

Vergaderjaar 2021–2022

**35 927**

## **Wijziging van enkele belastingwetten en enige andere wetten (Belastingplan 2022)**

**Nr. 3**

### **MEMORIE VAN TOELICHTING**

#### **Inhoudsopgave**

**blz.**

- I. ALGEMEEN
  1. Inleiding
  2. Opzet algemeen deel
  3. Inkomensbeleid
  4. Aanpassing cap in de bijtelling voor emissievrije personenauto's
  5. Verhogen steunpercentages in de milieu-investeringsaftrek
  6. Vrijstelling voor Subsidie vaste lasten en Subsidie financiering vaste lasten startende MKB-ondernemingen
  7. Uitzondering fiscaal partnerbegrip voor toepassing inkomensafhankelijke combinatiekorting
  8. Verhoging leeftijdsgrens status kind van vergunninghouder
  9. Huurtoeslag bij huurgrensoverschrijding
  10. Verlengen geldigheidsduur gebruikelijkloonregeling innovatieve start-ups met een jaar
  11. Gerichte vrijstelling thuiswerkkosten
  12. Tijdelijke verruiming vrije ruimte (COVID-19)
  13. Temporele beperking verrekening voorheffingen met de Vennootschapsbelasting (Sofina)
  14. Vrijstelling van overdrachtsbelasting bij terugkoop woning met verkoopregulerend beding
  15. Verduidelijkingen en technische wijzigingen overdrachtsbelasting
  16. Aanpassen CO<sub>2</sub>-schijfgrenzen en de schijftarieven voor personenauto's en de CO<sub>2</sub>-grens en tarief voor de dieseltoeslag voor personenauto's
  17. Uitbreiding overgangsrecht Postcoderoosregeling
  18. Aanpassen verlaagd tarief walstroom
  19. Aanpassen energiebelasting ter voorkoming dubbele belasting bij batterijopslag
  20. Budgettaire aspecten

21. EU-aspecten
  22. Gevolgen voor burgers en bedrijfsleven
  23. Doenvermogen
  24. Uitvoeringsgevolgen Belastingdienst, Douane en Toeslagen
  25. Advies en consultatie
  26. Evaluaties
- II. ARTIKELSGEWIJZE TOELICHTING

## I. ALGEMEEN

### 1. Inleiding

Voor u ligt het pakket Belastingplan 2022. Het pakket Belastingplan 2022 bestaat uit zes wetsvoorstellen met daarin (fiscale) maatregelen op verschillende terreinen. De inhoud van deze wetsvoorstellen wordt hierna kort toegelicht. Een uitgebreidere toelichting vindt u in de memorie van toelichting van het betreffende wetsvoorstel. Vervolgens wordt hierna ook ingegaan op de spreiding van fiscale wetgeving, de totstandkoming van verzamelwetsvoorstellen en de bij het pakket behorende uitvoerings-toetsen.

### *Samenstelling pakket Belastingplan 2022*

Het pakket Belastingplan 2022 bestaat uit de volgende zes wetsvoorstellen:

- het wetsvoorstel Belastingplan 2022;
- het wetsvoorstel Overige fiscale maatregelen 2022;
- het wetsvoorstel Wet implementatie belastingplichtmaatregel uit de tweede EU-richtlijn antibelastingontwijking;
- het wetsvoorstel Wet aanpassing fiscale regeling aandelenoptierechten;
- het wetsvoorstel Wet delegatiebepalingen tegemoetkoming schrijvende gevallen;
- het wetsvoorstel Wet verlaging tarief verhuurdersheffing en maandelijks wijziging bedragen heffingsverminderingen.

In het wetsvoorstel Belastingplan 2022 zijn maatregelen opgenomen die per 1 januari 2022 budgettair effect hebben, zoals maatregelen die raken aan de koopkracht van burgers en het fiscaal vrijstellen van tegemoetkomingen van de overheid vanwege COVID-19. In het wetsvoorstel Overige fiscale maatregelen 2022 zijn maatregelen opgenomen ten behoeve van het noodzakelijke onderhoud van het fiscale stelsel en andere maatregelen die meer technisch van aard zijn of die geen budgettaire gevolgen hebben. Dit zijn bijvoorbeeld maatregelen zoals het vereenvoudigen en verduidelijken van de systematiek voor de S&O-afrachtvermindering.

Daarnaast zet het kabinet met het wetsvoorstel Wet implementatie belastingplichtmaatregel uit de tweede EU-richtlijn antibelastingontwijking (ATAD2)<sup>1</sup> de laatste puntjes op de i voor de implementatie van deze richtlijn. De maatregelen uit ATAD2, waaronder de belastingplichtmaatregel, bestrijden belastingontwijking waarbij gebruik wordt gemaakt van kwalificatieverschillen tussen belastingstelsels (zogenoemde hybridemismatches) van zowel de lidstaten van de Europese Unie (EU) onderling als EU-lidstaten en derde landen. Bij de implementatie van ATAD2 is ten aanzien van de belastingplichtmaatregel gebruikgemaakt

<sup>1</sup> Richtlijn (EU) 2017/952 van de Raad van 29 mei 2017 tot wijziging van Richtlijn (EU) 2016/1164 (ATAD1) wat betreft hybridemismatches met derde landen (PbEU 2017, L 144).

van de – door ATAD2 geboden – mogelijkheid tot het opnemen van een uitgestelde inwerkingtredingsdatum van 1 januari 2022, zodat kon worden gezien of er flankerende regels noodzakelijk zijn. Met dit wetsvoorstel wordt hierin voorzien.

Verder stelt kabinet het wetsvoorstel met de Wet fiscale regeling aandelenoptierechten voor om de fiscale regeling voor aandelenoptierechten te wijzigen, waardoor het aantrekkelijker wordt om aandelenoptierechten als loon te verstrekken. Met dit wetsvoorstel wordt een tegemoetkoming geboden omtrent een knellend probleem waar zowel start-ups als scale-ups tegenaan lopen. Op het huidige heffingsmoment van uitoefening van aandelenoptierecht zijn er bij start-ups en scale-ups namelijk niet altijd (voldoende) liquide middelen beschikbaar om de verschuldigde belasting te voldoen. Een op dit punt gunstigere fiscale behandeling van aandelenoptierechten zal er naar verwachting toe leiden dat het inzetten van aandelenoptierechten in deze sector om personeel aan te trekken en te behouden veelvuldiger zal plaatsvinden en de concurrentiepositie van Nederland ten opzichte van onder meer de ons omringende landen verder zal bevorderen.

Met het wetsvoorstel Wet delegatiebepalingen tegemoetkoming schrijnende gevallen stelt het kabinet daarnaast voor om een juridische grondslag te regelen om de schrijnende gevolgen van onterecht handelen of nalaten van de Belastingdienst op te lossen of op zijn minst te verzachten. Op grond daarvan kunnen bij algemene maatregel van bestuur gevallen worden aangewezen die voor een tegemoetkoming in aanmerking komen. Bij de uitvoering van een tegemoetkoming kan daarnaast behoefte zijn aan informatie die niet beschikbaar is bij de Belastingdienst. Bijvoorbeeld om de problematiek inzichtelijk te krijgen en de burger te ontzorgen. Het wetsvoorstel voorziet daarom ook in een delegatiegrondslag om regels te stellen voor het uitwisselen van gegevens die van belang kunnen zijn voor de toekenning van de tegemoetkoming. Dergelijke informatieuitwisseling ontlast de getroffen groep burgers en komt ook tegemoet aan het doenvermogen.

Ten slotte heeft het kabinet naar aanleiding van de motie Beckerman c.s.<sup>2</sup> besloten om de huren in de sociale sector te bevriezen. Dit betekent dat in 2021 geen huurverhoging mag worden toegepast. Daarom heeft het kabinet aangegeven dat woningcorporaties en grotere particuliere verhuurders tegemoetgekomen worden via een tariefsverlaging van de verhuurderheffing.<sup>3</sup> Een tariefsverlaging beperkt de lasten van verhuurders die belastingplichtig zijn voor de verhuurderheffing. Op deze manier blijven de kasstroom en het vermogen, en daarmee de investeringscapaciteit, van de sector voor de korte en voor de lange termijn op peil. Deze tariefsverlaging wordt met dit wetsvoorstel geregeld. Aanvullend is ter uitvoering van de motie Grinwis/Inge van Dijk<sup>4</sup> besloten verhuurders aanvullend tegemoet te komen door een extra verlaging van de verhuurderheffing met € 30 miljoen. De totale tariefsverlaging met € 180 miljoen wordt met dit wetsvoorstel geregeld. Concreet betekent dit dat de verhuurderheffing structureel met € 180 miljoen wordt verlaagd per 1 januari 2022.

<sup>2</sup> Kamerstukken II 2020/21, 35 488, nr. 13 en 17.

<sup>3</sup> Kamerstukken II 2020/21, 27 926, nr. 338.

<sup>4</sup> Kamerstukken II 2020/21, 35 850, nr. 10.

## *Spreiding van wetgeving*

Conform de motie Nijboer is in de Kamerbrief Betere werkwijze Belastingplan en het hierover gevoerde schriftelijk overleg uitgebreid ingegaan op drie elkaar aanvullende wegen waarmee een volgend kabinet richting de toekomst fiscale wetgeving meer over de volledige kabinetsperiode en het jaar kan spreiden, zodat zorgvuldiger bij de kwaliteit van de wetgeving stilgestaan kan worden.<sup>5</sup> Deze wegen zijn niet helemaal nieuw en worden ook al deels door het huidige kabinet bewandeld, maar vaststaat dat er meer winst te behalen is.

De eerste manier is om de beleidsmatig meest ingrijpende en voorzienbare wetsvoorstellen over de kabinetsperiode te spreiden en als zelfstandig wetsvoorstel met een eigen regulier wetgevingstraject in te dienen. Het voorstel voor het opstellen van een meerjarige fiscale kalender maakt de planning van fiscale wetsvoorstellen inzichtelijker voor zowel het kabinet als het parlement en kan daarmee bijdragen aan een betere spreiding van wetsvoorstellen over de jaren. Daarnaast zouden beleidsmatig meer technische en kleinere fiscale wijzigingen ieder jaar opgenomen moeten worden in een fiscale verzamelwet, die dan als zelfstandig wetsvoorstel met een eigen regulier wetgevingstraject in het voorjaar wordt ingediend. Ten slotte zou in het voorjaar op hoofdlijnen over de lastenkant van de begroting besloten kunnen worden. Bij dit besluitvormingsmoment kunnen afspraken worden gemaakt om nieuwe, maatschappelijke problemen op te lossen. Bij wetsvoorstellen die dan geen budgettaire samenhang hebben of niet noodzakelijk met ingang van het opvolgende jaar in werking moeten treden, geldt dat zij als zelfstandig wetstraject met een eigen regulier wetgevingstraject worden ingediend. Bij wetsvoorstellen die wel budgettaire samenhang hebben met de lastenkant van de begroting voor het volgende jaar en/of het volgende jaar in werking moeten treden, geldt dat door het besluitvormingsmoment te vervroegen, gedurende het jaar meer ruimte ontstaat om deze wetgeving zorgvuldiger te behandelen. Tijdens de augustusbesluitvorming kan de precieze maatvoering van de wetsvoorstellen met budgettaire samenhang op basis van de meest recente economische cijfers vastgesteld worden.

Net als in voorgaande jaren zijn er ook voor het huidige pakket stappen in die richting gezet. Het pakket Belastingplan 2022 is qua aantal maatregelen zoveel mogelijk beperkt tot maatregelen die met ingang van 1 januari 2022 in werking moeten treden. De oorzaak daarvoor kan bijvoorbeeld de budgettaire samenhang zijn, maar bijvoorbeeld ook Europeesrechtelijke verplichtingen. Andere fiscale maatregelen die later in werking kunnen treden, worden voor zover deze op het moment van indienen van het pakket Belastingplan 2022 al bekend zijn, zoveel mogelijk opgenomen in het wetsvoorstel Fiscale verzamelwet 2023 dat komend jaar bij de Staten-Generaal wordt ingediend. Naast deze verzamelwetsvoorstellen wordt er voor fiscale maatregelen naar gestreefd om deze waar mogelijk op te nemen in afzonderlijke wetsvoorstellen. Om die reden heeft het kabinet ervoor gekozen om de fiscale regeling aandelenoptie-rechten en de delegatiebepalingen tegemoetkoming schrijnende gevallen als aparte wetsvoorstellen in te dienen.

---

<sup>5</sup> Kamerstukken II 2018/19, 35 026, nr. 51, Kamerstukken II 2020/21, 35 572, T en Kamerstukken II, 35 572 / 35 873, Z.

## *Verzamelwetsvoorstellen*

Het onderhavige wetsvoorstel en het wetsvoorstel Overige fiscale maatregelen 2022 zijn inhoudelijke verzamelwetsvoorstellen en voldoen aan de criteria uit de notitie Verzamelwetgeving.<sup>6</sup> In het onderhavige wetsvoorstel is sprake van budgettaire samenhang. De opbrengst van bepaalde maatregelen wordt gebruikt als dekking voor andere maatregelen. In het wetsvoorstel Overige fiscale maatregelen 2022 zitten kleinere, technische maatregelen, waarbij voor de doelgroep of de Belastingdienst gelijktijdige invoering op 1 januari 2022 gewenst is. De onderdelen van de verschillende wetsvoorstellen zijn doorgaans van een zodanig beperkte omvang en complexiteit dat opnemings in een verzamelwetsvoorstel gerechtvaardigd is.

## *Uitvoeringstoetsen*

Voor het pakket Belastingplan 2022 (inclusief onderhavig wetsvoorstel) geldt dat de Belastingdienst de maatregelen uitvoerbaar acht per de voorgestelde data van inwerkingtreding. De gevolgen voor de uitvoering zijn beschreven in de bijgevoegde uitvoeringstoetsen<sup>7</sup>.

## *2. Opzet algemeen deel*

De paragrafen in het algemeen deel van deze memorie zijn op onderwerp en maatregel gerangschikt. Allereerst wordt in paragraaf 4 ingegaan op de zogenoemde augustusbesluitvorming. Vanaf paragraaf 5 wordt een toelichting gegeven op de in het wetsvoorstel Belastingplan 2022 opgenomen maatregelen. Voor een nadere toelichting op de afzonderlijke maatregelen wordt ook verwezen naar de artikelsgewijze toelichting in deze memorie. Aan het slot van het algemeen deel van deze memorie wordt in een aantal paragrafen achtereenvolgens ingegaan op de budgettaire aspecten, de EU-aspecten, de gevolgen voor bedrijfsleven en burgers, de gevolgen voor de uitvoeringskosten van de Belastingdienst, het resultaat van advies en consultatie en de manier van evalueren van enkele maatregelen in dit wetsvoorstel.

## *3. Inkomensbeleid*

Hieronder wordt ingegaan op de lastenmaatregelen voor burgers uit het wetsvoorstel Belastingplan 2022. Allereerst is het van belang op te merken dat de coronacrisis in 2020 heeft geleid tot een zeer grote economische neergang zonder modern precedent buiten oorlogstijd. De overheid heeft met omvangrijke steunpakketten de economie ondersteund om een zwaardere economische teruggang te voorkomen. Door deze steunpakketten worden burgers ondersteund in hun inkomen en draagt de overheid bij aan het behoud van banen. In 2021 en 2022 herstelt de economie zich naar verwachting weer.

Ondanks de coronacrisis is het koopkrachtbeeld neutraal tot positief. Het kabinet zorgt wel met een paar maatregelen dat de koopkrachtontwikkeling gelijkmatiger wordt verdeeld. In dit wetsvoorstel wordt daartoe voorgesteld de arbeidskorting langzamer af te bouwen. Daarmee wordt het verschil tussen een- en tweeverdieners verkleind. Daarnaast worden er een aantal maatregelen buiten de fiscaliteit genomen, die niet in dit wetsvoorstel zijn opgenomen. Zo worden het kindgebonden budget en de zorgtoeslag verhoogd, en de temporisering van de afbouw van de dubbele algemene heffingskorting (AHK) in de bijstand doorgetrokken. De

<sup>6</sup> Kamerstukken I 2010/11, 32 500 VI, M.

<sup>7</sup> Ter inzage gelegd bij het Centraal Informatiepunt Tweede Kamer.

maatregelen zorgen ervoor dat er een evenwichtig koopkrachtbeeld resteert.

#### *Verlaging inkomensafhankelijke combinatiekorting (IACK)*

Voorgesteld wordt het maximumbedrag van de IACK per 2022 te verlagen met € 395. Deze maatregel dient ter gedeeltelijke dekking van de uitgaven die voortvloeien uit het wetsvoorstel Wet betaald ouderschapsverlof<sup>8</sup> dat op 20 april 2021 is aangenomen door de Tweede Kamer. In dat wetsvoorstel is een taakstellende ombuiging vanaf 2022 van € 130 miljoen op de IACK aangekondigd. Zowel het betaald ouderschapsverlof als de IACK richt zich op werkende ouders waardoor intensivering en ombuiging bij elkaar aansluiten. Het maximumbedrag van de IACK wordt naast de per 1 januari 2022 voorgestelde verlaging op grond van het Belastingplan 2021 per 1 januari 2022 verhoogd met € 77. Per saldo is voor 2022 sprake van een beleidsmatige verlaging van het maximumbedrag van de IACK van € 318.

Aanpassingen van heffingskortingen hebben over het algemeen een doel dat direct wordt gerealiseerd door de maatregel. Daarmee zijn de voorgestelde aanpassing van de arbeidskorting en IACK doeltreffend. Met betrekking tot de doelmatigheid van de aanpassing van de arbeidskorting kan wel opgemerkt worden dat ook veel andere groepen dan alleenverdieners profiteren van de maatregel. Het belastingstelsel kent ook knoppen die meer gericht zijn op de koopkracht van alleenverdieners, zoals de uitbetaalbaarheid van de algemene heffingskorting. Tot slot dient nog te worden opgemerkt dat genoemde aanpassingen gezien moeten worden in het totale pakket aan maatregelen en omstandigheden die de koopkracht beïnvloeden.

De hierna opgenomen tabellen geven een overzicht van de belangrijkste parameters binnen box 1 van de inkomstenbelasting in 2021 en 2022. De bedragen voor 2022 zijn voor zover van toepassing geïndexeerd met de tabelcorrectiefactor zoals die geldt voor 2022, te weten 1,013.

---

<sup>8</sup> Het bij koninklijke boodschap van 27 oktober 2020 ingediende voorstel van wet houdende wijziging van de Wet arbeid en zorg, de Wet flexibel werken en enige andere wetten in verband met de implementatie van Richtlijn (EU) 2019/1158 van het Europees Parlement en de Raad van 20 juni 2019 betreffende het evenwicht tussen werk en privéleven voor ouders en mantelzorgers en tot intrekking van Richtlijn 2010/18/EU van de Raad (PbEU 2019, L 188) (Wet betaald ouderschapsverlof) (*Kamerstukken 35 613*).

**Tabel 1: Overzicht IB-parameters voor belastingplichtigen jonger dan de AOW-leeftijd**

	2021	2022
Tarief schijf 1	37,10%	37,07%
Tarief schijf 2	49,50%	49,50%
Grens schijf 1	€ 68.507	€ 69.398
AHK: maximaal	€ 2.837	€ 2.874
AHK: afbouwpunt	€ 21.043	€ 21.317
AHK: afbouwpercentage	5,977%	5,977%
Arbeidskorting: bedrag grens 1	€ 463	€ 470
Arbeidskorting: bedrag grens 2	€ 3.837	€ 3.887
Arbeidskorting: bedrag grens 3	€ 4.205	€ 4.260
Arbeidskorting: bedrag grens 4	€ 0	€ 0
Arbeidskorting: afbouwpunt <sup>1</sup>	€ 35.652	€ 36.649
Arbeidskorting: afbouwpercentage	- 6,00%	- 5,86%
Zelfstandigenaftrek	€ 6.670	€ 6.310
IACK: maximaal	€ 2.815	€ 2.534
IACK: inkomensgrens	€ 5.153	€ 5.219
IACK: opbouwpercentage	11,45%	11,45%
Jonggehandicaptenkorting	€ 761	€ 771

<sup>1</sup> Het afbouwpunt van de arbeidskorting is gekoppeld aan het wettelijk minimumloon (wml) en is pas definitief na vaststelling van het wml in november 2021.

**Tabel 2: Overzicht IB-parameters voor belastingplichtigen ouder dan de AOW-leeftijd**

	2021	2022
Tarief schijf 1	19,20%	19,17%
Tarief schijf 2	37,10%	37,07%
Tarief schijf 3	49,50%	49,50%
Grens schijf 1 (geboren vanaf 1946)	€ 35.129	€ 35.472
Grens schijf 1 (geboren voor 1946)	€ 35.941	€ 36.409
Grens schijf 2	€ 68.507	€ 69.398
AHK: maximaal	€ 1.469	€ 1.487
AHK: afbouwpunt	€ 21.043	€ 21.317
AHK: afbouwpercentage	3,093%	3,091%
Arbeidskorting: bedrag grens 1	€ 240	€ 244
Arbeidskorting: bedrag grens 2	€ 1.987	€ 2.011
Arbeidskorting: bedrag grens 3	€ 2.178	€ 2.204
Arbeidskorting: bedrag grens 4	€ 0	€ 0
Arbeidskorting: afbouwpunt <sup>1</sup>	€ 35.652	€ 36.649
Arbeidskorting: afbouwpercentage	- 3,105%	- 3,03%
Zelfstandigenaftrek	€ 3.335	€ 3.155
Ouderenkorting: maximaal	€ 1.703	€ 1.726
Ouderenkorting: afbouwpunt	€ 37.970	€ 38.464
Ouderenkorting: afbouwpercentage	- 15%	- 15%
Alleenstaande ouderenkorting	€ 443	€ 449

<sup>1</sup> Het afbouwpunt van de arbeidskorting is gekoppeld aan het wml en is pas definitief na vaststelling van het wml in november 2021.

#### 4. Aanpassing cap in de bijtelling voor emissievrije personenauto's

In het Klimaatakkoord is voor de periode 2020–2025 een fiscaal stimuleringspakket voor emissievrije personenauto's (EV) vastgelegd. Met dit stimuleringspakket wordt de transitie naar elektrisch rijden versneld, terwijl tegelijkertijd de stimulering wordt verschoven naar de lagere marktsegmenten en oog wordt gehouden voor de marktontwikkelingen. Om overstimulering te voorkomen en de budgettaire risico's te beheersen, is als onderdeel van het Klimaatakkoord een «Hand aan de kraan»-systematiek (HADK) afgesproken. Deze systematiek betekent dat de EV-nieuwverkoop jaarlijks mag fluctueren binnen de bandbreedte van 15.000 auto's rondom het pad uit het Klimaatakkoord. Indien de EV-nieuwverkoop buiten de vastgestelde bandbreedte valt en er sprake is van een structurele afwijking, dan kan dat aanleiding zijn om het beleid aan te passen.

Uit de HADK-analyse van dit jaar (2021) blijkt dat de EV nieuwverkopen de komende jaren structureel hoger liggen dan de afgesproken bandbreedte. In de periode 2022 tot en met 2025 worden naar verwachting circa 77.000 EV's meer verkocht dan verwacht in het Klimaatakkoord. Hierdoor komen de budgettaire kosten naar verwachting over deze periode in totaal € 572 miljoen hoger uit dan ten tijde van het Klimaatakkoord was voorzien. Zie ook de bijlage<sup>9</sup> «Achtergrondrapport Hand-Aan-De-Kraan stimuleringsbeleid EV en augustusbesluitvorming 2021» bij onderhavig wetsvoorstel.

Tegelijkertijd is de klimaatopgave urgent. Het kabinet wil de CO<sub>2</sub>-reductie die samenhangt met de groei van elektrisch rijden niet kwijtraken. Als onderdeel van een breder klimaatpakket reserveert het kabinet daarom per saldo € 600 miljoen extra voor het stimuleren van emissievrije personenauto's en bestelauto's. Daarnaast wordt stimulering meer gericht op de EV-verkoop in de particuliere markt.

In dit wetsvoorstel wordt voorgesteld om de cap in de bijtelling (de catalogusprijs waarover de maximale korting op de bijtelling voor emissievrije personenauto's van toepassing is) vanaf 2022 in twee stappen te verlagen. De korting op de bijtelling die is vastgelegd in de Wet fiscale maatregelen Klimaatakkoord wordt niet aangepast. Dit betekent dat de vanaf 1 januari 2022 geldende korting van 6% op de bijtelling wordt toegepast op een cap van € 35.000 en vanaf 2023 op een cap van € 30.000. Door het verlagen van de cap wordt de vraag in de zakelijke markt meer gestuurd naar goedkopere emissievrije automodellen uit de lagere marktsegmenten. Dit verbetert de aansluiting op de (particuliere) tweedehands markt. Zie ook tabel 7. Met de budgettaire opbrengst van de aanpassing van de cap in de bijtelling (€ 330 miljoen) wordt een deel van de (in de HADK-analyse) geconstateerde hogere budgettaire kosten (€ 572 miljoen) gedekt.

Het extra budget van € 600 miljoen wordt ingezet om het resterende deel van de hogere kosten van de fiscale stimulering van emissievrije personenauto's te dekken (€ 242 miljoen), voor een intensivering van het budget met € 28 miljoen voor de subsidieregeling voor emissievrije bestelauto's (Subsidieregeling emissieloze bedrijfsauto – SEBA) en voor een intensivering van het budget met ongeveer € 60 miljoen voor de subsidieregeling voor particuliere emissievrije personenauto's (SEPP). Inclusief doorwerking naar de opbrengst van de autobelastingen is het totale budgettaire beslag van het hogere subsidiebudget voor SEPP

<sup>9</sup> Ter inzage gelegd bij het Centraal Informatiepunt Tweede Kamer.



€ 330 miljoen. De precieze invulling van de hoogte van de subsidiebedragen zal het kabinet in de komende periode uitwerken.

**Tabel 3 – Bijstelling cap in de bijtelling**

Cap in de bijtelling (maximale cataloguswaarde waarover korting van toepassing is)				
	2022	2023	2024	2025
<b>Klimaatakkoord</b>	€ 40.000	€ 40.000	€ 40.000	€ 40.000
<b>Voorstel</b>	€ 35.000	€ 30.000	€ 30.000	€ 30.000
<b>Verschil</b>	€ – 5000	€ – 10.000	€ – 10.000	€ – 10.000

### *CO<sub>2</sub>-effect*

Uit de HADK-analyse is gebleken dat de nieuwverkoop van emissievrije personenauto's harder gaat dan verwacht ten tijde van het Klimaatakkoord. Door het besluit van het kabinet om het stimuleringsbeleid per saldo niet te versoberen en meer te richten op de particuliere markt (door het verlagen van de cap in de bijtelling en het extra budget voor de aanschafsubsidie voor particulieren), worden er tot en met 2025 meer emissievrije personenauto's verkocht. Dit leidt naar verwachting ten opzichte van het Klimaatakkoord tot een CO<sub>2</sub>-winst van cumulatief circa 0,5 Mton in de periode 2022–2025 en 1,3 Mton in de periode 2022–2030. Zie ook de bijlage «Achtergrondrapport Hand-Aan-De-Kraan stimuleringsbeleid EV en augustusbesluitvorming 2021» bij onderhavig wetsvoorstel.

### *5. Verhogen steunpercentages in de milieu-investeringsaftrek*

Met deze maatregel wordt voorgesteld om per 1 januari 2022 de steunpercentages in de milieu-investeringsaftrek (MIA) te verhogen van 13,5%, 27% en 36% naar respectievelijk 27%, 36% en 45%.

De uitdagingen op het gebied van duurzaamheid zijn groot. Zo heeft Nederland als doel om in 2050 volledig circulair te zijn. Het kabinet werkt hiertoe samen met onder andere het bedrijfsleven, kennisinstituten en maatschappelijke organisaties om zuiniger en slimmer om te gaan met grondstoffen. Daarnaast is in de Klimaatwet vastgelegd dat de Nederlandse broeikasgasemissies in 2030 en 2050 met respectievelijk 49% en 95% moeten zijn gereduceerd ten opzichte van de broeikasgasemissies in 1990.

Investerings in innovatieve en milieuvriendelijke bedrijfsmiddelen komen door een veelal hogere prijs ten opzichte van het minder milieuvriendelijke alternatief vaak lastig van de grond. Er zijn daarom verschillende overheidsregelingen die groene investeringen in het milieu ondersteunen.

Een van deze regelingen is een extra aftrekmogelijkheid in de inkomsten- en vennootschapsbelasting (IB en Vpb) in de vorm van de MIA. Het doel van deze fiscale regeling is om via een extra investeringsaftrek de keuze van voorgenomen bedrijfsinvesteringen te beïnvloeden richting innovatieve milieuvriendelijke bedrijfsmiddelen. Door de extra aftrekmogelijkheid wordt de fiscale winst verlaagd, waardoor minder belasting verschuldigd is.

Bedrijfsmiddelen die in aanmerking komen voor de MIA staan op de zogenoemde Milieulijst die jaarlijks openbaar wordt gemaakt in de Staatscourant en wordt vermeld op RVO.nl. De MIA kent op dit moment drie steunpercentages van 13,5%, 27% en 36%, op de Milieulijst wordt het steunpercentage aangegeven dat van toepassing op een bepaalde investering in een bedrijfsmiddel. Naast de mogelijkheid tot toepassing

van de MIA, is het voor deze investeringen, binnen de voorwaarden zoals gesteld in de Milieulijst, mogelijk de fiscale regeling Willekeurige afschrijving milieu-investeringen (Vamil) toe te passen.

### *Ophoging steunpercentages MIA*

Met onderhavig wetsvoorstel wordt voorgesteld per 1 januari 2022 de steunpercentages in de MIA te verhogen van 13,5%, 27% en 36% naar respectievelijk 27%, 36% en 45%.

Uit analyse van de Rijksdienst voor Ondernemend Nederland (RVO) is gebleken dat de meerkosten van milieu-investeringen over de gehele linie zijn gestegen en dat het daarom verstandig is de huidige steunpercentages te verhogen. De gemiddelde meerprijs is mede van belang bij de bepaling van het steunpercentage voor bedrijfsmiddelen die uiteindelijk worden opgenomen op de Milieulijst alsmede welk steunpercentage van toepassing is op een specifiek bedrijfsmiddel. Het hoogste percentage van 45% kan worden ingezet om innovatieve technieken die bovengemiddeld bijdragen aan beleidsprioriteiten extra te stimuleren, zoals op het gebied van klimaatdoelstellingen, circulaire economie en elektrificatie. Dit zorgt ervoor dat meer groene investeringen, waaronder in circulaire projecten, rendabel worden en dat daardoor meer ondernemingen worden gestimuleerd tot een investering in het duurzame alternatief.

Bij verschillende bedrijfsmiddelen is het laagste tarief door RVO minder effectief bevonden. Dit geldt ook voor de huidige maximale stimulering via de MIA en de Vamil. Door RVO is geconstateerd dat de afgelopen vier jaar de meerkosten voor circulaire bedrijfsmiddelen 55–70% betroffen en de jaren daarvoor circa 50%. Bijvoorbeeld in de Monitoring Transitie naar een Circulaire Economie (CE) 2020 van RVO.<sup>10</sup> Uit deze Monitoring en het jaarverslag van RVO van de MIA/Vamil 2020 blijkt een toename in het aantal circulaire bedrijfsmiddelen op de Milieulijst waarvoor meldingen zijn geweest, en een toename in het investeringsbedrag in CE tussen 2015 en 2018 (van ruim € 210 miljoen in 2015 naar ruim € 510 miljoen in 2018). Deze trend is sindsdien echter afgevlakt met een investeringsbedrag in CE van bijna € 390 miljoen in 2019 en € 380 miljoen in 2020. Daarbij constateert RVO dat CE investeringen voornamelijk gedaan worden door grote bedrijven. Dit wordt bevestigd in een onderzoek van ING.<sup>11</sup>

Jaarlijks wordt bij de vaststelling van de Milieulijst bepaald welke bedrijfsmiddelen al dan niet in aanmerking komen voor het verhoogde steunpercentage van 45% MIA. Overstimulering wordt voorkomen door waar nodig met aftoppingen (plafond) te werken. Alleen bedrijfsmiddelen die qua milieuwinst uitsteken op de Milieulijst, en welke fors duurder zijn dan het gangbare, minder milieuvriendelijke alternatief, komen voor het steunpercentage van 45% in aanmerking.

De MIA is in 2018 geëvalueerd.<sup>12</sup> Deze evaluatie concludeert dat de regeling erin slaagt om investeringen in bedrijfsmiddelen om te buigen richting het milieuvriendelijke en meer innovatieve alternatief. Daarnaast is geconcludeerd dat de kosteneffectiviteit van de MIA/Vamil hoog is. Dat geldt zowel vanuit het perspectief van de overheid als het bedrijfsleven. Voor de onderzochte periode en de toen geldende Milieulijst is voor elke € 1 die door de overheid is uitgegeven (fiscale derving) netto € 8,20 tot

<sup>10</sup> <https://www.rvo.nl/sites/default/files/2021/06/Monitoring%20Circulaire%20Economie%202015-2019.pdf>, de MIA/Vamil is één van de zes instrumenten dat gericht is op stimulering van de marktintroductie.

<sup>11</sup> <https://nieuws.ing.nl/nl-NL/196135-grotere-bedrijven-investeren-volop-in-duurzame-herstart-uit-coronacrisis>.

<sup>12</sup> Kamerstukken II 2017/18, 34 785, nr. 89.

€ 11,90 in milieuvriendelijke bedrijfsmiddelen geïnvesteerd. Verhoging van de percentages MIA levert naar verwachting door de extra investeringen op kosteneffectieve wijze meer milieuwinst op.

Het verhoogde steunpercentage van 45% kan een nu nog onrendabele investering in een groen bedrijfsmiddel net wel rendabel maken. Streven is een toename in circulaire investeringen via de MIA, met een groeitrend vergelijkbaar met de periode 2015–2018. Dit lijkt zonder deze maatregel niet haalbaar. Een raming van verwachte investeringsbedragen wordt jaarlijks, bij het opstellen van de Milieulijst en de toekenning van dit verhoogde percentage, opgesteld.

RVO geeft aan te verwachten dat de verhoging van de percentages geen effect zal hebben op het aantal freeriders (ondernemers die ook zonder steun tot aanschaf van het bedrijfsmiddel zouden zijn overgegaan). Bij het bepalen van de hoogte van het steunpercentage wordt rekening gehouden met de prijs en meerkosten en de marktfase van de techniek. Het bijstellen van steunpercentages en het van de Milieulijst halen van gangbaardere technieken zorgt ervoor dat het aantal freeriders voor de MIA/Vamil beperkt is. Zonder extra stimulering is het risico groot dat ondernemers alsnog kiezen voor een meer gangbare en minder duurzame investering.

