

Vergaderjaar 2016–2017

34 552

Wijziging van enkele belastingwetten en enige andere wetten (Belastingplan 2017)

Nr. 14

NOTA NAAR AANLEIDING VAN HET VERSLAG

Ontvangen 26 oktober 2016

Inhoudsopgave	blz.
1. Algemeen	1
2. Inleiding	2
3. Inkomensbeleid	5
4. Constructiebestrijding en aanpak belastingontwijking	18
4.1. Maatregelen box 2-beleggen in vrijgestelde beleggingsinstellingen	18
4.2. Beperking reikwijdte toerekeningsstop afgezonderde particuliere vermogens	27
4.3. Innovatiebox	35
4.4. Wijziging van enkele specifieke renteaftrekbeperkingen	49
5. Stimulering start-ups	53
6. Verlenging van de eerste tariefschijf van de vennootschapsbelasting	58
7. Maatregelen als gevolg van jurisprudentie	61
7.1. Teruggaaf dividendbelasting voor niet-ingezetenen en heffingvrij vermogen voor buitenlands belastingplichtigen	61
7.2. Bouwterreinen in de btw	63
7.3. Wijziging btw-vrijstelling voor watersportorganisaties	65
8. Exportheffing afvalstoffenbelasting	69
9. Budgettaire aspecten	71
10. Overig	71
11. Commentaar van de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs	103
12. Commentaar van het Register Belastingadviseurs	110
13. Commentaar van de SRA	115

1. Algemeen

Het kabinet heeft met interesse kennisgenomen van de vragen en opmerkingen van de leden van de fracties van de VVD, de PvdA, de SP, het CDA, de PVV, D66, de ChristenUnie, GroenLinks, de SGP, het lid van de fractie 50PLUS en het lid Van Vliet.

Hierna wordt bij de beantwoording van de vragen zo veel mogelijk de volgorde van het verslag aangehouden, met dien verstande dat gelijklopende of in elkaars verlengde liggende vragen tezamen zijn beantwoord.

De leden van de fracties van de VVD, de SP, het CDA en D66 hebben gevraagd integraal te reageren op het commentaar van de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs (NOB). De leden van de fracties van de SP, het CDA en D66 hebben gevraagd integraal te reageren op het commentaar van het Register Belastingadviseurs (RB) op het wetsvoorstel Belastingplan 2017. Daarnaast hebben de leden van de fractie van het CDA gevraagd integraal te reageren op het commentaar van de SRA en de Vereniging van Estate Planners in het Notariaat. Waar een fractie heeft gevraagd om op een specifiek onderdeel van deze commentaren te reageren, wordt daarop ingegaan bij het betreffende onderwerp. De overige onderdelen van deze commentaren worden van een reactie voorzien aan het slot van deze nota.

2. Inleiding

Het kabinet is verheugd dat de leden van de fractie van de PvdA tevreden zijn met het serieus ter hand nemen van de bestrijding van (internationale) belastingfraude en -ontwijking en met de voorgestelde vereenvoudigingen. Deze leden vragen of het kabinet hun opvatting deelt dat er nog een lange weg is te gaan en dat meer rigoureuze ingrepen gewenst zijn, met name als het gaat om het ontmoedigen van zogenoemde «brievenbusfirma's en het tot stand brengen van een betere balans tussen belasting op arbeid en op kapitaal (vermogens en winst). In de brief van 20 september 2016 over het fiscale vestigingsklimaat heeft het kabinet uiteengezet welke belangrijke maatregelen de afgelopen jaren zijn genomen in de strijd tegen belastingontwijking en hoe het kabinet tegelijkertijd een goed fiscaal vestigingsklimaat wil behouden met een voldoende concurrerend vennootschapsbelastingtarief.¹ De afgelopen twee jaar is meer ondernomen tegen internationale belastingontwijking dan in de tien jaar daarvoor. Tevens heeft het kabinet in die brief aangegeven dat de proactieve aanpak van belastingontwijking door Nederland krachtig wordt voortgezet. Waar het gaat om de aanpak van zogenoemde brievenbusfirma's² moet de oplossing naar de mening van het kabinet in eerste instantie gezocht worden in de bilaterale en multilaterale aanpak door onder andere het opnemen van antimisbruikbepalingen in verdragen. Eerder al heeft het kabinet aangegeven het niet acceptabel te vinden als een belastingplichtige, bijvoorbeeld door middel van een brievenbusfirma, oneigenlijk gebruikmaakt van de door Nederland gesloten belastingverdragen. De verhoudingen tussen Nederland en de verschillende verdragspartners en de rechtssystemen in die verschillende staten zijn echter te divers om in algemene zin aan te geven of sprake is van oneigenlijk gebruik van de verdragen.³ Daarom moet de oplossing van de vraag of sprake is van oneigenlijk gebruik van belastingverdragen volgens het kabinet worden gezocht in de hiervoor genoemde bilaterale en multilaterale aanpak. In OESO-verband wordt op dit moment gewerkt aan een multilateraal verdrag waarmee (verouderde) verdragen in één

¹ Kamerstukken II 2016/17, 25 087, nr. 130.

² In mijn brief van 30 augustus 2013, Kamerstukken II 2012/13, 25 087, nr. 60, ben ik ingegaan op de begrippen doelvennootschap, bijzondere financiële instelling (bfi) en brievenbusmaatschappij. Ik schreef toen dat bij brievenbusmaatschappijen gedacht moet worden aan lichamen die zowel doelvennootschap als bfi zijn. Dat zijn (per definitie) vennootschappen waarvan het belang direct of indirect in handen is van niet-ingezetenen, die financiële middelen uit het buitenland aantrekken en ook weer in het buitenland uitzetten en waarvan een trustkantoor bestuurder is of waaraan een trustkantoor het adres ter beschikking stelt. Van die gedachte ga ik ook bij deze antwoorden uit.

³ Kamerstukken II 2012/13, 25 087, nr. 32.

keer in lijn kunnen worden gebracht met de meest recente verdragsbepalingen die de OESO tegen belastingontwijking heeft ontwikkeld. Dit zogenoemde «multilaterale instrument» (MLI) pakt belastingontwijking via belastingverdragen, onder andere via brievenbusfirma's, op een effectieve wijze aan. De «lege brievenbusfirma» zal naar verwachting uit het straatbeeld verdwijnen. Over de MLI ontvangt de Tweede Kamer op korte termijn een brief. Daarnaast ontvangt uw Kamer, in reactie op de motie van de leden Grashoff en Groot, een brief waarin het kabinet ingaat op de mogelijkheden en onmogelijkheden van enkele (andere) opties om «substance-eisen» voor vennootschappen aan te scherpen.

De leden vragen tevens naar de verhouding tussen de belasting op arbeid en kapitaal. In internationaal opzicht was het Nederlandse aandeel van de belastingen op kapitaal in 2014 en de jaren daarvoor relatief laag.⁴ Voor recentere jaren zijn nog geen internationale vergelijkingen beschikbaar. Kapitaal wordt in Nederland onder meer belast in box 1 bijvoorbeeld als het gaat om ondernemers in de inkomstenbelasting, in box 2, box 3 en met de dividend- en vennootschapsbelasting. Ook de hypotheekrenteaftrek in box 1 wordt geboekt als – negatieve – belasting op kapitaal. De belastingdruk op kapitaal is in internationaal opzicht vooral laag door de hypotheekrenteaftrek voor particulieren. De belastingdruk op kapitaal van bedrijven wordt met name bepaald door de Vpb. Voor wat betreft het Vpb-tarief neemt Nederland internationaal gezien een middenpositie in. Wat ook meespeelt, is dat de Vpb-opbrengst als gevolg van de economische crisis in de meest recente jaren waarvoor internationale vergelijkingen beschikbaar zijn lager uitvalt. Vanaf 2014 nemen met het economisch herstel en het «opdrogen» van in de crisis opgebouwde compensabele verliezen de ontvangsten van de vennootschapsbelasting sterk toe. Dat zorgt voor een hoger aandeel van de belastingen op kapitaal. Het kabinet stuurt dan ook niet op de – conjunctuurgevoelige en uit allerlei verschillende op burgers of bedrijven drukkende belastingsoorten opgebouwde – verhouding tussen de belasting op arbeid en kapitaal. Wel heeft het kabinet met de lastenverlichting op arbeid van € 5 miljard in 2016 het aandeel van de belasting op arbeid verkleind.

