verkrijgingsprijs in de tussenmaatschappij dat toerekenbaar is aan die gevoegde maatschappij. Aangezien het enige vermogensbestanddeel van X SA de aandelen in KD BV zijn, is de verkrijgingsprijs van het belang in X SA (1000) in dit voorbeeld volledig toe te rekenen aan KD BV. In het eerste jaar wordt het bedrag van de overnameschuld afgezet tegen 60% van 1000, zijnde 600. Het bovenmatige deel van de overnameschuld bedraagt dan 200, zijnde 800 verminderd met 600. De niet-aftrekbare overnamerente zou dan 200/800 x de rente over 800 bedragen. Ingevolge het aan artikel 7 van het Besluit aftrekbeperking bovenmatige deelnemingsrente toe te voegen derde lid wordt het deel van de beperking van het teveel aan overnamerente dat vervolgens wegens de samenloop met artikel 13l van de Wet Vpb 1969 buiten aanmerking blijft, bepaald naar evenredigheid van het deel van de verkrijgingsprijs van de aandelen in de tussenmaatschappij (X SA) dat toerekenbaar is aan KD BV, voor zover dat deel van die verkrijgingsprijs bij de fiscale eenheid in aanmerking wordt genomen voor het bepalen van de deelnemingsschuld (dus voor 250). De bij de fiscale eenheid berekende aftrekbeperking voor bovenmatige deelnemingsrente is immers slechts gebaseerd op een beperkt deel van de overnameschuld. De niet aftrekbare overnamerente wordt daarom voor 250/1000e deel verminderd, en bedraagt uiteindelijk (750/1000) x (200/800) x de rente over de schuld van 800.

Artikel VI

Artikel VI, onderdelen A en B (artikelen 1 en 3 van het Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968)

In artikel 29 van de Wet op de Omzetbelasting 1968 (Wet OB 1968) is voorzien in een regeling voor de teruggaaf van omzetbelasting in een aantal gevallen en, spiegelbeeldig, in een correctie van de reeds door ondernemers in aftrek gebrachte omzetbelasting ter zake van vergoedingen die zij niet aan de leverancier van de goederen of diensten betalen of die zij hebben terugontvangen. Daarbij is ook bepaald dat bij algemene maatregel van bestuur regels kunnen worden gesteld volgens welke het vorenstaande niet van toepassing wordt verklaard op bedragen die niet zijn ontvangen onderscheidenlijk betaald ten gevolgen van een korting voor contante betaling. In artikel 3 van het UBOB 1968 is daartoe bepaald dat de teruggaaf en de correctie bedoeld in artikel 29 van de Wet OB 1968 niet van toepassing zijn op bedragen welke niet zijn ontvangen onderscheidenlijk niet zijn betaald ten gevolge van een korting voor contante betaling, indien niet ter zake van die korting een aanvullende factuur is uitgereikt. Artikel 29 van de Wet OB 1968 wordt met ingang van 1 januari 2017 ingevolge artikel VI van de Fvw 2017 gewijzigd. Onder die gewijzigde bepaling wordt artikel 3 van het UBOB 1968 inhoudelijk gehandhaafd. Wel is echter een redactionele aanpassing vereist in verband met de verwijzing naar het gewijzigde artikel 29 van de Wet OB 1968. De wijziging opgenomen in artikel VI van dit besluit voorziet daarin. In lijn hiermee is ook artikel 1 van het UBOB 1968 redactioneel aangepast, zodat de juiste delegatiegrondslag om genoemd artikel 3 mogelijk te maken in de opsomming wordt genoemd.

Artikel VI, onderdeel C, D en E (artikel 7a en bijlage B van het Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968)

Artikel 7a

In artikel 7a van het UBOB 1968 wordt de voorwaarde geschrapt dat de diensten als bedoeld in artikel 11, eerste lid, onderdeel g, onder 3°, van de Wet OB 1968, gefinancierd moeten worden op grond van de Wet maatschappelijke ondersteuning 2015 (hierna: Wmo). Aan deze wijziging zal terugwerkende kracht worden verleend tot 1 januari 2015.

Uit de huidige formulering van artikel 7a UBOB 1968, deze bepaling is van kracht is sinds 1 januari 2015, blijkt namelijk onvoldoende dat op verleende Wmo-diensten een btw-vrijstelling van toepassing is, indien er sprake is van een 100% eigen bijdrage van degene die een Wmo-voorziening krijgt (hierna: de zorgontvanger). In de praktijk blijkt een 100% eigen bijdrage van de zorgontvanger veel voor te komen op grond van het gemeentelijke Wmo-beleid. Deze bijdrage wordt meestal betaald door de zorgontvanger aan de instelling die de zorg daadwerkelijk verricht.

Ondermeer in de 'Informatiekaart Btw gerelateerd aan de Wmo 2015 en de Jeugdwet' is begin 2015 door de Staatssecretaris van Volksgezondheid, Welzijn en Sport (VWS) toegelicht dat aan de financieringseis is voldaan, als de gemeente betaalt voor de Wmo-diensten.[17] Doordat de zorgontvanger veelal de 100% eigen bijdrage betaalt, biedt deze toelichting in de praktijk evenmin voldoende duidelijkheid of op de verleende Wmo-diensten de btw-vrijstelling van toepassing is.

Door de financieringsvoorwaarde te schrappen is duidelijk dat, mits aan alle overige voorwaarden is voldaan, de btw-vrijstelling van toepassing is op Wmo-diensten, ongeacht de wijze van financiering en ongeacht wie betaalt voor de Wmo-diensten.

Bijlage B, post b.9 en de algemene aantekening

In post b.9 van bijlage B bij het UBOB 1968 wordt wijkverpleging ingevoegd. Met wijkverpleging wordt bedoeld verpleging en verzorging als genoemd in artikel 2.10 van het Besluit Zorgverzekering en nader uitgewerkt in de "Beleidsregel Verpleging en verzorging" van de Nederlandse Zorgautoriteit. In de praktijk wordt voor verpleging en verzorging zoals bedoeld in deze beleidsregel ook wel de term wijkverpleging gebruikt. Daarnaast wordt deze post voor zover betrekking hebbend op wijkverpleging, ingevoegd in de opsomming van posten in de algemene aantekening bij bijlage B bij het UBOB 1968 die uitgezonderd zijn van de voorwaarde van niet-winstbeogen voor de toepassing van de btw-vrijstelling. Aan beide wijzigingen wordt terugwerkende kracht verleend tot 1 januari 2015.