#### *Doelmatigheid en doeltreffendheid*

Op basis van de analyse van RVO wordt verwacht dat de verhoging van de steunpercentages een doelmatige wijziging is. Het voordeel van het voorgestelde hoogste percentage (45%) ten opzichte van het huidig hoogste percentage (36%) is bij de verschillende marginale tarieven in tabel 4 zichtbaar gemaakt. Bij meerkosten van 55–70% wordt bij een Vpb-tarief van 15% de fiscale bijdrage verhoogd van 5,40% naar 6,75% van de investering. Op een investering van € 100.000 (gangbaar alternatieve investering bijvoorbeeld € 60.000, meerkosten dus circa € 40.000) is er een extra voordeel van tussen de € 1.350 en € 2.900 ervan afhankelijk of sprake is van Vpb- of IB-plicht. Of dit voordeel ook daadwerkelijk wordt gevoeld, is mede afhankelijk van de winst die wordt gemaakt. Als geen winst wordt behaald, dan zal het fiscale voordeel van de MIA als onderdeel van de verliesverrekening doorschuiven naar een eerder of later jaar.<sup>13</sup>

**Tabel 4: fiscaal voordeel MIA bij ophoging steunpercentage naar 45% (tegen tarieven 2022)**

	MIA 36%	MIA 45%	Extra voordeel
Vpb-tarief 15%	5,40%	6,75%	1,35%
Vpb-tarief 25%	9%	11,25%	2,25%
IB-tarief ca. 32% (1 <sup>e</sup> schijf IB en rekening houdend met mkb-winstvrijstelling)	11,5%	14,4%	2,9%

#### *6. Vrijstelling voor Subsidie vaste lasten en Subsidie financiering vaste lasten startende MKB-ondernemingen*

De Regeling subsidie financiering vaste lasten MKB COVID-19 en haar opvolger de Regeling subsidie vaste lasten financiering COVID-19 (Subsidie vaste lasten) bieden door de coronacrisis getroffen ondernemingen onder voorwaarden een tegemoetkoming voor hun vaste lasten.

<sup>13</sup> Voor de inkomstenbelasting geldt dat een verlies drie jaar eerder en negen jaar later kan worden verrekend. Voor de Vpb geldt op basis van dit wetsvoorstel dat een verlies vanaf 1 januari 2022 onbeperkt een jaar eerder en onbeperkt in latere jaren te verrekenen is.

Op basis van de fiscale wet- en regelgeving behoren vergoedingen die ondernemingen ontvangen als subsidie of tegemoetkoming in beginsel tot de belastbare winst. In het Belastingplan 2021 is de Subsidie vaste lasten<sup>14</sup> echter voor de periode tot en met september 2020 vrijgesteld van inkomsten- en vennootschapsbelasting. Inmiddels is de toepassingsperiode van de Subsidie vaste lasten meerdere keren verlengd en is een regeling geïntroduceerd voor startende MKB-ondernemingen.<sup>15, 16</sup> Vooruitlopend op wetgeving is door middel van een beleidsbesluit geregeld dat deze subsidies niet tot de winst behoren, zodat heffing van inkomsten- of vennootschapsbelasting hierover wordt voorkomen.<sup>17</sup> Voorwaarde voor de belastingvrijstelling is dat voor de periode waar de subsidie op ziet goedkeuring van de Europese Commissie (EC) moet zijn verkregen. Het onderhavige wetsvoorstel voorziet in de wettelijke grondslag voor deze vrijstelling.

### *7. Uitzondering fiscaal partnerbegrip voor toepassing inkomensafhankelijke combinatiekorting*

Aan de toepassing van de inkomensafhankelijke combinatiekorting (IACK) is onder andere de voorwaarde verbonden dat de belastingplichtige geen partner heeft, dan wel een partner heeft met een hoger arbeidsinkomen. Voor de toepassing van de Wet inkomstenbelasting 2001 (Wet IB 2001) en dus ook voor de IACK wordt een persoon die geen inwoner van Nederland en geen kwalificerende buitenlandse belastingplichtige is, niet aangemerkt als fiscaal partner. Daardoor is bij buitenlandse belastingplichtigen bijvoorbeeld geen sprake van fiscaal partnerschap als ten minste één van hen niet kan worden aangemerkt als kwalificerende buitenlandse belastingplichtige. Deze uitzondering op het fiscale partnerbegrip is onder andere gemaakt omdat het ongewenst wordt geacht dat buitenlandse belastingplichtigen gebruik kunnen maken van de vrije toerekening van bepaalde inkomsten en uitgaven.

Door de uitzondering op het fiscale partnerbegrip kunnen bepaalde belastingplichtigen met een in het buitenland woonachtige partner die geen kwalificerende buitenlandse belastingplichtige is wel recht hebben op de IACK (en deze effectueren in hun aangifte inkomstenbelasting) terwijl bepaalde belastingplichtigen met een partner die binnenlandse belastingplichtige of kwalificerende buitenlandse belastingplichtige is en die verder in gelijke gezinsomstandigheden verkeren hier geen recht op hebben. Zo kan het bij de toepassing van de IACK voorkomen dat een buitenlandse belastingplichtige uit een van de lidstaten van de EU, een andere staat die partij is bij de Overeenkomst betreffende de Europese Economische Ruimte, Zwitserland of een van de BES eilanden (hierna: de landenkring) met Nederlands arbeidsinkomen, die samen met een niet-werkende partner<sup>18</sup> en een kind buiten Nederland maar in de landenkring op hetzelfde adres staat ingeschreven recht heeft op de IACK<sup>19</sup> omdat hij als alleenstaande wordt aangemerkt. Een binnenlandse belastingplichtige die een partner heeft die binnenlandse belasting-

<sup>14</sup> In het Belastingplan 2021 alleen voor de Regeling subsidie financiering vaste lasten MKB COVID-19.

<sup>15</sup> Regeling subsidie financiering vaste lasten startende MKB-ondernemingen COVID-19.

<sup>16</sup> De Regeling subsidie financiering vaste lasten startende MKB-ondernemingen COVID-19 ziet enkel op een bijdrage aan de financiering van de vaste lasten in de maanden januari, februari en maart van 2021. Voor de vaste lasten vanaf het tweede kwartaal van 2021 is de subsidie voor startende MKB-ondernemingen geïntegreerd in de Regeling subsidie vaste lasten financiering COVID-19.

<sup>17</sup> Besluit noodmaatregelen coronacrisis, onderdeel 8.5.

<sup>18</sup> Of een partner met een lager arbeidsinkomen.

<sup>19</sup> Dit kan zich ook voordoen bij een binnenlandse belastingplichtige die gehuwd is met een partner in het buitenland die geen kwalificerende buitenlandse belastingplichtige is.

plichtige is en verder in gelijke feitelijke gezinsomstandigheden verkeert, heeft hier geen recht op. Dit verschil wordt hierna geïllustreerd aan de hand van een voorbeeld.

#### **Voorbeeld 1**

Een inwoner van België werkt in Nederland en is in Nederland buitenlands belastingplichtig. Hij woont samen met zijn niet-werkende echtgenoot en kind jonger dan twaalf jaar in België. De niet-werkende in België woonachtige echtgenoot is uitgesloten van het fiscaal partnerschap. De in Nederland werkzame buitenlandse belastingplichtige kan recht hebben op de IACK omdat hij voldoet aan de voorwaarde dat hij (fiscaal gezien) geen partner heeft. Een binnenlandse belastingplichtige die in Nederland werkt en samen met zijn niet-werkende echtgenoot en kind onder de 12 jaar in Nederland woont, heeft geen recht op de IACK. De niet-werkende in Nederland woonachtige echtgenoot kwalificeert in dit geval wel als fiscaal partner en daarom wordt niet voldaan aan de voorwaarde dat de belastingplichtige een lager arbeidsinkomen heeft dan zijn partner.

Voorts kan het voorkomen dat buitenlandse belastingplichtigen met Nederlands arbeidsinkomen, die op hetzelfde adres met een kind staan ingeschreven buiten Nederland maar in de landenkring, beiden recht hebben op de IACK.<sup>20</sup> Ook hier treedt een verschil op met de binnenlandse belastingplichtige die een binnenlandse belastingplichtige partner heeft en verder in gelijke feitelijke gezinsomstandigheden verkeert aangezien dan slechts een van de fiscale partners recht heeft op de IACK. Dit zijn, zoals eerder aangegeven in de brief van 3 mei 2021<sup>21</sup>, onbedoelde gevolgen van de uitzondering op het fiscale partnerbegrip. Daarom wordt voorgesteld de uitzondering op het fiscale partnerbegrip voor de persoon die geen inwoner van Nederland en geen kwalificerende buitenlandse belastingplichtige is, niet te laten gelden voor de toepassing van de IACK. Hiermee wordt de behandeling van belastingplichtigen met een in het buitenland woonachtige partner die geen kwalificerende buitenlandse belastingplichtige is voor wat betreft de IACK gelijkgetrokken met de behandeling van belastingplichtigen met een partner die binnenlandse belastingplichtige of kwalificerende buitenlandse belastingplichtige is.

Deze maatregel heeft gevolgen voor circa 6.400 belastingplichtigen, waarvan hooguit enkele honderden binnenlandse belastingplichtigen met een in het buitenland woonachtige partner die geen kwalificerende buitenlandse belastingplichtige is. Voornoemde belastingplichtigen hebben door de voorgestelde maatregel vanaf 2022 geen recht meer op de IACK. Vanwege de huidige vormgeving van het partnerbegrip in de Wet IB 2001 beschikt de Belastingdienst niet over gegevens om te bepalen of een buitenlandse belastingplichtige een partner heeft en beschikt daarmee over onvoldoende gegevens om te bepalen of die belastingplichtige op grond van de voorgestelde maatregel recht heeft op de IACK. Daarom wordt voor de relatief beperkte groep buitenlandse belastingplichtigen die voor het kalenderjaar 2021 via een voorlopige aanslag de IACK ontvangen en aangegeven hebben niet te beschikken over een fiscale partner, de automatische toekenning van een voorlopige aanslag voor het kalenderjaar 2022 stopgezet. Het stopzetten van de automatische toekenning van een voorlopige aanslag voor het kalenderjaar 2022 voorkomt dat buitenlandse belastingplichtigen via een voorlopige aanslag de IACK ontvangen, terwijl zij hier op grond van de voorgestelde maatregel geen recht meer op hebben en deze via de definitieve aanslag

<sup>20</sup> Dit kan overigens niet indien zij beiden kwalificerende buitenlandse belastingplichtigen zijn.

<sup>21</sup> Kamerstukken II 2020/21, 31 066, nr. 821.

inkomstenbelasting moeten terugbetalen. De buitenlandse belastingplichtigen van wie de automatische toekenning van een voorlopige aanslag voor het kalenderjaar 2022 wordt stopgezet, zullen voorafgaande aan de stopzetting hierover per brief worden geïnformeerd. Voor de hiervoor genoemde groep binnenlandse belastingplichtigen, kan het online voorlopige aangifteformulier 2022 niet meer worden aangepast. De Belastingdienst zal zo goed mogelijk proberen deze groep af te bakenen en een brief te sturen waarin wordt beschreven hoe ze hun voorlopige aangifte kunnen aanpassen. De Belastingdienst denkt nog na over de precieze invulling van de communicatiestrategie.

Naast het stopzetten van de automatische toekenning van een voorlopige aanslag voor het kalenderjaar 2022, zal de Belastingdienst inzetten op verscherpte controle waarbij wordt gecontroleerd of de belastingplichtige voldoet aan de voorwaarden om in aanmerking te komen voor de IACK. Bijvoorbeeld of de belastingplichtige in het kalenderjaar gedurende ten minste zes maanden een kind heeft dat bij de aanvang van het kalenderjaar de leeftijd van twaalf jaar niet heeft bereikt en op hetzelfde woonadres als de belastingplichtige staat ingeschreven.

#### *8. Verhoging leeftijdsgrens status kind van vergunninghouder*

Bij de uitvoering van motie Lodders/Van Weyenberg<sup>22</sup> zijn de mogelijkheden onderzocht om op korte termijn verbeteringen in het huidige toeslagenstelsel door te voeren om knelpunten, schrijnende situaties en terugvorderingen te voorkomen. Bij de geïnventariseerde knelpunten en schrijnende situaties in het huidige toeslagenstelsel is onder meer gekeken naar de echte kortetermijnverbeteringen; oplossingen voor knelpunten die dit demissionaire kabinet op korte termijn zelf ter hand kan nemen. Deze kortetermijnverbeteringen hebben beperkte uitvoeringstechnische en juridische consequenties en vrijwel geen budgettaire gevolgen.

Een kind dat geboren wordt uit een verblijfsgerechtigde beschikt niet automatisch over een verblijfstitel. De ouders moeten deze aanvragen. De uitvoering van deze voorwaarde kan soms hard uitpakken omdat dit een actie van de aanvrager vereist, namelijk het aanvragen van een verblijfstitel. Wanneer deze actie achterwege blijft, vervalt het recht op huurtoeslag totdat de aanvraag is gedaan. In eerdere antwoorden op vragen van de leden Kuiken en Nijboer is aan de Tweede Kamer gemeld dat in overleg met de Staatssecretaris van Financiën – Toeslagen en Douane en de Staatssecretaris van Justitie & Veiligheid zou worden bezien wat mogelijk is om stopzettingen en latere nabetalingen te voorkomen.<sup>23</sup> Inmiddels is de voorlichting op de website van de Belastingdienst/Toeslagen verbeterd.<sup>24</sup> Ter uitvoering van het antwoord op nadere vragen van de leden Bromet en Smeulders<sup>25</sup> heeft een nadere verkenning plaatsgevonden naar de mogelijkheid om de leeftijdsgrens waarop de status van de medebewoner voor het recht op toeslagen relevant is te verhogen. Hierbij is onder meer aangesloten bij de uitvoering van de motie van de leden Lodders en Van Weyenberg.<sup>26</sup> Op basis van deze analyse stelt het kabinet voor de leeftijdsgrens voor de eis van een rechtmatige status voor medebewoners voor de huurtoeslag te verhogen naar 18 jaar. Dit betekent dat bij geboorte van een kind van vergunninghouders geen directe actie van de ouders wordt gevergd om aanspraak te blijven maken op huurtoeslag.

<sup>22</sup> Kamerstukken II 2020/21, 35 572, nr. 49.

<sup>23</sup> Aangangsel Handelingen II 2018/19, nr. 3290.

<sup>24</sup> [www.toeslagen.nl](http://www.toeslagen.nl).

<sup>25</sup> Aangangsel Handelingen II 2020/021, nr. 1575.

<sup>26</sup> Kamerstukken II 2020/21, 35 572, nr. 49.



### *9. Huurtoeslag bij huurgrensoverschrijding*

In een aantal uitzonderingssituaties bestaat recht op huurtoeslag boven de maximumhuurgrens. Zo blijft er recht op huurtoeslag bestaan als er in de maand voor de huurgrensoverschrijding recht op huurtoeslag was. Het kan echter gebeuren dat de huurgrensoverschrijding plaatsvindt zonder dat in de maand voorafgaand aan de overschrijding sprake is van recht op huurtoeslag, bijvoorbeeld omdat juist in het jaar van de huurgrensoverschrijding sprake was van een te hoog inkomen of vermogen. Indien het inkomen en vermogen weer voldoen aan de eisen voor huurtoeslag, bestaat geen recht op huurtoeslag vanwege een huur boven de maximumhuurgrens. Aangezien deze voorwaarde tot schrijnende situaties kan leiden, wordt voorgesteld in de voorwaarde dat eerder sprake moet zijn geweest van recht op huurtoeslag de specificering dat dit de maand voorafgaand aan de overschrijding het geval moet zijn met ingang van 1 januari 2022 te schrappen.

Het schrappen van de voorwaarde heeft als doel het borgen van het recht op huurtoeslag voor de toekomstige situaties waarbij de huurder de huurgrens overschrijdt maar eerder voor dezelfde woning wel voor huurtoeslag in aanmerking kwam. Gekozen is om de termijn helemaal te schrappen en hier geen tijdslimiet aan te verbinden, omdat het moment van overschrijding van de maximumhuurgrens niet van doorslaggevende invloed is op de situatie van de burger die wordt geconfronteerd met inkomens- of vermogensdaling. Er is vanuit deze gedachte geen logische begrenzing. Hierbij zij bedacht dat het niet gaat om een vorm van terugwerkende kracht, maar enkel om een controle op het voldoen aan de voorwaarden om vanaf 2022 recht op huurtoeslag te krijgen. Voor de Belastingdienst/Toeslagen stuit het ontbreken van een tijdslimiet niet op ernstige uitvoeringsbezwaren. In de meeste situaties zal de informatie die al in de systemen aanwezig zijn voldoende grond bieden om de huurtoeslag opnieuw toe te kennen. In situaties dat de benodigde gegevens niet (meer) aanwezig zijn in de systemen van de Belastingdienst/Toeslagen, bijvoorbeeld als gevolg van de Archiefwet, moet de burger aannemelijk kunnen maken dat in de periode vóór de huurgrensoverschrijding reeds recht bestond op huurtoeslag. Naar verwachting komt deze situatie sporadisch voor.

### *10. Verlengen geldigheidsduur gebruikelijkloonregeling innovatieve start-ups met een jaar*

Met ingang van 2017 is de gebruikelijkloonregeling versoepeld voor innovatieve start-ups. Het belastbare loon van directeur-grotaandeelhouders (dga's) van innovatieve start-ups mag voor de toepassing van de gebruikelijkloonregeling worden vastgesteld op het wettelijke minimumloon. Het doel van deze maatregel is het stimuleren van innovatieve start-ups door een verbetering van hun liquiditeitspositie. De maatregel is voorzien van een horizonbepaling op grond waarvan deze bepaling vervalt per 1 januari 2022, tenzij de maatregel voor die datum positief wordt geëvalueerd. De maatregel wordt geëvalueerd op doelmatigheid en doeltreffendheid. Bij de evaluatie wordt onder meer gekeken in welke mate de maatregel bijdraagt aan de beoogde stimulering van innovatieve start-ups door te kijken naar het effect op de hoogte van het loon bij de doelgroep en als afgeleid effect daarvan de verbetering van hun liquiditeitspositie. De vervaldatum wordt eenmalig met een jaar opgeschoven naar 1 januari 2023 omdat de evaluatie nog niet is afgerond. Deze tegemoetkoming zal zodoende per 1 januari 2023 vervallen, tenzij de regeling door het Ministerie van Economische Zaken en Klimaat positief wordt geëvalueerd.

## 11. Gerichte vrijstelling thuiswerkkosten

Als gevolg van COVID-19 was in Nederland sinds medio maart 2020 de regel «thuiswerken tenzij...» van toepassing. Werknemers die hun werkzaamheden vanuit huis konden verrichten werden geacht daadwerkelijk thuis te werken. De verwachting is dat ook na een versoepeling van deze maatregel weliswaar een grote groep werknemers weer deels op kantoor gaat werken, maar dat er ook een substantieel deel van de werknemers nog steeds een deel van de week thuis zal werken. Zowel werkgevers als werknemers hebben de voordelen van thuiswerken ondervonden. Dat draagt eraan bij dat veel werknemers ook in de toekomst deels thuis zullen blijven werken. Veel werkgevers moedigen het thuiswerken aan en in verschillende (collectieve) arbeidsvoorwaarden zijn daar ook al afspraken over gemaakt. Thuiswerken is daarmee veel meer dan voorheen gebruikelijk geworden.

Veel werkgevers hebben aangegeven een vergoeding aan de werknemer te willen geven voor de extra kosten verbonden aan het thuiswerken. Met de in onderhavig wetsvoorstel opgenomen introductie van een zogenoemde gerichte vrijstelling in de werkkostenregeling voor de vergoeding van bepaalde thuiswerkkosten, maakt het kabinet het mogelijk dat deze vergoeding vrij van loonheffingen door de werkgever kan worden toegekend. Aan het Nibud is gevraagd wat een reëel bedrag is als vergoeding voor de extra kosten die een werknemer maakt vanwege het thuiswerken. Het Nibud heeft op in augustus 2021 zijn onderzoek afgerond en is tot de conclusie gekomen dat die extra kosten gemiddeld € 2 per thuisgewerkte dag bedragen.<sup>27</sup> De kosten die het Nibud in zijn onderzoek heeft meegenomen zien op extra water- en elektriciteitsverbruik, verwarming, koffie, thee en toiletpapier. Het kabinet neemt de vaststelling door het Nibud over en stelt voor uit te gaan van een vrijstelling voor een forfaitair bedrag van maximaal € 2 per thuisgewerkte dag of deel daarvan.<sup>28</sup> Voor de kosten verbonden aan het inrichten van een werkplek thuis, met inbegrip van bureaustoel en bijvoorbeeld een computer en mobiele telefoon, bestaan al zogenoemde gerichte vrijstellingen.<sup>29</sup> Deze bieden de werkgever ook nu al de mogelijkheid deze categorie kosten vrij van loonheffingen te vergoeden.

Voor eenzelfde werkdag kan niet tegelijkertijd de vrijstelling voor een thuiswerkkostenvergoeding als de vrijstelling voor een reiskostenvergoeding woon-werkverkeer naar de vaste werkplek van toepassing zijn. De vrijstelling voor een thuiswerkkostenvergoeding van maximaal € 2 per thuiswerkdag kan weliswaar ook worden toegepast als een werknemer slechts een deel van de dag thuiswerkt. Maar als een werknemer een deel van de dag thuiswerkt en het andere deel op de vaste werkplek werkt, kan dus maar een van de vrijstellingen worden toegepast. In dat geval heeft de werkgever de keuze om of de gerichte vrijstelling voor de thuiswerkkostenvergoeding, of de gerichte vrijstelling voor reiskosten voor het woon-werkverkeer toe te passen. Het is wel mogelijk dat op een dag waarop deels wordt thuisgewerkt en ook wordt gereisd naar een andere plek dan de vaste werkplek – dus een zakelijke reis niet zijnde woon-werkverkeer – zowel de vrijstelling voor een thuiswerkvergoeding als de vrijstelling voor een reiskostenvergoeding wordt toegepast. Hiermee wordt de regeling praktisch en uitvoerbaar gehouden voor werkgevers en

<sup>27</sup> Nibud, *Thuiswerkkosten. Berekening van de thuiswerkkosten t.b.v. een thuiswerkkostenvergoeding*, augustus 2021.

<sup>28</sup> De vrijstelling heeft ook een doorwerking in de inkomstenbelasting en vennootschapsbelasting. Als een gerichte vrijstelling van toepassing is, kunnen de kosten ook onder de aftrekbeperking gemengde kosten vallen (voedsel, drank en genotsmiddelen) in de winstfeer.

<sup>29</sup> Zie artikel 31a, tweede lid, onderdelen g en h, van de Wet op de loonbelasting 1964.



werknemers die al dan niet regelmatig zakelijke reizen, niet zijnde woon-werkverkeer, maken. Dit betekent bijvoorbeeld dat een werkgever de door een werknemer gereisde kilometers van een klantbezoek onbelast kan vergoeden op declaratiebasis als de werknemer deze reis vanuit zijn thuiswerkplek maakt, zonder dat hiervoor de (vaste) thuiswerkkostenvergoeding hoeft te worden aangepast.

In de praktijk zullen werkgevers en werknemers afspraken maken over het aantal dagen waarop de werknemer thuis zal werken. Deze afspraken kunnen de basis vormen voor de vaststelling van de door de werkgever onbelast te vergoeden kosten voor zowel de reiskosten voor het woon-werkverkeer als de thuiswerkkostenvergoeding. Met andere woorden, als de werkgever en de werknemer bijvoorbeeld afspreken dat per week twee dagen thuis wordt gewerkt en drie dagen op kantoor, kan de werkgever op basis van die verhouding een vaste vergoeding toekennen voor zowel het thuiswerken als de reiskosten woon-werkverkeer.<sup>30</sup> Daarmee wordt voorkomen dat elke reisdag en/of thuiswerkdag afzonderlijk moet worden geadmistreerd of moet worden gedeclareerd. Een incidentele afwijking van de afgesproken verhouding thuiswerken en werken op een vaste werkplek hoeft niet te leiden tot een aanpassing van de vaste vergoeding. Dit volgt uit de zogenoemde 128 dagenregeling (zie hierna). Bij een meer structurele wijziging in de afspraken moet de vaste vergoeding wel worden aangepast.

De regeling voor vaste reiskostenvergoedingen zoals opgenomen in de Wet op de loonbelasting 1964, in het spraakgebruik ook wel de 128 dagenregeling genoemd, werkt (kort samengevat) als volgt. Als een werknemer ten minste 128 dagen per kalenderjaar naar een vaste werkplek reist (woon-werkverkeer), mag de werkgever een vaste onbelaste reiskostenvergoeding geven alsof de werknemer 214 dagen per kalenderjaar naar die vaste werkplek reist. Voorgesteld wordt om een vergelijkbare regeling te introduceren voor de thuiswerkkostenvergoeding. De combinatie van beide regelingen maakt het mogelijk om bij incidentele wijzigingen in het reis- of thuiswerkpatroon de vaste vergoeding ongewijzigd te laten voortduren. De 128 dagenregeling zoals deze gold voor de vaste reiskostenvergoeding wordt wel aangepast.

Deze regeling maakt het sinds 2009 namelijk mogelijk dat als de werknemer bijvoorbeeld op minimaal drie werkdagen van de week naar zijn vaste werkplek reist en de andere twee werkdagen thuiswerkt, hij voor die twee thuiswerkdagen de onbelaste reiskostenvergoeding behoudt. Omdat toentertijd niet was voorzien in een specifieke vrijstelling voor een thuiswerkkostenvergoeding droeg deze regeling bij aan het stimuleren van thuiswerken. De introductie van een onbelaste thuiswerkkostenvergoeding maakt deze stimuleringsregeling overbodig. Het ongewijzigd handhaven van de stimuleringsregeling zou ook betekenen dat voor een thuiswerkdag in plaats van de daarvoor voorziene vergoeding van maximaal € 2 per dag een vergoeding zou worden gegeven die feitelijk losstaat van de meerkosten verbonden aan het thuiswerken. Deze vergoeding is ook nog eens afhankelijk van de afstand woon-werkverkeer. Dat leidt voor verschillende werknemers tot verschillende vergoedingen terwijl de meerkosten van het thuiswerken voor deze werknemers gemiddeld gelijk zijn. Om die reden wordt voorgesteld de 128 dagenregeling, zowel ten aanzien van de vaste reiskostenvergoeding voor woon-werkverkeer als voor de thuiswerkkostenvergoeding, pro rata toe te passen als structureel (gedeeltelijk) wordt thuisgewerkt. In het artikelsgewijze deel van deze memorie wordt dit nader toegelicht en zijn enkele voorbeelden uitgewerkt om dit te verduidelijken.

<sup>30</sup> Er kunnen ook afspraken worden gemaakt op bijvoorbeeld maand-, kwartaal- of jaarbasis.

## 12. Tijdelijke verruiming vrije ruimte (COVID-19)

De werkkostenregeling (WKR) is de regeling in de loonbelasting voor de behandeling van vergoedingen en verstrekkingen die door de werkgever aan de werknemer worden gegeven in het kader van de dienstbetrekking. Via de vrije ruimte van de WKR kunnen werkgevers vergoedingen en verstrekkingen aan hun werknemers geven zonder dat deze belast worden. Werkgevers kunnen zelf bepalen in welke mate en voor welke vergoedingen en verstrekkingen zij de vrije ruimte willen benutten, voor zover dit gebruikelijk is.<sup>31</sup> Sinds 1 januari 2020 geldt een nieuwe wijze van het berekenen van de vrije ruimte. De vrije ruimte bedraagt per werkgever 1,7% van – kort gezegd – de fiscale loonsom tot en met € 400.000 plus 1,18%<sup>32</sup> van het restant van die loonsom. In het Belastingplan 2021 is met terugwerkende kracht de vrije ruimte voor de eerste € 400.000 van de fiscale loonsom voor het kalenderjaar 2020 verhoogd tot 3%.

In de Kamerbrief Uitbreiding economisch steun- en herstelpakket<sup>33</sup> is toegezegd dat ook voor het jaar 2021 de vrije ruimte voor de eerste € 400.000 van de fiscale loonsom 3% van dat deel van die fiscale loonsom zal bedragen. Aan deze toezegging is vervolgens via een goedkeuring vooruitlopend op wetgeving gevolg gegeven.<sup>34</sup> De verruiming van de vrije ruimte biedt mogelijkheden aan werkgevers die daar de financiële ruimte voor hebben om hun werknemers in de moeilijke coronatijd extra tegemoet te komen, bijvoorbeeld door het verstrekken van een cadeaubon of om onbelaste thuiswerkkostenvergoedingen te verstrekken, naast de mogelijkheden die er al zijn. De door de maatregel extra gedane bestedingen kunnen ook steun geven aan sectoren die sterk getroffen zijn door de crisis. Met het onderhavige wetsvoorstel wordt de genoemde goedkeuring gecodificeerd.

Bij de verruiming van de vrije ruimte vorig jaar is aangegeven dat de Tweede Kamer uiterlijk in 2024 wordt geïnformeerd over de in verband met de overschrijding van de vrije ruimte aangegeven eindheffing over de jaren 2015 tot en met 2022. Het effect van de tijdelijke extra verruiming in 2020 en 2021 zal ook naar voren komen in de rapportage in 2024.

## 13. Temporele beperking verrekening voorheffingen met de Vennootschapsbelasting (Sofina)

Op Prinsjesdag 2020 heeft het kabinet – naar aanleiding van een uitspraak van het Hof van Justitie van de Europese Unie (HvJ EU) in de Franse zaak Sofina – in de aanbiedingsbrief bij het pakket Belastingplan 2021 de in dit wetsvoorstel opgenomen maatregel aangekondigd.<sup>35</sup> De maatregel ziet op een beperking van verrekening van dividendbelasting en naar prijzen van kansspelen geheven kansspelbelasting (kansspelbelasting) met de Vpb voor Vpb belastingplichtige lichamen.

Belastingplichtigen in de Vpb kunnen in beginsel de van hen geheven dividendbelasting en van hen geheven kansspelbelasting, betrekking hebbende op bestanddelen van de winst en van het Nederlandse inkomen, als voorheffing met de Vpb verrekenen.<sup>36</sup> Ook als in een jaar de

<sup>31</sup> Om vergoedingen en verstrekkingen als eindheffingsloon te kunnen aanwijzen mogen die vergoedingen en verstrekkingen niet meer dan 30% afwijken van wat in vergelijkbare omstandigheden gebruikelijk is.

<sup>32</sup> In 2020 gold voor deze tweede schijf een percentage van 1,2%. Dit percentage is met ingang van 1 januari 2021 verlaagd naar 1,18%.

<sup>33</sup> Kamerstukken II 2020/21, 35 420, nr. 217, p. 13.

<sup>34</sup> Onderdeel 6.4 van het Besluit noodmaatregelen coronacrisis.

<sup>35</sup> Kamerstukken II 2020/21, 35 572, nr. 5.

<sup>36</sup> Artikel 25, eerste lid, Wet Vpb 1969.

berekening van de verschuldigde Vpb niet leidt tot een positief bedrag kunnen effectief de geheven dividendbelasting en kansspelbelasting worden teruggevraagd.<sup>37</sup> In het buitenland gevestigde lichamen die niet belastingplichtig zijn voor de Vpb maar die zich overigens in een vergelijkbare positie bevinden als Vpb-plichtige lichamen hebben deze mogelijkheid niet.

Op 22 november 2018 heeft het HvJ EU arrest gewezen in de Franse zaak Sofina.<sup>38</sup> Deze zaak heeft betrekking op de Franse dividendbelasting. Het HvJ EU is van oordeel dat Frankrijk in strijd handelt met het EU-recht doordat verlieslatende buitenlandse vennootschappen Franse dividendbelasting moeten betalen over dividenden die ze ontvangen uit investeringen in vennootschappen die in Frankrijk zijn gevestigd. In Frankrijk gevestigde verlieslatende vennootschappen betalen geen of pas later belasting over dividenden ontvangen uit dergelijke investeringen. De Nederlandse belastingwetgeving kan in bepaalde omstandigheden tot dezelfde uitkomst leiden als het Franse systeem.

Onder de huidige Nederlandse wetgeving betalen zowel in Nederland gevestigde portfolio-aandeelhouders<sup>39</sup> als in het buitenland gevestigde portfolio-aandeelhouders dividendbelasting over winstuitkeringen door in Nederlandse gevestigde lichamen. In Nederland gevestigde portfolio-aandeelhouders die belastingplichtig zijn voor de Vpb (belastingplichtigen) kunnen de dividendbelasting altijd verrekenen met de Vpb, zodat zij per saldo enkel Vpb over het portfolio-dividend betalen. Indien zij verlieslatend zijn of anderszins geen Vpb verschuldigd zijn krijgen de belastingplichtigen de geheven dividendbelasting volledig terug. Buitenlandse verlieslatende portfolio-aandeelhouders (buitenlandse lichamen) hebben deze mogelijkheid daarentegen niet. Gezien deze vergelijkbaarheid met het Franse systeem bestaat – zonder tegenmaatregelen – het reële risico dat het HvJ EU ten aanzien van de Nederlandse belastingwetgeving tot dezelfde conclusie komt als ten aanzien van de Franse belastingwetgeving. Dit zou – zonder tegenmaatregel – een toekomstige budgettaire derving tot gevolg hebben. Hoewel de zaak Sofina zich beperkt tot de dividendbelasting, kan de uitspraak ook gevolgen hebben voor de Nederlandse kansspelbelasting. Ook hier geldt namelijk dat een verlieslatende belastingplichtige de ingehouden kansspelbelasting – mits de prijs uit een Nederlandse loterij, weddenschap of prijsvraag kan worden aangemerkt als winst van het lichaam – altijd volledig kan terugkrijgen, terwijl een verlieslatend buitenlands lichaam de in Nederland ingehouden kansspelbelasting niet kan terugvragen.

Om die reden wordt voorgesteld om de mogelijkheden voor verrekening van dividendbelasting en kansspelbelasting (voorheffingen) met de Vpb voor belastingplichtigen temporeel te beperken met ingang van 1 januari 2022. In de aanbiedingsbrief bij het pakket Belastingplan 2021 is aangekondigd dat tot inwerkingtreding van de voorgestelde maatregelen een beleidsbesluit (het Sofina-arrestbesluit) van toepassing is, waarin wordt goedgekeurd dat de inspecteur in lijn met het arrest in de zaak Sofina in bepaalde situaties teruggaaf van voorheffingen aan niet in Nederland gevestigde lichamen kan verlenen die niet belastingplichtig zijn voor de

<sup>37</sup> Artikel 15 AWR.

<sup>38</sup> HvJ EU 22-11-2018, <https://www.navigator.nl/document/id5fc2888983fd4b03aba1fb36bffc6f75?anchor=icid-28515616>.

<sup>39</sup> Kort gezegd is een portfolio-aandeelhouder een aandeelhouder die een afzonderlijke positie aandelen houdt die maximaal 5% van het aandelenkapitaal van een lichaam uitmaakt. Ook indien een belang van meer dan 5% wordt gehouden in een Nederlands lichaam kan sprake zijn van te verrekenen dividendbelasting. Zie ook hierna de paragraaf reikwijdte maatregel.