De leden van de fractie van het CDA vragen of het kabinet in staat is om een berekening te geven van wat het kost om de bijdrage in het kader van de Wet maatschappelijke ondersteuning voor de algemene voorzieningen te verlagen en of het kabinet bereid is om daarvoor een methode te vinden. Het is niet mogelijk om de kosten in beeld te brengen van het verlagen van de eigen bijdrage voor algemene voorzieningen, omdat geen gegevens beschikbaar zijn over hoeveel gemeenten ontvangen aan eigen bijdragen voor algemene voorzieningen. Gezien het ontbreken van signalen dat de eigen bijdrage bij algemene voorzieningen een te grote drempel tot gebruik vormt, ziet het kabinet op dit moment geen aanleiding om hier een methode voor te ontwikkelen. Gemeenten hebben er overigens zelf belang bij om een algemene voorziening (financieel) laagdrempelig te maken, zodat de druk op vaak duurere maatwerkvoorzieningen wordt beperkt.

De leden van de fractie van het CDA vragen wat in de ogen van het kabinet eenverdienerhuishoudens zijn. Eenverdienerhuishoudens zijn huishoudens waarbij er een kostwinner is met inkomsten uit arbeid, arbeid in loondienst of als zelfstandige, en een partner zonder inkomsten uit arbeid of vroegere arbeid. Dit is de definitie van eenverdienerhuishoudens die het Centraal Planbureau (CPB) aanhoudt in de koopkrachtplaatjes ingedeeld naar huishoudtype.

⁴ Zie ook Studiegroep Duurzame Groei (2016), Werkgroeprapport Fiscaliteit of CPB (2016), Macro-economische Verkenning 2017.

De leden van de fractie van het CDA vragen naar de te betalen inkomstenbelasting voor personen met een bruto jaarinkomen van € 35.000 in een aantal specifieke huishoudsituaties. In de hierna opgenomen tabel 1 wordt per belastingplichtige aangegeven wat de te betalen belasting na verrekening van de heffingskortingen in 2017 bedraagt. In de berekeningen is uitgegaan van de situatie na inwerkingtreding van het Belastingplan 2017. Zelfstandigen betalen naast belasting ook een inkomensafhankelijke bijdrage aan de ZVW af. Voor belastingplichtige 8 bedraagt deze bijdrage € 1.287 en voor belastingplichtige 9 € 1.189.

Tabel 1: Te betalen belasting in de inkomstenbelasting in 2017

	<i>Te betalen belasting in euro's</i>
1. Alleenstaande werkende zonder kinderen	€ 8.099
2. Alleenstaande werkende met een kind onder de 12 jaar	€ 5.241
3. Alleenstaande werkende met een kind boven de 12 jaar	€ 8.019
4. Uitkeringsgerechtigde met een kind onder de 12 jaar	n.v.t. ¹
5. Kostwinner met een kind onder de 12 jaar en niet-werkende partner zonder inkomen	€ 7.197
6. Meestverdienende tweeverdiener met een kind onder de 12 jaar, waarvan de partner € 34.999 verdient	€ 8.099
7. Minstverdienende tweeverdiener met een kind onder de 12 jaar, waarvan de partner € 35.001 verdient	€ 5.321
8. Zzp'er	€ 3.677
9. Startende zzp'er met een kind onder de 12 jaar en met een partner met hoger inkomen	€ 67
10. Alleenstaande gepensioneerde	€ 4.808
11. Gehuwde gepensioneerde	€ 5.246

¹ Mensen in de bijstand ontvangen een netto-uitkering. Voor hen is deze vraag dus niet van toepassing.

Alle belastingplichtigen hebben recht op de algemene heffingskorting. De werkende belastingplichtigen hebben recht op de arbeidskorting. Bij belastingplichtige 5 is ook rekening gehouden met de algemene heffingskorting van de partner, die de partner kan verzilveren tegen het inkomen van de kostwinner. Belastingplichtigen 2, 7 en 9 hebben recht op de inkomensafhankelijke combinatiekorting. Belastingplichtigen 8 en 9 hebben daarnaast ook recht op de zelfstandigenaftrek, en belastingplichtige 9 heeft ook nog recht op de startersaftrek. Belastingplichtigen 10 en 11 betalen geen AOW-premie over de eerste twee belastingschijven in box 1 en hebben recht op de ouderenkorting. Belastingplichtige 10 heeft daarnaast ook recht op de alleenstaande ouderenkorting.

Bij de beantwoording van deze vraag is gebleken dat in het antwoord op vraag 90 bij de Miljoenennota 2017 de MKB-winstvrijstelling niet correct is berekend. Hieronder geef ik een verbeterde versie van dit antwoord.

Vraag 90

Kunt u aangeven hoeveel inkomen een zzp'er met recht op zelfstandigenaftrek, startersaftrek, MKB-winstvrijstelling, algemene heffingskorting, arbeidskorting en inkomensafhankelijke combinatiekorting kan verdienen, voordat zij/hij inkomstenbelasting betaalt? Kunt u de berekening toelichten?

Antwoord op vraag 90

Een alleenstaande ondernemer die wel recht heeft op zelfstandigenaftrek, maar niet op startersaftrek kan in 2017 een winst van € 24.207 behalen

zonder belasting te hoeven betalen. Hij/zij moet overigens wel inkomensafhankelijke bijdrage voor de Zorgverzekeringswet betalen. Is dezelfde ondernemer wel een starter, dan kan hij/zij een winst behalen tot € 26.828. Als de ondernemer ook nog in aanmerking komt voor inkomensafhankelijke combinatiekorting kan hij/zij een winst behalen van € 34.845 zonder belasting te betalen. De berekeningswijze is toegelicht in de hierna opgenomen tabel. Indien premies voor pensioen en arbeidsongeschiktheid worden afgetrokken, worden deze bedragen met die premies verhoogd.

	Alleenstaande zelfstandige, geen starter, geen IACK	Alleenstaande zelfstandige, wel starter, geen IACK	Alleenstaande zelfstandige, wel starter, wel IACK
1. winst voor toepassing ondernemersaftrek	24.705	26.828	34.845
2. zelfstandigenaftrek inclusief verhoging voor starters	- 7.280	- 9.403	- 9.403
3. MKB-winstvrijstelling	- 2.439	- 2.439	- 3.562
4. belastbaar inkomen = 1 + 2 + 3	14.985	14.985	21.880
5. IB voor heffingskorting (toepassing schijventarief op regel 4)	5.477	5.477	8.078
6. algemene heffingskorting	- 2.254	- 2.254	- 2.163
7. arbeidskorting	- 3.223	- 3.223	- 3.137
8. Inkomensafhankelijke combinatiekorting (IACK)	-	-	- 2.778
9. belasting totaal = 5 + 6 + 7 + 8	0	0	0
10 Inkomensafhankelijke bijdrage ZVW	809	809	1.182

De grondslag voor de algemene heffingskorting is het belastbare inkomen, de grondslag voor de arbeidskorting is de winst voor toepassing van de ondernemersaftrek.

De leden van de fractie van de ChristenUnie vragen om een reactie op de analyses en oplossingsrichtingen van de heren Stevens en Lejour, in het bijzonder betreffende de vier genoemde tweedelingen.

Het kabinet is van mening dat de bepleite fiscale neutraliteit een mooi ontwerpprincipie is. Afwezigheid van neutraliteit kan leiden tot onrechtvaardigheid en mogelijk economische ondoelmatigheid. Tegelijkertijd is het een illusie dat een stelsel langs alle denkbare perspectieven simultaan neutraal kan zijn. Meer neutraliteit tussen ondernemers en werknemers kan er bijvoorbeeld toe leiden dat er grotere verschillen ontstaan tussen mkb'ers en multinationals. Een inbreuk op het neutraliteitsprincipie kan soms ook gewenst zijn, bijvoorbeeld bij externe effecten. Bij het ontwerpen van het stelsel is ook pragmatisme nodig, omdat het geheel ook voor de Belastingdienst uitvoerbaar moet zijn.

Niet alleen draagkracht en neutraliteit zijn ontwerpprincipes voor een adequaat belastingstelsel maar ook economische efficiency en activerende werking. Het gaat om het juiste evenwicht tussen deze invalshoeken. Ik deel de mening van de leden van de fractie van de ChristenUnie dat een eventuele stelselherziening geen taak meer is voor dit kabinet.

3. Inkomensbeleid

De leden van de fractie van de VVD vragen om een totaaloverzicht van alle maatregelen gericht op reparatie van de koopkracht. In de hierna opgenomen tabel 2 zijn de maatregelen uit het koopkrachtpakket 2017 weergegeven.