De reden voor deze wijzigingen is het ongedaan maken van een onbedoeld gevolg van de aanpassing van de btw-vrijstellingen per 1 januari 2015 in verband met de decentralisatie van de zorg. Bij deze aanpassing was het uitgangspunt dat wat btw-vrijgesteld was ook na 1 januari 2015 btw-vrijgesteld zou blijven. Naar nu is gebleken valt de winstbeogende wijkverpleging door personen die niet-BIG geregistreerd zijn (waarvoor regels zijn gesteld in de Wet op de beroepen in de individuele gezondheidszorg) met de huidige regelgeving niet onder een btw-vrijstelling. Tot 1 januari 2015 was dat wel het geval. Tot die datum was namelijk alle wijkverpleging vrijgesteld via een zelfstandige vrijstellingsbepaling die zag op AWBZ zorg (artikel 11, eerste lid, onderdeel g, onder 2°, van de Wet OB 1968, zoals dat luidde tot 1 januari 2015). Door met terugwerkende kracht tot en met 1 januari 2015 wijkverpleging in te voegen in post b.9 en de voorwaarde van niet-winstbeogen hierop niet van toepassing te laten zijn, wordt deze omissie hersteld.

[17] Bijlage bij Kamerstukken II 2014/15, 34 104, nr. 54.

Bijlage B, post b.15a en de algemene aantekening

Post b.15, onder a, – aanbieders van preventie als bedoeld in artikel 1.1 van de Jeugdwet – wordt ingevoegd in de opsomming van posten in de algemene aantekening bij bijlage B bij het UBOB 1968 die uitgezonderd zijn van de voorwaarde van niet-winstbeogen voor toepassing van de btw-vrijstelling.

De reden voor deze wijziging is dat de huidige situatie leidt tot een ongelijke behandeling tussen jeugdhulpinstellingen of tussen vormen van jeugdhulp binnen een jeugdhulpinstelling. De btw-vrijstelling voor jeugdzorg is immers in bijlage B van het UBOB 1968 geregeld in twee verschillende bepalingen: zowel in post b.15, onder a (aanbieders van preventie) als in post b.30 (jeugdhulpaanbieders en gecertificeerde instellingen). Voor de eerstgenoemde post wordt voor de toepassing van de btw-vrijstelling de voorwaarde gesteld van niet-winstbeogen, terwijl deze voorwaarde voor de toepassing van btw-vrijstelling niet wordt gesteld bij de laatstgenoemde post. Door de voorwaarde van niet-winstbeogen eveneens niet van toepassing te laten zijn op post b.15, onder a, van bijlage B bij het UBOB 1968, wordt de btw-vrijstelling voor jeugdhulp gelijk getrokken voor aanbieders van preventie en voor jeugdhulpaanbieders of gecertificeerde instellingen. Daarmee wordt een einde gemaakt aan de onwenselijke situatie van een ongelijke behandeling tussen jeugdhulpinstellingen of tussen vormen van jeugdhulp binnen een jeugdhulpinstelling.

Artikel VII

Artikel VII, onderdelen A en B (artikel 1 van het Uitvoeringsbesluit accijns)

In artikel 1 van het UBA wordt in de opsomming van de delegatiegrondslagen de verwijzing naar artikel 71h, zevende lid, van de Wet op de accijns gewijzigd naar artikel 71h, zesde lid, van die wet in verband met de wijziging van genoemd artikel 71h ingevolge artikel IX, onderdeel C, van OFM 2017. Daarnaast vervalt in genoemd artikel 1 met ingang van 1 juli 2017 de verwijzing naar artikel 67 van de Wet op de accijns omdat laatstgenoemd artikel met ingang van 1 juli 2017 zal vervallen ingevolge artikel VIII, onderdeel E, van de Fvw 2017.

Artikel VII, onderdeel C (artikel 4 van het Uitvoeringsbesluit accijns)

Artikel 4, eerste lid, van het UBA bepaalt dat een vergunninghouder accijnsgoederenplaats of een in Nederland gevestigde geregistreerde geadresseerde kunnen verzoeken om toepassing van rechtstreekse aflevering van accijnsgoederen. Onder laatstgenoemde vergunninghouder valt ook de zogenoemde tijdelijk geregistreerde geadresseerde die slechts incidenteel accijnsgoederen ontvangt en wiens vergunning kan zijn beperkt tot één overbrenging. Een dergelijke geregistreerde geadresseerde is op grond van artikel 17, tweede lid, van Richtlijn 2008/118/EG uitgezonderd van de toestemming tot rechtstreekse aflevering.[18] Daarom wordt aan artikel 4, vierde lid, van het UBA een onderdeel c toegevoegd waarin deze uitzondering is opgenomen.

Artikel VII, onderdeel D (artikel 27a van het Uitvoeringsbesluit accijns)

[18] Richtlijn 2008/118/EG van de Raad van 16 december 2008 houdende een algemene regeling inzake accijns en houdende intrekking van Richtlijn 92/12/EEG.

Ingevolge artikel VIII, onderdelen E respectievelijk F, van de Fvw 2017 in samenhang met artikel XX van die wet vervallen artikel 67 respectievelijk artikel 70, eerste lid, onderdeel d, van de Wet op de accijns met ingang van 1 juli 2017. Genoemd artikel 67 regelde tot genoemde datum met goedkeuring van de Europese Commissie een vrijstelling van accijns voor biobrandstoffen voor verwarming terwijl genoemd artikel 70, eerste lid, onderdeel d, teruggaaf van accijns regelde voor dergelijke biobrandstoffen. Als gevolg van het vervallen van genoemd artikel 70, eerste lid, onderdeel d, vervalt ook de uitvoeringsbepaling hiervan, zijnde artikel 27a van het UBA, met ingang van 1 juli 2017.