Vpb.<sup>40</sup> Het beleidsbesluit biedt dus een verruiming van de teruggaafmogelijkheden, terwijl de voorgestelde tegenmaatregel een temporele beperking van de verrekening van voorheffingen voor belastingplichtigen in de Vpb inhoudt. In de budgettaire paragraaf hierna wordt uiteengezet wat het Sofina-arrestbesluit voor budgettaire gevolgen heeft evenals de voorgestelde tegenmaatregel. Gelet op de budgettaire consequenties van het Sofina-arrestbesluit alsmede de te verwachten verschuiving van druk op het IV-portfolio naar de handhaving en uitvoering is er niet voor gekozen om het besluit voort te laten duren dan wel om te zetten in wetgeving. Het Sofina-arrestbesluit wordt na met de inwerkingtreding van de voorgestelde maatregel ingetrokken.

#### *Reikwijdte maatregel*

Op basis van de huidige wetgeving kunnen belastingplichtigen elk jaar het gehele bedrag aan ingehouden voorheffingen verrekenen met de aanslag Vpb. Het karakter van een voorheffing is dan ook dat het een «voorschot» is op het uiteindelijke bedrag aan te betalen Vpb, de eindheffing. Het bedrag aan voorheffingen is in veel gevallen niet gelijk aan het bedrag aan verschuldigde Vpb. In het geval dat het bedrag aan voorheffingen groter is dan het bedrag aan Vpb, kan de belastingplichtige op basis van de huidige wetgeving het verschil terugkrijgen. Dit is dus ook het geval als de belastingplichtige in een jaar verlieslatend is of anderszins in zijn geheel geen vennootschapsbelasting verschuldigd is.

Op basis van de hoofdregel van de voorgestelde maatregel zal de verrekening van voorheffingen gelimiteerd zijn tot het bedrag aan te betalen Vpb vóórdat rekening is gehouden met de verrekening van voorheffingen. Dit geldt voor alle lichamen die belastingplichtig zijn voor de Vpb.

Kort gezegd zal onder de voorgestelde maatregelen de verrekening van voorheffingen uitsluitend worden beperkt ten aanzien van belastingplichtigen die:

1. zich niet in een positie bevinden waarin Vpb verschuldigd is doordat die belastingplichtigen verlieslatend zijn of recht hebben op wettelijke verminderingen of voorkoming dubbele belasting; of
2. zich weliswaar in een positie bevinden waarin Vpb verschuldigd is, maar dit bedrag lager is dan het bedrag aan geheven voorheffingen; en
3. kansspelbelasting betalen omdat als onderdeel van de ondernemingsactiviteiten een kansspel is gewonnen; of
4. een aandelenbelang bezitten van minder dan 5% in een in Nederland gevestigd lichaam dat inhoudingsplichtig is voor de dividendbelasting.

Ook indien de inhoudingsvrijstelling in de dividendbelasting<sup>41</sup> niet wordt toegepast op een belang van 5% of meer van de belastingplichtige in een in Nederland gevestigd lichaam dat inhoudingsplichtig is voor de dividendbelasting kan sprake zijn van geheven dividendbelasting waarvan de verrekening temporeel wordt beperkt.

De verrekeningsbeperkingsmaatregel kan ertoe leiden dat (een deel van) de geheven voorheffingen in een jaar niet verrekend kunnen worden. Voor die gevallen wordt in de voorgestelde regeling voorzien in de mogelijkheid voor de belastingplichtige om het in een jaar niet voor verrekening in aanmerking komende bedrag aan voorheffingen over te

<sup>40</sup> Sofina-arrestbesluit.

<sup>41</sup> Zie in deze zin de facultatieve werking van artikel 4, eerste lid, van de Wet op de dividendbelasting 1965.

brengen naar een later jaar. Aan de voortwenteling van niet-verrekenende voorheffingen wordt geen termijn gesteld. Het bedrag aan niet verrekenende voorheffingen kan dus onbeperkt worden doorgeschoven naar toekomstige jaren en in die jaren worden verrekend voor zover er voldoende Vpb verschuldigd is. De voorgestelde maatregel is hiermee dus in beginsel een temporele beperking van de verrekeningsmogelijkheid. In het geval dat ook in toekomstige jaren geen Vpb verschuldigd is, zal ook in toekomstige jaren geen verrekening van de zogenoemde voortgewentelde voorheffingen kunnen plaatsvinden. Voor een beperkt aantal gevallen (bijvoorbeeld in geval van duurzaam verlieslatende bedrijven) zal de beperking dus definitief zijn.

In een jaar waarin de belastingplichtige wel Vpb verschuldigd is, worden eerst de in dat jaar geheven voorheffingen verrekend. Als er na die verrekening nog een bedrag aan te betalen Vpb resteert, worden de voorheffingen die in voorgaande jaren niet zijn verrekend, verrekend met dit resterende bedrag aan te betalen Vpb.

De voortwenteling is slechts mogelijk indien het bedrag aan voort te wentelen voorheffingen door de inspecteur is vastgesteld bij voor bezwaar vatbare beschikking. De inspecteur dient deze zogenoemde voorheffingenbeschikking gelijktijdig met de aanslag van dat jaar op te leggen. Aldus wordt elk jaar bij beschikking vastgesteld welk totaalbedrag aan voorheffingen in het volgende jaar nog beschikbaar is voor verrekening met verschuldigde Vpb over dat jaar. De Belastingdienst houdt in zijn administratie bij welk deel van het totale bedrag aan voort te wentelen voorheffingen in welk jaar is geheven.

Vooraf omwille van de uitvoerbaarheid, in het bijzonder ingegeven vanuit de capaciteit van de ICT-mogelijkheden van de Belastingdienst, is ervoor gekozen te werken met één beschikking (de voorheffingenbeschikking). Op deze wijze geldt voor de verminderingen, de voorkoming van dubbele belasting en de verrekening van voorheffingen dat één beschikking wordt afgegeven. Op de voorheffingenbeschikking staat het totale bedrag aan voorheffingen vermeld dat naar het volgende jaar wordt voortgewenteld. Dit in plaats van twee beschikkingen zoals die bij verrekenbare verliezen worden vastgesteld (één inzake vaststelling van het verlies van het jaar en één inzake verrekening). Een andere reden voor deze keuze is erin gelegen dat op deze manier voor zowel de belastingplichtige als de inspecteur het aantal beschikkingen beperkt blijft – en daarmee dus ook de administratieve lasten – zonder dat dit ten koste gaat van de rechtsbescherming van de belastingplichtige.

Naast de hoofdregel dat er geen teruggave van voorheffingen meer zal plaatsvinden, die direct voortvloeit uit de uitspraak van het HvJ EU in de zaak Sofina, is er een aantal flankerende bepalingen in onderhavig wetsvoorstel opgenomen. Deze maatregelen vloeien niet direct voort uit de genoemde uitspraak maar zijn noodzakelijk om de samenloop van de voorgestelde verrekeningsbeperkingmaatregel te regelen met (i) de reorganisatiefaciliteiten en (ii) het fiscale eenheidsregime. Voor de toelichting op deze bepalingen wordt verwezen naar de artikelsgewijze toelichting. De maatregel wordt ingevoerd om het Nederlandse systeem van verrekening van voorheffingen in overeenstemming te brengen met de uitspraak van het HvJ EU in de zaak Sofina. De maatregel omvat geen andere EU-aspecten die benoemd moeten worden. Er heeft geen consultatie plaatsgevonden en er zijn naar aanleiding van de aankondiging op Prinsjesdag 2020 dat deze maatregel op handen is geen adviezen ontvangen.

#### 14. Vrijstelling van overdrachtsbelasting bij terugkoop woning met verkoopregulerend beding

Bij de parlementaire behandeling van het wetsvoorstel voor de Wet differentiatie overdrachtsbelasting is aan de Tweede Kamer toegezegd<sup>42</sup> te onderzoeken of het mogelijk is om voor gevallen van zogenoemde «vervreemding onder voorwaarden»<sup>43</sup> (met een verkoopregulerend beding, afgekort als VoV) af te zien van toepassing van het hogere tarief in bepaalde situaties waarbij een woning wordt teruggekocht. In de brief van 4 december 2020 heeft het kabinet nader onderzoek hieromtrent aangekondigd.<sup>44</sup>

Naar aanleiding van genoemd onderzoek wordt voorgesteld in de Wet op belastingen van rechtsverkeer (WBR) onder voorwaarden een vrijstelling van overdrachtsbelasting te laten gelden voor verkrijging van een woning als gevolg van een terugkoop van een woning van een natuurlijk persoon, mits hiermee uitvoering wordt gegeven aan een verkoopregulerend beding dat bij de eerdere verkrijging rechtstreeks of middellijk aan deze natuurlijke persoon is opgelegd. In deze situatie wordt – onder bepaalde voorwaarden – beleidsmatig niet wenselijk geacht de verkrijging naar het algemene tarief (thans 8%) te belasten, ondanks dat de verkrijger de woning niet als hoofdverblijf gaat gebruiken. De verkrijger verkrijgt de woning van de natuurlijk persoon (vervreemder) aan wie hij, of zijn rechtsvoorganger, de woning eerder heeft verkocht met een verkoopregulerend beding. Vóór de Wet differentiatie overdrachtsbelasting was het verlaagde tarief van 2% van toepassing op de terugkoop door aanbieders, waarna doorverkoop door de verkrijger veelal plaatsvond met toepassing van de zogenoemde doorverkoopfaciliteit. Aanbieders berekenen deze overdrachtsbelasting veelal contractueel door aan de opvolgende particuliere koper, die naar verwachting in 75% van de gevallen een starter is.<sup>45</sup> Door de Wet differentiatie overdrachtsbelasting worden VoV-aanbieders geconfronteerd met hogere overdrachtskosten, die zij niet kunnen doorberekenen aan de opvolgende particuliere koper, omdat in model koopovereenkomsten is vastgelegd dat niet meer overdrachtskosten kunnen worden doorberekend dan de particuliere koper zonder toepassing van de doorverkoopfaciliteit zou hoeven te betalen.<sup>46</sup>

Daarnaast voorkomen taxatie- en geschillenregelingen dat de VoV-aanbieder de betaalde overdrachtsbelasting bij doorverkoop van de woning aan de starter kan verdisconteren in de koopprijs. Zonder vrijstelling kan een prikkel ontstaan om de teruggekochte VoV-woningen niet meer aan een starter door te verkopen, maar bijvoorbeeld aan een doorstromer of om de woning in eigen beheer te houden. Voornoemde gevolgen voor starters acht het kabinet beleidsmatig niet wenselijk. Gelet op de bijdrage van het VoV-product aan de bevordering van het eigenwoningbezit voor starters en mensen met een lager middeninkomen<sup>47</sup> kiest het kabinet ervoor om de fiscale belemmeringen zoveel mogelijk weg te nemen door de terugkoop van een VoV-woning onder voorwaarden vrij te stellen van overdrachtsbelasting. Het kabinet is voornemens voor toepassing van de VoV-vrijstelling in het Uitvoeringsbesluit belastingen

<sup>42</sup> Handelingen II 2020/21, nr. 23, item 11, p. 16.

<sup>43</sup> In de praktijk wordt door partijen ook wel de term «verkoop onder voorwaarden» gebruikt.

<sup>44</sup> Kamerstukken II 2020/21, 29 453, nr. 525.

<sup>45</sup> Dit op basis van een inschatting van de twee grootste licentie-uitgevers van VoV-producten.

<sup>46</sup> Op grond van artikel 13 kan de particuliere koper als de verkrijging binnen zes maanden na de vorige verkrijging door de VoV-aanbieder plaatsvindt, géén overdrachtsbelasting verschuldigd zijn. Als dat niet het geval is zal de particulier, als aan de overige voorwaarden wordt voldaan, veelal 2% overdrachtsbelasting verschuldigd zijn.

<sup>47</sup> Middeninkomens die een te hoog inkomen hebben voor de sociale huursector en een te laag inkomen voor een reguliere koopwoning.



van rechtsverkeer aanvullend de volgende cumulatieve voorwaarden op te nemen:

- Uit het verkoopregulerend beding bij de eerdere verkrijging blijkt een zelfbewoningsplicht voor de natuurlijk persoon (eerdere verkrijger) voor de betreffende woning;
- De waarde in het economische verkeer van de VoV-woning ten tijde van de eerdere verkrijging is niet hoger dan de woningwaardegrens die geldt bij de startersvrijstelling ten tijde van de terugverkrijging.<sup>48</sup> Onder waarde wordt hierbij verstaan de waarde in het economische verkeer zonder rekening te houden met het verkoopregulerend beding;
- De woning is bij de eerdere verkrijging door de natuurlijk persoon verkregen met een koperskorting van ten minste 10% en ten hoogste 50% van de waarde van die woning op het tijdstip van de eerdere verkrijging. Onder koperskorting wordt mede verstaan een regeling omtrent een uitgestelde betaling, waarbij de schuld pas bij verkoop van de woning hoeft te worden afgelost;
- De natuurlijk persoon is op grond van het verkoopregulerend beding verplicht om de koperskorting geheel of gedeeltelijk terug te betalen of is verplicht om met de voorafgaande vervreemder in bepaalde mate een tussentijdse waardeontwikkeling te delen. Daarbij kan de tussentijdse waardeontwikkeling zowel positief als negatief zijn.

Een woning met een verkoopregulerend beding, een zogenoemde VoV-woning, wordt met (kopers)korting verkocht aan een bewoner, waarbij de bewoner deze woning bij vervreemding weer moet aanbieden aan de oorspronkelijke/eerdere verkoper. Voor woningcorporaties die woningen onder een verkoopregulerend beding verkopen (vervreemding onder voorwaarden) is regelgeving opgenomen in het Besluit toegelaten instellingen volkshuisvesting 2015 en de daarbij behorende ministeriële regeling, waarbij eisen worden gesteld aan de terugbetaling van de korting en de deling in de waardeontwikkeling.<sup>49</sup> Woningcorporaties en projectontwikkelaars bieden VoV-woningen aan om de toegang tot de woningmarkt te bevorderen voor starters en lagere middensinkomens. Ook kunnen commerciële bouwondernemers deze producten als verkoopbevorderend instrument hanteren.

De vervreemding onder voorwaarden van woningen wordt voornamelijk toegepast voor starters en mensen met middeninkomens die te hoog zijn voor de sociale huursector maar wiens inkomen te laag is voor een reguliere koopwoning. Ook levert het product een bijdrage aan de bevordering van het eigenwoningbezit voor mensen met een laag inkomen. Hiermee wordt voorzien in de maatschappelijke behoefte om betaalbare koopwoningen voor deze groepen mogelijk te maken. In het verleden zijn ook al maatregelen getroffen ten behoeve van de VoV. Enerzijds door regelgeving rondom VoV op te nemen in de Woningwet.<sup>50</sup> Anderzijds is in de WBR een uitzondering opgenomen voor de waarde waarover de overdrachtsbelasting wordt geheven bij onroerende zaken

<sup>48</sup> Het bedrag genoemd in artikel 15, eerste lid, onderdeel p, subonderdeel 4°, WBR. De economische waarde van de VoV-woning mag ten tijde van de eerdere verkrijging niet hoger zijn dan de woningwaardegrens die geldt bij de startersvrijstelling ten tijde van de terugverkrijging. Om redenen van uitvoering is gekozen om uit te gaan van de woningwaardegrens die geldt ten tijde van de terugverkrijging, omdat de startersvrijstelling vóór 1 januari 2021 niet van toepassing is. Daarnaast is om redenen van rechtszekerheid gekozen om de waarde ten tijde van de eerdere verkrijging te toetsen. Op dat moment kunnen partijen namelijk nog rekening houden met de woningwaardegrens en overige voorwaarden die van belang zijn voor toepassing van de vrijstelling en zijn partijen niet meer afhankelijk van de prijsontwikkeling op een krappe woningmarkt.

<sup>49</sup> Artikel 23 van het Besluit toegelaten instellingen volkshuisvesting 2015 en artikel 10 van de Regeling toegelaten instellingen volkshuisvesting 2015.

<sup>50</sup> Stcrt. 2015, 18243.

die onder voorwaarden worden verkregen.<sup>51</sup> Hierbij gaat het in hoofdzaak om starters op de koopwoningmarkt. Bovendien is er een apart besluit<sup>52</sup> voor de samenloop van omzetbelasting en overdrachtsbelasting bij onroerende zaken die onder voorwaarden worden verkocht.

#### *15. Verduidelijkingen en technische wijzigingen overdrachtsbelasting*

Op 1 januari 2021 is de Wet differentiatie overdrachtsbelasting in werking getreden. Die wet heeft een aantal wijzigingen in de Wet op belastingen van rechtsverkeer (WBR) doorgevoerd. Onder meer is in de WBR een vrijstelling voor koopstarters («startersvrijstelling») toegevoegd. Voor de toepassing van deze startersvrijstelling moet aan een aantal vereisten worden voldaan, waaronder het «hoofdverblijfcriterium» en de woningwaardegrens. Aan de woningwaardegrens is een antimisbruikbepaling gekoppeld. Het onderhavige wetsvoorstel heeft tot doel enkele technische verbeteringen ter zake aan te brengen. Daarnaast beoogt dit wetsvoorstel een technische wijziging in de WBR aan te brengen.

#### *Aanpassing antimisbruikbepaling*

Eén van de vereisten voor het mogen toepassen van de startersvrijstelling is dat het totaal van de waarde van de verkregen woning of rechten waaraan deze is onderworpen en aanhorigheden die tot die woning behoren niet uitkomt boven € 400.000.

Om te voorkomen dat woningen niet ineens, maar gesplitst worden verkregen om zodoende onder deze woningwaardegrens te blijven, is in de WBR reeds een antimisbruikbepaling opgenomen. Deze beoogt te bewerkstelligen dat ingeval een verkrijging waarbij de startersvrijstelling is toegepast (en dus aan de woningwaardegrens moet zijn voldaan) binnen een jaar wordt gevolgd door een of meer andere verkrijgingen ter zake van dezelfde woning of rechten waaraan deze is onderworpen of een aanhorigheid bij de woning, de startersvrijstelling als het ware wordt teruggenomen als de gezamenlijke waarde van die verkrijgingen boven de woningwaardegrens uitkomt. In verband daarmee wordt het bedrag waarover bij de eerdere verkrijging de startersvrijstelling is toegepast opgeteld bij de waarde van de opvolgende verkrijging (de waardevermeerdering).

De huidige formulering van de antimisbruikbepaling bevat onbedoeld enige onduidelijkheden. Zo blijkt daaruit niet dat, indien de waarde van de eerdere verkrijging en de opvolgende verkrijging(en) tezamen onder de woningwaardegrens valt, slechts overdrachtsbelasting is verschuldigd over de waarde van die opvolgende verkrijging. Ook is niet voldoende duidelijk dat de antimisbruikbepaling niet wordt toegepast indien ten tijde van de eerste verkrijging de woningwaardegrens, die op 1 april 2021 in werking is getreden, nog niet gold. Verder blijkt uit de huidige formulering duidelijk genoeg niet dat de antimisbruikbepaling ook van toepassing is ingeval na een verkrijging waarbij de startersvrijstelling is toegepast binnen een jaar, een aanhorigheid bij die woning wordt verkregen en de waarde van de verkrijgingen tezamen de woningwaardegrens overschrijdt. Ten slotte heeft de antimisbruikbepaling enkel de bedoeling om het voordeel van de startersvrijstelling weg te nemen in het geval het totaal van de waarde van de verkrijgingen uitkomt boven € 400.000. Voorgesteld wordt deze onduidelijkheden weg te nemen.

<sup>51</sup> Artikel 9, vijfde lid, van de Wet belastingen van rechtsverkeer.

<sup>52</sup> Stcrt. 2014, 26406.



Daarnaast wordt voorgesteld om de antimisbruikbepaling zodanig te wijzigen dat deze niet langer van toepassing kan zijn op verkrijgingen door rechtsopvolgers krachtens erfrecht of huwelijksvermogensrecht van de persoon die de startersvrijstelling heeft toegepast. Hiermee wordt bewerkstelligd dat personen die niet betrokken zijn geweest bij de verkrijging waarbij de startersvrijstelling is toegepast, niet kunnen worden geconfronteerd met een waardevermeerdering bij een latere verkrijging.

#### *Onvoorziene omstandigheden vóór verkrijging*

Om het verlaagde tarief van 2% overdrachtsbelasting of de startersvrijstelling te mogen toepassen moet worden voldaan aan het hoofdverblijfcriterium. Dit criterium houdt in dat de verkrijger de woning na de verkrijging daarvan anders dan tijdelijk als hoofdverblijf moet gaan gebruiken en dit duidelijk, stellig en zonder voorbehoud verklaart in een schriftelijke verklaring.

De WBR biedt de mogelijkheid om bij de beoordeling of is voldaan aan het hoofdverblijfcriterium rekening te houden met onvoorziene omstandigheden (zoals overlijden of scheiding) die zich voordoen ná het tijdstip van de verkrijging, waardoor de verkrijger redelijkerwijs niet is staats geweest de woning anders dan tijdelijk als hoofdverblijf te gaan gebruiken. In die gevallen wordt de verkrijger geacht de woning anders dan tijdelijk als hoofdverblijf te hebben gebruikt en wordt niet alsnog (tot) het algemene tarief van 8% overdrachtsbelasting geheven, maar blijft de toepassing van het verlaagde tarief of de startersvrijstelling in stand.

Niet geregeld is dat rekening kan worden gehouden met onvoorziene omstandigheden die zich voordoen nadat de aan die verkrijging van de woning ten grondslag liggende koopovereenkomst tot stand is gekomen, maar vóór de verkrijging. Het is niet wenselijk dat in deze gevallen de startersvrijstelling of het verlaagde tarief van 2% niet kan worden toegepast en het algemene tarief van 8% overdrachtsbelasting wordt toegepast, terwijl bij gevallen waarin deze onvoorziene omstandigheid zich heeft voorgedaan ná verkrijging niet wordt nageheven. Mits uiteraard deze verkrijger (of zijn rechtsvoorganger krachtens erfrecht) vóór het moment dat de onvoorziene omstandigheid zich voordeed de intentie had om de woning anders dan tijdelijk als hoofdverblijf te gaan gebruiken, maar hiertoe door een onvoorziene omstandigheid (redelijkerwijs) niet in staat is. Voorgesteld wordt de wet zodanig aan te passen dat ook rekening kan worden gehouden met onvoorziene omstandigheden die zich voordoen vóór het tijdstip van verkrijging, maar nadat de aan die verkrijging ten grondslag liggende koopovereenkomst tot stand is gekomen.

Hoewel niet alle maatregelen in de overdrachtsbelasting een budgettair belang hebben zijn deze allen ten behoeve van overzichtelijke wetgeving opgenomen het wetsvoorstel Belastingplan 2022.

#### *16. Aanpassen CO<sub>2</sub>-schijfgrenzen en de schijftarieven voor personenauto's en de CO<sub>2</sub>-grens en tarief voor de dieseltoeslag voor personenauto's*

De CO<sub>2</sub>-uitstoot van de personenauto vormt de grondslag van de belasting van personenauto's en motorrijwielen (bpm). Voor conventionele auto's en voor plug-in hybrides gelden aparte tarieven, voor emissievrije auto's geldt een bpm-vrijstelling tot en met 2024. Wanneer de gemiddelde CO<sub>2</sub>-uitstoot van nieuwverkochte conventionele personenauto's daalt, daalt de grondslag van de bpm en daarmee de belastinginkomsten. De CO<sub>2</sub>-reductie van conventionele auto's heeft daarmee direct invloed op de belastingopbrengst.

In de Wet op de belasting van personenauto's en motorrijwielen 1992 (Wet BPM 1992) worden de CO<sub>2</sub>-schijfgrenzen voor personenauto's voor de periode 2022 tot en met 2025 elk jaar met 2,3% verlaagd en de schijftarieven met 2,35% verhoogd om de belastinggrondslag aan te laten sluiten aan de (verwachte) gemiddelde CO<sub>2</sub>-reductie van nieuwverkochte conventionele personenauto's voor de periode 2022 tot en met 2025. Dit geldt eveneens voor de CO<sub>2</sub>-grens en het tarief voor de dieseltoeslag. De tarieven, de belastingbedragen per gram/km CO<sub>2</sub>-uitstoot, met uitzondering van de vaste voet worden voor het jaar 2023 en verder eerst geïndexeerd en vervolgens verhoogd met 2,35% om de belastingopbrengst aan te laten sluiten aan de (verwachte) CO<sub>2</sub>-daling. Doordat de grondslag lager wordt, is dit percentage wat hoger dan het percentage waarmee de schijfgrenzen worden aangepast zodat de bpm (ceteris paribus) gelijk blijft. Dit geldt ook voor het tarief van de dieseltoeslag.

#### *Verwachte gemiddelde CO<sub>2</sub>-reductie voor de periode 2022–2025*

Om de omvang van de CO<sub>2</sub>-reductie voor de periode 2022–2025 vast te stellen, is aan TNO verzocht om verschillende scenario's analyses uit te werken van de mogelijk te verwachten CO<sub>2</sub>-ontwikkeling van conventionele personenauto's. In gesprekken met de branche is aan hen de gelegenheid gegeven om hun zienswijze op dit onderzoek aan ons kenbaar te maken. Gelet op het onderzoek van TNO is de verwachting dat conventionele auto's in 2022 tot en met 2025 qua CO<sub>2</sub>-uitstoot per jaar gemiddeld circa 2,3% zuiniger gaan worden als gevolg van technologische ontwikkelingen. Hierbij is ook rekening gehouden met de trend in de toename van het gewicht van de conventionele personenauto's en het effect hiervan op de CO<sub>2</sub>-uitstoot voor zover dit aanbodgedreven is.

#### *17. Uitbreiding overgangsrecht Postcoderoosregeling*

Bij het Belastingplan 2021 is geregeld dat de Regeling verlaagd tarief in de energiebelasting, bekend als de Postcoderoosregeling vervalt met ingang van 1 april 2021. De Postcoderoosregeling is vervangen door een subsidieregeling met hetzelfde doel; het stimuleren van lokale opwekking van duurzame energie. Bij het vervallen van de Postcoderoosregeling is een overgangsregeling in werking getreden. Voorgesteld wordt die overgangsregeling uit te breiden, omdat blijkt dat deze in de praktijk en achteraf gezien onvoldoende investeringszekerheid biedt.

Dit houdt verband met het volgende. De overgangsregeling bepaalt thans dat bestaande deelnemers van een aangewezen coöperatie, zolang zij binnen het postcodegebied wonen, gedurende vijftien jaren na het tijdstip waarop de coöperatie is aangewezen, nog kunnen profiteren van het belastingvoordeel van de Postcoderoosregeling. Nieuwe leden, die toetreden op of na 1 april 2021, komen niet in aanmerking voor de voordelen van de Postcoderoosregeling. Dat nieuwe leden niet dezelfde voordelen krijgen als bestaande leden blijkt in de praktijk tot problemen te kunnen leiden voor de coöperaties en de achtergebleven leden. Doordat nieuwe leden geen recht hebben op de voordelen van de Postcoderoosregeling is het lidmaatschap voor een nieuw lid minder waard dan voor bestaande leden. Door de inrichting van de coöperaties in de praktijk, blijkt dat dit waardeverlies voor rekening komt van de coöperatie of de achterblijvende leden. Dat door vertrek van leden de investeringen van achtergebleven leden geraakt worden, past naar de mening van het kabinet niet bij het doel van de overgangsregeling om investeringszekerheid te bieden voor bestaande leden. Daarom wordt voorgesteld om in geval van het vertrekken van een lid wel toe te staan dat een nieuw lid recht krijgt op de voordelen van de Postcoderoosregeling, zolang deze nog geldt voor de betreffende coöperatie. Dit wordt bereikt door te

bepalen dat de rechtsopvolger van een vertrekkend lid recht heeft op dezelfde voordelen van de Postcoderoosregeling als het vertrekkende lid. Coöperaties kunnen hierdoor bij vertrek van een lid blijven handelen zoals voor de afschaffing van de Postcoderoosregeling gebruikelijk was.

Voorgesteld wordt om deze maatregel met ingang van 1 januari 2022 in werking te laten treden en met terugwerkende kracht tot en met 1 april 2021 van toepassing te laten zijn. Vooruitlopend hierop is voor de periode tussen 1 april 2021 en 1 januari 2022 goedkeurend beleid ontwikkeld om ook in die periode de voorgestelde uitkomst te bewerkstelligen en te voorkomen dat correcties achteraf moeten worden doorgevoerd.

#### *18. Aanpassen verlaagd tarief walstroom*

In het Belastingplan 2021 is een verlaagd tarief in de energiebelasting en een nihiltarief in de opslag duurzame energie- en klimaattransitie (ODE) voor walstroominstallaties geïntroduceerd. Deze bepalingen treden op 1 oktober 2021 in werking. Voorgesteld wordt om de definitie van walstroominstallatie aan te passen, zodat bepaalde walstroominstallaties die nu niet kwalificeren voor het verlaagde tarief, daar toch gebruik van kunnen maken.

Walstroom is elektriciteit die wordt geleverd aan schepen die zijn afgemeerd. Als schepen walstroom gebruiken, zijn zij voor de elektriciteitsvoorziening aan boord niet meer aangewezen op het gebruik van een met minerale oliën aangedreven generator en wordt het verbruik van die minerale oliën specifiek voor die elektriciteitsvoorziening vermeden. Als vereiste voor toepassing van het verlaagde tarief in de energiebelasting en het nihiltarief in de ODE geldt dat de walstroominstallatie moet beschikken over een zelfstandige aansluiting. Deze beperking is van belang voor de controle of de elektriciteit alleen wordt aangewend ten behoeve van de walstroominstallatie en niet ook voor andere doeleinden zoals bijvoorbeeld elektriciteitsvoorziening voor havengebouwen. In het Belastingplan 2021 is onderkend dat deze beperking in bepaalde gevallen ervoor kan zorgen dat het verlaagde tarief niet kan worden toegepast omdat de walstroominstallatie niet beschikt over een zelfstandige aansluiting. Daarbij is het voorbeeld genoemd van een walstroominstallatie die is aangesloten op het distributienet via een aansluiting van bijvoorbeeld een havengebouw. In de praktijk is sindsdien ook een casus bekend geworden waarbij geheel geen sprake is van een aansluiting op het distributienet, maar van een zogenoemde directe lijn.

Het kabinet vindt het in beginsel wenselijk dat bij levering van elektriciteit aan deze walstroominstallaties ook het verlaagde tarief kan worden toegepast, mits een effectieve controle mogelijk is op de hoeveelheid elektriciteit die naar de walstroominstallatie gaat en daarmee geleverd wordt aan schepen. Het is mogelijk gebleken om met aanvullende eisen een installatie die niet beschikt over een zelfstandige aansluiting aan deze voorwaarden te laten voldoen. Daarom wordt de definitie van walstroominstallatie aangepast zodat ook installaties die niet beschikken over een zelfstandige aansluiting kunnen kwalificeren voor het verlaagde tarief. Als de installatie niet beschikt over een zelfstandige aansluiting, zal deze voorzien moeten zijn van een comptabele meetinrichting. In de lagere regelgeving zullen voorwaarden worden gesteld waaraan de meetinrichting moet voldoen. Daarbij zal in ieder geval worden bepaald dat de comptabele meetinrichting moet voldoen aan de eisen zoals vastgelegd in de Meetcode elektriciteit, en moet worden beheerd en uitgelezen door een erkend meetverantwoordelijke zoals eveneens bedoeld in de Meetcode elektriciteit. Daarnaast zal die comptabele meetinrichting zodanig moeten worden geplaatst dat deze enkel de elektriciteit meet die de walstroomin-

stallatie ingaat ten behoeve van de levering van walstroom aan schepen. Met deze informatie kan worden gezorgd voor een juiste toepassing van het verlaagde tarief en is daarop een effectieve controle mogelijk.

### 19. Aanpassen energiebelasting ter voorkoming dubbele belasting bij batterijopslag

Voorgesteld wordt om de levering van elektriciteit aan een energieopslagfaciliteit onder voorwaarden niet aan te merken als een belaste levering voor de energiebelasting. Hiermee wordt voorkomen dat bij elektriciteitsopslag in de keten tweemaal energiebelasting wordt geheven over de levering van elektriciteit. Namelijk eenmaal over de levering aan de energieopslagfaciliteit, en nogmaals wanneer de elektriciteit na opslag verderop in de keten wordt geleverd aan een gebruiker. Deze situatie kan, zoals beschreven bij kamerbrief van 5 juli 2019<sup>53</sup>, nu voorkomen. De brancheverenigingen voor energieopslag en energieleveranciers, Energy Storage NL, FME en EnergieNederland, hebben aangegeven dat de werking van de energiebelasting momenteel een belemmering kan vormen voor verdere investeringen in energieopslag. Bovendien is de beschreven dubbele heffing in beginsel niet in lijn met het uitgangspunt dat alleen de levering waarbij verbruik optreedt belast is. De Tweede Kamer heeft in de motie van der Lee van 2 juli 2020 opgeroepen om een oplossing hiervoor in het Belastingplan 2022 op te nemen.<sup>54</sup>

Schematisch ziet het tweemaal in de keten heffen van energiebelasting er als volgt uit:



Door de voorgestelde wetswijziging wordt de eerste levering in het schema hierboven niet aangemerkt als een belaste levering voor de energiebelasting. Hiertoe wordt een bestaande bepaling om dubbele heffing van energiebelasting te voorkomen per 1 januari 2022 uitgebreid. Deze bepaling zorgt er nu voor dat een levering aan een organisatorische eenheid die zich bezighoudt met het leveren van aardgas of elektriciteit, of een levering aan een gebruiker die op zijn beurt de geleverde elektriciteit doorlevert aan een andere gebruiker niet als belaste levering voor de energiebelasting wordt aangemerkt. Ook in die gevallen geldt dat de elektriciteit uiteindelijk aan een andere gebruiker verderop in de keten wordt geleverd en op dat moment wordt belast. Het kan bovendien nu reeds voorkomen dat een dergelijke organisatorische eenheid die zich bezighoudt met het leveren van aardgas of elektriciteit of een gebruiker die elektriciteit doorlevert aan een andere gebruiker beschikt over een energieopslagfaciliteit. In dat geval kan al gebruik worden gemaakt van de huidige mogelijkheid om dubbele heffing bij elektriciteitsopslag te voorkomen. De voorgestelde wetswijziging regelt dat een levering van elektriciteit aan een organisatorische eenheid die een energieopslagfaciliteit exploiteert eveneens niet gezien wordt als belaste levering, voor zover dat niet reeds het geval was op basis van de huidige bepaling.

De gehele levering van elektriciteit aan de organisatorische eenheid die een energieopslagfaciliteit exploiteert blijft in eerste instantie buiten de heffing. Vorenstaande heeft geen betrekking op de levering van gas. De exploitant van de energieopslagfaciliteit wordt daarnaast op dezelfde wijze als andere organisatorische eenheden of doorleveranciers onder de

<sup>53</sup> Kamerstukken II 2018/19, 34 552, nr. 89.