Tabel 2: Koopkrachtpakket 2017

Intensiveringen	Budgettair € mln.
<i>Lasten:</i>	
Algemene heffingskorting + € 48	€ 455
Ouderenkorting + € 215	€ 358
Zorgtoeslag + € 20 per persoon	€ 352
<i>Uitgaven:</i>	
Huurtoeslag: eigen bijdrage daalt met € 10,50 per maand en bezuiniging wordt structureel ongedaan gemaakt	€ 150
Verhoging bedrag kindgebonden budget eerste kind (+ € 104) en tweede kind (+ € 70)	€ 418
Totaal intensiveringen	€ 1.863
Dekking	
Beperken verhoging eindpunt derde schijf met € 400	– € 74
Beperken verhoging maximale arbeidskorting met € 46 en verlagen afbouw-grens arbeidskorting met € 1.500	– € 462
Teruggave lastenruimte zorgpremies	– € 210
Totaal dekking	– € 746
Netto intensivering	€ 1.117

De leden van de fractie van de VVD vragen om een toelichting op de technische correctie van de tarieven in de eerste en tweede schijf van de loon- en inkomstenbelasting vanwege een corresponderende verlaging van de premie voor de Algemene nabestaandenwet (Anw). De Anw-premie levert momenteel aanzienlijk meer inkomsten op dan nodig is voor de financiering van de uitkeringslasten. De Anw-premie wordt daarom vanaf 2017 verlaagd met 0,5%-punt. Deze lastenverlichting wordt gecompenseerd door het verhogen van het belastingtarief eerste en tweede schijf met hetzelfde percentage. Het gecombineerde tarief van de belastingschijven verandert niet.

De leden van de fractie van de VVD merken op dat de verwerking van de beperking in de hypotheekrenteaf trek budgettair neutraal zou gebeuren door compensatie in de schijven van de inkomstenbelasting. Zij vragen hoe dit nu nog terug te vinden is in de voorstellen. Ook de leden van de fracties van het CDA en de PVV vragen naar de afspraak dat de hypotheekrenteaf trek-maatregel uit 2014 zou worden gecompenseerd met een verlenging van de derde schijf. Deze compensatie in de derde schijf van de inkomstenbelasting is al geregeld in de Wet maatregelen woningmarkt 2014 II. Per 1 januari 2017 wordt het eindpunt van de derde schijf van de inkomstenbelasting op grond van die wet met € 550 verhoogd. Met deze verhoging is rekening gehouden in de tarieftabellen voor de inkomstenbelasting die in het wetsvoorstel staan. De in het wetsvoorstel opgenomen verlaging van het eindpunt van de derde schijf met € 400 wordt doorgevoerd, nadat dit eindpunt op grond van de Wet maatregelen woningmarkt 2014 II is verhoogd. Zonder deze compensatie voor de beperking van de hypotheekrenteaf trek, zou het eindpunt van de derde schijf in 2017 € 550 lager worden dan nu het geval is.

De hierna volgende tabel 3 splitst de mutatie van het eindpunt van de derde schijf uit naar diverse maatregelen. Zoals in de tabel valt te zien verhoogt de Wet maatregelen woningmarkt 2014 II het eindpunt van de derde schijf in 2017 met € 550. Ter dekking van de koopkracht reparatie zoals voorgesteld in het Belastingplan 2017 wordt in 2017 het eindpunt van de derde schijf verlaagd met € 400.

De Wet maatregelen woningmarkt 2014 II zorgt voor de periode 2018 tot en met 2031 voor een verdere stapsgewijze verhoging van het eindpunt van de derde schijf van in totaal € 8.074 (prijzen 2017). Daarnaast verlaagt

de wet vanaf 2018 tot en met 2042 stapsgewijs het tarief in de tweede, derde en vierde schijf van de inkomstenbelasting. De totale verlaging van het tarief in de tweede en derde schijf bedraagt 4%-punt en van het tarief in de vierde schijf 2,5%-punt.

Tabel 3: Uitsplitsing mutatie eindpunt derde schijf in 2017

Maatregel	Mutatie in euro's
Totale mutatie	651
Indexatie stand 2016	200
Wet maatregelen woningmarkt 2014 II	550
Belastingplan 2016: koppeling eindpunt afbouw algemene heffingskorting aan eindpunt derde schijf	301
Belastingplan 2017: dekking koopkrachtreparatie	- 400

De leden van de fractie van de SP vragen waarom sommige eerder genomen fiscale maatregelen op het vlak van inkomensbeleid nu gedeeltelijk worden teruggedraaid. Ook vragen de leden van de fractie van de SP wat het effect is van de fiscale maatregelen op de arbeidsparticipatie. De leden van de fractie van de PvdA vragen hoeveel banen er gemoed zijn met de beperking van de eerder voorgenomen verhoging van de arbeidskorting volgens de spoorboekjes van het CPB. De leden van de fractie van D66 vragen waarom het kabinet kiest voor lastenverzwaringen. Ook vragen zij aan het kabinet waarom de algemene heffingskorting wordt verhoogd en niet de arbeidskorting en waarom wordt afgeweken van eerdere vaststellingen. Het kabinet heeft ervoor gekozen om in 2017 maatregelen te nemen om de koopkracht van met name ouderen en uitkeringsgerechtigden te repareren, omdat deze groepen achter dreigden te blijven in koopkrachtontwikkeling. Deze groepen hebben geen voordeel van het verhogen van de arbeidskorting. Van een verhoging van de algemene heffingskorting hebben deze groepen juist relatief veel voordeel. Daarom heeft het kabinet hiervoor gekozen.

De koopkrachtmaatregelen kosten bij elkaar een kleine € 1,9 miljard. Hiervan is meer dan € 1,1 miljard extra geld dat beschikbaar is gemaakt in augustus voor de koopkracht van huishoudens. Daarnaast zijn er enkele lastenverzwarende maatregelen in het koopkrachtpakket opgenomen voor de dekking van de koopkrachtreparatiemaatregelen. Overigens komt er door het koopkrachtpakket, ondanks deze lastenverzwaring, netto nog steeds geld bij voor werkenden.

Het CPB heeft in antwoorden op schriftelijke vragen naar aanleiding van de Macro Economische Verkenning (MEV) 2017 te kennen gegeven dat de maatregelen uit het koopkrachtpakket 2017 een negatief effect hebben op de structurele werkgelegenheid van 0,3%, wat neerkomt op ongeveer 21 duizend banen. Het CPB heeft niet specifiek de daling van de werkgelegenheid als gevolg van alleen de fiscale maatregelen (waaronder verkortings derde schijf, verhoging algemene heffingskorting en verlaging arbeidskorting) gepresenteerd.

De leden van de fractie van de SP vragen bij welke inkomensgrenzen belastingplichtigen in box 1 hun algemene heffingskorting en arbeidskorting niet geheel kunnen verzilveren. Bij doorgang van het wetsvoorstel Belastingplan 2017 kunnen belastingplichtigen met belastbare jaarinkomens in box 1 tot € 6.167 de algemene heffingskorting niet geheel verzilveren in 2017. Indien de belastingplichtige een partner heeft die voldoende belasting betaalt, dan kan maximaal € 902 algemene heffingskorting verzilverd worden tegen het inkomen van de partner. Bij deze berekening is verondersteld dat de algemene heffingskorting als eerste in

minderung komt op de te betalen belasting. Belastingplichtigen met recht op algemene heffingskorting en arbeidskorting kunnen in 2017 tot een belastbaar jaarinkomen van € 6.482 hun algemene heffingskorting en arbeidskorting niet geheel verzilveren. Voor de arbeidskorting geldt ook dat deze eventueel tegen partnerinkomen verzilverd kan worden indien de partner voldoende belasting betaalt.

Verder vragen de leden van de fractie van de SP of standaardhuishoudens een deel van hun heffingskortingen niet kunnen verzilveren. In de hierna opgenomen tabel 4 wordt per voorbeeldhuishouden uit de koopkrachtberekeningen aangegeven of het huishouden een deel van zijn recht op heffingskortingen niet kan verzilveren.