Artikel VII, onderdeel E (artikel 31e van het Uitvoeringsbesluit accijns)

Artikel 31e, derde lid, van het UBA bepaalt dat een teruggaaf van accijns op grond van de artikelen 71 of 71a van de Wet op de accijns voor motorbrandstof die geheel of gedeeltelijk bestaat uit biobrandstof, wordt verminderd met een eerdere teruggaaf van accijns op grond van artikel 71h van de Wet op de accijns. Ingevolge artikel IX, onderdeel C, van OFM 2017 is genoemd artikel 71h uitgebreid met hernieuwbare brandstoffen. Daarom zijn nu ook in artikel 31e, derde lid, van het UBA hernieuwbare brandstoffen opgenomen. Voorts wordt artikel 31e, tweede lid, van het UBA herzien. Hierin zijn de eisen opgenomen om teruggaaf van accijns te kunnen verlenen. Die eisen sluiten niet meer aan op de systematiek die hiervoor sinds 2015 geldt. Voorheen werd gebruikgemaakt van biotickets. Sinds 2015 zijn deze vervangen door Hernieuwbare Brandstof Eenheden (HBE's). HBE's worden afgegeven als er duurzame biobrandstoffen of duurzame hernieuwbare brandstoffen in het register van de Nederlandse Emissieautoriteit worden ingeboekt. Degene die voor accijnsteruggaaf in aanmerking wil komen moet kunnen aantonen dat HBE's die hij van de inboeker heeft gekocht voldoen aan de duurzaamheidseisen. Dit moet blijken uit de bedrijfsadministratie van de inboeker. Dit wordt nu opgenomen in het herziene artikel 31e, tweede lid, van het UBA.

Artikel VIII

Artikel VIII, onderdelen A en C (artikelen 1 en 21d van het Uitvoeringsbesluit belastingen op milieugrondslag)

In artikel I, onderdeel B, van de Wet tijdelijk verlaagd tarief laadpalen wordt met de invoeging van artikel 60a in de Wet belastingen op milieugrondslag een tijdelijk verlaagd tarief geïntroduceerd in de energiebelasting voor elektriciteit geleverd aan een oplaadinstallatie voor elektrische voertuigen die beschikt over een zelfstandige aansluiting. In artikel VIII, onderdeel C, van het onderhavige besluit wordt in het UBbm, op basis van de delegatiebevoegdheid in artikel 60a, derde lid, van de Wbm, artikel 21d in het UBbm ingevoegd waarin nadere regels zijn opgenomen voor toepassing van dit verlaagde tarief. In artikel 21d, eerste lid, van het UBbm wordt bepaald dat de afnemer van de elektriciteit, om recht te krijgen op het verlaagde tarief de elektriciteit via een zelfstandige aansluiting moet krijgen geleverd en dat hij aan de energieleverancier zal moeten verklaren dat de elektriciteit die via de betreffende aansluiting geleverd wordt, uitsluitend wordt gebruikt in een oplaadinstallatie voor elektrische voertuigen die geen deel uitmaakt van een meer omvattende onroerende zaak als bedoeld in artikel 16, onderdelen a tot en met e, van de Wet waardering onroerende zaken. Een oplaadinstallatie maakt

deel uit van een meer omvattende onroerende zaak, als zij behoort tot een onroerende zaak waarvan ook andere eigendommen, die niet tot de oplaadinstallatie behoren, deel uitmaken. In dat geval heeft de oplaadinstallatie geen zelfstandige aansluiting, omdat de aansluiting ook gebruikt kan worden om andere eigendommen van elektriciteit te voorzien. In artikel 21d, tweede lid, van het UBbm wordt voorts bepaald dat indien de door de verbruiker overgelegde verklaring op enig moment niet meer juist is, hij de verklaring binnen zes weken schriftelijk intrekt. De schriftelijke intrekking wordt door hem ondertekend, waarbij het moment, genoemde in de vorige volzin, wordt vermeld.

In de Uitvoeringsregeling belastingen op milieugrondslag zal nader worden bepaald aan welke nadere voorwaarden de genoemde verklaring moet voldoen. Opgemerkt wordt nog dat het doen van een foutieve verklaring ingevolge artikel 20, tweede lid, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen kan leiden tot een naheffing bij de verbruiker.

In het derde lid van artikel 21d van het UBbm wordt artikel 21c van overeenkomstige toepassing verklaard. Hiermee wordt aangesloten bij de nadere regels in artikel 21c van het UBbm voor toepassing van de vergelijkbare voorwaarde in artikel 60, tweede lid, van de Wbm, met betrekking tot het lagere tarief op aardgas ten behoeve van tuinbouwbedrijven.

In samenhang met de invoeging van artikel 21d in het UBbm wordt in artikel VIII, onderdeel A, van het onderhavige besluit, artikel 60a van de WBM ingevoegd in de opsomming van wetsartikelen in artikel 1 van het UBbm waaraan het UBbm uitvoering geeft.

Artikel VIII, onderdelen A en C, treden in werking op een bij koninklijk besluit te bepalen tijdstip dat gelijk zal zijn aan de inwerkingtreding van de Wet tijdelijk verlaagd tarief laadpalen die eveneens plaatsvindt bij koninklijk besluit. Als dat tijdstip na 1 januari 2017 valt, zullen de genoemde onderdelen, evenals de genoemde wet, terugwerken tot en met 1 januari 2017.