<sup>54</sup> Kamerstukken II 2019/20, 32 813, nr. 540.

huidige bepaling belastingplichtig voor het eigen verbruik van elektriciteit. Daarbij moet worden opgemerkt dat het opslaan van elektriciteit niet geldt als belast eigen verbruik. Verbruik voor andere doeleinden zoals bijvoorbeeld het elektriciteitsverbruik van het gebouw waarin de opslagfaciliteit zich bevindt of van een naastgelegen kantoorgebouw is wel belast.

Bij algemene maatregel van bestuur zullen voorwaarden en beperkingen worden gesteld met betrekking tot de exploitant. Zoals aangegeven in de kamerbrief van 5 juli 2019 doet de situatie waarbij sprake is van dubbele heffing van energiebelasting zich momenteel voor bij opslag die plaatsvindt achter een grootverbruikaansluiting. Voor afnemers met een kleinverbruikaansluiting die elektriciteit invoeden geldt dat de energiebelasting op grond van de salderingsregeling wordt geheven over het positieve saldo van de via die aansluiting geleverde elektriciteit minus de via die aansluiting ingevoede elektriciteit, waardoor geen sprake zal zijn van dubbele heffing. Als voorwaarde zal gelden dat de organisatorische eenheid die een energieopslagfaciliteit exploiteert, beschikt over een grootverbruikaansluiting. De bestaande administratieve verplichtingen die gelden voor belastingplichtigen zullen eveneens van toepassing zijn voor organisatorische eenheden die een energieopslagfaciliteit exploiteren en door dit voorstel belastingplichtige worden. Dit komt erop neer dat de organisatorische eenheid zijn administratie zodanig dient in te richten dat daarin de voor de energiebelasting relevante gegevens overzichtelijk zijn opgenomen en dat het eigen verbruik van elektriciteit, waarvoor de organisatorische eenheid belastingplichtig is, wordt gemeten.

Tot slot zal een exploitant van een energieopslagfaciliteit een verklaring aan de energieleverancier moeten overleggen waarin hij verklaart te voldoen aan de gestelde voorwaarden voor het buiten de heffing blijven van de levering aan de energieopslagfaciliteit.

## *20. Budgettaire aspecten*

Het pakket Belastingplan 2022 bestaat uit zes wetsvoorstellen. Een volledig overzicht van het lastenbeeld is opgenomen in de Miljoenennota 2022. In deze paragraaf wordt een overzicht gegeven van de budgettaire effecten van het pakket Belastingplan 2022 en een uitsplitsing van de maatregelen in het wetsvoorstel Belastingplan 2022. De budgettaire effecten per maatregel van de andere vijf wetsvoorstellen uit het pakket Belastingplan 2022 worden toegelicht in de desbetreffende memories van toelichting.

Verder worden de ramingen per maatregel nader toegelicht in de bijlage Ramingstoelichtingen<sup>55</sup>. Het CPB heeft de ramingen van de budgettaire effecten van de fiscale maatregelen uit het pakket Belastingplan 2022 gecertificeerd. Met deze certificering<sup>56</sup> wordt de kwaliteit en objectiviteit van de ramingen van fiscale maatregelen zo veel mogelijk geborgd, in navolging van het advies van de studiegroep Begrotingsruimte.<sup>57</sup> Het CPB heeft het resultaat van de certificering op zijn website geplaatst. De publicatie van de ramingstoelichtingen en de certificering draagt bij aan het vergroten van de transparantie en validiteit.

<sup>55</sup> Ter inzage gelegd bij het Centraal Informatiepunt Tweede Kamer.

<sup>56</sup> Ter inzage gelegd bij het Centraal Informatiepunt Tweede Kamer.

<sup>57</sup> Kamerstukken II 2015/16, 34 300, nr. 74.

**Tabel 5: Overzicht van de budgettaire effecten van het pakket Belastingplan 2022.**

Pakket belastingplan in € mln. (+ = lastenverzwaard/lagere uitgaven)	2021	2022	2023	2024	structureel
Belastingplan 2022	- 56	- 21	- 15	- 2	- 191
Overige fiscale maatregelen 2022	0	0	0	0	0
Omgekeerde hybride lichamen (ATAD2)	0	0	0	0	0
Verlaging verhuurderheffing	0	- 180	- 180	- 180	- 180
Aanpassing fiscale regelingen aandelenoptierechten	0	0	0	0	- 1

**Tabel 6: Budgettaire gevolgen van het wetsvoorstel Belastingplan 2022 per maatregel. Onder de tabel is een korte toelichting opgenomen.**

Maatregelen in € mln. (+ = saldo verbeterend/lastenverzwaard)	2021	2022	2023	2024	structureel
Inkomensbeleid		- 100	- 100	- 100	- 100
Aanpassing «cap» in de bijtelling voor emissievrije personenauto's		36	72	105	0
Verhoging steunpercentages in de milieu-investeringsaftrek		0	0	0	0
Vrijstelling voor subsidie vaste lasten en subsidie financiering vaste lasten startende MKB-ondernemingen (Covid-19)	0				
Uitzondering fiscaal partnerbegrip voor toepassing IACK		12	12	12	12
Verlaging IACK		130	130	130	130
Verlengen geldigheidsduur gebruikelijkloonregeling innovatieve startups met een jaar		0	0	0	0
Gerichte vrijstelling thuiswerkkosten		- 221	- 221	- 221	- 221
Tijdelijke verruiming vrije ruimte (Covid-19)	-50				
Temporele beperking verrekening voorheffingen met de vennootschapsbelasting (Sofina)		160	130	110	30
Vrijstelling overdrachtsbelasting bij terugkoop woning met verkoopregulerend beding	- 6 <sup>1</sup>	- 36	- 36	- 36	- 36
Verduidelijkingen en technische wijzigingen overdrachtsbelasting		- 1	- 1	- 1	- 1
Aanpassing CO <sub>2</sub> -schijfgrenzen en de schijftarieven voor personenauto's en de CO <sub>2</sub> -grens en tarief voor de dieseltoeslag voor personenauto's		0	0	0	0
Uitbreiding overgangsrecht postcoderoosregeling		0	0	0	0
Aanpassen verlaagd tarief walstroom		0	0	0	0
Aanpassen energiebelasting ter voorkoming van dubbele belasting bij batterijopslag		- 1	- 1	- 1	- 5
<b>Totaal</b>	<b>- 56</b>	<b>- 21</b>	<b>- 15</b>	<b>- 2</b>	<b>- 191</b>

<sup>1</sup> Het betreft hier een anticipatie effect, wat leidt tot een incidentele derving van 6 miljoen op transactiebasis.

### *Inkomensbeleid*

Als onderdeel van een pakket aan koopkrachtmaatregelen wordt het afbouwpercentage van de arbeidskorting verlaagd van 6% naar 5,86%. Dit kost met ingang van 2022 € 100 miljoen.

### *Aanpassing «cap» bij elektrische voertuigen*

De verlaging van de «cap» in de bijtelling voor emissievrije personenauto's (EV's) wordt per 2022 ingezet. Met deze versnelde verlaging van de cap wordt de fiscale stimulering in de bijtelling meer gericht op de betaalbare EV's en begrensd voor de duurdere modellen. De meerjarige opbrengst van de verlaging van de «cap» (€ 330 mln.) wordt aangewend voor extra subsidiebudget voor de aanschaf van EV's door particulieren.

**Tabel 7 – Budgettaire opbrengst verlagen cap bijtelling in € mln.**

2022	2023	2024	2025	2022-2025
€ 36	€ 72	€ 105	€ 117	€ 330



### *Verhogen steunpercentages in de milieu-investeringsaftrek*

De ophoging van de percentages van de MIA heeft geen invloed op het bedrag van de jaarlijkse raming van de Milieulijst. De kosten van de maatregel passen binnen het budget dat voor de MIA beschikbaar is. In 2022 is het budget € 114 miljoen. Op basis van de huidige monitoring en systematiek van RVO voor het inschatten van steunpercentages voor specifieke bedrijfsmiddelen wordt met deze maatregel geen budgettaire overschrijding verwacht in 2022. Mocht sprake zijn van overschrijding van het budget in 2022, dan zal dit afhankelijk van de mate van overschrijding tot aanpassing van de Milieulijst leiden voor 2023.

### *Subsidie vaste lasten en Subsidie financiering vaste lasten startende MKB-ondernemingen*

De Subsidie vaste lasten en de Subsidie financiering vaste lasten startende MKB-ondernemingen COVID-19 worden vrijgesteld van de heffing van inkomsten- en vennootschapsbelasting over de winst. Hierdoor is aan de inkomstenkant van de begroting geen sprake van budgettaire derving door voornoemde subsidies.

### *Inkomensafhankelijke combinatiekorting*

Ter dekking van het wetsvoorstel Wet betaald ouderschapsverlof is in dat wetsvoorstel een taakstellende ombuiging van € 130 miljoen structureel vanaf 2022 opgenomen op de IACK. Deze taakstelling wordt in het Belastingplan 2022 ingevuld door een verlaging van het maximumbedrag van de IACK met € 395. Omdat in het Belastingplan 2021 het maximumbedrag van de IACK was verhoogd met € 77 per 2022, is er per saldo sprake van een beleidsmatige verlaging van € 318 per 2022. Door de voorgestelde verlaging in het Belastingplan 2022 nemen de opbrengsten toe met de benodigde € 130 miljoen. Daarnaast stijgen de opbrengsten met € 12 miljoen door de aanpassing van de IACK waardoor de huidige uitzondering op het fiscale partnerbegrip voor buitenlandse belastingplichtige niet langer geldt voor de toepassing van de IACK.

### *Verlengen geldigheidsduur gebruikelijkloonregeling innovatieve start-ups*

De kosten van de gebruikelijkloonregeling innovatieve start-ups zijn bij invoering in 2017 geraamd op structureel € 29 miljoen per jaar. Uit nader onderzoek blijkt dat sinds de invoering slechts heel beperkt gebruik wordt gemaakt van de regeling. De regeling wordt een jaar verlengd in afwachting van de evaluatie. De kosten worden nu geraamd op nihil. Hierdoor vallen de gereserveerde middelen van € 29 miljoen voor deze regeling vrij.

### *Gerichte vrijstelling thuiswerkkosten*

De kosten van invoering van een gerichte vrijstelling voor thuiswerkkosten in de werkkostenregeling worden geraamd op € 221 miljoen. Deze zijn lastenrelevant. Daar staat een grotendeels endogene daling tegenover van de kosten van de gerichte vrijstelling voor reiskosten ter grootte van € 257 miljoen. Het kabinet heeft besloten om € 221 miljoen hiervan in te zetten om de gerichte vrijstelling van thuiswerkkosten te bekostigen en daarmee de invoering van deze gerichte vrijstelling budgettair neutraal te laten zijn.

### *Tijdelijke verruiming vrije ruimte (Covid-19)*

Voorgesteld wordt om de vrije ruimte van de werkkostenregeling voor het kalenderjaar 2021 te vergroten. De voor het kalenderjaar 2021 geldende vrije ruimte wordt berekend als 3% van de loonsom tot en met € 400.000, plus 1,18% van het restant van de loonsom in plaats van 1,7% van de loonsom tot en met € 400.000, plus 1,18% van het restant van de loonsom. Het voorstel treedt in werking met terugwerkende kracht tot en met 1 januari 2021. De raming wordt op dezelfde manier gedaan als in het Belastingplan 2021. Voor het effect op de af te dragen eindheffing, wordt gebruikgemaakt van de aangiftegegevens op microniveau over de eindheffing die afgelopen jaren afgedragen is. Het rechtstreekse effect van de verruiming op de betaalde eindheffing bedraagt € 22 miljoen. Daarnaast komt in totaal € 880 miljoen extra vrije ruimte beschikbaar voor de werkgever om onbelast vergoedingen en verstrekkingen te doen. Gezien de tijdelijkheid van de maatregel en de crisissituatie waarin veel werkgevers zich bevinden, gaan we uit van een veel lagere benutting van deze extra vrije ruimte in de arbeidsvoorwaarden dan gewoonlijk. De totale budgettaire derving wordt geprikt op € 50 miljoen.

### *Temporele beperking verrekening voorheffingen met de vennootschapsbelasting (Sofina)*

Door het arrest in de zaak Sofina en het daaropvolgende Sofina-arrestbesluit, dat tijdelijk toestaat dat buitenlandse lichamen kunnen verzoeken om een teruggaaf van dividendbelasting, treedt een derving op in de dividendbelasting. Deze derving betreft zaken die reeds in procedure zijn sinds 2001 en mogelijke nieuwe verzoeken vanaf 2018. Het oorspronkelijk ingeschatte bedrag aan derving wordt getemperd doordat in het Sofina-arrestbesluit is voorzien in een terughaal indien het buitenlandse lichaam in de vijf volgende jaren weer winst maakt. De totale derving tot en met 2021 wordt ingeschat op € 210 miljoen. Indien er geen tegenmaatregel genomen zou worden, zou deze derving structureel € 20 miljoen per jaar bedragen.

Het onderhavige wetsvoorstel voorkomt voor nieuwe gevallen per 2022 bovengenoemde derving doordat teruggaaf van voorheffingen die zijn geheven op of na 1 januari 2022 niet meer mogelijk is. Daarnaast levert het wetsvoorstel een opbrengst op doordat de verrekening van voorheffingen in de Vpb wordt beperkt naar een jaar waarin Vpb is verschuldigd. Structureel wordt nu jaarlijks circa € 300 miljoen verrekend in de Vpb. Door de maatregel neemt de verrekening in eerste instantie af met € 140 miljoen. Dit is het deel dat niet met een bedrag aan te betalen Vpb verrekend kan worden. Hierdoor neemt de opbrengst van de Vpb met dit bedrag toe in het jaar van invoering. In volgende jaren zal het grootste deel van dit bedrag alsnog verrekend kunnen worden. Hierdoor daalt de opbrengst van de maatregel in latere jaren. Er wordt ingeschat dat structureel 10% van de voorheffingen niet meer verrekend zal kunnen worden doordat de belastingplichtige niet meer in een winstsituatie terechtkomt. Dit leidt tot een structurele meeropbrengst in de Vpb van € 10 miljoen per jaar. Opgeteld (beperking derving dividendbelasting en meeropbrengst Vpb) levert het wetsvoorstel dus een opbrengst van € 160 miljoen in het invoeringsjaar afnemend tot € 30 miljoen structureel per jaar. Ongeveer de helft van de meeropbrengst in de Vpb betreft een kleine groep grote bedrijven die actief is in de financiële sector. Per jaar heeft de maatregel impact op circa 15.000 tot 20.000 Vpb-plichtigen. De budgettaire effecten zijn in onderstaande tabel weergegeven.



**Tabel 8: Budgettair effect (mln. euro, + = opbrengst)**

	2021	2022	2023	2024	2025	2026	2027	Struc.
Derving dividendbelasting door Sofina-arrest	- 210	- 20	- 20	- 20	- 20	- 20	- 20	- 20
Wetsvoorstel		160	130	110	100	80	70	30
wv. voorkomen derving dividendbelasting		20	20	20	20	20	20	20
wv. meeropbrengst Vpb		140	110	90	80	60	50	10
<b>Saldo</b>	<b>- 210</b>	<b>140</b>	<b>110</b>	<b>90</b>	<b>80</b>	<b>60</b>	<b>50</b>	<b>10</b>

#### *Vrijstelling van overdrachtsbelasting bij terugkoop woning met verkoopregulerend beding*

Door de voorgestelde maatregel wordt gezorgd voor een vrijstelling in de overdrachtsbelasting in het geval van terugkopen van een woning van een particulier onder specifieke voorwaarden. De kosten zijn geraamd op € 36 mln. structureel. De verwachting is dat, waar mogelijk, VoV-aanbieders geplande terugkopen in 2021 zullen uitstellen tot 2022. Dit leidt in 2021 tot een extra incidentele derving van € 6 miljoen op transactiebasis. Binnen het inkomstenkader is uitgegaan van de structurele reeks van € 36 mln. derving vanaf 2022.

#### *Verduidelijkingen en technische wijzigingen overdrachtsbelasting*

Door de voorgestelde wetwijziging zal naar verwachting jaarlijks in twintig tot vijftig gevallen bij de toepassing van het hoofdverblijfcriterium rekening kunnen worden gehouden met onvoorziene omstandigheden die zich voordoen tussen het moment van tot stand komen van de koopovereenkomst en het moment van verkrijging. De kosten hiervan worden geraamd op structureel € 1 miljoen. De overige wijzigingen hebben geen budgettair effect.

#### *Aanpassen CO<sub>2</sub>-schijfgrenzen en de schijftarieven voor personenauto's en de CO<sub>2</sub>-grens en tarief voor de dieseltoeslag voor personenauto's*

De aanpassing van de CO<sub>2</sub>-schijfgrenzen en -tarieven voor personenauto's betreft een voortzetting van beleid in verband met autonome vergroening. Zonder aanpassing zou de opbrengst van de bpm teruglopen. In het Klimaatakkoord is al rekening gehouden met voortzetting van dit beleid. Dit wordt nu ook wettelijk geregeld voor de periode 2022–2025.

### *21. EU-aspecten*

#### *Vrijstelling voor Subsidie vaste lasten en Subsidie financiering vaste lasten startende MKB-ondernemingen*

De in een bepaalde periode ontvangen subsidies zijn enkel vrijgesteld mits de goedkeuring van de EC is verkregen met betrekking tot (de periode van) de subsidie en de vrijstelling van heffing van inkomsten- en vennootschapsbelasting. Voor de Subsidie vaste lasten is voor de perioden in het jaar 2020 en de eerste drie kwartalen van 2021 deze goedkeuring van de EC reeds verkregen en voor de regeling voor startende MKB-ondernemingen voor het eerste kwartaal van 2021.

#### *Verhogen steunpercentages in de milieu-investeringsaftrek*

De MIA is een geoorloofde vorm van staatssteun omdat gebruik wordt gemaakt van de mogelijkheden die de verschillende vrijstellingsverordeningen bieden, waaronder de Algemene Groepsvrijstellingsverordening

(AGVV, in dit geval de artikelen 36, 45 en 47).<sup>58</sup> Voor de MIA zijn in dat kader verschillende kennisgevingen van de steunmaatregelen bij de EC gedaan. Met de hoogte van het netto voordeel zorgt RVO ervoor dat per bedrijfsmiddel binnen de grenzen van de AGVV wordt gebleven. Ook bij verhoging van de percentages MIA zal dat zo blijven. Door de voorgenomen verhoging van het steunpercentage naar 45% per 2022 voor hiervoor kwalificerende bedrijfsmiddelen, wordt het nettovoordeel van de MIA in combinatie met de Vamil hoger (14,25%) dan het maximumvoordeel zoals opgenomen in de voornoemde kennisgeving (12%). Voor bedrijfsmiddelen die in aanmerking komen voor de verhoogde categorie I in de MIA, die met de voorgenomen wetwijziging wordt geïntroduceerd, zal daarom een nieuwe kennisgeving aan de EC worden gedaan binnen 20 werkdagen na inwerkingtreding (dus binnen 20 werkdagen na 1 januari 2022)<sup>59</sup>. De vaststelling van de Milieulijst 2022 wordt zoals vereist technisch genotificeerd bij de EC.

#### *Vrijstelling van overdrachtsbelasting bij terugkoop woning met verkoopregulerend beding*

De voorgestelde maatregel vormt geen ongeoorloofde staatssteun in de zin van artikel 107, eerste lid, van het Verdrag betreffende de werking van de EU. Daarvan is alleen sprake als een maatregel voldoet aan alle criteria in dat artikel, waaronder het vereiste van selectiviteit. De vrijstelling voor VoV-woningen wordt gekoppeld aan een product dat voor alle ondernemingen toegankelijk is, en is daarmee een generieke bepaling. Er is daarmee geen sprake van selectiviteit. Met de voorgestelde maatregel is de vrijstelling van toepassing op alle terugkopen van een VoV-woning van een natuurlijk persoon, mits aan de overige voorwaarden is voldaan, waarmee de maatregel algemeen van aard is.

#### *22. Gevolgen voor burgers en bedrijfsleven*

Alle maatregelen uit dit wetsvoorstel zijn voorgelegd aan het Adviescollege Toetsing Regeldruk (ATR). Het ATR heeft geen van de dossiers geselecteerd voor een formeel advies. In het geval van de maatregel temporele beperking verrekening voorheffingen met de vennootschapsbelasting (Sofina) zijn er wel gevolgen voor de regeldruk, maar het ATR acht deze toereikend in beeld gebracht. Hierna worden enkele maatregelen toegelicht die gevolgen hebben voor de administratieve lasten. Alle maatregelen die niet afzonderlijk worden behandeld hebben geen of slechts zeer beperkte structurele gevolgen voor de administratieve lasten voor burgers en bedrijven.

#### *Verhogen steunpercentages in de milieu-investeringsaftrek*

Het aantal MIA percentages blijft gelijk aan het aantal in voorgaande jaren en ook de opsomming van bedrijfsmiddelen dat in aanmerking komt voor MIA blijft beschikbaar via de Milieulijst. Alleen de percentages wijzigen. RVO geeft aan dat ophoging van de percentages MIA geen effect heeft op de administratieve lasten. Voor de volledigheid, uit de laatste evaluatie is gebleken dat de administratieve lasten 2,7% van het financiële voordeel betreffen.<sup>60</sup>

<sup>58</sup> Verordening (EU) nr. 651/2014 van de Commissie van 17 juni 2014 (PbEU 2014, L 187).

<sup>59</sup> De laatste kennisgeving die voor MIA en VAMIL is gedaan, betreft kennisgeving SA 60278 op grond van de artikelen 36, 45 en 47 van Verordening (EU) nr. 651/2014 van de Commissie van 17 juni 2014 (PbEU 2014, L 187).

<sup>60</sup> Kamerstukken II 2017/18, 34 785, nr. 89, bijlage, p. 59 of <https://www.rvo.nl/sites/default/files/2018/06/Rapport-beleidsevaluatie-mia-vamil.pdf>.

### *Gerichte vrijstelling thuiswerkkosten*

De maatregel gerichte vrijstelling thuiswerkkosten heeft enig effect op de administratieve lasten voor burgers en bedrijven. Het staat werkgevers vrij om al dan niet een thuiswerkkostenvergoeding te verstrekken met toepassing van de gerichte vrijstelling. Als hier gebruik van wordt gemaakt, dan dient (vormvrij) vastgelegd te worden voor welke dagen, dan wel voor hoeveel dagen op kalenderjaarbasis de vergoeding wordt verstrekt. Op basis hiervan kan indien gewenst een vaste thuiswerkkostenvergoeding worden berekend en verstrekt. Al dan niet gecombineerd met een vaste reiskostenvergoeding. De vergoeding moet worden aangegeven als eindheffingsbestanddeel in de administratie van de werkkostenregeling. De administratieve lasten nemen incidenteel toe met minimaal € 8,3 miljoen en maximaal € 10 miljoen. Daarnaast bedraagt de structurele administratieve lastenverzwaring ook minimaal € 8,3 miljoen en maximaal € 10 miljoen.

### *Temporele beperking verrekening voorheffingen met de vennootschapsbelasting (Sofina)*

De maatregel temporele beperking verrekening voorheffingen met de vennootschapsbelasting (Sofina) beïnvloedt de administratieve lasten van het bedrijfsleven op twee manieren. Enerzijds vervalt de mogelijkheid een beroep te doen op het Sofina-arrest voor teruggaaf van dividendbelasting. Dit vermindert de administratieve lasten voor de betreffende buitenlandse lichamen. Hier is verder geen kwantitatieve inschatting van gemaakt, omdat het gaat om buitenlandse lichamen. Anderzijds worden de administratieve lasten van binnenlandse Vpb-plichtigen die dividendbelasting en kansspelbelasting niet meer direct kunnen verrekenen vergroot. Om in volgende jaren alsnog de voorheffingen te kunnen verrekenen zullen zij enkele administratieve handelingen moeten verrichten en het te verrekenen bedrag in de aangifte moeten opvoeren. Waarschijnlijk kost dit gemiddeld een uur per aangifte per jaar. Er worden jaarlijks 15.000 tot 20.000 Vpb-plichtigen geraakt. Tegen een uurtarief van € 80 betekent dit een structurele administratieve lastenverzwaring van circa € 1,2 miljoen tot € 1,6 miljoen.

### *Vrijstelling van overdrachtsbelasting bij terugkoop woning met verkoopregulerend beding*

De voorgestelde maatregel bewerkstelligt dat een vrijstelling van toepassing is, als er sprake is van een terugkoop door de VoV-aanbieder van een VoV-woning van een natuurlijk persoon. De VoV-aanbieder kan een woningcorporatie, een projectontwikkelaar of een commerciële bouwonderneming zijn. Verder zorgt deze maatregel ervoor dat de notarissen die de leveringsakte bij teruglevering van een VoV-woning passeren, moeten beoordelen of de vrijstelling van toepassing is. Voor de natuurlijk persoon die de VoV-woning verkoopt heeft deze maatregel geen fiscale gevolgen. De gevolgen van deze maatregel voor de administratieve lasten voor burgers en ondernemingen zullen beperkt zijn. Fiscale zaken rond de terugkoop van VoV-woningen vallen onder het professionele takenpakket van de VoV-aanbieders. Daarnaast bestaan de voorwaarden voor het toekennen van de vrijstelling uit objectieve criteria die de notaris kan toetsen op basis van de akte en koopovereenkomst tussen partijen bij de eerdere verkrijging. Gelet op het voorgaande levert de maatregel geen doenlijkheidsrisico's op, omdat de gevraagde acties passen binnen het professionele takenpakket van de VoV-aanbieders en notarissen.

### *Verduidelijkingen en technische wijzigingen overdrachtsbelasting*

De voorgestelde aanpassingen in de overdrachtsbelasting hebben beperkte gevolgen voor de administratieve lasten van burgers en bedrijven. Deze administratieve lasten zien enkel op de schriftelijke verklaring die wordt ingevoerd voor de gevallen dat zich onvoorziene omstandigheden voordoen tussen het moment van het tot stand komen van de koopovereenkomst en de verkrijging. De schriftelijke verklaring heeft een beperkt effect op de regeldruk voor notarissen en op natuurlijke personen die een woning kopen maar te maken krijgen met onvoorziene omstandigheden tussen het moment van het tot stand komen van de koopovereenkomst en de verkrijging. Het gaat naar verwachting om twintig tot vijftig gevallen per jaar.

De maatregelen passen in het aangifteproces van de notaris, en vergen dezelfde handelingen als de bestaande schriftelijke verklaringen overdrachtsbelasting startersvrijstelling en laag tarief (2%). Dat wil zeggen beperkt vooronderzoek, werkzaamheden rondom de schriftelijke verklaring en het verstrekken van gegevens via de aangifte overdrachtsbelasting. Van betrokken natuurlijke personen wordt – net als bij de bestaande schriftelijke verklaringen – verwacht dat zij de verklaring overdrachtsbelasting «onvoorziene omstandigheden» invullen en overhandigen aan de notaris. Bovengenoemde aanpassingen leiden tot een verwaarloosbare administratieve lastenverzwaring.

### *23. Doenvermogen*

#### *Verhogen steunpercentages in de milieu-investeringsaftrek*

De verwachting is dat het doenvermogen toereikend blijft nu er in de structuur van de regeling niets wijzigt. Er blijven drie percentages in de MIA bestaan en de bedrijfsmiddelen die in aanmerking komen voor MIA staan nog steeds op de Milieulijst.

#### *Uitzondering fiscaal partnerbegrip voor toepassing inkomensafhankelijke combinatiekorting*

Naar aanleiding van de voorgestelde aanpassing van de IACK wordt voor de relatief beperkte groep buitenlandse belastingplichtigen die voor het kalenderjaar 2021 via een voorlopige aanslag de IACK ontvangen en aangegeven hebben niet te beschikken over een fiscale partner, de automatische toekenning van de voorlopige aanslag voor het kalenderjaar 2022 stopgezet. Deze stopzetting komt de doenlijkheid ten goede, omdat deze buitenlandse belastingplichtigen geen extra acties hoeven nemen om te voorkomen dat zij ten onrechte via de voorlopige aanslag de IACK zullen ontvangen. Buitenlandse belastingplichtigen die wel een voorlopige aanslag willen ontvangen, moeten voor het jaar 2022 zelf een voorlopige aanslag aanvragen. Dit zal mogelijk wel een extra beroep doen op hun doenvermogen. Het is gezien het risico op onterechte toekenning van de IACK uitvoeringstechnisch niet gewenst om voor deze groep voor het jaar 2022 automatisch een voorlopige aanslag op te leggen waarin rekening wordt gehouden met het eventuele recht op de IACK. Ook kan bij onterechte ontvangst het doenvermogen extra worden belast, zowel vanwege de acties die nodig zijn voor het terugbetalen en vanwege de psychologische en financiële stress die hiermee gepaard kan gaan.

### *Temporele beperking verrekening voorheffingen met de vennootschapsbelasting (Sofina)*

De verwachting is dat de bedrijven die in aanraking komen met de maatregel temporele beperking verrekening voorheffingen met de vennootschapsbelasting (Sofina) een adviseur hebben of gebruik maken van een dienstverlener waardoor er geen verwachting is dat het doenvermogen niet toereikend is.

#### *Verduidelijkingen en technische wijzigingen overdrachtsbelasting*

Bij de totstandkoming van deze maatregelen is ook aandacht geweest voor het doenvermogen van de burger. In de artikelsgewijze toelichting worden enkele aanbevelingen aan de burger en het notariaat gegeven<sup>61</sup> om het zo doenlijk mogelijk te maken voor de burger om te voldoen aan de verplichting om een «*verklaring overdrachtsbelasting onvoorziene omstandigheden*» te overleggen.

#### *24. Uitvoeringsgevolgen Belastingdienst, Douane en Toeslagen*

De maatregelen van dit wetsvoorstel zijn door de Belastingdienst beoordeeld met de uitvoeringstoets. Voor alle maatregelen geldt dat de Belastingdienst die uitvoerbaar acht per de voorgestelde data van inwerkingtreding. De gevolgen voor de uitvoering zijn beschreven in de uitvoeringstoetsen die als bijlagen zijn bijgevoegd. Een aantal maatregelen uit dit wetsvoorstel leidt tot uitvoeringskosten bij de Belastingdienst. Deze maatregelen zijn opgenomen in de hierna opgenomen tabel. De uitvoeringskosten worden gedekt op begroting IX.

**Tabel 10: Overzicht uitvoeringskosten Belastingdienst (bedragen x € 1.000)**

Maatregelen	2021	2022	2023	2024	2025	2026
Uitzondering fiscaal partnerbegrip voor toepassing inkomensafhankelijke combinatiekorting	80	320	210	210	10	0
Gerichte vrijstelling thuiswerkkosten	50	2.820	2.960	2.960	2.960	2.960
Temporele beperking verrekening voorheffingen met de vennootschapsbelasting (Sofina)	150	1.810	790	330	270	270
Verhoging leeftijdsgrens status kind van vergunninghouder	80	0	0	0	0	0
Huurtoeslag bij grensoverschrijding	60	0	0	0	0	0
<b>Totaal</b>	<b>420</b>	<b>4.950</b>	<b>3.960</b>	<b>3.500</b>	<b>3.240</b>	<b>1.960</b>

#### *Verhogen steunpercentages in de milieu-investeringsaftrek*

De MIA wordt uitgevoerd door RVO en de Belastingdienst. Deze maatregel heeft geen gevolgen voor de uitvoering voor RVO. Aan de (her)indeling van de Milieulijst naar de nieuwe steunpercentages zijn voor RVO geen extra kosten verbonden, omdat dit past binnen de gebruikelijke jaarlijkse indeling van de Milieulijst naar steuncategorieën. In het controlesysteem van MIA/Vamil wordt rekening gehouden met de hoogte van het voordeel. Er hoeft geen aanpassing te komen in het uitvoeringsplan van de MIA/Vamil. Wel moeten de parameters voor het controlesysteem van RVO en van de Belastingdienst worden aangepast. RVO zal deze inregeling van de systemen tijdig aanpassen, gelijk met de afstemming van codes en bijbehorende steunpercentages in het kader van de jaarlijkse aanpassing van de Milieulijst.

<sup>61</sup> Zie de toelichting op Artikel VIII, onderdeel D (artikel 15a, vijfde lid, WBR).

### *Vrijstelling van overdrachtsbelasting bij terugkoop woning met verkoopregulerend beding*

De notaris voldoet de overdrachtsbelasting bij de registratie van de akte van levering nadat hij de overdrachtsbelasting bij de koper in rekening heeft gebracht. Het is voor de heffing van de overdrachtsbelasting cruciaal dat de notaris zijn werk op efficiënte wijze kan blijven uitvoeren. De verwachting is dat met de voorgestelde maatregel het voor VoV-aanbieders en notarissen duidelijk is hoe de regelgeving moet worden toegepast bij terugkoop van een VoV-woning. Het voorstel heeft naar verwachting geen impact op de uitbreiding van het aangiftebericht, die thans in ontwikkeling is. Met het voorstel kan zonder extra inspanning rekening worden gehouden bij de ontwikkeling van het toezichtstelsel.

### *25. Advies en consultatie*

#### *Gerichte vrijstelling thuiswerkkosten*

Over de gerichte vrijstelling thuiswerkkosten is overleg met onder andere de sociale partners gevoerd. Op basis van deze overleggen is de verwachting dat de uitwerking van deze vrijstelling op voldoende draagvlak kan rekenen.

#### *Verduidelijkingen en technische wijzigingen overdrachtsbelasting*

Over het concept van de voorgestelde wijzigingen in de overdrachtsbelasting heeft in juni en augustus 2021 informeel contact plaatsgevonden met medewerkers van de Koninklijke Notariële beroepsorganisatie (KNB). Deze medewerkers hebben ingeschat dat de maatregelen passen binnen het reguliere aangifteproces van de notaris. Daarnaast hebben zij een aantal vragen gesteld over de eventuele gevolgen van het wetsvoorstel met betrekking tot de hoofdelijke aansprakelijkheid van de notaris. Naar aanleiding van deze vragen zijn de gevolgen voor de hoofdelijke aansprakelijkheid van de notaris in de memorie toegelicht.

#### *Uitbreiding overgangsrecht Postcoderoosregeling, Aanpassen verlaagd tarief walstroom en Aanpassen energiebelasting ter voorkoming dubbele belasting bij batterijopslag*

Voor de maatregelen in de energiebelasting is generiek contact geweest met Energie Nederland. De energieleveranciers (aangesloten bij Energie Nederland) spelen een belangrijke rol in de uitvoering van de energiebelasting en op deze wijze kan vooraf rekening worden gehouden met eventuele ervaringen en signalen uit de praktijk. Deze gesprekken hebben niet geleid tot aanpassingen in de wetgeving. Verder is over de maatregel ter voorkoming van dubbele belasting bij batterijopslag ook nog specifiek contact geweest met Energie Nederland, FME en Energy Storage NL. Deze gesprekken hebben er mede toe geleid dat gekozen is om de maatregel techniekneutraal vorm te geven. De maatregel geldt dus niet alleen voor batterijopslag, maar ook voor andere technieken waarmee elektriciteit kan worden opgeslagen. Over de aanpassing van de walstroommaatregel is contact geweest met Havenbedrijf Rotterdam, Eneco en De Koninklijke Vereniging van Nederlandse Reders om inzicht te krijgen in hoe walstroominstallaties in de praktijk worden ingericht, zodat in de wetgeving zo goed mogelijk daarbij kan worden aangesloten, terwijl de controleerbaarheid door de Belastingdienst wel geborgd blijft. Hieruit kwam naar voren dat de definitie van walstroominstallatie kon worden verbreedt zodat ook installaties die niet beschikken over een zelfstandige aansluiting kunnen kwalificeren voor het verlaagde tarief, mits de walstroominstallatie voorzien is van een comptabele meetinrichting. Over

de aanpassing van het overgangsrecht van de postcoderoosregeling is contact geweest met EnergieSamen en Schuttelaar & Partners. Er is eerst besproken welke problemen er in de praktijk zijn met het huidige overgangsrecht. Verder is daarna getoetst of de voorgestane oplossing ook in de praktijk voor de energiecoöperaties werkbaar is. Dit bleek het geval.