Tabel 4: Verzilvering heffingskortingen voorbeeldhuishoudens

Voorbeeldhuishouden	Mate van niet-verzilvering
<i>Alleenverdiener met kinderen</i>	
modaal	Algemene heffingskorting van niet-werkende partner kan deels (€ 1.352) niet worden verzilverd
2 x modaal	Algemene heffingskorting van niet-werkende partner kan deels (€ 1.352) niet worden verzilverd
<i>Tweeverdieners</i>	
modaal + ½ x modaal met kinderen	Heffingskortingen kunnen worden verzilverd
2 x modaal + ½ x modaal met kinderen	Heffingskortingen kunnen worden verzilverd
modaal + modaal zonder kinderen	Heffingskortingen kunnen worden verzilverd
2 x modaal + modaal zonder kinderen	Heffingskortingen kunnen worden verzilverd
<i>Alleenstaande</i>	
minimumloon	Heffingskortingen kunnen worden verzilverd
modaal	Heffingskortingen kunnen worden verzilverd
2 x modaal	Heffingskortingen kunnen worden verzilverd
<i>Alleenstaande ouder</i>	
minimumloon	Inkomensafhankelijke combinatiekorting kan deels (€ 115) niet worden verzilverd
modaal	Heffingskortingen kunnen worden verzilverd
<i>Sociale minima</i>	
paar met kinderen	Heffingskortingen kunnen worden verzilverd
alleenstaande	Heffingskortingen kunnen worden verzilverd
alleenstaande ouder	Heffingskortingen kunnen worden verzilverd
<i>AOW (alleenstaand)</i>	
(alleen) AOW	Ouderenkorting kan deels (€ 302) niet worden verzilverd
AOW +10.000	Heffingskortingen kunnen worden verzilverd
<i>AOW (paar)</i>	
(alleen) AOW	Ouderenkorting kan deels (€ 1.094, totaal voor paar) niet worden verzilverd
AOW +10.000	Heffingskortingen kunnen worden verzilverd

De leden van de fractie van het CDA vragen naar een verklaring voor de verhoging van het tarief in de tweede en derde schijf van de inkomstenbelasting in 2017 van 0,4%-punt. In het vijf miljard pakket (Belastingplan 2016) werd ongeveer de helft van de lastenverlichting gegeven via een verlaging van het tarief in de tweede en derde schijf, waardoor dit tarief daalde van 42% in 2015 naar 40,40% in 2016. In het Belastingplan 2016 zijn ook enkele wijzigingen van dit tarief opgenomen, die in 2017 in werking treden, waardoor het tarief in 2017 stijgt naar 40,80%. Het grootste deel van deze verhoging van het tweede en derde schijftarief is compensatie voor zorgpremies om het inkomstenkader te sluiten, omdat deze lager uitvallen dan ten tijde van het regeerakkoord voorzien. Deze compensatie heeft de vorm gekregen van een verhoging van het belastingtarief in de

tweede en derde schijf, omdat op deze manier de belastingverhoging en de lagere zorgpremies in samenhang genomen zo klein mogelijke inkomenseffecten hebben. De andere mutaties uit het Belastingplan 2016 in het tweede- en derdeschijftarief dienden als dekking voor wijzigingen in het vijf miljard pakket dan wel het daarbij behorende koopkrachtpakket. De hierna volgende tabel 5 splitst deze mutaties uit naar diverse maatregelen.

Tabel 5: Uitsplitsing mutatie (gecombineerd) tarief tweede en derde schijf inkomstenbelasting in 2017

Maatregel	Mutatie in %-punt
Totale mutatie	0,4%-punt
Belastingplan 2016: technische correctie zorgpremies	0,21%-punt
Belastingplan 2016: dekking koppeling eindpunt afbouw algemene heffingskorting aan eindpunt derde schijf	0,05%-punt
Vierde nota van wijziging Belastingplan 2016: dekking van verhoging ouderenkorting voor lagere inkomens en verhoging van maximum van algemene heffingskorting	0,1%-punt
Novelle Belastingplan 2016: dekking van verlaging afbouwpercentage arbeidskorting, verhoging ouderenkorting voor lagere inkomens en verhoging kinderopvangtoeslag	0,1%-punt
Belastingplan 2016: terugdraaien dekking incidentele koopkrachtreparatie in 2016	- 0,06%-punt

De leden van de fractie van het CDA vragen of het gebruikelijk is dat parameters die in het Belastingplan gewijzigd worden dat jaar niet voor inflatie worden gecorrigeerd. Dit is niet gebruikelijk en ook dit jaar worden de parameters die in het wetsvoorstel worden gewijzigd wel degelijk voor inflatie gecorrigeerd. In de in het wetsvoorstel opgenomen bedragen is, naast de beleidsmatige wijzigingen, ook de indexatie verwerkt. Op deze wijze blijkt duidelijk uit het wetsvoorstel wat de daadwerkelijke bedragen per 1 januari 2017 worden.

De leden van de fractie van het CDA vragen of de in de memorie van toelichting genoemde grens van € 67.472 (het oorspronkelijke eindpunt van de derde schijf voor 2017) een bedrag is voor of na inflatie. Dit is een bedrag na indexatie met de tabelcorrectiefactor.

De leden van de fractie van het CDA vragen wat de ratio achter het verhogen van de maximale algemene heffingskorting met € 12 is. De verhoging is het resultaat van een verhoging met € 48 om de koopkracht van met name ouderen en uitkeringsgerechtigden te verbeteren, die in dit wetsvoorstel is opgenomen, en eerdere verlagingen uit het Belastingplan 2014 en het Belastingplan 2016 die met ingang van 2017 in werking treden, samen € 43, en de gangbare indexatie die in dit geval een verhoging van € 7 tot gevolg heeft. Zonder het Belastingplan 2017 zou de maximale algemene heffingskorting zijn gedaald met € 36.

De leden van de fractie van het CDA vragen hoeveel de algemene heffingskorting, arbeidskorting en ouderenkorting zouden bedragen in 2017 als de bedragen ten opzichte van 2016 alleen gecorrigeerd zouden worden voor inflatie. De (maximum)bedragen zouden dan respectievelijk uitkomen op € 2.249, € 3.113 en € 1.191.

De leden van de fractie van het CDA vragen waarom het kabinet gekozen heeft om het startpunt van de afbouw van de arbeidskorting te verlagen. Het kabinet heeft gekozen om de koopkracht van bepaalde groepen te repareren in 2017. De verlaging van het startpunt van de afbouw van de arbeidskorting is onderdeel van een pakket aan maatregelen om tot een evenwichtig koopkrachtbeeld te komen in 2017. Netto wordt er door dit

pakket meer dan € 1,1 miljard euro geïntensiveerd. Daarnaast zijn er enkele lastenverzwarende maatregelen in het pakket opgenomen als gedeeltelijke dekking voor de koopkrachtreparatiemaatregelen.

Verder vragen de leden van de fractie van het CDA of het kabinet het logisch acht dat de inkomensafhankelijke afbouw van de arbeidskorting reeds vóór een modaal inkomen begint. Een arbeidskorting is het meest effectief in het stimuleren van de werkgelegenheid en het verkleinen van de armoedeval als deze specifiek wordt gericht op de onderkant van het loongebouw en daarna wordt afgebouwd. Een afbouw die reeds vóór modaal begint past hierbij.

Zowel de leden van de fractie van het CDA als van de ChristenUnie en de SGP vragen naar een overzicht van de marginale druk in de inkomstenbelasting in 2017 voor werknemers in verschillende inkomensklassen. Daarnaast vragen de leden van de fractie van de SGP naar een overzicht van de marginale druk voor de periode 2012–2017 en naar het effect van het Belastingplan 2017 op de belastingdruk. De in Bijlage A opgenomen tabel A1 en grafiek A1 presenteren de marginale druk in de inkomstenbelasting voor werknemers in 2017 zowel inclusief als exclusief Belastingplan 2017 in stappen van € 1.000 tot en met een belastbaar inkomen in box 1 van € 130.000⁶. Bij de bepaling van de marginale druk is rekening gehouden met de schijftarieven, met het afbouwpercentage van de algemene heffingskorting, met de opbouwpercentages en het afbouwpercentage van de arbeidskorting en met het opbouwpercentage van de inkomensafhankelijke combinatiekorting. De inkomensafhankelijke combinatiekorting geldt echter niet voor alle werknemers, maar alleen voor alleenstaande ouders en minstverdienende partners met een kind onder de 12 jaar. Er is voor het overige geen rekening mee gehouden dat de marginale druk feitelijk nul is zolang er na aftrek van de heffingskortingen geen belasting betaald hoeft te worden. Een werknemer met algemene heffingskorting en arbeidskorting gaat vanaf een inkomen van circa € 6.500 belasting betalen. Als een werknemer ook nog inkomensafhankelijke combinatiekorting krijgt, dan is dat vanaf een inkomen van circa € 20.650. Verder vragen de leden van de fractie van de SGP naar een update van de tabellen in de bijlagen 2 en 3 van de nota naar aanleiding van het verslag van het Belastingplan 2016 met het jaar 2017. In de tabellen A2 tot en met A8 in bijlage A is deze update verwerkt⁷.