Artikel VIII, onderdelen B en E (artikelen 18 en 24 van het Uitvoeringsbesluit belastingen op milieugrondslag)

Artikel 18 van het UBbm stelt nadere regels voor het teruggaafverzoek van artikel 45 van de Wbm dat ziet op de kolenbelasting. In artikel 18, derde lid, van het UBbm is bepaald dat bij het verzoek om teruggaaf de aankoopfactuur en de van belang zijnde gegevens over de bestemming van de kolen dienen te worden overgelegd. In verband met de digitalisering van de verzoeken om teruggaaf van belastingen op milieugrondslag wordt voor de elektronische indiening bepaald dat de aankoopfactuur en gegevens, bedoeld in het derde lid van dat artikel, niet bij het verzoek overgelegd worden maar desgevraagd aan de inspecteur worden verstrekt. Ook voor het teruggaafverzoek van artikel 67 van de Wbm wordt op vergelijkbare wijze bepaald dat bij elektronische indiening van het verzoek de afrekening, genoemd in artikel 24, derde lid, van het UBbm niet bij het verzoek wordt overgelegd maar desgevraagd aan de inspecteur wordt verstrekt.

Artikel VIII, onderdeel D (artikel 21e van het Uitvoeringsbesluit belastingen op milieugrondslag)

Met de introductie van artikel 21e van het UBbm wordt bepaald dat indien de verbruiker elektriciteit betrekt van meerdere leveranciers via één aansluiting de vermindering, bedoeld in artikel 63, eerste lid, van de Wbm zal worden toegepast door slechts één van de leveranciers. Artikel 21e van het UBbm hangt samen met de introductie van de mogelijkheid om meerdere

leveranciers te hebben op één aansluiting. Die mogelijkheid wordt gecreëerd door een codewijziging die de Vereniging Nederlandse EnergieDataUitwisseling (NEDU) voorstelt in opdracht van de Autoriteit Consument & Markt (ACM). Met de introductie van de mogelijkheid om meerdere leveranciers te hebben op één aansluiting wordt invulling gegeven aan de Europese verplichting hiertoe voor grootverbruikers die volgt uit Richtlijn 2014/94/EU[19]. Met de introductie van artikel 21e in het UBbm wordt voorkomen dat onbedoeld per aansluiting meerdere malen de belastingvermindering wordt toegepast. Om te bepalen welke leverancier de belastingvermindering toepast zal worden aangesloten bij het onderscheid dat in de markt wordt gemaakt tussen primaire en secundaire allocatiepunten. Nadere regels hiertoe zullen worden opgenomen in de Uitvoeringsregeling belastingen op milieugrondslag.

Artikel VIII, onderdelen F, G, H en I (artikelen 24 tot en met 28 van het Uitvoeringsbesluit belastingen op milieugrondslag)

Voor de verschillende teruggaafregeling die zijn opgenomen in de artikelen 67 tot en met 70a van de Wbm worden nadere regels toegevoegd aan de artikelen 24 tot en met 28 van het UBbm. Aanleiding voor deze nadere regels is dat die de Belastingdienst meer mogelijkheid geven om oneigenlijk gebruik van deze teruggaafregelingen te voorkomen. Door in de genoemde artikelen van het UBbm op te nemen dat de teruggaaf alleen wordt verleend als de belasting expliciet op de factuur in rekening is gebracht en slechts voor zover de factuur is betaald wordt voorkomen dat energiebelasting moet worden teruggegeven die niet in rekening is gebracht of niet aan de energieleverancier is betaald. Voorts is bepaald dat indien een hoger bedrag aan belasting is gefactureerd dan door de leverancier verschuldigd is alleen het bedrag aan verschuldigde belasting kan worden teruggevraagd.

Artikel IX

Artikel IX (artikel 1a van het Uitvoeringsbesluit Algemene wet inkomensafhankelijke regelingen)

Een internetprotocolnummer (IP-nummer) is een uniek nummer dat op het internet gebruikt wordt om een of meerdere apparaten te identificeren die zijn aangesloten op een netwerk. Het is vergelijkbaar met een postadres. Wanneer een natuurlijke of rechtspersoon een contract afsluit met een aanbieder van telecommunicatiediensten voor het toegang verkrijgen tot het internet verleent de aanbieder de contractant een IP-adres, waarmee meerdere apparaten tegelijkertijd aangesloten kunnen zijn tot het internet. Het gebruik van één IP-nummer voor het aanvragen van toeslagen (of het doorgeven van wijzigingen) voor meerdere personen (bijvoorbeeld op één dag) blijkt een waardevolle indicatie te zijn voor mogelijk misbruik. Meer specifiek kan het hier gaan om aanvragen voor toeslagen die zijn ingediend door een derde partij die niet zelf de aanvrager van de toeslagen is en ook niet gemachtigd is door de aanvrager.

Artikel 1a van het UB Awir ziet op de verstrekking aan de Belastingdienst/Toeslagen van gegevens door aangewezen natuurlijke personen, rechtspersonen en instellingen. Het gaat dan om gegevens die van belang kunnen zijn voor de uitvoering van de Algemene wet

Met opmerkingen Advies van de AP is er nog niet (is ook laat gevraagd)
PIA is er wel, wordt toegezonden
Toelichting is verder aangevuld waarom aan de voorwaarden is voldaan
BZK is niet geraadpleegd

Met opmerkingen Op basis van welke wettelijke grondslag? Mis advies AP, evenals PIA, verder wordt in toelichting enkel aangegeven dat aan de verschillende voorwaarden is voldaan, maar is niet nader toegelicht. Graag aanvullen.

Voorgelegd aan BZK (CZW)?

[19] Richtlijn 2014/94/EU van het Europees Parlement en de Raad van 22 oktober 2014 betreffende de uitrol van infrastructuur voor alternatieve brandstoffen (Pb EU 2014, L 307)

inkomensafhankelijke regelingen (Awir). Artikel 38 van de Awir biedt de wettelijke grondslag om personen of instellingen voor dat doel aan te wijzen. In dat kader wordt aan genoemd artikel 1a een derde lid toegevoegd op grond waarvan aanbieders van openbare telecommunicatienetwerken of openbare telecommunicatiediensten verplicht worden desgevraagd aan de Belastingdienst/Toeslagen de naam, het adres en de woon- of vestigingsplaats te verstrekken van de natuurlijke of rechtspersoon die met de betreffende aanbieder een overeenkomst is aangegaan met betrekking tot het gebruik van een openbaar telecommunicatienetwerk of de levering van een openbare telecommunicatiedienst.