## 26. Evaluaties

### *Aanpassing cap in de bijtelling voor emissievrije personenauto's*

Ieder jaar zal in het kader van de HADK-systematiek een nieuwe raming worden gemaakt van de EV-ingroei en worden bekeken of aanpassing van het stimuleringsbeleid nodig is. Aanvullend op deze jaarlijkse analyse is in het Klimaatakkoord voor 2022 een tussentijdse evaluatie en voor 2024 een integrale evaluatie afgesproken. De in onderhavig wetsvoorstel opgenomen aanpassing van de cap in de bijtelling en het extra budget voor de aanschafsubsidie zal worden meegenomen in de jaarlijkse analyse en reeds geplande evaluatiemomenten.

### *Verhogen steunpercentages in de milieu-investeringsaftrek*

Verhoging van de percentages MIA wordt betrokken bij de reguliere evaluatie van de MIA/Vamil die plaatsvindt in 2022/2023.<sup>62</sup> De MIA/Vamil kent een horizonbepaling. Dit houdt in dat de MIA/Vamil, inclusief verhoging van de percentages MIA, per 1 januari 2024 wordt beëindigd, tenzij na een positieve evaluatie wordt voorgesteld om de regeling te verlengen.

### *Temporele beperking verrekening voorheffingen met de vennootschapsbelasting (Sofina)*

De maatregel temporele beperking verrekening voorheffingen met de vennootschapsbelasting (Sofina) is een substantiële beleidswijziging gelet op de omvang van de opbrengst van de maatregel (€ 160 miljoen bij invoering, € 30 miljoen structureel). De maatregel is doeltreffend omdat een strijdigheid met het EU-recht wordt voorkomen, waarbij de opbrengst van de dividendbelasting behouden blijft. Daarnaast levert de maatregel een opbrengst ter dekking van de incidentele derving. De maatregel is doelmatig omdat deze twee doelen naar huidige inschatting bereikt worden tegen redelijke kosten. Dat wil zeggen dat de uitvoeringslasten voor de Belastingdienst en de administratieve lasten voor de Vpb-plichtigen beperkt blijven.

Een evaluatie van de maatregel dient zich te richten op de vragen of de maatregel daadwerkelijk (i) doeltreffend en (ii) doelmatig is. Voor een antwoord op de vraag of de maatregel doeltreffend is dient gekeken te worden of de strijdigheid met het EU-recht daadwerkelijk voorkomen is en de opbrengst van de dividendbelasting behouden is. Hiervoor kan gekeken worden naar de ontwikkeling in aard en aantal van de bezwaaren beroepsprocedures in de dividendbelasting. Verder dient gekeken te worden naar de mate waarin de incidentele budgettaire derving door het Sofina-arrest gedekt wordt door de opbrengst van de genomen maatregel. Hiertoe dient gekeken te worden naar verzoeken op basis van het Sofina-arrestbesluit voor de derving en naar de Vpb-aangiften voor de opbrengst van de maatregel.

Voor een antwoord op de vraag of de maatregel doelmatig is, oftewel, of de uitvoeringslasten en administratieve lasten niet te hoog zijn, kan

<sup>62</sup> Kamerstukken II 2020/21, 35 570, nr. 2, p. 127.



gekeken worden naar het aantal bezwaar- en beroepsprocedures dat zich richt tegen het bedrag aan voorheffingen dat is verrekend met de aanslag en/of de voorheffingenbeschikking per jaar; het aantal belastingplichtigen dat jaarlijks wordt geconfronteerd met de temporele beperking van de verrekening van voorheffingen; het aantal aanslagen waartegen geen bezwaar-of beroep wordt ingesteld maar waarbij de inspecteur bij het opleggen van de aanslag is afgeweken van de positie die door belastingplichtige is ingenomen ten aanzien van het bedrag aan te verrekenen voorheffingen in een jaar. Op basis van de verdere inrichting van de systemen van de Belastingdienst is dergelijke informatie voorhanden. De evaluatie kan het beste plaatsvinden als voldoende informatie beschikbaar is over de eerste jaren na invoering. Naar huidige inschatting zou dit in 2027 het geval moeten zijn.

#### *Verduidelijkingen en technische wijzigingen overdrachtsbelasting*

Zoals bij de parlementaire behandeling van de Wet differentiatie overdrachtsbelasting is aangekondigd zal het hoofdverblijfcriterium dat is gekoppeld aan de startersvrijstelling in de loop van 2024 worden geëvalueerd. Vóór die tijd zijn er onvoldoende relevante data beschikbaar<sup>63</sup> en is de periode te kort om zicht te krijgen op het effect van de maatregel in relatie tot andere (macro- economische)ontwikkelingen. Bij de evaluatie zal worden onderzocht of de met die wet beoogde doelstellingen worden gerealiseerd, en of dit op doeltreffende en doelmatige wijze gebeurt, waarbij ook aandacht is voor de uitvoerbaarheid en de handhaafbaarheid bij de Belastingdienst en de uitvoeringslasten van het notariaat. Ook zal het toetsingskader fiscale regelingen worden doorlopen. Bij deze evaluatie zal – zo mogelijk – ook worden bekeken of de regeling voor onvoorziene omstandigheden doeltreffend en doelmatig is. In de tussentijd zal de Belastingdienst wel het gebruik van de startersvrijstelling monitoren. De beschikbare gegevens hierover worden jaarlijks in het eerste kwartaal bekend gemaakt.

## **II ARTIKELSGEWIJZE TOELICHTING**

### **Artikel I**

#### *Artikel I, onderdeel A (artikel 3.20 van de Wet inkomstenbelasting 2001)*

Zoals in het algemeen deel van deze memorie is toegelicht wordt voorgesteld de zogenoemde korting op de bijtelling voor het privégebruik van een voor privégebruik ter beschikking staande emissievrije auto (EV) van de zaak voor de jaren 2022 tot en met 2025 niet aan te passen. Wel wordt voorgesteld om de cap in de bijtelling (de catalogusprijs waarover de korting in de bijtelling voor een EV van toepassing is) vanaf 2022 te verlagen.

Ingevolge artikel III van de Wet fiscale maatregelen Klimaatpakket, wordt met ingang van 1 januari 2022 de korting op de bijtelling verlaagd naar 6% van de waarde van de EV, met een maximum van € 2.400. Ingevolge de thans voorgestelde wijziging van artikel 3.20, tweede lid, Wet IB 2001 wordt dat maximumbedrag van de korting verlaagd naar € 2.100. Dit maximumbedrag wordt bereikt bij een autowaarde van € 35.000.

---

<sup>63</sup> Bij eindejaarsregeling van 2020 (Stcrt. 2020, 64029) is geregeld dat in 2022 aanvullende gegevens door de notaris moeten worden verstrekt in het aangiftebericht. Momenteel worden van de benodigde wijzigingen in de systemen van de Belastingdienst, de KNB en het notariaat gerealiseerd. Zodra het aangepaste aangiftebericht gerealiseerd is, zullen er voldoende data beschikbaar zijn.



*Artikel I, onderdeel B (artikel 3.42a van de Wet inkomstenbelasting 2001)*

De huidige MIA kent drie categorieën milieu-investeringen. Voorgesteld wordt structureel – per kalenderjaar 2022 – de voor die categorieën geldende tegemoetkomingspercentages te verhogen. Voor milieu-investeringen die in de categorie I vallen, wordt de MIA verhoogd naar 45% van het investeringsbedrag, voor milieu-investeringen die in categorie II vallen naar 36% van het investeringsbedrag en voor milieu-investeringen die in categorie III vallen naar 27% van het investeringsbedrag. Bij ministeriële regeling worden per categorie investeringen aangewezen die daarmee kwalificeren als milieu-investeringen. Onder het hogere steunpercentage van categorie I worden kwalificerende groene investeringen gebracht. Voorbeelden die in aanmerking zouden kunnen komen zijn onder andere: nieuwe en innovatieve grondstofbesparende productieapparatuur, productieapparatuur voor bio-asfalt, circulair utiliteitsgebouw zonder industriefunctie, lichte elektrische bestelauto, productiesysteem voor algen, kroos of (zee)wieren, en ondergrondse waterberging.

*Artikel I, onderdeel C en artikel VI, onderdeel B (artikel 8.11 van de Wet inkomstenbelasting 2001 en artikel 22a van de Wet op de loonbelasting 1964)*

De voorgestelde wijziging van artikel 8.11, tweede lid, onderdeel d, Wet IB 2001 en artikel 22a, tweede lid, onderdeel d, Wet LB 1964, zoals nader is toegelicht in het algemeen deel van deze memorie, bewerkstelligt dat het afbouwpercentage voor de arbeidskorting met ingang van 1 januari 2022 wordt verlaagd van 6% naar 5,86%.

*Artikel I, onderdeel D (artikel 8.14a van de Wet inkomstenbelasting 2001)*

De voorgestelde wijziging van artikel 8.14a, tweede lid, Wet IB 2001, zoals nader is toegelicht in het algemeen deel van deze memorie, bewerkstelligt dat het maximumbedrag van de inkomensafhankelijke combinatiekorting (IACK), na toepassing van de inflatiecorrectie van artikel 10.1 Wet IB 2001 per 1 januari 2022, met ingang van 1 januari 2022 wordt verlaagd met € 395.

Daarnaast is, zoals in het algemeen deel van deze memorie is aangegeven, een van de voorwaarden om in aanmerking te komen voor toepassing van de IACK dat de belastingplichtige geen partner heeft, dan wel een partner heeft met een hoger arbeidskomen. Op grond van artikel 1.2, vierde lid, onderdeel b, Wet IB 2001 wordt niet als partner aangemerkt een persoon die geen inwoner van Nederland is en ook geen kwalificerende buitenlandse belastingplichtige als bedoeld in artikel 7.8 Wet IB 2001 is. Iemand die als binnenlandse belastingplichtige wel als partner zou worden aangemerkt zoals een echtgenoot, maar die in het buitenland woont en geen kwalificerende buitenlandse belastingplichtige is, wordt dus niet als partner meegenomen bij de vaststelling of de belastingplichtige in aanmerking komt voor de IACK. Om het ongewenste effect hiervan tegen te gaan – namelijk dat belastingplichtigen met een in het buitenland woonachtige partner die geen kwalificerende buitenlandse belastingplichtige is in gelijke feitelijke gezinsomstandigheden vaker recht hebben op de IACK dan belastingplichtigen met een partner die binnenlandse belastingplichtige of kwalificerende buitenlandse belastingplichtige is – wordt voorgesteld om met ingang van 1 januari 2022 voor de toepassing van artikel 8.14a Wet IB 2001 met een partner gelijk te stellen de partner die uitsluitend vanwege de hiervoor genoemde uitzondering op het fiscale partnerbegrip niet als partner wordt aangemerkt.

## **Artikel II**

*Artikel II (artikel 3.20 van de Wet inkomstenbelasting 2001)*

Met de voorgestelde wijziging in artikel II wordt het in artikel 3.20, tweede lid, Wet IB 2001 opgenomen maximumbedrag van de korting op de bijtelling voor het privégebruik van een voor privégebruik ter beschikking staande EV van de zaak per 1 januari 2023 verlaagd van € 2.100 naar € 1.800. Dit maximumbedrag wordt bereikt bij een autowaarde van € 30.000.

## **Artikel III**

*Artikel III (vrijstelling subsidie financiering vaste lasten startende MKB-ondernemingen COVID-19)*

In artikel III, eerste lid, wordt voorgesteld dat een op basis van de Regeling subsidie financiering vaste lasten startende MKB-ondernemingen COVID-19 verstrekte subsidie voor de inkomstenbelasting niet tot de winst behoort. Deze subsidie is onder voorwaarden verstrekt aan door de coronamaatregelen getroffen startende MKB-ondernemingen om bij te dragen aan de op hen drukkende vaste lasten in de maanden januari, februari en maart van 2021. Op grond van het voorgestelde artikel III, tweede lid, is een op basis van voornoemde regeling verstrekte subsidie eveneens vrijgesteld voor de heffing van vennootschapsbelasting. De subsidie moet in de aangifte inkomsten- of vennootschapsbelasting worden opgenomen in zowel de rubriek «Overige buitengewone baten» als in de rubriek «Overige vrijgestelde winstbestanddelen». Op die manier wordt geen inkomstenbelasting (box 1) of vennootschapsbelasting geheven over de subsidie. Een eventuele terugbetaling van voornoemde subsidie is niet aftrekbaar.

De voorgestelde bepaling treedt in werking met terugwerkende kracht tot en met 1 januari 2021. De Regeling subsidie financiering vaste lasten startende MKB-ondernemingen COVID-19 ziet enkel op de vaste lasten in het eerste kwartaal van 2021. Voor deze periode is goedkeuring ontvangen van de EC. Voor de vaste lasten vanaf het tweede kwartaal van 2021 is de subsidie voor startende MKB-ondernemingen geïntegreerd in de Regeling subsidie vaste lasten financiering COVID-19.

## **Artikel IV**

*Artikel IV (artikel 9 van de Algemene wet inkomensafhankelijke regelingen)*

Artikel 9, derde lid, eerste zin, van de Algemene wet inkomensafhankelijke regelingen (Awir) stelt als voorwaarde voor het recht op huurtoeslag dat alle (mede)bewoners in een huishouden een rechtmatige verblijfsstatus hebben. Alle leden van het huishouden dienen dus te beschikken over de Nederlandse nationaliteit, de nationaliteit van een andere EU-lidstaat of een geldige verblijfsvergunning of, in het geval van een medebewoner, ten minste een aanvraag hebben gedaan voor een verblijfsvergunning. Als een verblijfsgerechtigde een kind krijgt, beschikt het kind niet automatisch over een verblijfstitel, de ouders moeten deze aanvragen. Zij ontvangen daarom binnen drie weken na de geboorte van hun kind een brief van de Immigratie- en Naturalisatiedienst (IND), waarin zij hierop gewezen worden. Als de verblijfsaanvraag van de pasgeborene door de IND in behandeling is genomen, wordt de huurtoeslag stopgezet totdat een verblijfsvergunning is toegekend.

De uitvoering van deze voorwaarde kan soms hard uitpakken omdat dit een actie van de aanvrager vereist, namelijk het aanvragen van een

verblijfstitel. Wanneer deze actie achterwege blijft, vervalt het recht op huurtoeslag.

Voorgesteld wordt de leeftijdsgrens voor de eis van een rechtmatige status voor medebewoners voor de huurtoeslag te verhogen naar 18 jaar. Dit betekent dat bij geboorte van een kind van vergunninghouders geen directe actie van de ouders wordt geveerd. Als de medebewoner de leeftijd van 18 jaar bereikt, is het wel noodzakelijk dat die medebewoner een aanvraag voor een verblijfsvergunning indient.

Als gevolg van het voorstel om alleen voor medebewoners van achttien jaar of ouder de eis van rechtmatig verblijf te stellen, kan de bestaande uitzondering voor minderjarige alleenstaanden vervallen.

## **Artikel V**

### *Artikel V (artikel 13 van de Wet op de huurtoeslag)*

In enkele in de wet opgesomde uitzonderingsgevallen heeft een huishouden met een huur boven de maximumhuurgrens (€ 752,33 in 2021) nog recht op huurtoeslag. Een van deze uitzonderingen is de situatie dat er recht op huurtoeslag blijft bestaan als in de maand voor de huurgrensoverschrijding recht op huurtoeslag was. Er is dan sprake van een verworven recht. Het kan gebeuren dat de huurgrensoverschrijding plaatsvindt zonder dat in de maand voorafgaand aan de overschrijding sprake is van recht op huurtoeslag, bijvoorbeeld omdat juist in het jaar van de huurgrensoverschrijding sprake was van een te hoog inkomen of vermogen. Er ontstaat dan geen verworven recht. Indien het inkomen en vermogen weer voldoet aan de eisen voor huurtoeslag, bestaat geen recht op huurtoeslag vanwege een huur boven de maximumhuurgrens. Dit kan ondervangen worden door de wettelijke eis dat in de maand voorafgaand aan de huurgrensoverschrijding recht op huurtoeslag moest bestaan aan te passen. Voorgesteld wordt om met ingang van 1 januari 2022 slechts de eis te stellen dat de huurder eerder huurtoeslag ontving voor de betreffende woning. Hoewel de toets over het recht op huurtoeslag in het verleden kan liggen, betreft het hier op zichzelf echter geen wijziging waaraan terugwerkende kracht wordt verleend. Een huurder die niet is verhuisd en een huur boven de maximumhuurgrens betaalt, krijgt daarmee recht op huurtoeslag indien zijn inkomen of vermogen tot beneden de toepasselijke grens zakt, indien hij in het verleden voor dezelfde woning huurtoeslag heeft ontvangen. Evenals nu het geval is, mag de overschrijding van de maximumhuurgrens niet het gevolg zijn van een verhuizing naar een andere woning. Dit komt tot uitdrukking in de zinsnede «ten aanzien van de desbetreffende woning».

## **Artikel VI**

### *Artikel VI, onderdeel A (artikel 13bis van de Wet op de loonbelasting 1964)*

Voor de toelichting op de in artikel VI, onderdeel A, opgenomen wijzigingen van artikel 13bis, tweede lid, Wet LB 1964 wordt verwezen naar de toelichting op de in artikel I, onderdeel A, opgenomen wijziging van artikel 3.20, tweede lid, Wet IB 2001.

### *Artikel VI, onderdeel C (artikel 31a van de Wet op de loonbelasting 1964)*

Met het voorgestelde artikel 31a, tweede lid, onderdeel k, Wet LB 1964 wordt een nieuwe gerichte vrijstelling voor het vergoeden van thuiswerkkosten geïntroduceerd. Met deze vrijstelling wordt het voor een werkgever mogelijk om een voor de loonheffingen onbelaste vergoeding te geven voor bepaalde extra kosten die een werknemer maakt vanwege het gedeeltelijk thuis uitoefenen van de dienstbetrekking – mits aangewezen

als eindheffingsloon. Omwille van de uitvoerbaarheid en eenvoud wordt voorgesteld voor de hoogte van de vergoeding aan te sluiten bij een vast forfaitair bedrag van maximaal € 2 per thuiswerkdag. Dit bedrag vloeit voort uit het onderzoek dat het Nibud heeft gedaan naar de gemiddelde extra kosten van een thuiswerker per thuiswerkdag.<sup>64</sup> De specifieke kosten die hiermee vergoed kunnen worden zien op extra water- en elektriciteitsverbruik, verwarming, koffie, thee en toiletpapier.<sup>65</sup> In deze forfaitaire vergoeding is geen rekening gehouden met thuiswerkergerelateerde kosten die al met toepassing van een andere gerichte vrijstelling onbelast kunnen worden vergoed, zoals kosten van gereedschappen, computers, mobiele communicatiemiddelen en dergelijke apparatuur en voorzieningen op grond van de Arbeidsomstandighedenwet.<sup>66</sup> Met de voorgestelde maatregel wordt bereikt dat een vergoeding voor thuiswerkkosten van maximaal € 2 per thuiswerkdag geen gevolgen heeft voor de beschikbare vrije ruimte binnen de werkkostenregeling.

Daarnaast wordt in artikel 31a, tweede lid, onderdeel k, en zevende lid, Wet LB 1964 een grotendeels met de vaste reiskostenvergoeding overeenkomende methode voorgesteld om eenvoudig een vaste thuiswerkkostenvergoeding te kunnen geven. De bestaande regeling voor de vaste reiskostenvergoeding houdt kortgezegd in dat als een werknemer ten minste 128 dagen in het kalenderjaar reist naar een vaste plaats van werkzaamheden<sup>67</sup> (woon-werkverkeer) dat de werkgever een vergoeding mag geven alsof de werknemer 214 dagen in dat kalenderjaar de betreffende reis maakt.<sup>68</sup> Voor zowel de vaste reiskostenvergoeding als de vaste thuiswerkkostenvergoeding geldt dat werkgevers op grond van schriftelijke vormvrije afspraken met hun werknemer aannemelijk kunnen maken dat in de regel bijvoorbeeld een dag per week structureel wordt thuisgewerkt en vier dagen structureel naar de vaste plaats van werkzaamheden wordt gereisd. Het is daardoor niet noodzakelijk een urenregistratie bij te houden of periodiek een declaratieformulier in te leveren. Hierdoor is het niet nodig een vaste thuiswerkkostenvergoeding aan te passen als incidenteel op een structurele thuiswerkdag niet wordt thuisgewerkt. Ditzelfde blijft gelden voor de vaste reiskostenvergoeding. Bij een al dan niet tijdelijke langdurige wijziging van het arbeidspatroon dient de vergoeding aangepast te worden. Dit geldt bijvoorbeeld als een werknemer, die normaliter altijd op kantoor werkt, een aantal maanden thuis gaat werken.

De voorgestelde wijzigingen van artikel 31a, zevende lid, Wet LB 1964 zien zowel op de vaste reiskostenvergoeding voor woon-werkverkeer als de vaste thuiswerkkostenvergoeding. In het voorgestelde zevende lid,

---

<sup>64</sup> Nibud, *Thuiswerkkosten. Berekening van de thuiswerkkosten t.b.v. een thuiswerkkostenvergoeding*, augustus 2021.

<sup>65</sup> De vrijstelling heeft ook een doorwerking in de inkomstenbelasting en vennootschapsbelasting. Als een gerichte vrijstelling van toepassing is, kunnen de kosten ook onder de aftrekbeperking gemengde kosten vallen (voedsel, drank en genotsmiddelen) in de winstfeer.

<sup>66</sup> Zie artikel 31a, tweede lid, onderdelen g en h, Wet LB 1964.

<sup>67</sup> Van een vaste plaats van werkzaamheden is in ieder geval sprake als een werknemer op kalenderjaarbasis meer dan 40 dagen naar de betreffende plek reist, ongeacht de datum van indiensttreding, het aantal contracturen en de lengte van het verblijf. Er kan sprake zijn van meerdere vaste werkplekken.

<sup>68</sup> In 2009 is het aantal dagen van de wettelijke methode verlaagd van 150 dagen naar 128 dagen. Deze wijziging was bedoeld om een financiële prikkel te geven om vaker thuis te werken en om ervoor te zorgen dat de werkgever minder vaak een nacalculatie hoefde te maken van het aantal dagen dat de werknemer daadwerkelijk naar de arbeidsplaats reist. Kamerstukken II 2008/09, 31 704, nr. 34. Hoewel deze regeling en dit aantal dagen met de thans voorgestelde gerichte vrijstelling voor de thuiswerkkostenvergoeding voor dit specifieke doel niet langer noodzakelijk is, blijkt er in de praktijk behoefte te bestaan deze regeling, in aangepaste vorm, te behouden. Deze regeling staat bekend als de wettelijke methode, dan wel 128 dagenregeling.

onderdeel a, van genoemd artikel is opgenomen dat voor de vaste reiskostenvergoeding geldt dat deze – zoals nu geldt voor het aantal werkdagen van parttime werkende werknemers – moet worden toegepast op basis van het aantal dagen waarop de betreffende werknemer in de regel naar een vaste plaats van werkzaamheden reist. Dit wordt vormgegeven door aanpassing van de huidige pro-rataregeling voor parttime werkende werknemers. De vaste reiskostenvergoeding, uitgaande van 214 werkdagen, dient voortaan te worden herrekend als de werknemer in de regel vier dagen, drie dagen, twee dagen onderscheidenlijk een dag per week naar een vaste plaats van werkzaamheden reist.<sup>69</sup> Als sprake is van incidenteel niet-reizen naar de vaste plaats van werkzaamheden, zoals vanwege een cursus, een vrije dag, een klantbezoek of een incidentele thuiswerkdag, heeft dit geen gevolgen voor de vaste reiskostenvergoeding. De aanpassing van de vaste reiskostenvergoeding op basis van de wettelijke methode heeft voor deze situaties en voor werknemers die niet thuis (kunnen) werken dus geen gevolgen. Daarnaast blijven de andere methodes, zoals de praktische regeling<sup>70</sup>, van toepassing. Voor de vaste thuiswerkkostenvergoeding is in het voorgestelde artikel 31a, zevende lid, onderdeel a, Wet LB 1964 – overeenkomstig de voorgestelde regeling voor de vaste reiskostenvergoeding – opgenomen dat voor de berekening van de vaste thuiswerkkostenvergoeding het aantal dagen waarop wordt thuisgewerkt pro rata dient te worden herrekend als de werknemer in de regel vier dagen, drie dagen, twee dagen, onderscheidenlijk een dag, per week thuiswerkt. Ook in dat geval wordt het maximale voor de vergoeding in aanmerking te nemen aantal dagen van 214 pro rata herrekend.

Het is mogelijk om werknemers die in de regel op een vast aantal dagen thuiswerken en op een vast aantal dagen naar een vaste plaats van werkzaamheden reizen een gecombineerde voor de loonheffingen vrijgestelde vaste vergoeding te geven voor reiskosten woon-werkverkeer en thuiswerken. Voor uitzonderingssituaties kan op basis van de wettelijke methode of de praktische regeling worden bekeken of de vaste vergoeding aangepast moet worden. Voor een werknemer die structureel deels thuiswerkt en deels op een vaste plaats van werkzaamheden, werkt het vaststellen van een gecombineerde vergoeding in een voorbeeld als volgt uit.

### **Voorbeeld 1**

Een werknemer met een vierdaagse werkweek is met zijn werkgever overeengekomen twee dagen per week naar dezelfde werkplek te reizen (woon-werkverkeer) en de andere twee dagen thuis te werken. De enkele reisafstand woon-werk bedraagt 20 kilometer.

### **Basisberekening gecombineerde vaste vrijgestelde reiskosten- en thuiswerkkostenvergoeding**

Op basis van het tweede lid, onderdeel a, wordt voor de berekening van de vaste reiskostenvergoeding voor woon-werkverkeer uitgegaan van 214 reisdagen. Op basis van het tweede lid, onderdeel k, geldt ditzelfde voor de thuiswerkkostenvergoeding, hierbij wordt uitgegaan van 214 thuiswerkdagen. In het nieuwe

<sup>69</sup> Hieruit volgt automatisch dat geen vaste vergoeding van toepassing is voor dagen dat de werknemer *niet* werkt, zodat dit tot hetzelfde resultaat leidt als bij de toepassing van de huidige pro-rataregeling voor parttimers.

<sup>70</sup> De praktische regeling is opgenomen in het Handboek Loonheffingen van de Belastingdienst. De regeling houdt kortgezegd in dat een vaste reiskostenvergoeding kan worden verstrekt op basis van 214 reisdagen op jaarbasis als een werknemer gedurende het kalenderjaar vermoedelijk in minstens 36 weken (70% van 52 weken) op vijf dagen voor zijn werk naar een vaste plek reist. Deze methode dient ook pro rata te worden toegepast als minder dan vijf dagen per week naar een vaste plek wordt gereisd.

zevende lid is aangegeven hoe moet worden omgegaan met niet fulltime werken op de vaste werkplek, dan wel niet fulltime thuiswerken. In dat geval wordt het aantal dagen per week dat wél op de vaste werkplek wordt gewerkt of wél wordt thuisgewerkt als teller in de breuk met als noemer vijf werkdagen opgenomen. Hierdoor wordt automatisch rekening gehouden met dagen waarop niet wordt gewerkt (parttime werken).

Op basis van de afspraak die de werkgever en de werknemer hebben gemaakt zal de werknemer uit het voorbeeld een maximale vaste *reiskostenvergoeding* kunnen ontvangen van afgerond<sup>71</sup> € 54 per maand en een maximale vaste *thuiswerkkostenvergoeding* van afgerond € 14 per maand en dus een totale vaste gecombineerde vergoeding van afgerond € 68 per maand. Deze wordt als volgt berekend: 2/5 van 214 werkdagen is 86 dagen, voor de reiskostenvergoeding betekent dit: (86 dagen x 40 kilometer x € 0,19)/12 maanden = afgerond € 54 per maand; voor de thuiswerkkostenvergoeding betekent dit: (86 dagen x € 2)/12 maanden = afgerond € 14 per maand. Het vorenstaande maakt het mogelijk dat deze vergoeding maandelijks kan worden betaald, zonder dat deze hoeft te worden aangepast als de werknemer op vakantie gaat, ziek wordt, een klant bezoekt, een meerdaagse cursus volgt of om een andere reden incidenteel afwijkt van het afgesproken werkschema. Als er twijfels zijn of nog steeds sprake is van een incidentele onderbreking kan dit nader worden beoordeeld aan de hand van de 128 dagenberekening of de in het Handboek Loonheffingen opgenomen praktische werkpatroon kan de 128 dagenberekening of de praktische regeling niet langer worden toegepast en dient de vergoeding te worden aangepast. Ter verduidelijking worden hierna de 128 dagenregeling en de praktische regeling nader toegelicht.

#### *Wettelijke methode (128 dagenregeling)*

De voorgestelde bepaling heeft als gevolg dat de werknemer voldoet aan de voorwaarde om de 128 dagenregeling toe te passen als de werknemer ten minste 51 dagen (2/5 van 128 dagen) naar dezelfde werkplek reist.<sup>72</sup> In dat geval mag de vergoeding worden berekend alsof de werknemer op ten hoogste 86 dagen (2/5 van 214 dagen) naar diezelfde werkplek reist. Dit geldt ook voor de thuiswerkkostenvergoeding.

In de situatie dat het minimale aantal op basis van de 128 dagenregeling van in dit geval 51 dagen naar de werkplek is gereisd, is het de vraag wat er op de oorspronkelijk voorziene woon-werkreisdagen is gebeurd.<sup>73</sup> Is het beperkte aantal woon-werkreisdagen het gevolg van cursussen, verlof, ziekte, klantbezoeken en eventueel een incidentele extra thuiswerkdag, dan is aanpassing van de vergoeding niet nodig. Indien echter in afwijking van de oorspronkelijke afspraken op de voorziene woon-werkreisdagen anders dan incidenteel thuis is gewerkt, dan is sprake van een meer dan incidentele afwijking van de oorspronkelijke afspraken en dient de vaste vergoeding te worden aangepast.

<sup>71</sup> Ten behoeve van de leesbaarheid van de voorbeelden zijn de bedragen afgerond hele euro's. In de praktijk zullen de vergoedingen worden afgerond op twee cijfers achter de komma.

<sup>72</sup> Het aantal dagen dat de werknemer ten minste naar dezelfde werkplek moet reizen is in het voordeel van de werknemer afgerond. De andere dagen worden eveneens afgerond in het voordeel van de werknemer.

<sup>73</sup> Dit geldt niet alleen voor het minimale aantal dagen, maar ook voor andere aanzienlijke afwijkingen waarbij tegen de grens wordt aangelopen.



### *Praktische regeling (36 wekenregel)*

Uitgangspunt bij dit voorbeeld is dat de werknemer meer dan 36 weken per kalenderjaar op twee dagen per week naar dezelfde werkplek reist. De regeling wordt naar evenredigheid toegepast waardoor wordt uitgegaan van 86 dagen (2/5 van 214 dagen). De vaste reiskostenvergoeding bedraagt op grond van deze methode ook maximaal afgerond € 54 per maand.

### **Voorbeeld 2**

#### **Wijziging berekening ten opzichte van de huidige regeling**

Op basis van de huidige 128 dagenregeling (zonder gericht vrijgestelde thuiswerkkostenvergoeding) is het mogelijk de reiskostenvergoeding door te betalen als een werknemer structureel thuiswerkt, zolang op kalenderjaarbasis 128 dagen naar de vaste werkplek wordt gereisd. Stel dat de werknemer uit het voorbeeld hiervoor 1 dag per week thuiswerkt en 3 dagen op de vaste werkplek. De werknemer voldoet aan de voorwaarde om de 128 dagenregeling toe te passen als de werknemer ten minste 102 dagen van het kalenderjaar (4/5 van 128 dagen) naar de vaste werkplek reist. In dat geval mag de vergoeding worden berekend alsof de werknemer op ten hoogste 172 dagen (4/5 van 214 dagen) van het kalenderjaar naar de vaste werkplek reist. De maximaal te ontvangen vaste reiskostenvergoeding bedraagt dan afgerond € 109 per maand ((172 dagen x 40 kilometer x € 0,19)/12 maanden).

Volgens de nieuwe regeling wordt de maximale gecombineerde vaste vrijgestelde reiskosten- en thuiswerkkostenvergoeding als volgt berekend. Ten aanzien van de reiskostenvergoeding voldoet de werknemer aan de voorwaarde om de 128 dagenregeling toe te passen als de werknemer ten minste 76 dagen van het kalenderjaar (3/5 van 128 dagen) naar de vaste werkplek reist. In dat geval mag de vergoeding worden berekend alsof de werknemer op ten hoogste 129 dagen (3/5 van 214 dagen) van het kalenderjaar naar de vaste werkplek reist. De maximaal te ontvangen vaste reiskostenvergoeding bedraagt dan afgerond € 82 per maand ((129 dagen x 40 kilometer x € 0,19)/12 maanden). Ten aanzien van de thuiswerkkostenvergoeding voldoet de werknemer aan de voorwaarde om de 128 dagenregeling toe te passen als de werknemer ten minste 25 dagen van het kalenderjaar (1/5 van 128 dagen) thuiswerkt. In dat geval mag de vergoeding worden berekend alsof de werknemer op ten hoogste 43 dagen (1/5 van 214 dagen) van het kalenderjaar thuiswerkt. De maximaal te ontvangen thuiswerkkostenvergoeding bedraagt voor deze werknemer afgerond € 7 per maand (43 dagen x € 2/12 maanden). De maximaal te ontvangen gecombineerde vaste reiskosten- en thuiswerkkostenvergoeding bedraagt onder de nieuwe regeling in dit geval dus € 89 per maand.

Afhankelijk van de reisafstand valt de maximaal toegestane gecombineerde vaste vrijgestelde vergoeding hoger of lager uit dan op basis van de huidige regeling. Bij een reisafstand enkele reis van niet meer dan 5 kilometer valt de vergoeding onder de nieuwe regeling gunstiger uit en bij een reisafstand enkele reis van 6 kilometer of meer valt de vergoeding onder de huidige regeling hoger uit.