De leden van de fractie van het CDA vragen om de witte tabel voor bijzondere beloningen voor 2012 en 2017, zodat zij de effectieve marginale belastingdruk tussen deze jaren kunnen vergelijken. In tabel 6 en 7 zijn de gevraagde tabellen te vinden. Voor 2017 is dit de tabel zoals die bij doorgang van Belastingplan 2017 zal gelden. Voor 2017 zit de op- en afbouw van de arbeidskorting verwerkt in de tabel, voor 2012 is dat echter niet het geval. Het opnemen van de op- en afbouw van de arbeidskorting in de tabel voor bijzondere beloningen heeft als voordeel dat de geheven loonbelasting beter aansluit bij de te heffen inkomstenbelasting. Voor het vergelijken van de marginale belastingdruk kan gebruikgemaakt worden van de in Bijlage A opgenomen tabel A1 en grafiek A1⁸.

⁶ Ter inzage gelegd bij het Centraal Informatiepunt Tweede Kamer.

⁷ Ter inzage gelegd bij het Centraal Informatiepunt Tweede Kamer.

⁸ Ter inzage gelegd bij het Centraal Informatiepunt Tweede Kamer.

Tabel 6: Witte tabel bijzondere beloning 2012

Jaarloon	Jonger dan 65 jaar		Ouder dan 65 jaar		65 jaar en ouder	
	Geboren in 1945 of eerder				Geboren in 1946 of later	
	zonder lhk ¹	met lhk ¹	zonder lhk ¹	met lhk ¹	zonder lhk ¹	met lhk ¹
–	33,10%	0,00%	15,20%	0,00%	15,20%	0,00%
6.482	33,10%	33,10%	15,20%	0,00%	15,20%	0,00%
13.039	33,10%	33,10%	15,20%	15,20%	15,20%	15,20%
18.946	41,95%	41,95%	24,05%	24,05%	24,05%	24,05%
33.864	42,00%	42,00%	24,05%	24,05%	42,00%	42,00%
34.056	42,00%	42,00%	42,00%	42,00%	42,00%	42,00%
56.492	52,00%	52,00%	52,00%	52,00%	52,00%	52,00%

¹ lhk staat voor loonheffingskorting.

Tabel 7: Witte tabel bijzondere beloning 2017

Jaarloon	Jonger dan de AOW-leeftijd			AOW-leeftijd en ouder			AOW-leeftijd en ouder		
	Geboren in 1945 of eerder						Geboren in 1946 of later		
	zonder lhk ¹	met lhk ¹		zonder lhk ¹	met lhk ¹		zonder lhk ¹	met lhk ¹	
		A ²	B ³		A ²	B ³		A ²	B ³
–	36,55%	0,00%	0,00%	18,65%	0,00%	0,00%	18,65%	0,00%	0,00%
6.482	36,55%	36,55%	– 1,77%	18,65%	0,00%	0,00%	18,65%	0,00%	0,00%
10.054	36,55%	36,55%	– 28,32%	18,65%	0,00%	0,00%	18,65%	0,00%	0,00%
18.620	36,55%	36,55%	0,00%	18,65%	0,00%	0,00%	18,65%	0,00%	0,00%
19.983	40,80%	40,80%	4,79%	22,90%	0,00%	0,00%	22,90%	0,00%	0,00%
21.411	40,80%	40,80%	4,79%	22,90%	22,90%	2,44%	22,90%	22,90%	2,44%
32.445	40,80%	40,80%	8,39%	22,90%	22,90%	4,28%	22,90%	22,90%	4,28%
33.792	40,80%	40,80%	8,39%	22,90%	22,90%	4,28%	40,80%	40,80%	4,28%
34.131	40,80%	40,80%	8,39%	40,80%	40,80%	4,28%	40,80%	40,80%	4,28%
67.073	52,00%	52,00%	3,60%	52,00%	52,00%	1,84%	52,00%	52,00%	1,84%
131.730	52,00%	52,00%	0,00%	52,00%	52,00%	0,00%	52,00%	52,00%	0,00%

¹ lhk staat voor loonheffingskorting.

² A staat voor standaardtarief.

³ B staat voor verrekeningspercentage.

Daarnaast vragen de leden van de fractie van het CDA hoeveel belastingplichtigen recht hebben op de ouderenkorting voor lagere inkomens en hoeveel daarvan hun ouderenkorting geheel kunnen verzilveren. Naar verwachting hebben circa 2,5 miljoen belastingplichtigen in 2017 recht op de ouderenkorting voor lagere inkomens. Daarvan kunnen naar verwachting circa 1,8 miljoen belastingplichtigen (78%) hun ouderenkorting volledig verzilveren. Naar verwachting kan circa 87% van het macrobedrag aan recht op de ouderenkorting voor lagere inkomens in 2017 verzilverd worden. Bij deze berekeningen is verondersteld dat als eerste de algemene heffingskorting in mindering komt op het inkomen en daarna de ouderenkorting. In de koopkrachtplaatjes wordt rekening gehouden met de verzilverbare heffingskortingen.

De leden van de fractie van het CDA vragen of het kabinet kan bevestigen dat de wijziging van het regime in box 3 de oorzaak is van de achterblijvende koopkracht van ouderen met een hoger inkomen. De herziening van het regime in box 3 is niet de oorzaak van de achterblijvende koopkrachtontwikkeling van ouderen met een hoger inkomen. Ouderen met een relatief hoog inkomen merken meer van het niet-indexeren van de aanvullende pensioenen. Daarnaast hebben gepensioneerden met vermogen te maken met de dalende rente. Hierdoor halen zij minder inkomsten uit hun vermogen en daalt hun koopkracht. De aanpassing van het regime in box 3 verlaagt voor de meeste mensen de belasting die ze

betalen over dit inkomen uit vermogen. In doorsnee zien ouderen met een vermogen vanaf € 200.000 of een inkomen boven € 45.000 hun koopkracht dalen.

De leden van de fractie van de PVV vragen waarom fiscale maatregelen over het jaar t+1 opgenomen worden in het Belastingplan. Van de mogelijkheid om wetgeving op een later tijdstip in werking te laten treden, wordt regelmatig gebruikgemaakt, overigens niet alleen in belastingplannen. Hiervoor zijn verschillende redenen. Soms wordt ervoor gekozen om een bepaalde maatregel voor één jaar door te voeren. Soms bevat een wetsvoorstel een onderwerp dat zich uitstrekt over meerdere jaren, omdat de maatregel bijvoorbeeld heel geleidelijk ingevoerd moet worden. Het komt ook voor dat er een implementatietermijn nodig is en dat om die reden een jaar in acht wordt genomen tussen het vaststellen van een wet en de inwerkingtreding ervan.

De leden van de fractie van de PVV vragen welke maatregelen (overzicht) in dit wetsvoorstel pas in werking treden vanaf 2018 en later en wat hiervoor de reden is. Op het gebied van inkomensbeleid zijn er dit jaar geen maatregelen in het wetsvoorstel opgenomen die in 2018 of later in werking treden.

De leden van de fractie van D66 vragen of de lasten voor werkenden ten opzichte van het Belastingplan 2016 omhoog gaan door het verlagen van de arbeidskorting, het eerder afbouwen van de arbeidskorting en het inkorten van de derde schijf. De maximale arbeidskorting gaat in 2017 omhoog ten opzichte van 2016. Ten opzichte van het Belastingplan 2016 (en eerdere wetgeving) is er inderdaad sprake van een beperking van de verhoging van dit maximum, die gevolgen heeft voor een deel van de werkenden (net zoals het eerder afbouwen van de arbeidskorting). De derde schijf wordt in 2017 langer dan in 2016, maar er is sprake van een kleinere verlenging dan uit het Belastingplan 2016 (en eerdere wetgeving) volgde. In het wetsvoorstel Belastingplan 2017 is ook een maatregel opgenomen die gunstig is voor een (groot) deel van de werkenden, namelijk de verhoging van de maximale algemene heffingskorting. Bovendien bevat het koopkrachtpakket dat 1 januari 2017 in werking treedt een verhoging van het kindgebonden budget, de huurtoeslag en de zorgtoeslag die positieve inkomenseffecten hebben voor een deel van de werkenden. Ook werkenden gaan er door het koopkrachtpakket dus op vooruit.