Met opmerkingen [ ] Wettelijke grondslag toegevoegd

Deze informatieverplichting heeft tot doel om de Belastingdienst/Toeslagen te ondersteunen aanvragen van toeslagen effectiever te controleren en levert daarmee een waardevolle bijdrage aan het voorkomen van onrechtmatige uitbetalingen.

De nieuwe informatieverplichting geeft geen grondslag voor het opvragen van nadere gegevens (naast naam, adres en woon- of vestigingsplaats) over de hiervoor genoemde natuurlijke of rechtspersoon.

Van de nieuwe mogelijkheid tot het vragen van gegevens aan aanbieders van telecommunicatienetwerken of openbare telecommunicatiediensten zal volgens genoemd derde lid bovendien in beginsel pas worden gebruikgemaakt, indien de Belastingdienst/Toeslagen de gegevens in het kader van toezicht niet op andere wijze kan verkrijgen zonder de belanghebbende te raadplegen. Dat houdt in dat de Belastingdienst/Toeslagen de benodigde gegevens eerst zal trachten te verkrijgen door bijvoorbeeld aanvullende informatie op te zoeken op internet of de adresgegevens van gebruikte bankrekeningen te raadplegen. Indien dat niet tot het gewenste resultaat leidt, wendt de Belastingdienst/Toeslagen zich met het verzoek om informatie tot de aanbieders van openbare telecommunicatienetwerken of openbare telecommunicatiediensten door middel van een door of namens [ ] de Belastingdienst/Toeslagen ondertekend verzoek.

Met opmerkingen [ ] Bepaling is aangepast. Voor de consistentie zou dat ook voor andere bepalingen in het UB moeten gebeuren. Dat doen we bij een eerstvolgende gelegenheid

De verwerking van persoonsgegevens die uit deze maatregel voortvloeit en de daarmee gepaard gaande inmenging in het recht op bescherming van de persoonlijke levenssfeer voldoen naar de mening van het kabinet aan de vereisten van noodzakelijkheid, proportionaliteit en subsidiariteit zoals die uit artikel 8 van het Europees verdrag tot bescherming van de rechten van de mens en de fundamentele vrijheden (EVRM) voortvloeien. Met behulp van deze gegevens wordt de Belastingdienst/Toeslagen beter in staat gesteld misbruik van toeslagen door middel van frauduleuze aanvragen tegen te gaan, waarmee een groot maatschappelijk belang is gediend. De maatregel dient ertoe strafbare feiten te voorkomen, hetgeen een legitiem doel is in de zin van artikel 8 van het EVRM dat inmenging in de persoonlijke levenssfeer kan rechtvaardigen. De maatregel zal ook gericht en bovendien slechts op zeer beperkte schaal worden toegepast op basis van risico-indicatoren waaruit de noodzaak blijkt om mogelijk misbruik in beeld te brengen zonder de betrokkene zelf daarover te informeren. Zoals hiervoor aangegeven zullen de gegevens pas worden gevraagd als de Belastingdienst/Toeslagen die zelf niet op een andere manier heeft kunnen verkrijgen.

Omdat sprake is van verwerking van persoonsgegevens is in het kader van de nieuwe informatieverplichting een Privacy Impact Assessment (PIA) uitgevoerd. De uitkomst van de PIA is dat, gezien de belangrijke bijdrage die de onderhavige wijziging van het UB Awir kan leveren aan de voorkoming van fraude en misbruik, de verwerking van persoonsgegevens die daar het gevolg

van is in overeenstemming is met het vereiste van noodzakelijkheid, proportionaliteit en subsidiariteit van de Wet bescherming persoonsgegevens (Wbp). Wel dient volgens de PIA in de toelichting tot uitdrukking te komen dat deze informatieverplichting uitsluitend gebruikt kan worden in de toezichtsfeer. De toelichting is hierop aangepast. De administratieve lasten voor de aanbieders van een openbare telecommunicatienetwerken of openbare telecommunicatiediensten zullen, gezien het geringe aantal verwachte verzoeken per maand, gering zijn.

Artikel X

Artikel X, onderdeel A (Artikel 6 Besluit voorkoming dubbele belasting 2001)

Het BVDB 2001 voorziet in een door Nederland eenzijdig, dat wil zeggen in de relatie met landen waarmee Nederland geen belastingverdrag heeft gesloten, te verlenen verrekening van door ontwikkelingslanden geheven bronbelasting op dividenden, interest en royalty's met het oog op het beperken van fiscale belemmeringen voor investeringen in die landen. Artikel 6 van het BVDB 2001 wijst deze ontwikkelingslanden aan. Uit deze bepaling blijkt evenwel niet duidelijk op basis van welke criteria landen als ontwikkelingsland voor de toepassing van het BVDB 2001 worden aangewezen, of niet meer als zodanig worden aangewezen. De aanpassing van artikel 6 strekt ertoe deze criteria in deze bepaling te verankeren. Hiermee wordt de duidelijkheid over deze aanwijzing vergroot.

In het eerste lid, onderdeel a, wordt voor de aanwijzing als ontwikkelingsland voor de toepassing van het BVDB 2001 bepaald dat in zijn algemeenheid wordt aangesloten bij de door het Development Assistance Committee van de Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling (OESO) vastgestelde List of Recipients of Official Development Assistance (de zogenoemde DAC-lijst). Deze DAC-lijst hanteert vier categorieën landen, namelijk de "minst ontwikkelde landen", de "andere lage inkomenslanden", de "lage middeninkomenslanden" en de hoge middeninkomenslanden". Voor de toepassing van het BVDB 2001 worden de landen die tot de drie eerstgenoemde categorieën behoren als ontwikkelingsland aangemerkt.

In het eerste lid, onderdeel b, wordt voorts bepaald dat de landen die tot de vierde categorie behoren (de hoge middeninkomenslanden) ook als ontwikkelingsland worden aangewezen, mits deze landen vallen onder het Private Sector Development-instrumentarium en het Dutch Good Growth Fund ontwikkelingsinstrumentarium (de zogenoemde PSD/DGGF landenlijst) van de Minister voor Buitenlandse Handel en Ontwikkelingssamenwerking en mits deze landen reeds op 31 december 2016 als ontwikkelingsland waren aangewezen voor de toepassing van het BVDB 2001.