In het voorgestelde artikel 31a, zevende lid, onderdeel b, Wet LB 1964 is opgenomen dat de vaste reiskostenvergoeding voor woon-werkverkeer, respectievelijk de vaste thuiswerkkostenvergoeding, naar tijdsgelang dient te worden herrekend als de vergoeding aanvangt of eindigt, dan wel een wijziging in de grondslag voor de berekening van de vergoeding plaatsvindt, in de loop van het kalenderjaar. Dit doet zich bijvoorbeeld

voor als een werknemer in de loop van het kalenderjaar in of uit dienst treedt, als de reisafstand woon-werkverkeer in de loop van het kalenderjaar wijzigt of als het aantal dagen waarop in de regel naar een vaste plaats van werkzaamheden wordt gereisd dan wel in de regel wordt thuisgewerkt in de loop van het kalenderjaar wijzigt.

Door voornoemde aanpassing, waardoor mede bij elke wijziging die van belang is voor de berekening van de genoemde vaste vergoedingen een tijdsgelange herrekening van de betreffende vaste vergoeding dient plaats te vinden, is de tot 1 januari 2022 in het zevende lid, onderdeel b, onder 1°, van genoemd artikel opgenomen specifieke bepaling die ziet op het wijzigen van de reisafstand woon-werkverkeer niet langer nodig. Met de voorgestelde wijzigingen van het zevende lid, onderdeel b, van genoemd artikel zijn voor wat betreft dit punt dan ook geen inhoudelijke wijzigingen beoogd.

In het voorgestelde artikel 31a, twaalfde lid, Wet LB 1964 wordt samenloop van de gerichte vrijstelling voor thuiswerkkosten en de gerichte vrijstelling voor reiskosten naar een vaste plaats van werkzaamheden uitgesloten. Dit geldt ook als sprake is van een vaste vergoeding. Als een werknemer op één dag zowel deels thuiswerkt als naar de vaste plaats van werkzaamheden reist, kan de werkgever óf de gerichte vrijstelling voor de reiskostenvergoeding voor woon-werkverkeer óf de gerichte vrijstelling voor thuiswerken toepassen. Op een dergelijke «gemengde» werkdag is samenloop van deze vrijstellingen dus niet toegestaan. Dit geldt zowel voor het vergoeden van € 0,19 per woon-werkkilometer als voor het vergoeden van daadwerkelijke OV-kosten. Als sprake is van het vergoeden, verstrekken of ter beschikking stellen van een OV-chipkaart, een OV-abonnement, een auto van de zaak of een fiets van de zaak geldt dat de gerichte vrijstelling voor thuiswerkkosten alleen kan worden toegepast als op de betreffende thuiswerkdag geen gebruik wordt gemaakt van de OV-chipkaart, het OV-abonnement, de auto van de zaak, de fiets van de zaak of ander vervoer vanwege de inhoudingsplichtige om hiermee naar de vaste plaats van werkzaamheden te reizen. In het geval dat daar op die dag wel gebruik van wordt gemaakt, wordt er op kosten van de werkgever gereisd naar de vaste plaats van werkzaamheden en kan de werkgever voor die dag geen gericht vrijgestelde vergoeding voor thuiswerkkosten geven.

In het voorgestelde artikel 31a, dertiende lid, Wet LB 1964 is ten slotte bepaald dat het in het voorgestelde artikel 31a, tweede lid, onderdeel k, Wet LB 1964 opgenomen forfait (van in 2022 maximaal € 2 per thuiswerkdag) jaarlijks aan het begin van het kalenderjaar wordt geïndexeerd, dit voor het eerst met ingang van het jaar 2023 (zie artikel XXVI, onderdeel g). Het maximumbedrag per thuiswerkdag wordt berekend door het te vervangen onafgeronde bedrag te vermenigvuldigen met de tabelcorrectiefactor, bedoeld in artikel 10.2 Wet IB 2001, en vervolgens de nodig geachte afronding aan te brengen. Ten behoeve van de uitvoeringspraktijk (kenbaarheid) zal het maximumbedrag per thuiswerkdag steeds naar boven worden afgerond op een veelvoud van € 0,05.

#### *Artikel VI, onderdeel D (artikel 35o van de Wet op de loonbelasting 1964)*

In artikel 35o, eerste lid, Wet LB 1964 zijn twee horizonbepalingen tot 1 januari 2022 opgenomen voor start-ups met een zogenoemde S&O-startersverklaring. Dit betreft enerzijds de tegemoetkoming met betrekking tot een aandelenoptierecht die is opgenomen in het huidige artikel 10a, negende tot en met elfde lid, Wet LB 1964 en anderzijds de tegemoetkoming met betrekking tot gebruikelijk loon die is opgenomen in het huidige artikel 12a, derde, vierde en tiende lid, Wet LB 1964. Met de voorgestelde wijziging komt de horizonbepaling voor de voornoemde

tegemoetkoming voor aandelenoptierechten per 1 januari 2022 te vervallen. In het bij koninklijke boodschap van 21 september 2021 ingediende voorstel van wet Wet aanpassing fiscale regeling aandelenoptierechten dat tegelijkertijd met het onderhavige wetsvoorstel aan het parlement wordt aangeboden wordt het huidige artikel 10a, negende tot en met elfde lid, Wet LB 1964 vervolgens vervangen. Daarnaast wordt, zoals in het algemeen deel van deze memorie is toegelicht, de vervaldatum in de horizonbepaling voor voornoemde tegemoetkoming voor het gebruikelijk loon met een jaar opgeschoven naar 1 januari 2023.

## **Artikel VII**

*Artikel VII (tijdelijke verruiming vrije ruimte werkkostenregeling 2021)*

Zoals is toegelicht in het algemeen deel van deze memorie, wordt voorgesteld de vrije ruimte voor het kalenderjaar 2021 te vergroten. De voor het kalenderjaar 2021 geldende vrije ruimte wordt, in afwijking van de in dat kalenderjaar geldende tekst van artikel 31a, derde lid, Wet LB 1964, op grond van het voorgestelde artikel VII berekend als 3% van – kort gezegd – de loonsom tot en met € 400.000 plus 1,18% van het restant van die loonsom. De voorgestelde bepaling treedt in werking met terugwerkende kracht tot en met 1 januari 2021.

## **Artikel VIII**

*Artikelen VIII (artikel 13bis van de Wet op de loonbelasting 1964)*

Voor de toelichting op de in de artikel VIII opgenomen wijziging van artikel 13bis, tweede lid, Wet LB 1964 wordt verwezen naar de toelichting op de in de artikel II opgenomen wijziging van artikel 3.20, tweede lid, Wet IB 2001.

## **Artikel IX**

*Artikel IX, onderdelen A, B, C en D (artikelen 14, 14a, 14b en 14ba van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)*

Aan de voorwaarden voor toepassing van de faciliteiten voor de bedrijfsfusie, de juridische splitsing, de juridische fusie en de bestuurlijke herindeling of herschikking in de artikelen 14, 14a, 14b, onderscheidenlijk 14ba, Wet Vpb 1969 wordt een vereiste toegevoegd om te bepalen of de faciliteit zonder verzoek aan de inspecteur kan worden toegepast. Het vereiste houdt in dat, indien de overnemer (artikel 14), de splitsende rechtspersoon die ophoudt te bestaan en de verkrijgende rechtspersoon (artikel 14a), de verdwijnende en de verkrijgende rechtspersoon (artikel 14b), onderscheidenlijk de overdragende partij die ophoudt te bestaan en de verkrijgende partij (artikel 14ba), beschikken over voortgewentelde voorheffingen in de zin van het voorgestelde artikel 25a, vierde lid, Wet Vpb 1969, de standaardvoorwaarden van toepassing zijn en derhalve, indien toepassing van de faciliteit gewenst is, een verzoek aan de inspecteur dient te worden gedaan. Om dit te regelen worden aanvullingen voorgesteld op de artikelen 14, eerste, tweede en zevende lid, 14a, tweede en vijfde lid, 14b, tweede en vierde lid, en 14ba, tweede en vierde lid, Wet Vpb 1969. Voor een toelichting op genoemd artikel 25a, vierde lid, wordt verwezen naar de artikelsgewijze toelichting op artikel IX, onderdeel I.

In de relevante beleidsbesluiten<sup>74</sup> zal nadere invulling worden gegeven aan de voorwaarden voor toepassing van de genoemde faciliteiten indien de genoemde partijen beschikken over voort te wentelen voorheffingen.

*Artikel IX, onderdeel E (artikel 15 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)*

Op grond van artikel 15, veertiende lid, Wet Vpb 1969 kunnen bij of krachtens algemene maatregel van bestuur nadere regels worden gegeven tot verzekering van de heffing en invordering van de vennootschapsbelasting met het oog op de omstandigheid dat belastingplichtigen een fiscale eenheid vormen. In dit veertiende lid is opgesomd welke regels hier mede onder worden begrepen. Met de voorgestelde wijziging van het veertiende lid, onderdeel c, van genoemd artikel 15 wordt het voorgestelde artikel 15ak Wet Vpb 1969 aan de opsomming toegevoegd. Voor een toelichting op genoemd artikel 15ak wordt verwezen naar de artikelsgewijze toelichting op artikel IX, onderdeel H.

*Artikel IX, onderdeel F (artikel 15aa van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)*

Artikel 15aa, eerste lid, aanhef, Wet Vpb 1969 geeft een opsomming van de artikelen of leden waarvoor de definities gegeven in de onderdelen a, b en c van dat lid van toepassing zijn. Met de voorgestelde wijziging van de aanhef van het eerste lid van genoemd artikel worden de voorgestelde artikelen 15ak en 15al Wet Vpb 1969 aan de opsomming toegevoegd. Dit heeft tot gevolg dat voor de toepassing van deze artikelen de definities van de termen «maatschappij», «het voegingstijdstip» en «het ontvoegingstijdstip» gelden zoals omschreven in artikel 15aa, eerste lid, Wet Vpb 1969.

*Artikel IX, onderdeel G (artikel 15ah van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)*

Artikel 15ah, eerste lid, Wet Vpb 1969 geeft een opsomming van de artikelen waarvoor de in dat artikel voorgeschreven winstsplitsingsregels voor een fiscale eenheid gelden. Met de voorgestelde wijziging van het eerste lid van genoemd artikel 15ah wordt het voorgestelde artikel 15ak, vijfde lid, Wet Vpb 1969 aan deze opsomming toegevoegd. Dit heeft tot gevolg dat indien het voorgestelde artikel 15ak Wet Vpb 1969 (verrekening van voorvoegingsvoorheffingen) van toepassing is, aan de hand van de winstsplitsingsregels van artikel 15ah Wet Vpb 1969 dient te worden bepaald wat de aan een maatschappij toe te rekenen winst is van de fiscale eenheid voor de toepassing van genoemd artikel 15ak, vijfde lid.

*Artikel IX, onderdeel H (artikelen 15ak en 15al van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)*

*Artikel 15ak*

Het voorgestelde artikel 25a, derde lid, wet Vpb 1969 bewerkstelligt dat, in afwijking van artikel 15 Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR), dividendbelasting en naar prijzen van kansspelen geheven kansspelbelasting (kansspelbelasting) slechts verrekenbaar zijn met een aanslag tot

<sup>74</sup> Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 28 april 2021, nr. 2021-7915 (Stcrt. 2021, 22883), Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 28 april 2021, nr. 2021-7901 (Stcrt. 2021, 22892), Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 28 april 2021, nr. 2021-5953 (Stcrt. 2021, 22894) en Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 28 april 2021, nr. 2021-5991 (Stcrt. 2021, 22897).

ten hoogste het bedrag aan te betalen belasting vóór verrekening van voorheffingen. Dit heeft tot gevolg dat geen teruggave van vennootschapsbelasting plaatsvindt, indien het bedrag aan voorheffingen in een jaar hoger is dan het bedrag aan verschuldigde vennootschapsbelasting in dat jaar. Het voorgestelde artikel 25a, vierde lid, Wet Vpb 1969 regelt dat het bedrag aan voorheffingen dat op basis van het derde lid van genoemd artikel 25a niet verrekenbaar is in het betreffende jaar, wordt voortgewenteld naar het volgende jaar. Voor zover voortgewentelde voorheffingen in het eerstvolgende jaar niet worden verrekend, worden deze voorheffingen voortgewenteld naar het daaropvolgende jaar, et cetera. De voortwenteling en verrekening van voorheffingen is niet beperkt door een termijn. Het voorgestelde artikel 25b Wet Vpb 1969 bevat regels omtrent de door de inspecteur af te geven beschikking met het bedrag aan voortwentelen voorheffingen. Dit bedrag wordt jaarlijks vastgesteld en vormt het totaal van alle nog niet eerder verrekende voorheffingen. Voor een nadere toelichting op de genoemde artikelen 25a en 25b Wet Vpb 1969 wordt verwezen naar de artikelsgewijze toelichting op artikel IX, onderdelen I en J.

Het voorgestelde artikel 15ak Wet Vpb 1969 bepaalt hoe, voor de toepassing van het vierde lid van het voorgestelde artikel 25a Wet Vpb 1969, bij voeging van een maatschappij in een fiscale eenheid dient te worden omgegaan met de verrekening van voortgewentelde voorheffingen van die maatschappij die zijn geheven voor het voegingstijdstip (voorvoegingsvoorheffingen), zolang zij deel uitmaakt van de fiscale eenheid. De bepaling is ook van toepassing op de situatie waarin een bestaande fiscale eenheid wordt uitgebreid of wordt opgenomen in een nieuwe fiscale eenheid (hierop wordt nader ingegaan in de toelichting hierna op het voorgestelde tweede lid van genoemd artikel 15ak). Uitgangspunt is dat wordt voorkomen dat door deel uit te gaan maken van een fiscale eenheid ruimere mogelijkheden ontstaan voor het in aanmerking nemen van voortgewentelde voorheffingen. Ingevolge het voorgestelde eerste lid van genoemd artikel 15ak kunnen voorvoegingsvoorheffingen van een maatschappij verrekend worden met de aanslag van de moedermaatschappij van de fiscale eenheid voor zover:

- a) de gevoegde maatschappij over een bedrag aan resterende voorvoegingsvoorheffingen beschikt;
- b) bij de fiscale eenheid ruimte bestaat voor de verrekening van voortgewentelde voorheffingen; en
- c) hiervoor bij de gevoegde maatschappij ruimte zou bestaan, indien zij in het jaar van verrekening geen deel zou hebben uitgemaakt van de fiscale eenheid.

Bij de materieelrechtelijke vormgeving van deze regeling is zoveel mogelijk aansluiting gezocht bij de reeds geldende systematiek voor de verrekening van voorvoegingsverliezen en voorvoegingsrenten.<sup>75</sup> De cumulatieve voorwaarden worden hierna toegelicht.

Ten eerste moet de maatschappij beschikken over een bedrag aan resterende voorvoegingsvoorheffingen. Ingevolge de definitie in het voorgestelde derde lid van genoemd artikel 15ak is dit het positieve bedrag dat resteert nadat het bedrag aan voorheffingen dat is voortgewenteld naar het jaar van voeging van die maatschappij in de fiscale eenheid, wordt verminderd met het bedrag aan voorvoegingsvoorheffingen van die maatschappij dat in voorafgaande jaren is verrekend met een aanslag van de moedermaatschappij (eerste maximum). Dit betekent ook dat gedurende de periode dat de maatschappij deel uitmaakt van de fiscale eenheid, nooit méér voorvoegingsvoorheffingen kunnen worden verrekend dan het bedrag dat in de voorheffingenbeschikking over het laatste jaar vóór het voegingstijdstip is vastgesteld. Op grond van het

<sup>75</sup> Zie de artikelen 15ae en 15aha Wet Vpb 1969.

zesde lid van genoemd artikel 15ak wordt aan de gevoegde dochtermaatschappij, in afwijking van de voorgestelde artikelen 25a, vierde lid, en 25b Wet Vpb 1969, geen voorheffingenbeschikking gegeven gedurende de periode dat zij deel uitmaakt van de fiscale eenheid. Dat betekent dat ten behoeve van de verrekening en voortwenteling van (resterende) voorvoegingsvoorheffingen gedurende de periode dat de maatschappij deel uitmaakt van de fiscale eenheid geen beschikking is vereist.

Het zesde lid van genoemd artikel 15ak wordt voorgesteld om uitvoeringstechnische redenen. Het voorkomt namelijk dat gedurende het bestaan van de fiscale eenheid een grote hoeveelheid afzonderlijke voor bezwaar vatbare beschikkingen moet worden vastgesteld. Het ontbreken van een dergelijke voortwentelingsbeschikking inzake voorvoegingsvoorheffingen ten name van de dochtermaatschappij of bestaande fiscale eenheid heeft geen materieelrechtelijke gevolgen. Bij de verrekening van voorvoegingsvoorheffingen met een aanslag van de moedermaatschappij wordt namelijk niet de voorwaarde gesteld dat jaarlijks die voorvoegingsvoorheffingen van de dochtermaatschappij of bestaande fiscale eenheid per beschikking zijn voortgewenteld naar het volgende jaar. Voor deze verrekening wordt in beginsel uitgegaan van het bedrag dat in de voorheffingenbeschikking over het laatste jaar vóór het voegingstijdstip van de dochtermaatschappij of bestaande fiscale eenheid in de fiscale eenheid is vastgesteld.

Een gevolg van het ontbreken van een jaarlijkse voorvoegingsvoorheffingenbeschikking ten name van de dochtermaatschappijen of bestaande fiscale eenheid is wel dat deze maatschappijen of bestaande fiscale eenheid zelfstandig het bedrag aan voorvoegingsvoorheffingen dat nog resteert bij moeten houden vanaf het moment dat zij gaan behoren tot de fiscale eenheid. Het bijhouden van dit bedrag volgt in beginsel ook uit de wettelijke administratieplicht van artikel 52 AWR en het juiste bedrag is in beginsel ook benodigd om een correcte aangifte vennootschapsbelasting in te kunnen dienen. Het bedrag aan resterende voorvoegingsvoorheffingen kan worden bijgehouden door het bedrag dat op de voorheffingenbeschikking is vastgesteld ter zake van het laatste jaar vóór voeging in de fiscale eenheid te verminderen met de bedragen die zijn verrekend met een aanslag van de moedermaatschappij. In de aangifte vennootschapsbelasting van de moedermaatschappij wordt per maatschappij aangegeven welk bedrag aan voorvoegingsvoorheffingen wordt verrekend met een aanslag van de moedermaatschappij. De Belastingdienst houdt in zijn administratie per gevoegde maatschappij of bestaande fiscale eenheid het bedrag aan voorvoegingsvoorheffingen bij dat in een jaar wordt verrekend met de aanslag van de moedermaatschappij. Belastingplichtigen kunnen de inspecteur verzoeken om de actuele stand van nog te verrekenen voorvoegingsvoorheffingen te verstrekken. Een dergelijke verstrekking vormt een mededeling. Een dergelijke mededeling is geen voor bezwaar vatbare beschikking.

Als tweede van de cumulatieve vereisten voor verrekening van voorvoegingsvoorheffingen geldt dat ingevolge onderdeel b van genoemd eerste lid van artikel 15ak op het niveau van de moedermaatschappij – wat voor toepassing van dit onderdeel wil zeggen op het niveau van alle maatschappijen van de fiscale eenheid gezamenlijk – ruimte bestaat voor het verrekenen van voorvoegingsvoorheffingen met de aanslag van de moedermaatschappij (tweede maximum). In deze toelichting zal wat dit tweede maximum betreft worden gerefereerd aan de ruimte die bestaat *op het niveau van de fiscale eenheid*, en niet aan de ruimte op het niveau van de moedermaatschappij.<sup>76</sup> Het voorgestelde vierde lid van genoemd artikel 15ak definieert dat sprake is van een dergelijke ruimte tot verre-

<sup>76</sup> Ten aanzien van de aanslag wordt wel uitsluitend gesproken over de aanslag van de moedermaatschappij aangezien deze alleen aan haar wordt opgelegd. Zie in deze zin artikel 24, tweede lid, Wet Vpb 1969.



kening op het niveau van de fiscale eenheid voor zover na de verrekening van voorheffingen die in het jaar zijn geheven van de moedermaatschappij en haar gevoegde dochtermaatschappijen<sup>77</sup>, nog een bedrag aan te betalen vennootschapsbelasting resteert. Bij meerdere gevoegde maatschappijen geldt dit tweede maximum voor het verrekenen van voorvoegingsvoorheffingen voor de gevoegde maatschappijen tezamen. Ten derde worden ingevolge het voorgestelde onderdeel c van het eerste lid van artikel 15ak Wet Vpb 1969 de voorvoegingsvoorheffingen van de gevoegde maatschappij verrekend met de aanslag van de moedermaatschappij voor zover bij die gevoegde maatschappij ruimte zou bestaan voor het verrekenen van voorvoegingsvoorheffingen, indien zij geen deel zou hebben uitgemaakt van de fiscale eenheid (derde maximum). Of een maatschappij over verrekeningsruimte zou beschikken indien zij geen onderdeel zou hebben uitgemaakt van de fiscale eenheid wordt bepaald aan de hand van de definitie die is opgenomen in het voorgestelde vijfde lid van genoemd artikel 15ak. Op basis van de regels voor de fiscale eenheid bepalen gevoegde dochtermaatschappijen niet zelfstandig hun belastbare bedrag. Om uitvoeringstechnische redenen en om de administratieve lasten van belastingplichtigen zo min mogelijk te verzwaren sluit de definitie van de verrekeningsruimte op zelfstandige basis zoveel mogelijk aan bij grootheden waar belastingplichtigen in het kader van het opstellen van de aangifte van de fiscale eenheid mogelijk reeds over beschikken. Zo wordt uitgegaan van het bedrag aan winst dat op basis van artikel 15ah Wet Vpb 1969 toerekenbaar is aan een maatschappij verminderd met haar voorvoegingsverliezen voor zover die in het jaar op basis van artikel 15ae Wet Vpb 1969 verrekend worden met de winst van de fiscale eenheid. Het saldo van deze bedragen wordt vermenigvuldigd met het hoogste vennootschapsbelastingtarief zoals vermeld in artikel 22 Wet Vpb 1969. De uitkomst vormt een praktische benadering van de verrekeningsruimte op zelfstandige basis, waarbij geen rekening wordt gehouden met het tariefopstapje en eventuele verminderingen.

Door in het voorgestelde vijfde lid van artikel 15ak wet Vpb 1969aan te sluiten bij de aan een maatschappij toe te rekenen winst van de fiscale eenheid in de zin van artikel 15ah Wet Vpb 1969 (zijnde winst ná horizontale verliesverrekening) en de verrekening van voorvoegingsverliezen bij de fiscale eenheid van die maatschappij, zijn de voorvoegingsvoorheffingen van maatschappijen die op zelfstandige basis in het jaar in een verliespositie verkeren of door verrekening van voorvoegingsverliezen een belastbaar bedrag van nihil zouden hebben, niet verrekenbaar. Op basis van het voorgestelde vierde lid van artikel 25a Wet Vpb 1969 zou het voor een dergelijke maatschappij indien deze geen deel zou uitmaken van de fiscale eenheid immers niet mogelijk zijn om haar voortgewentelde voorheffingen te verrekenen omdat er in dat jaar geen sprake zou zijn van te betalen vennootschapsbelasting. Het totaal aan voorvoegingsvoorheffingen dat door de afzonderlijke maatschappijen kan worden verrekend kan nooit meer bedragen dan de ruimte die op het niveau van de fiscale eenheid bestaat (tweede maximum). Dit komt doordat de voorwaarden voor verrekening van voorvoegingsvoorheffingen in het voorgestelde eerste lid van artikel 15ak Wet Vpb 1969 cumulatief zijn.

Ten slotte bepaalt het voorgestelde zevende lid van artikel 15ak Wet Vpb 1969 dat dit artikel van overeenkomstige toepassing is op een fiscale eenheid bij coöperaties en onderlinge waarborgmaatschappijen, waarbij voor moedermaatschappij wordt gelezen de centrale maatschappij. Het voorgestelde tweede lid van artikel 15ak Wet Vpb 1969 regelt overeenkomstig de hiervoor toegelichte wijze van verrekening van

<sup>77</sup> Voor de duidelijkheid wordt opgemerkt dat geheven voorheffingen veelal niet zien op dividenduitkeringen binnen de fiscale eenheid aangezien daar een inhoudingsvrijstelling voor geldt op basis van artikel 4, eerste lid, onderdeel b, van de Wet op de dividendbelasting 1965.

voorvoegingsvoorheffingen van één maatschappij met de aanslag van de moedermaatschappij van de fiscale eenheid de verrekening van voorvoegingsvoorheffingen van een bestaande fiscale eenheid die wordt uitgebreid of die wordt opgenomen in een nieuwe fiscale eenheid met de aanslag van de moedermaatschappij van de fiscale eenheid.

Als een bestaande fiscale eenheid wordt uitgebreid of wordt opgenomen in een nieuwe fiscale eenheid wordt die bestaande fiscale eenheid voor de toepassing van de regels voor verrekening van voorvoegingsvoorheffingen in de zin van genoemd artikel 15ak aangemerkt als een geheel (als ware het één maatschappij). Voor wat betreft de werking van de voorgestelde onderdelen a en b van het tweede lid van artikel 15ak Wet Vpb 1969 wordt daarom verwezen naar de toelichting op de onderdelen a en b van het eerste lid van genoemd artikel 15ak. Voor de voorwaarde in het voorgestelde artikel 15ak, tweede lid, onderdeel c, Wet Vpb 1969 geldt dat de ruimte voor het verrekenen van voortgewentelde voorheffingen bij de bestaande fiscale eenheid wordt berekend door de bij benadering bepaalde belastbare bedragen van de maatschappijen die direct voorafgaande aan het voegingstijdstip tot de bestaande fiscale eenheid behoorden bij elkaar op te tellen en het bedrag van die som te vermenigvuldigen met het hoogste in een jaar van toepassing zijnde vennootschapsbelastingtarief. De resultante is de ruimte voor het verrekenen van voortgewentelde voorheffingen op het niveau van de bestaande fiscale eenheid indien die fiscale eenheid niet zou zijn uitgebreid of niet zou zijn opgenomen in een nieuwe fiscale eenheid.

Voor de toepassing van genoemd artikel 15ak geldt ook de hoofdregel van het voorgestelde artikel 25a, vierde lid, tweede zin, Wet Vpb 1969 dat de voorheffingen uit het oudste jaar eerst verrekend worden. Dit betekent dat indien bijvoorbeeld de bestaande fiscale eenheid oudere voorvoegingsvoorheffingen heeft dan een nieuw gevoegde dochtermaatschappij, die oudere voorvoegingsvoorheffingen eerst verrekend worden met de aanslag van de moedermaatschappij in een jaar. Niet is vereist dat die oudere voorvoegingsvoorheffingen van de bestaande fiscale eenheid volledig verrekend zijn vóórdat toegekomen wordt aan de verrekening van de jongere voorvoegingsvoorheffingen van de nieuw gevoegde dochtermaatschappij.

De werking van artikel 15ak Wet Vpb 1969 wordt aan de hand van het volgende voorbeeld geïllustreerd.

### Voorbeeld 3

Gegevens (bedragen in duizenden euro's)

Jaar 1		Moeder- maat- schappij	Maat- schappij X	Maat- schappij Y
Voorvoegingsvoorheffingen		0	800	70
Voorvoegingsverliezen		0	100	20
	Fiscale eenheid			
<b>Jaar 2</b>				
Belastbare winst	1.200			
Resultaten		1.500	-/ 1.000	-/ 1.000
Verrekeningsverlies voor- voegingsverlies o.g.v. 15ea?		Nee	Nee	Nee
Belastbaar bedrag	1.200			
Te betalen belasting vóór verrekening van voorheffingen	300			
Voorheffingen	360			
<b>Jaar 3<sup>1</sup></b>				
Belastbare winst	960			
Resultaten		960	500	-/ 500
Verrekeningsverlies voorvoe- gingsverlies o.g.v. 15ae?	100	Nee	Ja (jaar1)	Nee
Belastbaar bedrag	860			
Te betalen belasting vóór verrekening van voorheffingen	215			
Voorheffingen	100			

<sup>1</sup> Na de toelichting op jaar 2 worden de genoemde bedragen van jaar 3 in detail uitgesplitst in een separate tabel.

De maatschappijen X en Y worden met M (de moedermaatschappij) begin jaar 2 gevoegd in een fiscale eenheid. De maatschappijen X en Y beschikken over (bij beschikking vastgestelde) voorvoegingsvoorheffingen van respectievelijk € 800.000 en € 70.000. Maatschappij X beschikt over € 100.000 te verrekenen voorvoegingsverliezen en maatschappij Y over € 20.000 te verrekenen voorvoegingsverliezen. Om te bepalen welk bedrag aan voorvoegingsvoorheffingen van de maatschappijen X en Y in jaar 2 en in latere jaren kan worden verrekend dient eerst te worden bepaald in hoeverre zij beschikken over een bedrag aan resterende voorheffingen (het eerste maximum). Ten tweede dient te worden bepaald of binnen het betreffende jaar op fiscale-eenheidsniveau ruimte bestaat voor het verrekenen van voortgewentelde voorheffingen (tweede maximum). Vervolgens dient te worden beoordeeld in hoeverre iedere gevoegde maatschappij met voorvoegingsvoorheffingen op zichzelf bezien in dat jaar ruimte zou hebben gehad voor het verrekenen van voorvoegingsvoorheffingen indien zij geen deel zou uitmaken van de fiscale eenheid (derde maximum).

In jaar 2 wordt vooral gekeken naar de te betalen belasting voor verrekening van voorheffingen en de voorheffingen op fiscale-eenheidsniveau. Met betrekking tot jaar 3 wordt vervolgens ingegaan op de vraag hoe de toerekening van winst en de verrekening van voorvoegingsverliezen van invloed is op de verrekening van voorvoegingsvoorheffingen.

#### *Uitwerking met betrekking tot jaar 2*

##### *Eerste maximum*

Aangezien jaar 2 het eerste jaar is waarin de maatschappijen onderdeel uitmaken van de fiscale eenheid kunnen er geen voorvoegingsvoorheffingen van maatschappij X of maatschappij Y zijn verrekend met de aanslag van de moedermaatschappij in vooraf-

gaande jaren. De bedragen aan voort te wentelen voorheffingen van maatschappijen X en Y zijn bij het opleggen van de afzonderlijke aanslagen over jaar 1 afzonderlijk bij beschikking vastgesteld. Het eerste maximum is in jaar 2 in dit voorbeeld dan ook gelijk aan de bedragen die in voormelde beschikkingen zijn vastgesteld, te weten € 800.000 ten name van maatschappij X en € 70.000 ten name van maatschappij Y.

#### *Tweede maximum*

Om de ruimte voor verrekening van voortgewentelde voorheffingen op het niveau van de fiscale eenheid te berekenen worden de voorheffingen die zijn geheven in jaar 2 eerst in mindering gebracht op de te betalen vennootschapsbelasting van de moedermaatschappij van jaar 2.

Op grond van het voorgestelde derde lid van artikel 25a Wet Vpb 1969 kan in jaar 2 op fiscale-eenheidsniveau een bedrag aan voorheffingen van dat jaar worden verrekend van € 300.000. Dit is immers het bedrag aan te betalen belasting vóór verrekening van voorheffingen.

In jaar 2 is het bedrag aan voorheffingen geheven ten laste van maatschappijen die zijn gevoegd in de fiscale eenheid € 360.000. Dit bedrag is dus hoger dan de ruimte voor verrekening van voorheffingen (€ 300.000). Dit betekent dat er in jaar 2 geen ruimte bestaat om voorvoegingsvoorheffingen van de maatschappijen X en Y te verrekenen. Bij het opleggen van de aanslag over jaar 2 stelt de inspecteur een voorheffingenbeschikking ten name van de moedermaatschappij vast ter hoogte van € 60.000, zijnde het bedrag aan voorheffingen in het jaar dat niet verrekend kan worden met de aanslag in jaar 2.

#### *Derde maximum*

Omdat in jaar 2 op het niveau van de fiscale eenheid geen ruimte bestaat voor het verrekenen van voortgewentelde (voorvoegings-)voorheffingen uit het voorgaande jaar, is het niet relevant of de afzonderlijke maatschappijen X en Y in jaar 2 zelfstandig wel ruimte zouden hebben gehad voor het verrekenen van voorvoegingsvoorheffingen indien zij geen deel zouden hebben uitgemaakt van de fiscale eenheid. Het totaal aan voorvoegingsvoorheffingen dat door de afzonderlijke maatschappijen kan worden verrekend kan immers nooit meer bedragen dan de ruimte die op fiscale-eenheidsniveau bestaat (tweede maximum).

Op basis van het voorgestelde vierde lid van artikel 25a Wet Vpb 1969 wordt aan de moedermaatschappij van de fiscale eenheid een voorheffingenbeschikking afgegeven van € 60.000 (zijnde het deel van de voorheffingen dat is geheven in jaar 2 en op basis van het voorgestelde derde lid van genoemd artikel 25a niet wordt verrekend met de aanslag over jaar 2).

		Beschikking moedermaatschappij		
<b>Ultimo jaar 2</b>				
Voorheffingenbeschikking		60.000		
<b>Jaar 3</b>	Fiscale Eenheid	Moedermaatschappij	Maatschappij X	Maatschappij Y
Zelfstandige winst	960	960	500	-/ 500
Toe te rekenen winst o.g.v. 15ah		460	500	0
Verrekening voorvoegingsverlies o.g.v. 15ae	100	0	100 <sup>1</sup>	0
Benadering belastbaar bedrag o.g.v. 15ak, vijfde lid		460	400	0
Te betalen belasting vóór verrekening voorheffingen	215			
Voorheffingen	100			

<sup>1</sup> Voorvoegingsverlies jaar 1.

#### *Toelichting op de bedragen in de voorgaande tabel*

Op basis van de artikelen 15ah en 15ae Wet Vpb 1969 en artikel 12, eerste lid, onderdeel a, van het Besluit fiscale eenheid 2003 wordt het verlies in jaar 3 van maatschappij Y ter grootte van € 500.000 eerst verrekend met de winst van M, omdat M niet over voorvoegingsverliezen beschikt. Na toepassing van deze horizontale verliesverrekening bedraagt de aan de maatschappijen toe te rekenen winst in de zin van artikel 15ah Wet Vpb 1969:

- Moedermaatschappij: € 960.000 – € 500.000 = € 460.000
- Maatschappij X: € 500.000

Dit is opgenomen in de tweede rij met cijfers van voorgaande tabel. Nu het horizontale verlies is verrekend wordt toegekomen aan de verrekening van het voorvoegingsverlies van maatschappij X. Op basis van artikel 15ae Wet Vpb 1969 is het voorvoegingsverlies van € 100.000 verrekenbaar met de winst van de fiscale eenheid. In de derde en vierde rij met cijfers van voorgaande tabel is dit verwerkt. Na toepassing van artikel 15ae Wet Vpb 1969 is het bij benadering bepaalde belastbare bedrag van maatschappij X in de zin van het voorgestelde artikel 15ak, vijfde lid, Wet Vpb 1969 als volgt: € 500.000 – € 100.000 = € 400.000

#### *Uitwerking met betrekking tot jaar 3*

##### *Eerste maximum*

Aangezien in jaar 2 geen voorvoegingsvoorheffingen van maatschappij X of maatschappij Y zijn verrekend met de aanslag van de moedermaatschappij, is het eerste maximum in jaar 3 gelijk aan het eerste maximum in jaar 2. Dit betekent dat het eerste maximum voor maatschappij X € 800.000 is, en het eerste maximum voor maatschappij Y € 70.000 is.