De leden van de fractie van de ChristenUnie constateren dat er in de opeenvolgende belastingplannen van dit kabinet geen sprake is van een consistente en stabiele koers omdat diverse eerder genomen maatregelen worden aangepast en het Belastingplan dit jaar een negatief effect heeft op de werkgelegenheid, terwijl vorig jaar alles op alles werd gezet om banen te creëren. Ook het RB maakt hier een opmerking over. Vorig jaar heeft het kabinet gekozen voor lastenverlichting voor werkenden, met name aan de onderkant van de arbeidsmarkt, om zo de armoedeval en de wig te verkleinen en het economische herstel te verstevigen. Hierdoor zijn werkenden er in koopkracht flink op vooruit gegaan, met name werkenden met lage lonen. Het kabinet heeft altijd nadrukkelijk ook een evenwichtige koopkrachtontwikkeling nagestreefd. Daarom heeft het kabinet ook de koopkracht van niet-werkenden in 2016 gerepareerd. In 2017 dreigden met name uitkeringsgerechtigden en ouderen achter te blijven in koopkracht. Het kabinet heeft daarom extra geld uitgetrokken om deze groepen tegemoet te komen. Ook zijn er voor de dekking van de koopkrachtreparatiemaatregelen enkele lastenverzwarende maatregelen in het koopkrachtpakket opgenomen. Hiervoor is een aantal eerder

genomen maatregelen teruggedraaid of gewijzigd. Dit was nodig om dekking op te halen voor het koopkrachtrepatriepakket.

De leden van de fractie van de ChristenUnie zijn van mening dat de algemene heffingskorting niet meer het karakter heeft van een *algemene* heffingskorting, omdat deze heffingskorting in het huidige wetsvoorstel gedeeltelijk wordt verhoogd en in eerdere wetgeving is geregeld dat de algemene heffingskorting inkomensafhankelijk is en volledig wordt afgebouwd. Zij vragen hoe het kabinet deze ontwikkeling taxeert en of er een andere naam aan deze heffingskorting dient te worden gegeven. De algemene heffingskorting wordt zo genoemd, omdat iedere belastingplichtige er recht op heeft. Nu de hoogte van de algemene heffingskorting bij een bepaald inkomen € 0 bedraagt, is de korting inderdaad minder algemeen geworden dan vroeger, maar naar mijn mening nog steeds voldoende algemeen om de naam te rechtvaardigen.

De leden van de fractie van de ChristenUnie vragen wat het kost om de algemene heffingskorting weer inkomensafhankelijk te maken, hoeveel de belastingtarieven in box 1 omhoog moeten om dit budgettair neutraal te bekostigen, wat dan de koopkrachteffecten zijn, hoe hoog de algemene heffingskorting in dat geval wordt en of de verschillende effecten weergegeven kunnen worden in een tabel. Het kost – uitgaande van het in 2017 geldende maximum – circa € 6,3 miljard om de algemene heffingskorting weer inkomensafhankelijk te maken. Het huidige afbouwpercentage van de algemene heffingskorting bedraagt bij doorgang van het wetsvoorstel Belastingplan 2017 in 2017 4,787% voor belastingplichtigen die de AOW-gerechtigde leeftijd nog niet bereikt hebben en 2,443% voor belastingplichtigen die de AOW-gerechtigde leeftijd al wel bereikt hebben. De afbouw loopt in het traject van de tweede en derde schijf. De meest gerichte financiering met zo min mogelijk koopkrachteffecten is door het tarief tweede en derde schijf te verhogen met 4,5%-punt. De algemene heffingskorting blijft dan maximaal € 2.254. De koopkracht van werkenden en uitkeringsgerechtigden stijgt hierdoor marginaal. Voor AOW-gerechtigden zou dit leiden tot een lichte daling van de mediane koopkrachtontwikkeling, van ongeveer 0,2 à 0,3%-punt, omdat zij een lager afbouwpercentage van de algemene heffingskorting hebben. Een andere optie is om het tarief van de tweede en derde schijf nog wat meer te verhogen, met 4,75%-punt en met de extra opbrengst de algemene heffingskorting nog wat te verhogen, met € 30 naar maximaal € 2.284. In dat geval worden de koopkrachteffecten voor AOW-gerechtigden grotendeels ongedaan gemaakt, maar resteert nog een daling van de mediane koopkracht van ongeveer 0,1%-punt voor AOW-gerechtigden.

De leden van de fractie van de SGP vragen wat het aantal werkende tweede partners met een inkomen tot circa € 20.000 met recht op inkomensafhankelijke combinatiekorting is. Er zijn circa 1 miljoen werkende minstverdienende partners met een kind dat jonger is dan 12 jaar. Hiervan hebben ongeveer 400 duizend een inkomen tot € 20.000.

De leden van de fractie van de SGP vragen of het kabinet kan bevestigen dat eenverdieners met een modaal inkomen niet gecompenseerd worden via de zorgtoeslag als de zorgpremies sterker stijgen en of hun nettoloon nauwelijks hoger is dan dat van een gezin met € 22.000 aan inkomsten. Huishoudens met een modaal huishoudinkomen krijgen geen zorgtoeslag en worden dus niet gecompenseerd voor een hogere zorgpremie. Het nettoloon van een eenverdiener met modaal inkomen ligt rond de € 27.000. Het nettoloon van een gezin met € 22.000 aan inkomsten is afhankelijk van de huishoudsamenstelling en of en hoeveel de beide partners werken. Het netto-inkomen van tweeverdieners met een bruto huishoudinkomen van € 22.000 (twee maal € 11.000 bruto) ligt iets onder

de € 21.000. Ook voor een alleenstaande ouder met een brutoloon van € 22.000 is het nettoloon ongeveer € 21.000, voor een alleenstaande zonder kinderen is het nettoloon ongeveer € 19.000. Een eenverdiener (met of zonder kinderen) heeft bij een brutoloon van € 22.000 een nettoloon van ongeveer € 20.000.

Het lid van de fractie van 50PLUS vraagt of het effectieve marginale tarief maximaal 55,6% bedraagt. In 2017 bedraagt het effectieve marginale tarief in de inkomstenbelasting inderdaad ten hoogste 55,6%, indien rekening wordt gehouden met de belastingtarieven en inkomensafhankelijke heffingskortingen. Dit maximale tarief geldt voor belastingplichtigen die met hun belastbare inkomen zowel in de vierde schijf als het afbouwtraject van de arbeidskorting vallen.

Het lid van de fractie van 50PLUS vraagt naar een overzicht van alle mutaties voor de periode 2015–2017 met betrekking tot de ouderenkorting. In de hierna volgende tabellen 8, 9 en 10 wordt een dergelijk overzicht gepresenteerd waarbij verondersteld is dat het Belastingplan 2017 doorgang vindt.

De ouderenkorting kent twee hoogtes, een hoog bedrag voor lage inkomens en een laag bedrag voor hoge inkomens. De inkomensgrens waarbij het bedrag omlaag gaat, is in 2015 tot en met 2017 respectievelijk € 35.770, € 35.949 en € 36.057.

Tabel 8: Mutaties ouderenkorting 2015

Ouderenkorting lagere inkomens

1. Stand 2014	€ 1.032
2. Totale mutatie 2015	€ 10
Indexatie stand 2014	€ 10
3. Stand 2015	€ 1.042

Ouderenkorting hogere inkomens

1. Stand 2014	€ 150
2. Totale mutatie 2015	€ 2
Indexatie stand 2014	€ 2
3. Stand 2015	€ 152

Tabel 9: Mutaties ouderenkorting 2016

Ouderenkorting lagere inkomens

1. Stand 2015	€ 1.042
2. Totale mutatie 2016	€ 145
Indexatie stand 2015	€ 6
Belastingplan 2015	- € 83
Belastingplan 2016: koopkrachtpakket (incidenteel)	€ 222
3. Stand 2016	€ 1.187

Ouderenkorting hoge inkomens	
1. Stand 2015	€ 152
2. Totale mutatie 2016	- € 82
Indexatie stand 2015	€ 1
Belastingplan 2015	- € 83
3. Stand 2016	€ 70

Tabel 10: Mutaties ouderenkorting 2017

Ouderenkorting lage inkomens	
1. Stand 2016	€ 1.187
2. Totale mutatie 2017	€ 105
Belastingplan 2016: koopkrachtpakket (incidenteel terugdraaien)	- € 222
Belastingplan 2016: 4 ^e nota van wijziging	€ 54
Belastingplan 2016: novelle	€ 54
Indexatie van 1.073 (=1.187-222+54+54)	€ 4
Belastingplan 2017	€ 215
3. Stand 2017	€ 1.292

Ouderenkorting hoge inkomens	
1. Stand 2016	€ 70
2. Totale mutatie 2017	€ 1
Indexatie stand 2016	€ 1
3. Stand 2017	€ 71

Verder vraagt het lid van de fractie van 50PLUS wanneer, waar en op welke wijze uitvoering is gegeven aan de motie Van Rooijen c.s. over het structureel handhaven van de ouderenkorting in het Belastingplan 2017.²⁷ Deze motie is uitgevoerd door de structurele verhoging van de ouderen­korting met € 215 die is opgenomen in het wetsvoorstel Belastingplan 2017.