Op grond van het in het eerste lid, onderdeel a, vastgelegde criterium kwalificeren de volgende landen per 1 januari 2016 niet meer als ontwikkelingsland: Belize, Botswana, Costa Rica, Cuba, Dominica, de Dominicaanse Republiek, Ecuador, Fiji, Grenada, Iran, Irak, Jamaica, de Malediven, de Marshall eilanden, Namibië, de Palau-eilanden, St. Vincent and the Grenadines en Tonga. Op grond van de hierna toe te lichten regeling van het tweede lid, zullen deze landen nog wel voor de kalenderjaren 2017 en 2018 als ontwikkelingsland voor de toepassing van het besluit zijn aangewezen. Oost-Timor en Tokelau gaan op grond van het eerste lid, onderdeel a, als ontwikkelingsland kwalificeren.

Op grond van het eerste lid, onderdeel b, blijven de hoge middeninkomenslanden Algerije, Colombia, Libanon en Peru als ontwikkelingsland kwalificeren omdat voor deze landen het Private Sector Development-instrumentarium en het Dutch Good Growth Fund ontwikkelingsinstrumentarium openstaan en deze landen op 31 december 2016 ook voor de toepassing van het BVDB2001 als ontwikkelingsland waren aangewezen.

Door aan te sluiten bij de DAC-lijst is sprake van een dynamische opzet: wijzigingen van de DAC-lijst werken zo in beginsel automatisch door naar het BVDB2001. Maar dat kan tot gevolg hebben dat een land van het ene op het andere moment niet meer als ontwikkelingsland kan gaan kwalificeren, en dus geen aanspraak meer kan worden gemaakt op verrekening van bronbelasting, of juist als ontwikkelingsland gaat kwalificeren. Om al te grote schokeffecten te voorkomen, wordt daarom voorzien in een overgangsregeling. Hierop ziet het tweede lid.

Het tweede lid, onderdeel a, ziet op de situatie dat een land in de loop van een jaar als ontwikkelingsland gaat kwalificeren volgens de criteria van het eerste lid. Dat land wordt als ontwikkelingsland voor de toepassing van het BVDB2001 aangewezen met ingang van 1 januari van het jaar volgend op het jaar waarin dat land is gaan voldoen aan de criteria van het eerste lid. Het tweede lid, onderdeel b, ziet op de situatie dat een land in de loop van een jaar niet meer als ontwikkelingsland kwalificeert volgens de criteria van het eerste lid. Dat land blijft nog gedurende de rest van dat jaar en de daarop volgende twee kalenderjaren als ontwikkelingsland aangewezen. Deze overgangstermijn kan, in overleg met Onze Minister voor Buitenlandse Handel en Ontwikkelingssamenwerking, door de Minister van Financiën worden verlengd. Daarbij kan bijvoorbeeld gedacht worden aan de situatie dat met een land dat niet meer aan de gestelde criteria voldoet verdragsonderhandelingen gaande zijn en kan worden verwacht dat deze onderhandelingen binnen afzienbare tijd succesvol zullen worden afgerond.

Voor landen die als gevolg van de criteria van het eerste lid niet meer als ontwikkelingsland kwalificeren, zal Nederland bezien of een verdragsrelatie tot stand kan worden gebracht, conform het vigerende verdragsbeleid wat betreft de verdeling van heffingsrechten en het opnemen van anti-misbruikbepalingen.

Ten behoeve van de uitvoeringspraktijk zal jaarlijks een lijst worden gepubliceerd van de landen die volgens artikel 6 van het BVDB2001 voor dat jaar zijn aangewezen als ontwikkelingsland.

Artikel X, onderdeel B (Artikel 24 Besluit voorkoming dubbele belasting 2001)

Deze wijziging houdt verband met de herziening van de vermogensrendementsheffing (box 3) in de Wet op de inkomstenbelasting 2001 per 1 januari 2017, als gevolg van de inwerkingtreding van artikel II, onderdeel C, van het Belastingplan 2016. Daarbij wordt voortaan het forfaitair rendement bepaald op basis van verschillende rendementsklassen met bijbehorende forfaitaire rendementen. Voor het geval sprake is van buitenlandse bezittingen waarover de vermogensrendementsheffing wordt toegepast, is het voor het verlenen van een vermindering ter voorkoming van dubbele belasting nodig te bepalen hoe de verschillende rendementsklassen en forfaitaire rendementen aan de rendementsgrondslag in het buitenland worden toegerekend. Uitgangspunt daarbij is dat het forfaitaire rendement evenredig aan de rendementsgrondslag in het buitenland wordt toegerekend.

In het tweede lid van artikel 24 vervalt de verwijzing naar artikel 5.2 van de Wet op de inkomstenbelasting 2001 aangezien uit dat artikel niet volgt hoe het volgens de gewijzigde systematiek van box 3 berekende forfaitair rendement aan de buitenlandse bezittingen kan worden toegerekend. In plaats daarvan wordt in het gewijzigde tweede lid volstaan met een verwijzing naar het "forfaitaire rendement van de rendementsgrondslag in het buitenland". In het gewijzigde vijfde lid wordt vervolgens aangegeven hoe dit wordt bepaald.

De volgens het gewijzigde *tweede lid* te berekenen vermindering ter voorkoming van dubbele belasting voor een buitenlands voordeel uit sparen en beleggen (box 3) kan rekenkundig als volgt worden geïllustreerd: forfaitair rendement van de rendementsgrondslag in het buitenland / belastbaar inkomen sparen en beleggen (noemerinkomen) * belasting box 3 zonder toepassing van het BVDB2001.

Daarbij wordt de teller van deze breuk bepaald volgens de breuk die wordt omschreven in onderdeel a van het *vijfde lid*: rendementsgrondslag in het buitenland / grondslag sparen en beleggen * forfaitair rendement berekend over de grondslag sparen en beleggen.