##### *Tweede maximum*

In jaar 3 bedraagt de te betalen belasting voor verrekening van voorheffingen van de fiscale eenheid € 215.000 (25% van € 860.000). Dit is € 115.000 hoger dan het bedrag aan voorheffingen op fiscale-eenheidsniveau van € 100.000 van het betreffende jaar. Hiermee bestaat op fiscale-eenheidsniveau ruimte van € 115.000 voor de verrekening van voortgewentelde voorheffingen (tweede maximum).

### Derde maximum

De voorvoegingsvoorheffingen van maatschappijen X en Y komen alleen voor verrekening in aanmerking voor zover hiertoe in jaar 3 ruimte zou bestaan, indien zij geen deel zouden hebben uitgemaakt van de fiscale eenheid. Dit dient per maatschappij afzonderlijk te worden berekend. De ruimte op het niveau van een maatschappij wordt op basis van de definitie in het voorgestelde artikel 15ak, vijfde lid, Wet Vpb 1969 in dit voorbeeld berekend aan de hand van de in de tabel vermelde benadering van het belastbare bedrag vermenigvuldigd met het hoogste percentage van het Vpb-tarief.

Maatschappij X: € 400.000 \* 25% = € 100.000. De ruimte voor verrekening van maatschappij X is € 100.000

Maatschappij Y: De ruimte voor verrekening op het niveau van maatschappij Y bedraagt nihil omdat deze maatschappij op zelfstandige basis in een verliespositie verkeert in jaar 3.

De zelfstandige verrekeningsruimte van maatschappij X (€ 100.000) is lager dan het eerste (€ 800.000) en het tweede maximum (€ 115.000). Op basis van de voorgeschreven volgorde van verrekening van voortgewentelde voorheffingen in het voorgestelde vierde lid, tweede zin, van artikel 25a Wet Vpb 1969 vindt verrekening plaats in de volgorde van de jaren waarin de voorheffingen zijn geheven. De voorvoegingsvoorheffingen van maatschappij X zijn afkomstig uit een ouder jaar dan de voortgewentelde voorheffingen van de fiscale eenheid uit jaar 2. De voorvoegingsvoorheffingen van maatschappij X worden op basis van deze volgorde eerst verrekend. Maatschappij X kan haar zelfstandige ruimte voor verrekening van voorvoegingsvoorheffingen volledig benutten ter verrekening met de aanslag van de moedermaatschappij.

Na verrekening van de voorvoegingsvoorheffingen resteert een bedrag aan te betalen vennootschapsbelasting van € 15.000. Met dit bedrag worden door de fiscale eenheid de voortgewentelde voorheffingen van de fiscale eenheid uit jaar 2 (€ 60.000) deels verrekend.

Samengevat kan in jaar 3 dus in totaal € 215.000 worden verrekend:

- € 100.000 aan voorheffingen van de fiscale eenheid van het jaar zelf
- € 100.000 aan voorvoegingsvoorheffingen van maatschappij X; en
- € 15.000 aan voortgewentelde voorheffingen van de moedermaatschappij (fiscale eenheid)

Na verrekening van voorheffingen resteert bij de moedermaatschappij een te betalen bedrag aan belasting van nihil.

Ultimo jaar 3 is het bedrag aan voort te wentelen voorheffingen van de fiscale eenheid € 45.000 (€ 60.000 – € 15.000). De moedermaatschappij ontvangt tegelijk met de aanslag over jaar 3 een voorheffingenbeschikking ter grootte van dit bedrag.

	Beschikking moedermaatschappij
<b>Ultimo jaar 3</b>	
Voorheffingenbeschikking	45.000

  

	Verrekening maatschappij X
<b>Ultimo jaar 3</b>	
Voorheffingenbeschikking jaar 1	800.000
Verrekening jaar 2	-/- 0
Verrekening jaar 3	-/- 100.000



In jaar 3 beschikt maatschappij X over een bedrag aan resterende voorvoegingsvoorheffingen van € 700.000 (zijnde € 800.000 – € 100.000). Dit bedrag vormt in jaar 4 het eerste maximum voor maatschappij X.

Ultimo jaar 3 heeft maatschappij Y geen voorvoegingsvoorheffingen verrekend met de aanslag van de moedermaatschappij. Het bedrag aan resterende voorvoegingsvoorheffingen van maatschappij Y is daarmee gelijk aan de voorvoegingsvoorheffingenbeschikking van € 70.000.

In aanvulling op de situatie die reeds is geregeld in het voorgestelde artikel 15ak Wet Vpb 1969, bestaat het voornemen om in het Besluit fiscale eenheid 2003 een bepaling op te nemen die een formule bevat met een soortgelijke strekking als de formule in artikel 10a van genoemd besluit. Daartoe wordt aan de delegatiebepaling van artikel 15, veertiende lid, Wet Vpb 1969 een verwijzing naar artikel 15ak Wet Vpb 1969 toegevoegd. De formule zal derhalve van toepassing zijn ingeval de ruimte voor verrekening van voortgewentelde voorheffingen bij de fiscale eenheid lager is dan de totale ruimte die hiervoor bij de maatschappijen met voorvoegingsvoorheffingen gezamenlijk zou bestaan indien zij geen deel zouden uitmaken van de fiscale eenheid. Door toepassing van de formule zal de verrekeningsruimte op het niveau van de fiscale eenheid worden toegerekend aan de afzonderlijke maatschappijen van de fiscale eenheid die op zelfstandige basis over een (op praktische wijze benaderd) positief belastbaar bedrag zouden beschikken en te verrekenen voorvoegingsvoorheffingen hebben. Voor de praktische berekening van het positieve belastbare bedrag van een maatschappij wordt verwezen naar voorgaande toelichting op het voorgestelde artikel 15ak, vijfde lid, Wet Vpb 1969.

#### *Artikel 15al*

Het voorgestelde artikel 15al Wet Vpb 1969 ziet op de voortwenteling en verrekening van voorheffingen vanaf het eerste jaar van zelfstandige belastingplicht dat aanvangt met het ontvoegingstijdstip van een maatschappij uit een fiscale eenheid.

Zoals reeds genoemd in de toelichting hiervoor op artikel 15ak Wet Vpb 1969 is het van belang dat er door deel uit te maken van een fiscale eenheid, niet méér voorheffingen verrekend kunnen worden dan het geval zou zijn indien de maatschappij géén onderdeel van een fiscale eenheid zou uitmaken. Daarmee hangt samen dat verrekening van voorvoegingsvoorheffingen van een maatschappij met een aanslag van de moedermaatschappij van de fiscale eenheid uitsluitend kan plaatsvinden zolang die maatschappij deel uitmaakt van de fiscale eenheid. Er kan ten aanzien van de voorvoegingsvoorheffingen van een maatschappij dan ook niet voor geopteerd worden om die voorvoegingsvoorheffingen bij ontvoeging van die maatschappij uit de fiscale eenheid achter te laten voor verrekening bij de moedermaatschappij. Dit aspect wordt geborgd door het voorgestelde eerste lid, onderdeel a, van artikel 15al Wet Vpb 1969. Op basis van dit onderdeel geldt namelijk dat een bedrag aan resterende voorvoegingsvoorheffingen van de dochtermaatschappij altijd wordt meegegeven aan die ontvoegde dochtermaatschappij. Hiervoor hoeft geen verzoek te worden ingediend bij de inspecteur en voor verrekening in genoemd eerste jaar is ingevolge het voorgestelde tweede lid geen voorheffingenbeschikking benodigd. De omvang van het bedrag aan resterende voorvoegingsvoorheffingen wordt bepaald door toepassing van de in het voorgestelde artikel 15ak, derde lid, Wet Vpb 1969 gegeven definitie. In afwijking in zoverre van het voorgestelde artikel 25a, vierde lid, Wet Vpb 1969 kan die ontvoegde maatschappij

zonder een voorheffingenbeschikking toch bepaalde voorheffingen in dat eerste jaar verrekenen.

Om ook niet verrekende (voortgewentelde) voorheffingen van de moedermaatschappij die zijn toe te rekenen aan de dochtermaatschappij (het voorgestelde eerste lid, onderdeel b, van genoemd artikel 15al) mee te geven aan die dochtermaatschappij vanaf het ontvoegingstijdstip, dient te worden voldaan aan de voorwaarden zoals opgenomen in het voorgestelde derde lid van artikel 15al Wet Vpb 1969. Deze voorwaarden zijn:

- a. door de moedermaatschappij en de dochtermaatschappij wordt gezamenlijk aannemelijk gemaakt dat die voorheffingen aan de dochtermaatschappij zijn toe te rekenen; en
- b. een verzoek tot toerekenen van voorheffingen aan de dochtermaatschappij wordt gedaan bij de aangifte van de moedermaatschappij over het laatste jaar waarin de dochtermaatschappij nog deel uitmaakt van de fiscale eenheid.

Indien aan voornoemde voorwaarden niet wordt voldaan worden deze voorheffingen in beginsel niet meegegeven aan de ontvoegde dochtermaatschappij en blijven deze voorheffingen verrekenbaar bij de moedermaatschappij. Zoals uit de voorwaarden blijkt hebben de moeder- en dochtermaatschappij bij deze verzoekprocedure de bewijslast om de toerekening aannemelijk te maken. Ook dienen deze maatschappijen tijdig actie te ondernemen vanwege de voorwaarde dat het verzoek tot toerekenen van voorheffingen aan de dochtermaatschappij wordt gedaan bij de aangifte van de moedermaatschappij over het laatste jaar waarin de dochtermaatschappij nog deel uitmaakt van de fiscale eenheid. Op grond van het voorgestelde artikel 15al, vierde lid, Wet Vpb 1969 bestaat ook voor deze beschikking een herzieningsmogelijkheid op grond van artikel 25b, derde lid, Wet Vpb 1969.

Kort gezegd wordt op basis van het voorgestelde vijfde lid van genoemd artikel 15al het bedrag aan voorheffingen van de moedermaatschappij dat aan de ontvoegde dochtermaatschappij wordt meegegeven, niet meer verrekend met een aanslag van de moedermaatschappij van de fiscale eenheid vanaf het ontvoegingstijdstip van die dochtermaatschappij. Hiermee wordt voorkomen dat één voorheffing door verschillende belastingplichtigen (dus twee keer) kan worden verrekend. Zoals eerder is toegelicht zorgt het voorgestelde artikel 25b, derde lid, Wet Vpb 1969 er mede voor dat de voorheffingenbeschikking van de moedermaatschappij kan worden herzien nadat voorheffingen op verzoek van de moeder- en dochtermaatschappij per beschikking worden meegegeven aan die dochtermaatschappij. Voor een toelichting op die herzieningsbeschikking die in zoverre leidt tot een vermindering van het saldo voort te wentelen voorheffingen op het niveau van de moedermaatschappij, wordt verwezen naar de toelichting op het voorgestelde artikel 25b, derde lid, Wet Vpb 1969.

Vanaf het ontvoegingstijdstip zijn op de dochtermaatschappij de voorgestelde artikelen 25a en 25b Wet Vpb 1969 van toepassing. Dit betekent dat, indien de dochtermaatschappij beschikt over voort te wentelen voorheffingen, gelijktijdig met het vaststellen van de aanslag over het jaar dat aanvangt met het ontvoegingstijdstip aan de dochtermaatschappij een voorheffingenbeschikking wordt gegeven. Deze beschikking kan een bedrag aan voort te wentelen voorheffingen ná eventuele verrekening met de aanslag over het jaar dat aanvangt met het ontvoegingstijdstip omvatten van:

- (i) (een deel van) het bedrag aan resterende voorvoegingsvoorheffingen (artikel 15al, eerste lid, onderdeel a, Wet Vpb 1969); en

- (ii) (een deel van) het bedrag aan voorheffingen dat, na vaststelling van de beschikking, bedoeld in artikel 15al, vierde lid, Wet Vpb 1969, aan de dochtermaatschappij is toegerekend.

De eerste voor bezwaar vatbare beschikking waarin het bedrag aan resterende voorvoegingsvoorheffingen (ná verrekening met de aanslag over dat jaar) ten name van de maatschappij kan worden vastgesteld is bij het vaststellen van de reguliere voorheffingenbeschikking op grond van de voorgestelde artikelen 25a en 25b Wet Vpb 1969.

Het voorgestelde artikel 25a, vierde lid, Wet Vpb 1969 stelt als voorwaarde voor de verrekening van voortgewentelde voorheffingen dat die voorheffingen bij voor bezwaar vatbare beschikking moeten zijn vastgesteld. Aan die voorwaarde voor verrekening kan in het jaar van ontvoeging niet worden voldaan ten aanzien van de in artikel 15al, eerste lid, onderdeel a, Wet Vpb 1969 genoemde resterende voorvoegingsvoorheffingen, omdat de ontvoegde maatschappij pas na ontvoeging weer zelfstandig belastingplichtig is en daarom niet beschikt over een bij voor bezwaar vatbare beschikking vastgesteld bedrag aan dergelijke voorvoegingsvoorheffingen. Het voorgestelde tweede lid van artikel 15al Wet Vpb 1969 vormt daarom een uitzondering op deze voorwaarde. Het genoemde lid regelt dat ondanks het feit dat de inspecteur het bedrag aan resterende voorvoegingsvoorheffingen zoals dat geldt in het jaar dat aanvangt op het ontvoegingstijdstip niet bij voor bezwaar vatbare beschikking vaststelt, deze voorheffingen met inachtneming van het voorgestelde artikel 25a, vierde lid, eerste en tweede zin, Wet Vpb 1969 in dat jaar wel verrekenbaar zijn.

Onverkorte toepassing van de voorgestelde artikelen 25a en 25b Wet Vpb 1969 zou tot gevolg kunnen hebben dat de ontvoegde dochtermaatschappij de omvang van dat resterende bedrag aan voorvoegingsvoorheffingen niet in bezwaar en beroep kan aanvechten omdat met betrekking tot de voorvoegingsvoorheffingen in de zin van het voorgestelde artikel 15al, eerste lid, onderdeel a, Wet Vpb 1969 geen voor bezwaar vatbare beschikking is vastgesteld. Dit wordt niet wenselijk geacht. Daarom wordt met het voorgestelde zesde lid van artikel 15al Wet Vpb 1969 geregeld dat in bezwaar en beroep tegen de eerste beschikking na het ontvoegingstijdstip, die met toepassing van het voorgestelde artikel 25b, eerste lid, Wet Vpb 1969 ten name van de dochtermaatschappij wordt vastgesteld, ook gronden aangedragen kunnen worden die betrekking hebben op het bedrag aan resterende voorvoegingsvoorheffingen. Voor de volledigheid wordt opgemerkt dat een vergelijkbare bepaling voor de aan de dochtermaatschappij toe te rekenen en mee te geven voorheffingen van de moedermaatschappij (op grond van het voorgestelde artikel 15al, eerste lid, onderdeel b, Wet Vpb 1969) niet nodig is omdat op grond van het voorgestelde vierde lid van artikel 15al Wet Vpb 1969 ten aanzien van die voorheffingen wel een voor bezwaar vatbare beschikking wordt vastgesteld vóór verrekening met de aanslag van de dochtermaatschappij over het eerste jaar van zelfstandige belastingplicht dat aanvangt met het ontvoegingstijdstip. De werking van het voorgestelde artikel 15al Wet Vpb 1969 wordt aan de hand van het hierna opgenomen voorbeeld geïllustreerd.

#### **Voorbeeld 4**

Dochtermaatschappij D wordt per 1 januari van jaar 4 ontvoegd uit de fiscale eenheid met M (de moedermaatschappij). D start hierdoor met een volledig kalenderjaar als eerste boekjaar na ontvoeging. Uit de administratie blijkt dat D op het moment van ontvoeging niet over resterende voorvoegingsvoorheffingen beschikt. Wel blijkt uit de

administratie dat € 600.000 van de voorheffingenbeschikking van in totaal € 1.000.000 ten name van M toerekenbaar is aan D.

D en M verzoeken de inspecteur tijdig om genoemd bedrag van € 600.000 mee te geven aan D en verstrekken hiertoe de benodigde gegevens die de toerekenbaarheid aan D aannemelijk maken. De inspecteur stelt het bedrag van € 600.000 aan voorheffingen voordat de indieningstermijn van de aangifte vennootschapsbelasting is verstreken vast via een voor bezwaar vatbare beschikking ten name van D. Deze voorheffingen kunnen door D worden geclaimd in de aangifte vennootschapsbelasting over jaar 4 en zijn in beginsel verrekenbaar tot ten hoogste het bedrag aan te betalen vennootschapsbelasting vóór verrekening van voorheffingen over dat jaar. Bij het vaststellen van de voorheffingenbeschikking over jaar 4 van M vormt de € 600.000 die is toegerekend aan D geen onderdeel van de voort te wentelen voorheffingen van M.

*Artikel IX, onderdeel I (artikel 25a van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)*

Ingevolge artikel 15 AWR worden de in de belastingwet aangewezen voorheffingen verrekend met de aanslag. In artikel 25 Wet Vpb 1969 worden voor de vennootschapsbelasting – kort gezegd – als voorheffingen aangewezen de geheven dividendbelasting en de kansspelbelasting.

In het hierna toe te lichten voorgestelde derde en vierde lid van artikel 25a Wet Vpb 1969 worden nieuwe regels gesteld voor de verrekening van de genoemde voorheffingen in de vennootschapsbelasting. Daarom worden in het eerste en tweede lid van genoemd artikel de huidige regels voor de verrekening van die voorheffingen geschrapt. Het eerste lid van artikel 25a Wet Vpb 1969 bevat thans de mogelijkheid van een zogenoemde ambtshalve nihilaanslag zonder verrekening van voorheffingen. Na de voorgestelde wijziging van het eerste lid van genoemd artikel 25a regelt dit lid uitsluitend dat, indien de berekening van de belasting niet leidt tot een positief bedrag, de inspecteur (net als nu) niet verplicht is een aanslag op te leggen, maar dat hij wel ambtshalve een aanslag kan vaststellen op nihil. Daarnaast wordt voorgesteld in het tweede lid van genoemd artikel 25a de mogelijkheid te schrappen om de voorheffingen te verrekenen indien de belastingplichtige aangifte heeft gedaan en naar aanleiding daarvan een nihilaanslag wordt opgelegd. Dit sluit aan bij de nieuwe hoofdregel voor verrekening van voorheffingen zoals geformuleerd in het voorgestelde derde lid van genoemd artikel 25a. De tekst van het tweede lid van artikel 25a Wet Vpb 1969 is voorts aangepast om deze beter aan te laten sluiten bij het eerste lid van dit artikel zoals dat luidt na de voorgestelde wijziging.

Het voorgestelde derde lid van artikel 25a Wet Vpb 1969 bewerkstelligt dat, in afwijking van artikel 15 AWR, voorheffingen slechts verrekenbaar zijn met een aanslag tot ten hoogste het bedrag aan te betalen belasting vóór verrekening van voorheffingen.<sup>78</sup> Hiermee wordt bewerkstelligd dat de voorheffingen kunnen worden verrekend tot het bedrag aan te betalen vennootschapsbelasting na vermindering volgens de regels ter voorkoming van dubbele belasting en de verminderingen van hoofdstuk Va Wet Vpb 1969.<sup>79</sup> Het voorgestelde derde lid van artikel 25a Wet Vpb 1969 heeft daarmee tot gevolg dat geen teruggave vennootschapsbe-

<sup>78</sup> Voor de verrekening van voorheffingen met voorlopige aanslagen of navorderingsaanslagen wordt verwezen naar de artikelen 13 en 16 AWR.

<sup>79</sup> Verminderingen wegens deelnemingsverrekening, verrekening bij buitenlandse ondernemingswinsten en verrekening bij voordelen uit hoofde van een gecontroleerd lichaam.

lasting plaatsvindt, indien het bedrag aan voorheffingen in een jaar hoger is dan het bedrag aan verschuldigde vennootschapsbelasting in dat jaar. Ook indien ingevolge het eerste of tweede lid van artikel 25a Wet Vpb, zoals deze leden luiden na de hiervoor toegelichte wijzigingen, een nihilaanslag wordt opgelegd, vindt dus geen teruggaaf van vennootschapsbelasting plaats vanwege ten laste van de belastingplichtige geheven voorheffingen. Het volgende voorbeeld dient ter verduidelijking.

### Voorbeeld 5

#### *Gegevens jaar 1*

Belastbaar bedrag	€ 100.000
Berekende belasting (hoofdstuk V Wet Vpb 1969 tegen een tarief van 25% <sup>1</sup> )	€ 25.000
Buitenlandse bronbelasting	€ 15.000
Aanspraak vermindering wegens deelnemingsverrekening (hoofdstuk Va Wet Vpb 1969)	€ 5.000
Voorheffingen	€ 20.000

<sup>1</sup> In de berekeningen wordt geen rekening gehouden met het tariefsopstapje.

In dit voorbeeld wordt ervan uitgegaan dat is voldaan aan de voorwaarden voor (volledige) verrekening van buitenlandse bronbelasting en vermindering wegens deelnemingsverrekening. Hiervan uitgaande, wordt € 15.000 aan buitenlandse bronbelasting eerst volledig verrekend met de op de voet van hoofdstuk V berekende belasting van € 25.000. Vervolgens wordt het restant van € 10.000 verminderd met € 5.000 wegens deelnemingsverrekening. Ten slotte kan de belastingplichtige de voorheffingen van € 20.000 op grond van het voorgestelde artikel 25a, derde lid, Wet Vpb 1969 verrekenen met de aanslag tot ten hoogste het bedrag aan te betalen belasting, te weten € 5.000.

Het voorgestelde vierde lid, eerste zin, van artikel 25a Wet Vpb 1969 regelt dat het bedrag aan voorheffingen dat als gevolg van de aan de verrekening van voorheffingen gestelde begrenzing op grond van het voorgestelde derde lid niet kan worden verrekend in het betreffende jaar, wordt voortgewenteld naar het volgende jaar. Voor zover in het eerstvolgende jaar de voortgewentelde voorheffingen ingevolge genoemd vierde lid wederom niet kunnen worden verrekend, omdat bijvoorbeeld de voorheffingen in dat jaar reeds hoger zijn dan (of gelijk zijn aan) het bedrag aan te betalen belasting voor verrekening van voorheffingen, wordt die voortgewentelde voorheffing, tezamen met de voorheffing in dat jaar die niet kan worden verrekend, ingevolge genoemd vierde lid wederom voortgewenteld naar het eerst (daarop)volgende jaar. De niet verrekende (eventueel reeds eerder voortgewentelde) voorheffingen kunnen in het volgende jaar worden verrekend, voor zover daar in dat jaar na toepassing van het voorgestelde derde lid van genoemd artikel 25a ruimte voor is. Die ruimte bedraagt het bedrag aan te betalen belasting, verminderd met de voorheffingen die zijn geheven in dat jaar. Indien er sprake is van een bedrag aan voort te wentelen voorheffingen wordt dat jaarlijks bij beschikking vastgesteld, ook indien er geen wijziging is in het te beschikken bedrag ten opzichte van de beschikking van het voorafgaande jaar. Zie ook de toelichting hierna op het voorgestelde artikel 25b Wet Vpb 1969.

Bij de verrekening van de voorheffingen is geen rangorde gesteld tussen de dividendbelasting en de kansspelbelasting. Daarnaast is er aan de verrekening van voortgewentelde voorheffingen geen termijn gesteld. Als (voortgewentelde) voorheffingen in het eerstvolgende jaar niet (volledig) kunnen worden verrekend, kunnen deze voorheffingen dus onbeperkt worden voortgewenteld naar de daaropvolgende jaren en in die jaren

worden verrekend voor zover daarvoor ruimte is na toepassing van het voorgestelde derde lid van artikel 25a Wet Vpb 1969. Hiermee is de voorgestelde beperking van de verrekening van voorheffingen in beginsel slechts een temporele beperking.<sup>80</sup> Zoals hiervoor is aangegeven zullen daarbij ingevolge het voorgestelde derde en vierde lid van genoemd artikel 25a de in het desbetreffende jaar geheven voorheffingen altijd eerst worden verrekend en vervolgens de voortgewentelde voorheffingen voor zover daarvoor ruimte bestaat. Daarbij is in de het voorgestelde vierde lid, tweede zin, van genoemd artikel 25a geregeld dat de verrekening van voortgewentelde voorheffingen plaatsvindt in de volgorde van de jaren waarin de voorheffingen zijn geheven. Deze volgorde is relevant bij voeging in en ontvoeging uit een fiscale eenheid van een dochtermaatschappij. Zie voor dit aspect onder andere de toelichting op de voorgestelde artikelen 15ak en 15al Wet Vpb 1969. In het onderstaande voorbeeld wordt de algemene werking van het verrekenen van voortgewentelde voorheffingen toegelicht.

### Voorbeeld 6

#### *Gegevens jaar 1*

Te betalen belasting vóór verrekening van voorheffingen	€ 100.000
Voorheffingen	€ 150.000

In jaar 1 is € 150.000 aan voorheffingen geheven van belastingplichtige. Op grond van het voorgestelde derde lid van artikel 25a Wet Vpb 1969 kan € 100.000 worden verrekend met de belasting in jaar 1. Derhalve kan € 50.000 aan voorheffingen in het desbetreffende jaar niet verrekend worden. Dit bedrag wordt voortgewenteld op grond van het voorgestelde vierde lid van genoemd artikel 25a en kan door de belastingplichtige in het volgende jaar worden verrekend voor zover daarvoor in dat jaar ruimte bestaat.

#### *Gegevens jaar 2*

Te betalen belasting vóór verrekening van voorheffingen	€ 200.000
Voorheffingen	€ 275.000

In jaar 2 kan de belastingplichtige € 200.000 van de € 275.000 voorheffingen van het desbetreffende jaar verrekenen op grond van het voorgestelde derde lid van artikel 25a Wet Vpb 1969. De overige € 75.000 aan voorheffingen kan in het desbetreffende jaar niet verrekend worden en kan worden voortgewenteld naar het volgende jaar op grond van het voorgestelde vierde lid van genoemd artikel 25a. Aan het einde van jaar 2 bedragen de voortgewentelde voorheffingen cumulatief € 125.000 (zijnde de som van € 50.000 uit jaar 1 en € 75.000 uit jaar 2).

#### *Gegevens jaar 3*

Te betalen belasting vóór verrekening van voorheffingen	€ 125.000
Voorheffingen	€ 50.000

In jaar 3 kan de belastingplichtige het bedrag aan voorheffingen van € 50.000 van het desbetreffende jaar volledig verrekenen op grond van het voorgestelde derde lid van artikel 25a Wet Vpb 1969. Er resteert € 75.000 aan ruimte voor het verrekenen van voortgewen-

<sup>80</sup> Er is slechts sprake van een definitieve beperking voor zover de belastingplichtige in latere jaren niet meer in een te betalen Vpb-positie komt.



telde voorheffingen. Op basis van het voorgestelde vierde lid, tweede zin, van genoemd artikel 25a wordt eerst het bedrag aan voort te wentelen voorheffingen dat is geheven in jaar 1, zijnde € 50.000, verrekend met de aanslag over jaar 3. Na verrekening van de voortgewentelde voorheffingen die in jaar 1 zijn geheven resteert nog een bedrag aan vennootschapsbelasting van € 25.000. Met dit restant wordt vervolgens verrekend (een deel van) het bedrag aan voort te wentelen voorheffingen dat is geheven in jaar 2. Aan het einde van jaar 3 resteert na toepassing van het voorgestelde vierde lid van genoemd artikel 25a een bedrag van € 50.000 aan voort te wentelen voorheffingen dat is geheven in jaar 2 (€ 75.000 minus € 25.000).

Een voorwaarde voor de voortwenteling en voor de verrekening van voortgewentelde voorheffingen is dat het bedrag aan voorheffingen dat naar het volgende jaar wordt voortgewenteld bij voor bezwaar vatbare beschikking is vastgesteld. Dit wordt geregeld in de laatste zin van het voorgestelde vierde lid van artikel 25a Wet Vpb 1969. Aldus wordt elk jaar bij beschikking vastgesteld welk totaalbedrag aan voorheffingen in het volgende jaar nog beschikbaar is voor verrekening met verschuldigde vennootschapsbelasting over dat jaar. De Belastingdienst houdt in zijn administratie per maatschappij bij welk deel van het totale bedrag aan voort te wentelen voorheffingen in welk jaar is verrekend.

*Artikel IX, onderdeel J (artikel 25b van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)*

Ingevolge het eerste lid van het voorgestelde artikel 25b Wet Vpb 1969 stelt de inspecteur het bedrag aan voort te wentelen voorheffingen vast bij voor bezwaar vatbare beschikking (voorheffingenbeschikking). Dit gebeurt gelijktijdig met het vaststellen van de aanslag vennootschapsbelasting over het jaar waarin sprake is van een bedrag aan voort te wentelen voorheffingen. De voorheffingenbeschikking zal afzonderlijk op het aanslagbiljet worden vermeld. In jaren waarin geen sprake (meer) is van voort te wentelen voorheffingen zal geen voorheffingenbeschikking worden gegeven.

Ingevolge het tweede lid van het voorgestelde artikel 25b Wet Vpb 1969 kunnen rechtsmiddelen, zoals bezwaar en beroep, tegen een voorheffingenbeschikking uitsluitend betrekking hebben op de grootte van het bedrag aan voort te wentelen voorheffingen voor zover dat niet eerder is vastgesteld. De inspecteur neemt namelijk bij het vaststellen van de voorheffingenbeschikking slechts een besluit over het verschil in het bedrag aan voort te wentelen voorheffingen ten opzichte van het voorafgaande jaar. Dit betekent derhalve dat in bezwaar en beroep tegen een voorheffingenbeschikking niet kan worden opgekomen tegen het bedrag aan niet verrekende voorheffingen dat reeds bij een voorgaande voorheffingenbeschikking is vastgesteld. Ter zake van dat bedrag aan niet verrekende voorheffingen staat immers bezwaar en beroep open tegen de voorheffingenbeschikking waarmee zij voor het eerst zijn voortgewenteld. Indien deze voorheffingenbeschikking onherroepelijk is geworden, staat het bijbehorende bedrag aan niet verrekende voorheffingen over dat jaar dus in beginsel vast.

De zinsnede «voor zover dat niet eerder is vastgesteld» beperkt niet de mogelijkheid van bezwaar en beroep ingeval na verrekening van voorheffingen bij de aanslag een bedrag aan voorheffingen over een jaar resteert. Een geschil over de hoogte van de aanslag kan namelijk ook een geschil inhouden over de hoogte van de verrekening van voorheffingen en daardoor de hoogte van het resterende bedrag aan voorheffingen. In dit geval stelt de inspecteur bij de volgende voorheffingenbeschikking

opnieuw vast welk bedrag aan voorheffingen kan worden voortgewenteld. Mocht een belastingplichtige bezwaar en beroep willen instellen tegen de verrekening van voorheffingen, dan kan dat door middel van het instellen van bezwaar en beroep tegen de aanslag vennootschapsbelasting waarin die verrekening is verwerkt.

De eerste zin van het voorgestelde derde lid van artikel 25b Wet Vpb 1969 regelt dat het bedrag aan voort te wentelen voorheffingen in alle gevallen kan worden herzien of alsnog kan worden vastgesteld bij voor bezwaar vatbare beschikking indien dat bedrag tot een te hoog bedrag of ten onrechte niet bij voor bezwaar vatbare beschikking is vastgesteld. Van herziening kan bijvoorbeeld sprake zijn indien de inspecteur over een bepaald jaar een navorderingsaanslag vaststelt waardoor in dat jaar een groter bedrag aan voorheffingen wordt verrekend en de beschikking voortgewentelde voorheffingen dientengevolge moet worden verlaagd. Herziening is in beginsel in alle gevallen waarin het bedrag aan voort te wentelen voorheffingen te hoog is vastgesteld mogelijk. Dit is in lijn met het gegeven dat navordering ten aanzien van de verrekening van voorheffingen en naheffing van kansspelbelasting en dividendbelasting ook in beginsel in alle gevallen mogelijk is.<sup>81</sup> Een voorheffingenbeschikking kan door de inspecteur worden verhoogd na bezwaar tegen de beschikking die op grond van het voorgestelde eerste of derde lid van artikel 25b Wet Vpb 1969 is vastgesteld. Ook kan de inspecteur ambtshalve, bijvoorbeeld in het geval dat de bezwaartermijn is verstreken en geen bezwaarschrift is ingediend, een voorheffingenbeschikking hoger vaststellen indien de belastingplichtige daarom verzoekt. Verder kan het voorkomen dat de niet verrekende en dus voort te wentelen voorheffingen onterecht niet bij voor bezwaar vatbare beschikking zijn vastgesteld. De inspecteur heeft op grond van het voorgestelde derde lid van artikel 25b Wet Vpb 1969 de bevoegdheid om dit te corrigeren en dus de mogelijkheid om die beschikking alsnog vast te stellen. Bij het uitblijven van die beschikking kan de belastingplichtige overeenkomstig de wettelijke voorwaarden een beroepschrift indienen.<sup>82</sup> In het specifieke geval dat de voort te wentelen voorheffingen onterecht niet bij voor bezwaar vatbare beschikking zouden zijn vastgesteld omdat alle voorheffingen zijn verrekend met de aanslag, bijvoorbeeld doordat de inspecteur in afwijking van de aangifte het verschuldigde bedrag aan vennootschapsbelasting hoger heeft vastgesteld, kan de belastingplichtige bezwaar maken tegen de aanslag. Immers, in dat geval zal geen voorheffingenbeschikking worden gegeven omdat er geen sprake (meer) is van voort te wentelen voorheffingen. Het bezwaar tegen de aanslag dient in dat geval te worden gezien als (ook) een bezwaar tegen de (fictieve) voorheffingenbeschikking van nihil.<sup>83</sup> Indien niet tijdig een bezwaar is ingediend kan de inspecteur ook ambtshalve,<sup>84</sup> in beginsel na een verzoek van de belastingplichtige, alsnog die voorheffingenbeschikking (en eventuele voorheffingenbeschikkingen over latere jaren) vaststellen. Het alsnog vaststellen van een voorheffingenbeschikking heeft ook gevolgen voor de aanslag(en) vennootschapsbelasting waarmee die voorheffingen alsnog worden verrekend. Het alsnog vaststellen van een voorheffingenbeschikking kan voorts tot gevolg hebben dat reeds vastgestelde voorheffingenbeschikkingen over latere jaren dienen te worden aangepast door de inspecteur. Ingeval een latere voorheffingenbeschikking dient te worden verhoogd, kan de inspecteur dit ambtshalve vaststellen in het voordeel van de belastingplichtige. In het Besluit Fiscaal

<sup>81</sup> Zie de artikelen 16, tweede lid, onderdeel a, en 20, eerste lid, AWR.

<sup>82</sup> Artikel 6:12 Awb.