Het lid van de fractie van 50PLUS vraagt wat het kabinet principieel verstaat onder een evenwichtige koopkrachtontwikkeling. Ook vraagt dit lid wanneer een koopkrachtontwikkeling evenwichtig is en wanneer niet en of het kabinet in algemene zin uitspraken kan doen over waar de grens ligt, en zo niet, waarom niet. Het is niet mogelijk een harde grens te stellen wanneer een koopkrachtbeeld evenwichtig is omdat de beoor­deling hiervan altijd politiek is. Het kabinet houdt de koopkrachtontwik­keling van alle groepen in het oog. Waar het koopkrachtbeeld vaak grotendeels bepaald wordt door exogene factoren zoals inflatie, loonstijging en ontwikkeling van de rente, tracht het kabinet met gericht inkomensbeleid de koopkrachtontwikkeling bij te sturen en streeft het zo naar een evenwichtige inkomensontwikkeling.

Het lid van de fractie van 50PLUS vraagt of het in de ogen van het kabinet evenwichtig is dat gepensioneerden in 2017 een koopkrachtontwikkeling kennen van 0,7% en werkenden en uitkeringsgerechtigden van 1%. Het kabinet beaamt dat uitkeringsgerechtigden en werkenden in 2017 een iets hogere koopkrachtontwikkeling zien dan ouderen. Tegelijkertijd hebben ouderen het meeste profijt van de koopkrachtmaatregelen van dit kabinet. Zonder koopkrachtmaatregelen dreigde 90% van de ouderen erop

²⁷ Kamerstukken I 2015/16, 34 302, L.

achteruit te gaan, voor een belangrijk deel door het niet-indexeren van aanvullende pensioenen. Nu gaat ongeveer 80% erop vooruit. Meer dan 60% van alle extra uitgaven komt bij ouderen terecht. Daarmee is het koopkrachtbeeld in de ogen van het kabinet evenwichtig.

Het lid van de fractie van 50PLUS vraagt of het in de ogen van het kabinet evenwichtig is dat 9% van de werkenden in 2017 te maken krijgt met een koopkrachtontwikkeling tussen de 0% en -5% terwijl dit voor gepensioneerden 23% is. Niet alle ouderen gaan erop vooruit in 2017. Dat komt omdat ouderen met een hoog aanvullend pensioen last blijven houden van achterblijvende indexatie van het aanvullend pensioen. Zij hebben ook geen voordeel van de hogere ouderenkorting. Bovendien hebben ouderen in vergelijking met andere groepen relatief vaker en meer vermogen in box 3. Doordat de rente is gedaald, daalt ook het inkomen dat zij uit hun vermogen vergaren. Ondanks dat zij door aanpassing van het regime in box 3 veelal minder belasting gaan betalen, drukt de daling van het inkomen uit vermogen de koopkracht. Hoewel het kabinet dus ruimhartig geld heeft uitgetrokken om het koopkrachtbeeld evenwichtig te maken, is het niet de rol van de overheid om te compenseren voor tegenvallende resultaten uit private financiële arrangementen.

Het lid van de fractie van 50PLUS vraagt of het in de ogen van het kabinet evenwichtig is dat een echtpaar tweeverdieners zonder kinderen met een inkomen van tweemaal modaal, hun koopkracht in de periode 2008–2015 met 7% zag stijgen terwijl een gepensioneerd echtpaar met alleen AOW hun koopkracht over dezelfde periode 1% zag stijgen. De voornaamste reden dat de twee door het lid van de fractie van 50PLUS genoemde huishoudens een verschillende cumulatieve koopkrachtontwikkeling hebben ervaren is dat de inkomensbronnen verschillen. Zo heeft de koopkrachtontwikkeling van gepensioneerden te lijden gehad onder het niet of nauwelijks indexeren van de aanvullende pensioenen. Overigens hebben werkenden hier ook last van, omdat hun pensioenaanspraken reëel gezien minder waard worden. Dat is echter niet terug te zien in de koopkrachtplaatjes van werkenden. Verder heeft het kabinet met het vijf miljard pakket de keuze gemaakt om werken lonender te maken waardoor de koopkrachtontwikkeling van werkenden, waaronder het genoemde echtpaar, positiever is dan die van een gepensioneerd paar.

Het lid van de fractie van 50PLUS vraagt of het in de ogen van het kabinet evenwichtig is dat werkenden hun koopkracht (bij gelijkblijvende inkomensbron) over de periode 2000–2015 zagen stijgen van 100 naar 130 (in indexcijfers, 2000=100) terwijl de koopkracht van gepensioneerden over die periode niet is gestegen. Het kabinet onderkent dat de lage dekkingsgraden van de pensioenfondsen leiden tot een extra uitdaging voor een evenwichtige koopkrachtontwikkeling. Hoewel het niet de rol is van de overheid om gepensioneerden te compenseren voor het niet of nauwelijks indexeren van de aanvullende pensioenen, heeft het kabinet wel steeds maatregelen genomen die de koopkracht van gepensioneerden verbeteren. De genoemde cijfers gaan over doorsneehuishoudens bij gelijkblijvende omstandigheden. Aan deze cijfers ligt natuurlijk een grotere spreiding ten grondslag. Doordat aanvullende pensioenen sinds het uitbreken van de kredietcrisis onder druk staan, hebben ouderen met aanvullende pensioenen vanaf circa € 10.000 per jaar aan koopkracht ingeboet. Binnen de groep gepensioneerden zijn ouderen zonder of met een klein aanvullend pensioen er juist op vooruitgegaan in de periode 2000–2015. Dat de laagste inkomens in hun koopkracht worden ondersteund past binnen een evenwichtig koopkrachtbeleid. Het inkomensbeleid van het kabinet is naast een evenwichtig koopkrachtbeeld ook gestoeld op de pijler dat werk moet lonen. Daarom was het vijf miljard pakket van vorig jaar ook met name gericht op werknemers met

een lager loon. Werkenden zijn er het meest op vooruitgegaan, maar hebben tegelijkertijd een veel groter risico gehad op forse inkomensverliezen, bijvoorbeeld bij het verlies van hun baan.

Het lid van de fractie van 50PLUS vraagt of het kabinet exact en uitputtend kan aangeven op welke manieren en met welke middelen het mogelijk is om pensioenfondsen minder gevoelig te maken voor de lage renteontwikkeling. Een lagere rente op de internationale kapitaalmarkten heeft een opwaarts effect op de omvang van de verplichtingen van de pensioenfondsen. Tegelijkertijd nemen de bezittingen van de pensioenfondsen door de lagere rente ook in waarde toe door de opwaartse druk op aandelenmarkten en waardeinstijgingen van de obligatieportefeuille van fondsen. Het precieze netto-effect van beide ontwikkelingen op de dekkingsgraad van een pensioenfonds is voorts afhankelijk van de renteafdekking en leeftijdssamenstelling van een pensioenfonds. Fondsen en sociale partners hebben – binnen de toezichtkaders – ook nadrukkelijk een eigen verantwoordelijkheid om zich al dan niet in te dekken tegen rentedalingen. Een lagere afdekking van het renterisico kan in de context van een dalende rente tot verdere druk op de dekkingsgraad leiden. Het nieuwe financieel toetsingskader (nFTK) voor pensioenfondsen heeft een dempend en stabiliserend effect op de dekkingsgraad, de uitkering en de premie van pensioenfondsen en hun deelnemers. De verplichtingen en bezittingen van pensioenfondsen worden in het nFTK marktconsistent gewaardeerd, maar de regels van het nFTK staan toe dat de doorwerking van schokken op financiële markten, zoals een rente- of aandelenschok, wordt gedempt. Zo is de beleidsdekkingsgraad van een fonds een gemiddelde van de actuele dekkingsgraad van de voorbije twaalf maanden. Kortstondige schokken komen zo minder snel tot uiting in de beleidsdekkingsgraad op basis waarvan een fonds zijn beleidsbeslissingen neemt. De voortrollende tienjaars hersteltermijnen in het nFTK zorgen voor een verdere demping van het effect op de premie en de hoogte van de uitkering. Het nFTK staat daarnaast toe dat sociale partners afspraken maken over een stabiele premie. De premie kan daarmee minder procyclisch worden vastgesteld. Tezamen zorgen deze aspecten voor een meer macrostabiel toetsingskader waardoor de pensioenuitkering een hoge mate van nominale zekerheid kent. Sociale partners bepalen – in samenspraak met fondsbestuurders – welke pensioenambitie zij nastreven en welke premie zij daarvoor opzij willen leggen. In de huidige lage renteomgeving treedt dit spanningsveld tussen premie, beleggingsrisico en ambitie extra naar de voorgrond. In de discussie over de vormgeving van een nieuw pensioencontract is het daarom van belang zorgvuldig te reflecteren op de gewenste verhouding tussen premie, beleggingsrisico en zekerheid. Niettegenstaande de dempende en stabiliserende werking van het nFTK is het duidelijk dat een lagere rente de opbouw van eenzelfde pensioen, bij een gelijkblijvend beleggingsrisico, kostbaarder maakt, omdat het verwachte rendement op beleggingen daalt. Een aanhoudend lage rente op vastrentende waarden – een belangrijke beleggingscategorie voor fondsen – heeft op termijn zodoende naar verwachting een drukkend effect op het rendement dat fondsen kunnen behalen. De rentegevoeligheid van het pensioenstelsel is daarmee een aandachtspunt. Ingevolge de toezegging van de Staatssecretaris van Sociale Zaken en Werkgelegenheid van 8 juni jl. in het Algemeen Overleg Pensioenonderwerpen zal hiernaar worden gekeken, waarbij voor het einde van dit jaar de gevoeligheid voor de rentestand van buitenlandse pensioenstelsels zal worden geanalyseerd.