In het nieuwe vijfde lid, onderdeel a, wordt met andere woorden de een regel gegeven voor de wijze waarop het forfaitair rendement van de rendementsgrondslag in het buitenland wordt bepaald. Dit lid maakt met andere woorden duidelijk hoe de teller van de evenredigheidsbreuk van het tweede lid moet worden bepaald. In het nieuwe vijfde lid, onderdeel b, wordt omschreven hoe het noemerinkomen wordt bepaald; dat is het belastbare inkomen uit sparen en beleggen. Volledigheidshalve wordt opgemerkt dat bij het noemerinkomen een persoonsgebonden aftrek nog steeds wordt toegerekend aan de "binnenlandse" bezittingen. Er is op dit punt geen inhoudelijke wijziging aangebracht.

Voorbeeld
In 2017 bedraagt de rendementsgrondslag van X € 325.000. X heeft geen fiscaal partner. Een deel van de rendementsgrondslag bestaat uit een onroerende zaak in het buitenland met een waarde van € 100.000. Het forfaitair rendement over de grondslag sparen en beleggen bedraagt € 11.555; dat is het voordeel uit sparen en beleggen . X heeft een persoonsgebonden aftrek van € 2.000 die in mindering komt op het voordeel uit sparen en beleggen. Het belastbaar inkomen uit sparen en beleggen is dan € 9.555. De hierover verschuldigde belasting is € 2.866.
Voor het buitenlands voordeel uit sparen en beleggen bestaat recht op voorkoming van dubbele belasting.
Op grond van het vijfde lid wordt het forfaitair rendement van de rendementsgrondslag in het buitenland bepaald. Dit geschiedt door de rendementsgrondslag in het buitenland (€100.000) te delen door de grondslag sparen en beleggen (€ 300.000 na heffingvrij vermogen van € 25.000 (2017)). De uitkomst wordt vermenigvuldigd met het forfaitaire rendement over de grondslag sparen en beleggen (11.555). Dit resulteert erin dat € 3.852 van het forfaitaire rendement wordt toegerekend aan de rendementsgrondslag in het buitenland. Dit bedrag vormt de teller van de evenredigheidsbreuk van het tweede lid. De noemer van deze breuk bestaat uit het belastbare inkomen uit sparen en beleggen. In dit voorbeeld: € 9.555. Het bedrag van de vermindering bedraagt derhalve € 1.555.

Op grond van het zesde lid van artikel 24 wordt het noemerinkomen verhoogd met de persoonsgebonden aftrek en het forfaitair rendement over het in aanmerking genomen heffingvrije vermogen in geval het inkomen van een belastingplichtige, kortweg, hoofdzakelijk uit een andere mogendheid afkomstig is. Door de wijziging van de systematiek van box 3 is evenwel niet zonder meer duidelijk hoe het forfaitair rendement over het heffingvrije vermogen moet worden bepaald. De wijziging van het lid beoogd dit te verduidelijken door aan te geven dat voor het bepalen van het forfaitaire rendement wordt aangesloten bij de systematiek die geldt voor het bepalen van het forfaitair rendement over de rendementsgrondslag in het buitenland. Ook voor het bepalen van het forfaitair rendement over het heffingvrije vermogen wordt dus in feite uitgegaan van het gemiddelde rendement over de grondslag sparen en beleggen.

Artikel X, onderdeel C (Artikelen 21a, 24b en 25b Besluit voorkoming dubbele belasting 2001)

Het schrappen van deze artikelen houdt verband met het opnemen van de nieuwe afdeling betreffende Afgezonderd Particulier Vermogen met daarin een nieuw artikel 25b in het BVDB 2001 in verband met de wijziging per 1 januari 2017 van artikel 2.14a Wet IB 2001, zoals hieronder bij onderdeel D nader wordt toegelicht.

Artikel X, onderdeel D, (Artikel 25b Verrekening buitenlandse belasting in geval van afgezonderd particulier vermogen)

In artikel 2.14a van de Wet IB 2001 is een regeling voor afgezonderd particulier vermogen (apv) opgenomen. Op grond daarvan worden bezittingen en schulden alsmede opbrengsten en uitgaven van een apv toegerekend aan degene die dat vermogen bij leven of overlijden heeft afgezonderd, of wordt geacht te hebben afgezonderd (de inbrenger). Het toegerekende inkomen kan al naargelang de aard ervan in de Wet IB 2001 worden behandeld als inkomen uit werk en woning (box 1), inkomen uit aanmerkelijk belang (box 2) of als inkomen uit sparen en beleggen (box 3).

Deze toerekening kan leiden tot internationale dubbele belasting. In de eerste plaats omdat naast Nederland ook het land waar het apv is gevestigd van het apv belasting kan heffen over het inkomen dat wordt behaald met het daarin afgezonderde vermogen. In de tweede plaats kan sprake zijn van belastingheffing in een derde land als het vermogen van het apv daarin is gelegen.

Voor de inwerkingtreding van de in het Belastingplan 2017 opgenomen wijziging in de regeling voor afgezonderd particulier vermogen bevatte artikel 2.14a, zevende lid, van de Wet IB 2001 een zogenoemde "toerekeningsstop". Deze hield, kort gezegd, in dat als het afgezonderde vermogen bij het apv in een naar Nederlandse maatstaven redelijke heffing werd betrokken, er van een toerekening van het afgezonderde vermogen aan de inbrenger geen sprake was. In dat geval trad het hiervoor toegelichte risico op internationale dubbele heffing met betrekking tot het afgezonderde vermogen niet op. Met ingang van 20 september 2016, 15:15 uur is als gevolg van het Belastingplan 2017 deze toerekeningsstop echter, behoudens een uitzondering voor reële ondernemingsactiviteiten komen te vervallen. Dit vormt de aanleiding nader in een voorkoming van dubbele belasting te voorzien. Vanwege het terugwerken van de wijziging op dit punt in het Belastingplan 2017 is voor de hiermee samenhangende wijzigingen in het BVDB 2001 in artikel XII geregeld dat deze gelijktijdig in werking treden.