<sup>83</sup> Bij het ten onrechte niet vaststellen van een verliesbeschikking geldt een vergelijkbaar systeem. Zie HR 13 augustus 2004, ECLI:NL:HR:2004:AQ6917 en HR 16 december 2005, ECLI:NL:HR:2005:AU8169.

<sup>84</sup> De wettelijke grondslag hiervoor is in beginsel artikel 65 AWR.

Bestuursrecht zal het ambtshalve beleid inzake de voorheffingenbeschikking nader worden uitgewerkt.

Een voorbeeld van een situatie waarin de inspecteur een herzieningsbeschikking vaststelt is de situatie waarin op basis van het voorgestelde artikel 15a, eerste lid, onderdeel b, en vierde lid Wet Vpb 1969 (voortgewentelde) voorheffingen worden meegegeven aan een dochtermaatschappij bij haar ontvoeging uit de fiscale eenheid. Voor zover voorheffingen ingevolge het vierde lid van het voorgestelde artikel 15a Wet Vpb 1969 bij voor bezwaar vatbare beschikking zijn meegegeven aan de dochtermaatschappij, zijn deze op basis van het voorgestelde artikel 15a, vijfde lid, Wet Vpb 1969 niet langer verrekenbaar met een aanslag van de moedermaatschappij van de fiscale eenheid. De inspecteur stelt in dat geval een herzieningsbeschikking vast met het resterende bedrag aan voort te wentelen voorheffingen ten name van de moedermaatschappij van de fiscale eenheid (dus exclusief de voort te wentelen voorheffingen die op basis van het voorgestelde artikel 15a, vierde lid, Wet Vpb 1969 via een voor bezwaar vatbare beschikking worden vastgesteld en meegegeven aan de dochtermaatschappij bij ontvoeging). In die zin fungeren de aan de moedermaatschappij gerichte herzieningsbeschikking bij ontvoeging en de aan de dochtermaatschappij gerichte beschikking als bedoeld in het voorgestelde artikel 15a, vierde lid, Wet Vpb 1969 als communicerende vaten.

Een ander voorbeeld waarbij de inspecteur gebruik kan maken van zijn herzieningsbevoegdheid is het geval waarin een aanslag door middel van een carrybackbeschikking inzake verrekenbare verliezen op grond van artikel 21 Wet Vpb 1969 wordt verminderd. Dit kan ertoe leiden dat de in aanmerking te nemen verrekening van voorheffingen moet worden herberekend. Het volgende voorbeeld schetst de gevolgen op dit punt.

### Voorbeeld 7

#### *Gegevens jaar 1*

Belastbaar bedrag	€ 100.000
Te betalen belasting vóór verrekening van voorheffingen tegen een tarief van 25%	€ 25.000
Voorheffingen	€ 15.000

Het belastbare bedrag van belastingplichtige in jaar 1 is € 100.000. Het bedrag aan te betalen belasting vóór verrekening van voorheffingen is € 25.000. Daarnaast is in jaar 1 een bedrag van € 15.000 aan voorheffingen geheven ten laste van de belastingplichtige. Het volledige bedrag aan voorheffingen (€ 15.000) kan op grond van het voorgestelde derde lid van artikel 25a Wet Vpb 1969 worden verrekend met de te betalen belasting. De inspecteur geeft dus geen voor bezwaar vatbare beschikking af op grond van het eerste lid van het voorgestelde artikel 25b Wet Vpb 1969. De belastingplichtige is in jaar 1 € 10.000 vennootschapsbelasting verschuldigd.

#### *Gegevens jaar 2*

Belastbaar bedrag (negatief)	€ - 100.000
Te betalen belasting vóór verrekening van voorheffingen tegen een tarief van 25%	€ 0
Voorheffingen	€ 25.000

In jaar 2 bevindt de belastingplichtige zich in een verliespositie van € 100.000. Daardoor is de belastingplichtige over jaar 2 geen vennootschapsbelasting verschuldigd. Daarnaast zijn in jaar 2

€ 25.000 aan voorheffingen geheven ten laste van de belastingplichtige.

Op grond van het voorgestelde derde lid van artikel 25a Wet Vpb 1969 kunnen de voorheffingen niet in jaar 2 worden verrekend. Als voldaan is aan de voorwaarden voor verliesverrekening, vermindert de inspecteur de aanslag over jaar 1 tot nihil. Doordat het bedrag aan te betalen belasting vóór verrekening van voorheffingen over jaar 1 wijzigt als gevolg van de toepassing van de carryback-regels, dient ook de verrekening van voorheffingen te worden herberekend. Toepassing van het voorgestelde tweede lid van artikel 25b Wet Vpb 1969 stelt de inspecteur in de gelegenheid om, nu door verliesverrekening over jaar 1 ten onrechte geen beschikking is vastgesteld, gelijktijdig met het vaststellen van de vermindering van de aanslag over jaar 1, alsnog een voor bezwaar vatbare beschikking te geven ten aanzien van de voort te wentelen voorheffingen over jaar 1. De inspecteur stelt het bedrag aan voort te wentelen voorheffingen over jaar 1 vast op € 15.000. Daarnaast vindt er een teruggaaf van belasting van € 10.000 uit jaar 1 plaats. Als gevolg van bovenstaande zal de inspecteur de voort te wentelen voorheffingen bij het vaststellen van de aanslag over jaar 2 bij voor bezwaar vatbare beschikking vaststellen op een bedrag van € 40.000 (zijnde de som van € 15.000 over jaar 1 en € 25.000 over jaar 2.)

#### *Gegevens jaar 3*

Belastbaar bedrag	€ 500.000
Te betalen belasting vóór verrekening van voorheffingen tegen een tarief van 25%	€ 125.000
Voorheffingen	€ 20.000
Voortgewentelde voorheffing (som van jaar 1 + jaar 2)	€ 40.000

De belastingplichtige heeft in jaar 3 een belastbaar bedrag van € 500.000. De te betalen belasting vóór verrekening van voorheffingen bedraagt € 125.000. Daarnaast zijn in jaar 3 € 20.000 voorheffingen geheven ten laste van de belastingplichtige. Ten slotte heeft de belastingplichtige een saldobeschikking voortgewentelde voorheffingen van € 40.000.

Op basis van het derde lid van het voorgestelde artikel 25a Wet Vpb 1969 worden in jaar 3 eerst de voorheffingen van € 20.000 verrekend met de aanslag over jaar 3. Vervolgens worden de voortgewentelde voorheffingen (€ 40.000) verrekend met de aanslag. Per saldo blijft na toepassing van de verrekening van voorheffingen een bedrag aan te betalen vennootschapsbelasting over van € 65.000 (€ 125.000 minus € 20.000 minus € 40.000). Aangezien er geen bedrag aan voort te wentelen voorheffingen resteert na verrekening met de aanslag over jaar 3, wordt geen beschikking voort te wentelen voorheffingen gegeven bij het vaststellen van de aanslag over jaar 3.

De laatste zin van het voorgestelde artikel 25b, derde lid, Wet Vpb 1969 regelt dat de termijn waarin een herzieningsbeschikking dan wel alsnog een voorheffingenbeschikking kan worden vastgesteld in beginsel vijf jaar is. Indien voor het doen van aangifte uitstel is verleend, wordt deze termijn met de duur van dit uitstel verlengd. Deze bevoegdheid van de inspecteur is begrensd tot een periode die gelijk is aan de reguliere navorderingstermijn. Dit betekent dat indien de betreffende voorheffingen bijvoorbeeld zijn geheven over het kalenderjaar 2022, er geen uitstel is verleend voor het doen van de aangifte vennootschapsbelasting 2022 en tevens over dat jaar een voorheffingenbeschikking is vastgesteld, herziening van deze

## **Artikel X**

### *Artikel X, onderdeel A (artikel 9 van de Wet op belastingen van rechtsverkeer)*

De aan de startersvrijstelling gekoppelde antimisbruikbepaling van artikel 9, zevende lid, WBR heeft aanpassing nodig. Deze bepaling heeft tot doel om het voordeel van de startersvrijstelling terug te nemen in gevallen waarin een verkrijging binnen een jaar wordt gevolgd door een of meer andere verkrijgingen ter zake van dezelfde woning of recht waaraan deze is onderworpen of de verkrijging van een aanheffing bij die woning, als de gezamenlijke waarde van deze verkrijgingen boven de woningwaardegrens uitkomt. Deze bedoeling blijkt echter niet voldoende uit de huidige formulering van deze bepaling.

Daarnaast kan de bepaling in bepaalde gevallen een onwenselijke uitwerking hebben. Bijvoorbeeld als een erfgenaam van een persoon die kortgeleden de startersvrijstelling heeft toegepast de betrokken woning erft, en dan een garagebox bij die woning verkrijgt, waardoor de woningwaardegrens wordt overschreden. Het huidige artikel 9, zevende lid, WBR bepaalt dan dat de erfgenaam overdrachtsbelasting moet betalen over de verkrijging van de woning door degene van wie hij heeft geërfd. De erfgenaam was echter niet betrokken bij die verkrijging. De erfgenaam wordt bovendien betrokken in de heffing van erfbelasting ter zake van de erfrechtelijke verkrijging van de woning. Om te voorkomen dat rechtsopvolgers krachtens erfrecht of huwelijksvermogensrecht in deze en vergelijkbare gevallen alsnog overdrachtsbelasting moeten betalen over de verkrijging door een andere persoon, wordt de bepaling aangepast.

De volgende wijzigingen in artikel 9, zevende lid, WBR, worden voorgesteld:

1. Om te verduidelijken dat de bepaling alleen geldt ingeval ten tijde van de eerdere verkrijging de woningwaardegrens van toepassing was, wordt in de tekst bepaald dat artikel 9, zevende lid, WBR alleen van toepassing is ingeval de eerdere verkrijging plaatsvond op of ná 1 april 2021.
2. Daarnaast wordt verduidelijkt dat de bepaling alleen van toepassing is ingeval de waarde van de gezamenlijke verkrijgingen de woningwaardegrens overschrijdt.
3. Bovendien wordt verduidelijkt dat de bepaling ook van toepassing kan zijn als na een verkrijging, waarbij de startersvrijstelling is toegepast, een aanheffing bij de woning wordt verkregen.
4. De bepaling wordt zodanig aangepast dat deze niet van toepassing kan zijn ingeval sprake is van een verkrijging door een rechtsopvolger krachtens erfrecht of huwelijksvermogensrecht van de persoon die de startersvrijstelling heeft toegepast.
5. Het zinsdeel «voor de toepassing van het eerste of vierde lid,» wordt geschrapt, omdat dit zinsdeel geen zelfstandig nut dient.

### *Artikel X, onderdeel B (artikel 14 van de Wet op belastingen van rechtsverkeer)*

Het voorgestelde artikel 14 derde lid, WBR in samenhang met artikel 9, zevende lid, van die wet regelt de tarieftoepassing in situaties die onder de antimisbruikbepaling vallen. Ingeval de waarde van de woning bij de eerdere verkrijging onder de woningwaardegrens valt, maar tezamen met de waarde bij de opvolgende verkrijging(en) in de opvolgende twaalf

maanden boven die woningwaardegrens komt, wordt door de werking van artikel 9, zevende lid, WBR geheven over de waarde van de eerdere verkrijging(en) gezamenlijk. In het laatste geval wordt in wezen de eerder toegepaste vrijstelling teniet gedaan.

Het voorgestelde artikel 14, derde lid, WBR regelt dat, ook ingeval over de opvolgende verkrijging het algemene tarief van 8% van toepassing is, op de in artikel 9, zevende lid, WBR bedoelde waardevermeerdering het verlaagd tarief van 2% van toepassing is. Dit kan betekenen dat over het deel van de maatstaf van heffing bij een opvolgende verkrijging dat ziet op een aanhorigheid het algemene tarief van 8% van toepassing is, terwijl over het deel van de maatstaf van heffing dat ziet op de waardevermeerdering ingevolge artikel 9, zevende lid, van die wet het verlaagde tarief van 2% van toepassing is.

### **Voorbeeld 8**

A verkrijgt in mei 2022 een woning voor € 380.000 en past bij deze verkrijging de startersvrijstelling toe. In december 2022 (binnen twaalf maanden) verkrijgt A een aanhorigheid bij die woning voor € 30.000. De verkrijging van de aanhorigheid is op grond van artikel 14, eerste lid, WBR belast tegen het algemene tarief (8%), want deze wordt niet gelijktijdig met de woning verkregen. De waarde van de verkrijgingen van de woning en de aanhorigheid tezamen is € 410.000. Dit is hoger dan de woningwaardegrens van € 400.000, dus artikel 9, zevende lid, WBR is van toepassing. Daarom moet ook overdrachtsbelasting worden betaald over het bedrag waarop bij de eerste verkrijging de startersvrijstelling is toegepast (€ 380.000). Op grond van artikel 14, derde lid, WBR is hierover 2% overdrachtsbelasting verschuldigd. A moet over de verkrijging in december 2022 dus in totaal  $(8\% \times € 30.000) + (2\% \times € 380.000) = € 10.000$  overdrachtsbelasting betalen.

Ingevolge artikel 21a van de Uitvoeringsregeling Algemene wet inzake rijksbelastingen is de notaris momenteel gehouden in de akte alle gegevens op te nemen waarvan kennisneming van belang is of kan zijn voor de heffing van overdrachtsbelasting. Voor de berekening van het verschuldigde bedrag aan overdrachtsbelasting zijn ook de gegevens relevant die aan de in artikel 9, zevende lid, WBR bedoelde waardevermeerdering ten grondslag liggen. Daarom moeten de gegevens met betrekking tot de waardevermeerdering uit de inhoud van de akte blijken. De aansprakelijkheid van de notaris zich strekt zich daarbij op grond van artikel 42 van de Invorderingswet 1990 (IW 1990) ook uit tot de belasting over die waardevermeerdering.

Indien de gegevens met betrekking tot de waardevermeerdering niet door de notaris in de akte zijn opgenomen, bijvoorbeeld omdat de notaris die (alleen of ook) betrokken is bij een opvolgende verkrijging redelijkerwijs niet kon weten dat de verkrijger eerder dat jaar een woning of rechten waaraan deze is onderworpen heeft verkregen,<sup>85</sup> is de notaris voor de belasting over de waardevermeerdering niet aansprakelijk op grond van artikel 42 van de IW 1990. Aansprakelijkheid op grond van artikel 42 IW 1990 is immers beperkt tot het bedrag dat ingevolge de inhoud van de akte is verschuldigd.

<sup>85</sup> Denk daarbij bijvoorbeeld aan de situatie dat de verkrijger niet aan de notaris heeft gemeld dat hij eerder dat jaar een woning of rechten waaraan deze is onderworpen heeft verkregen en in het Kadaster bij raadpleging van de opvolgende verkrijging de eerdere verkrijging niet zichtbaar is.



*Artikel X, onderdeel C (artikel 15 van de Wet op belastingen van rechtsverkeer)*

Het voorstel bevat een aanpassing van onderdeel p, onder 2°, van artikel 15, eerste lid, WBR. In deze bepaling is een vereiste voor toepassing van de startersvrijstelling neergelegd. Deze houdt in dat verkrijgers onmiddellijk, stellig en zonder voorbehoud voorafgaand aan de overdracht van de woning bij de notaris schriftelijk moeten verklaren de vrijstelling niet eerder te hebben toegepast. Voorgesteld wordt het woordje «onmiddellijk» te laten vervallen. Hiermee wordt bewerkstelligd dat het notariaat de schriftelijke verklaring ook eerder dan onmiddellijk voorafgaand aan de overdracht kan ontvangen. Ter voorbereiding op een transactie is van belang dat het notariaat eerder kan bepalen of een verkrijger in aanmerking komt voor de startersvrijstelling of het verlaagd tarief. Met deze schrapping wordt uitvoering gegeven aan de in de memorie van antwoord bij de Wet differentiatie overdrachtsbelasting gedane toezegging.<sup>86</sup>

Het voorgestelde artikel 15, eerste lid, onderdeel t, WBR bewerkstelligt dat een vrijstelling van toepassing is, als er sprake is van verkrijging van een woning of rechten waaraan deze is onderworpen, of van rechten van lidmaatschap als bedoeld in artikel 4, eerste lid, onderdeel b, WBR voor zover deze laatste rechten betrekking hebben op de verkrijging van een woning, van een natuurlijk persoon. De verkrijging dient voort te vloeien uit een verkoopregulerend beding bij de eerdere verkrijging en houdt een terugkooprecht of een terugkoopverplichting in. De verkrijger is de vervreemder bij die eerdere verkrijging of zijn rechtsopvolger. Daarbij moet aan bij algemene maatregel van bestuur te stellen voorwaarden worden voldaan die per verkrijging worden beoordeeld. Deze voorwaarden zijn benoemd in het algemene deel van deze toelichting. Het voorgestelde artikel 15, achtste lid, WBR bewerkstelligt dat naast de startersvrijstelling ook de VoV-vrijstelling niet van toepassing is op verkrijging van de economische eigendom van een onroerende zaak en op de verkrijging van aandelen bedoeld in artikel 4, eerste lid, onderdeel a, WBR.

*Artikel X, onderdeel D (artikel 15a van de Wet belastingen van rechtsverkeer)*

De mogelijkheid om bij de toepassing van het hoofdverblijfcriterium rekening te houden met onvoorziene omstandigheden wordt verruimd. Voorgesteld wordt om in artikel 15a WBR een nieuw (vijfde) lid in te voegen. Op basis daarvan kan bij de beoordeling of is voldaan aan het hoofdverblijfcriterium niet alleen rekening worden gehouden met onvoorziene omstandigheden die zich hebben voorgedaan ná het moment van de verkrijging, maar ook met onvoorziene omstandigheden die zich voordoen ná de totstandkoming van de koopovereenkomst die ten grondslag ligt aan die verkrijging, maar vóór de verkrijging zelf.

Tussen het moment dat de koopovereenkomst wordt gesloten en de verkrijging kan zich een onvoorziene omstandigheid voordoen waardoor de verkrijger redelijkerwijs niet in staat is de woning na de verkrijging anders dan tijdelijk als hoofdverblijf te gaan gebruiken. De regeling voor onvoorziene omstandigheden in het huidige vijfde lid van artikel 15a WBR geldt alleen voor onvoorziene omstandigheden die zich voordoen ná de verkrijging (de datum van de notariële levering). Daarom wordt voorgesteld dat ook rekening kan worden gehouden met een onvoorziene omstandigheid die zich eerder voordoet dan ná de verkrijging, mits dat is ná het tot stand komen van de koopovereenkomst die ten grondslag ligt

<sup>86</sup> Kamerstukken I 2020/21, 35 576, C, p. 2.

aan de verkrijging, maar vóór het moment van de daadwerkelijke verkrijging. Er moet door de verkrijger dan wel een *verklaring overdrachtsbelasting onvoorziene omstandigheden* worden afgelegd. Deze verklaring komt in de plaats van een *verklaring overdrachtsbelasting laag tarief of startersvrijstelling*. De Belastingdienst zal hiervoor een standaardformulier ontwikkelen dat gedownload kan worden vanaf de website van de Belastingdienst. Met dat formulier kan de verkrijger stellig en zonder voorbehoud verklaren dat vanaf de datum van ondertekening van de koopovereenkomst tot het moment van de onvoorziene omstandigheid het voornemen bestond de woning na verkrijging anders dan tijdelijk als hoofdverblijf te gaan gebruiken (zelfbewoning). Het is raadzaam dat, indien een verkrijger meent dat sprake zou kunnen zijn van een onvoorziene omstandigheid waardoor hij redelijkerwijs niet in staat is de woning anders dan tijdelijk als hoofdverblijf te gaan gebruiken, dit zo snel mogelijk aan de betrokken notaris meldt. Andersom is het ook wenselijk dat, mocht bij de notaris het vermoeden ontstaan dat wellicht sprake zou kunnen zijn van een geval waarin de *verklaring overdrachtsbelasting onvoorziene omstandigheid* kan worden afgelegd, de notaris de verkrijger daarop wijst. Deze verkrijger kan dan nagaan of de inhoud van die standaardverklaring van toepassing is op zijn situatie.

De verklaring moet waarheidsgetrouw worden ingevuld door de verkrijger voorafgaand aan de verkrijging. De notaris is hier in beginsel niet voor aansprakelijk en hoeft slechts beperkt vooronderzoek te doen. De notaris mag in beginsel afgaan op de verklaring, tenzij hij weet dat de verklaring onjuist is. Het standaardformulier moet op dezelfde wijze worden aangeleverd als de andere schriftelijke verklaringen bedoeld in artikel 14, tweede lid en artikel 15, eerste lid, onderdeel p, WBR. Als een verkrijger meer wil weten over de verklaring overdrachtsbelasting onvoorziene omstandigheden, kan hij de website van de Belastingdienst raadplegen of gebruikmaken van de expertise van de betrokken notaris. Mochten er dan nog vragen overblijven, bijvoorbeeld de vraag of sprake is van een onvoorziene omstandigheid, dan bestaat ook de mogelijkheid om bij de Belastingdienst om vooroverleg te verzoeken.

Bij een onvoorziene omstandigheid vóór de verkrijging kan het ook gaan om een overlijden van een koper, waarna zijn rechtsopvolgers gehouden zijn de door hem gekochte woning te verkrijgen. De verklaring onvoorziene omstandigheden kan in die gevallen worden afgelegd door degene(n) die vertegenwoordigingsbevoegd is of zijn volgens de civielrechtelijke regels betreffende vertegenwoordiging van de nalatenschap. In dat geval zal die persoon naar eer en geweten door middel van het invullen van de verklaring onvoorziene omstandigheden moeten verklaren dat de koper vanaf de datum van ondertekening van de koopovereenkomst tot het moment van de onvoorziene omstandigheid het voornemen heeft gehad deze woning na verkrijging anders dan tijdelijk als hoofdverblijf te gaan gebruiken (zelfbewoning).

Ten overvloede wordt nog opgemerkt dat de verkrijger die stelt dat hij door het plaatsvinden van een onvoorziene omstandigheid redelijkerwijs de door hem verkregen woning niet anders dan tijdelijk als hoofdverblijf heeft kunnen gebruiken, desgevraagd deze stelling aannemelijk moet maken en aan de inspecteur ingevolge artikel 47 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen daarover nadere gegevens en inlichtingen moet verstrekken. Ingeval een verkrijger niet in deze bewijslast slaagt, kan de inspecteur de toepassing van de startersvrijstelling of het verlaagd tarief – bij voor bezwaar en beroep vatbare beschikking – corrigeren.

## **Artikel XI**

*Artikelen XI, XII, XIII, XIV, XVI, XVII, XIX en XX (artikel 9 van de Wet op de belasting van personenauto's en motorrijwielen 1992)*

De CO<sub>2</sub>-schijfgrenzen en de schijftarieven voor personenauto's en de CO<sub>2</sub>-grens en tarief voor de dieseltoeslag voor personenauto's voor de periode 2022 tot en met 2025 worden aangepast in lijn met de technologische ontwikkeling. De schijfgrenzen worden in die periode per jaar verlaagd met 2,3 procent en de schijftarieven verhoogd met 2,35 procent. De verhoging wordt niet toegepast op de vaste voet. De schijftarieven voor personenauto's en het tarief voor de dieseltoeslag voor personenauto's voor de periode 2022 wordt in artikel XII geïndexeerd met 1,3%. Artikelen XI, XIII, XIV, XVI, XVII, XIX en XX voorzien in de aanpassing van de hiervoor genoemde grenzen en tarieven in artikel 9, eerste lid, Wet BPM 1992 met ingang van 1 januari 2022, 1 januari 2023, 1 januari 2024 en 1 januari 2025.

## **Artikel XXI**

*Artikelen XV, XVIII en XXI (artikel 16b van de Wet op de belasting van personenauto's en motorrijwielen 1992)*

De artikelen XV, XVIII en XXI regelen dat de schijftarieven voor personenauto's en het tarief voor de dieseltoeslag voor personenauto's voor de periode 2023 tot en met 2025 eerst worden geïndexeerd bij ministeriële regeling en vervolgens aangescherpt in lijn met de technologische ontwikkeling.

## **Artikel XXII**

*Artikel XXII, onderdeel A (artikel 47 van de Wet belastingen op milieu-grondslag)*

Zoals beschreven in het algemeen deel van deze memorie wordt de definitie van walstroominstallatie in artikel 47 Wbm aangepast. Momenteel is vereist dat de walstroominstallatie beschikt over een zelfstandige aansluiting. De definitie wordt uitgebreid zodat ook installaties die niet beschikken over een zelfstandige aansluiting daaronder kunnen vallen. Deze installaties zullen dan wel voorzien moeten zijn van een comptabele meetinrichting. Bij op voordracht van Onze Minister vast te stellen algemene maatregel van bestuur zullen eisen worden gesteld waaraan de comptabele meetinrichting moet voldoen. De eisen die in ieder geval zullen worden opgenomen zijn beschreven in het algemeen deel van deze memorie.

Daarnaast wordt in artikel 47 Wbm een definitie opgenomen voor energieopslag en energieopslagfaciliteit. Hiervoor is aansluiting gezocht bij de bewoordingen in de definities van artikel 2 van de Europese Elektriciteitsrichtlijn. Voor de definitie van energieopslag in de Wbm moet sprake zijn van opslag van elektrische energie door omzetting in een vorm van energie die kan worden opgeslagen en een daaropvolgende omzetting van een dergelijke vorm van energie in elektrische energie (elektriciteit). In dat geval zal namelijk sprake kunnen zijn van dubbele heffing over deze elektriciteit wanneer deze aan de uiteindelijke gebruiker wordt geleverd. Dit kan bijvoorbeeld een batterijopslag zijn, waar elektrische energie wordt omgezet in chemische energie en na opslag weer wordt omgezet in elektrische energie, of een opslag door middel van een vliegwiel waar elektrische energie wordt omgezet in mechanische energie en na opslag weer wordt omgezet in elektrische energie.

*Artikel XXII, onderdeel B (artikel 50 van de Wet belastingen op milieugrondslag)*

Zoals toegelicht in het algemeen deel van deze memorie wordt voorgesteld om de levering van elektriciteit aan een organisatorische eenheid die een energieopslagfaciliteit exploiteert onder voorwaarden niet aan te merken als een belaste levering voor de energiebelasting. Hiertoe worden artikel 50, derde en vierde lid, Wbm aangevuld. Artikel 50, vierde lid, Wbm bepaalt momenteel dat indien een levering van aardgas of elektriciteit wordt verricht aan een organisatorische eenheid die zich bezighoudt met het leveren van aardgas of elektriciteit dan wel aan een verbruiker die op zijn beurt het geleverde aardgas of de geleverde elektriciteit levert aan een verbruiker, de eerstgenoemde levering niet wordt aangemerkt als een levering als bedoeld in het eerste lid of het derde lid, onderdeel a, van artikel 50 Wbm en aldus geen belastbaar feit oplevert voor de energiebelasting. Bepaald wordt dat ook de levering van elektriciteit aan een organisatorische eenheid die een energieopslagfaciliteit exploiteert niet wordt aangemerkt als een levering als bedoeld in het eerste lid of het derde lid, onderdeel a, van artikel 50 Wbm en dus evenmin een belastbaar feit oplevert.

Artikel 50, derde lid, onderdeel c, Wbm bepaalt dat het eigen verbruik van degene die leveringen aan de verbruiker verricht belast is. Een levering aan degene die leveringen aan de verbruiker verricht levert zoals hierboven beschreven op grond van artikel 50, vierde lid, Wbm geen belastbaar feit op. Nu ook een organisatorische eenheid die een energieopslagfaciliteit exploiteert, maar die niet noodzakelijkerwijs leveringen aan de verbruiker verricht, onder de bepaling van artikel 50, vierde lid, Wbm wordt gebracht, wordt artikel 50, derde lid, onderdeel c, Wbm aangevuld zodat ook het eigen verbruik van deze organisatorische eenheid belast is.

In artikel 50, zevende lid (nieuw), Wbm wordt bepaald dat bij of krachtens op voordracht van de Minister van Financiën vast te stellen algemene maatregel van bestuur voorwaarden en beperkingen worden gesteld waaraan de installatie voor elektriciteitsopslag voldoet. De voorgenomen voorwaarden en beperkingen zijn in het algemeen deel van deze memorie beschreven.

*Artikel XXII, onderdeel C (artikel 59c van de Wet belastingen op milieugrondslag)*

Bij het Belastingplan 2021 is geregeld dat de Regeling verlaagd tarief in de energiebelasting, bekend als de Postcoderoosregeling, vervalt met ingang van 1 april 2021. Bij het vervallen van de Postcoderoosregeling is de overgangsregeling van artikel 59c Wbm in werking getreden. Daarin is bepaald dat op leveringen aan personen ten aanzien van wie op de dag voorafgaand aan de dag van afschaffing de Postcoderoosregeling van toepassing was (bestaande deelnemers), gedurende 15 jaren na het tijdstip waarop de coöperatie is aangewezen nog het belastingvoordeel van de Postcoderoosregeling van toepassing is. Nieuwe leden, die toetreden op of na 1 april 2021, komen niet in aanmerking voor de voordelen van de Postcoderoosregeling.

Voorgesteld artikel XXII breidt het overgangsrecht uit. Geregeld wordt dat als een bestaande deelnemer vertrekt (bijvoorbeeld door verhuizen of overlijden), de rechtsopvolger daarvan in de plaats treedt van de bestaande deelnemer. De voorgestelde zin wordt opgenomen voor de situaties waar een rechtsopvolger toetreedt op of na 1 april 2021. Door deze toevoeging krijgt de rechtsopvolger dezelfde rechten als de vertrekkende deelnemer had voorafgaand aan zijn vertrek. De rechtsopvolger krijgt daarmee recht op de voordelen van de Postcoderoosregeling tot 15 jaren na het tijdstip waarop de coöperatie is aangewezen. Coöpe-

raties kunnen hierdoor bij vertrek van een lid blijven handelen zoals voor de afschaffing van de Postcoderoosregeling gebruikelijk was. Door de gekozen vormgeving, waarbij de rechtsopvolger in de plaats treedt, wordt bewerkstelligd dat nieuwe leden alleen gebruik kunnen maken van de Postcoderoosregeling als er plek is vrijgekomen door het vertrek van een bestaand lid. Dit betekent ook dat als er geen plek is vrijgekomen door vertrek van een bestaand lid, een eventueel nieuw lid geen recht heeft op de fiscale voordelen van de Postcoderoosregeling. Indien nieuwe leden ook zonder vertrek van bestaande leden recht zouden krijgen op de voordelen van de Postcoderoosregeling, betekent dat de facto een voortzetting van de Postcoderoosregeling. Dat past niet bij het doel van een overgangsregeling en bij het besluit om de fiscale regeling te vervangen door een subsidieregeling.

### **Artikel XXIII**

*Artikel XXIII (artikel XVII van het Belastingplan 2021)*

In artikel XXIII wordt voorgesteld de periode voor de in artikel XVII, eerste lid, onderdeel b, van het Belastingplan 2021 opgenomen vrijstelling voor de Subsidie vaste lasten<sup>87</sup> te laten vervallen en de toepassing van de vrijstelling afhankelijk te maken van de goedkeuring van de Europese Commissie. Voor de toepassing van de Subsidie vaste lasten<sup>88</sup> in het jaar 2020 en de eerste drie kwartalen van 2021 is reeds goedkeuring verkregen van de EC, waardoor de voorwaardelijkheid enkel ziet op een eventuele verlenging van de Subsidie vaste lasten vanaf het vierde kwartaal van 2021. De vrijstelling houdt in dat de Subsidie vaste lasten voor de inkomstenbelasting en, op grond van het tweede lid van genoemd artikel XVII, voor de vennootschapsbelasting niet tot de winst behoort, mits goedkeuring van de EC is verkregen voor (de van toepassing zijnde periode van) de vrijstelling van heffing van inkomsten- en vennootschapsbelasting. De subsidie moet in de aangifte inkomsten- of vennootschapsbelasting worden opgenomen in zowel de rubriek «Overige buitengewone baten» als in de rubriek «Overige vrijgestelde winstbestanddelen». Op die manier wordt geen inkomstenbelasting (box 1) of vennootschapsbelasting geheven over de subsidie. Een eventuele terugbetaling van voornoemde subsidie is niet aftrekbaar.

Deze bepaling treedt in werking met terugwerkende kracht tot en met 1 januari 2020. Voor de volledigheid wordt opgemerkt dat voor de vaste lasten vanaf het tweede kwartaal van 2021 de subsidie voor startende MKB-ondernemingen<sup>89</sup> in de Regeling subsidie vaste lasten financiering COVID-19 is geïntegreerd.

### **Artikel XXIV**

*Artikel XXIV (artikelen IV en VIII van de Wet fiscale maatregelen Klimaat-akkoord)*

Ingevolge de artikelen IV en VIII van de Wet fiscale maatregelen Klimaat-akkoord wordt met ingang van 1 januari 2025 de korting op de bijtelling voor EV's verlaagd van 6%-punt naar 5%-punt van de waarde van de EV. Daarbij is echter uitgegaan van een maximumbedrag van de korting op de bijtelling van € 2.000, dat wordt bereikt bij een autowaarde van € 40.000. De in de artikelen I, II, VI en VIII voorgestelde versnelde afbouw van het maximumbedrag van de korting op de bijtelling voor het privégebruik van

<sup>87</sup> Regeling subsidie financiering vaste lasten MKB COVID-19.

<sup>88</sup> Hieronder vallen zowel de Regeling subsidie financiering vaste lasten MKB COVID-19 als de opvolgende regeling Regeling subsidie vaste lasten financiering COVID-19.

<sup>89</sup> Regeling subsidie financiering vaste lasten startende MKB-ondernemingen COVID-19.

een EV van de zaak gedurende de jaren 2022 en 2023 werkt ook nog door naar het jaar 2025 waarvoor in de Wet fiscale maatregelen Klimaatakkoord reeds een verlaging van het maximumbedrag is voorzien. Ingevolge artikel XXIV worden de artikelen IV en VIII van de Wet fiscale maatregelen Klimaatakkoord zodanig gewijzigd dat met ingang van 1 januari 2025 het in artikel 3.20, tweede lid, Wet IB 2001 en het in artikel 13bis, tweede lid, Wet LB 1964 opgenomen maximumbedrag van de korting wordt verlaagd naar € 1.500. Dit maximumbedrag wordt bereikt bij een autowaarde van € 30.000.

## **Artikel XXVI**

### *Artikel XXVI (inwerkingtreding)*

Dit artikel regelt de inwerkingtreding. Voor een aantal wijzigingen is in een inwerkingtreding met terugwerkende kracht of met een latere datum voorzien. Waar dat het geval is, is dat toegelicht bij de toelichting op de betreffende onderdelen. De in het onderhavige wetsvoorstel opgenomen datum van inwerkingtreding valt op een vast verandermoment. De voorgestelde invoeringstermijn bedraagt minder dan twee maanden. Die afwijking is in dit geval gerechtvaardigd omdat de nieuwe regelgeving samenhangt met de begroting voor het jaar 2022.

De Minister van Financiën,  
W.B. Hoekstra

De Staatssecretaris van Financiën,  
J.A. Vijlbrief

De Staatssecretaris van Financiën,  
A.C. van Huffelen