Wat betreft de hierboven gesignaleerde kans op internationale dubbele belasting moet worden bedacht dat op het inkomen dat volgens artikel 2.14a Wet IB 2001 bij een belastingplichtige in aanmerking wordt genomen, vanuit Nederlands perspectief de bepalingen ter voorkoming van dubbele belasting die zijn opgenomen in door Nederland gesloten belastingverdragen of in het BVDB 2001 toepassing kunnen vinden. In voorkomende gevallen zullen deze bepalingen dus reeds in een voorkoming van de internationale dubbele heffing voorzien.

Allereerst komen daarom de artikelen 21a, 24b en 25b van het BVDB 2001 te vervallen. Hiermee wordt bereikt dat de door Nederland te verlenen verminderingen ter voorkoming van dubbele belasting van door andere landen dan het land van vestiging van de APV geheven belasting ten hoogste bedraagt de vermindering waarop aanspraak zou kunnen worden gemaakt indien er geen sprake was van in een apv afgezonderd vermogen maar van rechtstreeks uit die andere landen afkomstig inkomen.

Het nieuwe artikel 25b ziet op het verlenen van een vermindering ter voorkoming van dubbele belasting voor de door het land waarin het apv is gevestigd geheven belasting van het apv. Deze vermindering wordt verleend over de inkomsten die worden behaald met het in het apv afgezonderde vermogen door een verrekening toe te staan met de in Nederland verschuldigde inkomstenbelasting. Dit is geregeld in het eerste lid van het nieuwe artikel 25b.

In het tweede lid zijn voor wat betreft de omvang van de verrekening twee limieten opgenomen. De vermindering wordt verleend tot het laagste van deze twee limieten.

De in het tweede lid, onderdeel a, opgenomen limiet bepaalt dat de belastingvermindering niet meer bedraagt dan de door het land waarin het apv is gevestigd geheven belasting van het apv dat betrekking heeft op het afgezonderde vermogen, en na toepassing van eventueel door dat land toegepaste regelen ter voorkoming van dubbele belasting.

Op grond van het tweede lid, onderdeel b, is de belastingvermindering gelimiteerd tot de Nederlandse belasting over het inkomen dat aan een belastingplichtige wordt toegerekend volgens artikel 2.14a van de Wet IB 2001, na toepassing van de voorgaande artikelen in het BVDB 2001 en eventueel van toepassing zijnde door Nederland gesloten belastingverdragen. Met deze limiet wordt bewerkstelligd dat de belastingverminderingen ter voorkoming van dubbele belasting wat betreft het land waar het apv is gevestigd (op grond van artikel 25b) en het land waar het vermogen van het apv zich bevindt (op grond van voorgaande artikelen in het BVDB 2001 of een belastingverdrag) tezamen niet meer bedraagt dan de in Nederland verschuldigde inkomstenbelasting volgens artikel 2.14a van de Wet IB 2001.

In het derde lid wordt bepaald dat bij ministeriele regeling nadere regels worden gesteld om te bepalen welk deel van de in Nederland verschuldigde inkomstenbelasting toerekenbaar is aan het inkomen dat op grond van artikel 2.14a van de Wet IB 2001 aan de belastingplichtige wordt toegerekend.

Artikel X, onderdeel E (artikel 26 van het Besluit voorkoming dubbele belasting 2001)

In verband met het vervallen van artikel 24b en het vervangen van het oude artikel 25b door een nieuw artikel op grond van voorgaande onderdelen komen de verwijzingen in artikel 26 naar deze artikelen te vervallen.

Artikel X, onderdeel F (artikel 28 van het Besluit voorkoming dubbele belasting 2001)

In verband met het vervallen van artikel 21a en het vervangen van het oude artikel 25b door een nieuw artikel op grond van voorgaande onderdelen komen de verwijzingen in artikel 28 naar deze artikelen te vervallen.

Artikel X, onderdeel G (artikel 36b van het Besluit voorkoming dubbele belasting 2001)

Artikel 36b houdt verband met het in artikel 34d van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 getroffen overgangsrecht in het kader van de aanpassing van de in artikel 12b van die wet opgenomen zogenoemde innovatiebox. Bepaald wordt dat royalty's waarop artikel 12b zoals dat luidde op 31 december 2016 van toepassing is toepassing ingevolge dat artikel 34d, worden aangemerkt als royalty's in de zin van artikel 36 van het BVDB 2001 en dus dat de daarin neergelegde wijze van verrekening van buitenlandse bronbelasting eveneens daarop toepassing vindt. Aangezien het in genoemd artikel 34d opgenomen overgangsrecht voor het laatst toepassing vindt met betrekking tot het laatste boekjaar dat eindigt vóór 1 juli 2021, heeft de in artikel 36 van het BVDB 2001 opgenomen regeling ook slechts tot dat moment effect.

Artikel X, onderdeel H (Artikel 44 van het Besluit voorkoming dubbele belasting 2001)

De wijziging in artikel 44 betreft een technische aanpassing.

Artikel XI

Artikel XI, onderdeel A en B (artikelen 1 en 5 van het Besluit Gedragstoezicht financiële ondernemingen Wft)

De aanpassing van de artikelen 1 en 5 van het Besluit Gedragstoezicht financiële ondernemingen Wft houdt verband met de opname van beleggingsondernemingen in de zin van de Wftals toegelaten aanbieders van lijfrenteproducten in artikel 3.126a van de Wet IB 2001. In dat kader wordt het begrip "lijfrentespaarrekening" vervangen door de term "lijfrenterekening". Onder dit laatste begrip wordt zowel een lijfrentespaarrekening als een lijfrentebeleggingsrekening begrepen. Tevens wordt van de gelegenheid gebruikgemaakt om enkele achterhaalde verwijzingen naar een per 1 januari 2013 vervangen bepaling in de Wet IB 2001 met terugwerkende kracht te actualiseren.

Artikel XII

Artikel XII (inwerkingtreding)

Dit besluit treedt in werking met ingang van 1 januari 2017. Voor zover wijzigingen op een ander tijdstip in werking treden of terugwerken, is dat toegelicht bij de toelichting op de betreffende artikelen en onderdelen.