4. Constructiebestrijding en aanpak belastingontwijking

4.1. Maatregelen box 2-beleggen in vrijgestelde beleggingsinstellingen

De leden van de fractie van de SP vragen in hoeverre de motie van de Tweede Kamerleden Bashir en Groot over het dichten van sluiproutes om box 2- of box 3-heffingen te ontlopen is uitgevoerd. Zij vragen het kabinet waarom hierbij enkel de sluiproute door gebruik van een vbi is gedicht, of door het kabinet onderzoek is gedaan naar andere mogelijke sluiproutes en of het kabinet erkent dat ook na invoering van de maatregelen in het Belastingplan 2017 sluiproutes blijven bestaan. Daarnaast vragen deze leden op welke wijze het kabinet het gebruik van constructies in de gaten houdt. De voorstellen met betrekking tot vbi's geven, samen met het voorstel voor de beperking van de reikwijdte van de toerekeningsstop voor APV's, invulling aan de motie van de leden Bashir en Groot, waarin het kabinet opgeroepen wordt om met voorstellen te komen om sluiproutes te dichten waarmee box 2- en box 3-heffing kan worden uitgesteld of ontlopen.²⁸ Het APV-voorstel mag zeker niet onbenoemd blijven en is naar het oordeel van het kabinet, gezien de grote vermogens die in APV's zijn ondergebracht, net zo belangrijk als, zo niet belangrijker dan, de voorstellen met betrekking tot vbi's. De leden van de fractie van de SP vragen tevens waarom in het kader van de uitvoering van de motie geen maatregelen in het wetsvoorstel Belastingplan 2017 zijn opgenomen die het ontlopen van box 3-heffing tegengaan. De in het wetsvoorstel opgenomen vbi-maatregelen en APV-maatregel zijn echter wel degelijk bedoeld om het ontlopen van box 3-heffing tegen te gaan. Box 3-heffing kan namelijk ontgaan worden door vermogen tijdelijk in box 2 te plaatsen door in een vbi te beleggen of box 3-vermogen in een buitenlands APV onder te brengen dat formeel aan een reële heffing naar de winst is onderworpen terwijl effectief (praktisch) geen (winst)belasting wordt geheven. De voorgestelde maatregelen in het wetsvoorstel werpen hier een dam tegen op. Zoals in de memorie van toelichting is vermeld, heeft het kabinet ook nog andere maatregelen onderzocht die het minder aantrekkelijk maken om via box 2 in een vbi of in een buitenlands beleggingslichaam te beleggen. Ten eerste betrof dit het in box 3 belasten van een aanmerkelijk belang in een vbi of in een buitenlands beleggingslichaam. De tweede onderzochte maatregel betrof het niet toestaan van het in aanmerking nemen van een negatieve aanmerkelijkbelangclaim bij de vervreemding van het aanmerkelijk belang in de vbi of in het buitenlands beleggingslichaam, met als gevolg dat onder omstandigheden in box 2 uiteindelijk niet het werkelijke rendement wordt belast, maar minimaal het rendement dat maximaal in box 3 in aanmerking wordt genomen. Voor de beschrijving van deze maatregelen en de onderzochte gevolgen verwijs ik naar de memorie van toelichting bij het wetsvoorstel. Het kabinet heeft gezien de verregaande complexiteit die de onderzochte maatregelen met zich brengen, ervoor gekozen deze maatregelen niet in te voeren. In dit wetsvoorstel zijn daarnaast meer maatregelen getroffen die bijdragen aan het kabinetsbeleid om waar nodig constructies waarmee belasting ontweken of uitgesteld kan worden tegen te gaan. Op de vraag of ook na invoering van de maatregelen in het Belastingplan 2017 sluiproutes blijven bestaan, kan het kabinet niet anders antwoorden dan dat het de realiteit is dat ieder jaar nieuwe ontwikkelingsconstructies aan het licht komen, die fiscale gevolgen hebben die niet door de wetgever zijn bedoeld. Het blijft echter een voortdurend aandachtspunt van het kabinet om waar nodig maatregelen te treffen om ongewenste constructies te voorkomen.

Dat neemt niet weg dat het kabinet belastingontwijkend gedrag, waarmee de randen van het stelsel worden opgezocht, blijft monitoren. De

²⁸ Kamerstukken II 2015/16, 34 302, nr. 98.

Belastingdienst heeft hiervoor onder meer specialistische teams als de Coördinatiegroep Constructiebestrijding (CCB), die de bestrijding van het ontgaan van belastingen door middel van belastingbesparende constructies als kerntaak heeft. Indien noodzakelijk komt het kabinet met maatregelen.

De leden van de fractie van het CDA vragen waarom een belastingplichtige een vbi in plaats van een normale bv zou gebruiken om vermogen van box 3 naar box 2 te verplaatsen. De leden van de fractie van de SP vragen wat de invloed is van de voorgestelde maatregelen op spaargeld-bv's. Deze leden vragen het kabinet te verduidelijken hoe een spaargeld-bv kan worden gebruikt om box 3-heffing te voorkomen en of een toename in het aantal spaargeld-bv's de opbrengst van box 3 kan laten dalen. In tegenstelling tot een normale bv is een vbi vrijgesteld van vennootschapsbelasting. Hierdoor worden de in de vbi behaalde rendementen enkel belast bij de aandeelhouder. Dit is in het geval van een aanmerkelijkbelanghouder in box 2 van de inkomstenbelasting. Door de voorgestelde maatregelen is het minder aantrekkelijk om vermogen (tijdelijk) in een vbi te stallen. Het is mogelijk dat vermogens hierdoor in meer situaties in een bv blijven of worden ondergebracht. Over het rendement dat wordt behaald in een bv is vennootschapsbelasting verschuldigd. Op het moment van uitkeren aan een aanmerkelijkbelanghouder is dit belast als inkomen uit aanmerkelijk belang (box 2). Indien in de toekomst vaker wordt gespaard in een bv dan in privé heeft dit tot gevolg dat de belastingopbrengsten in box 3 afnemen. Hier staan echter wel hogere belastingopbrengsten in de vennootschapsbelasting en (op termijn) in box 2 tegenover. Het kabinet wil benadrukken dat bij sparen in een bv in principe geen sprake is van misbruik. Zo kan een dga in zijn bv sparen voor zijn pensioen of een reserve aanhouden voor moeilijke tijden van de onderneming.

De leden van de fractie van het CDA vragen naar de kans dat door de maatregelen op het gebied van de vbi een kapitaalvlucht van dga's ontstaat naar andere landen en vragen hierbij met name naar een mogelijke kapitaalvlucht naar Luxemburg. Daarnaast geven deze leden aan dat het door de voorgestelde maatregelen onaantrekkelijk wordt een buitenlandse beleggingsinstelling naar Nederland te halen. Ook de leden van de fractie van D66 vragen naar de verwachte gevolgen van deze maatregelen op het verplaatsen van vermogen naar het buitenland. De voorgestelde maatregelen op het gebied van de vbi zijn ook van toepassing op een aanmerkelijk belang in een kwalificerend buitenlands beleggingslichaam. Hiervan is sprake indien het kapitaal van het buitenlandse lichaam in aandelen is verdeeld, de bezittingen grotendeels, direct of indirect bestaan uit beleggingen, de werkzaamheden van het lichaam niet aanmerkelijk verschillen van beleggen of daarmee overeenkomende werkzaamheden en het lichaam niet onderworpen is aan een belasting naar de winst die resulteert in een naar Nederlandse begrippen reële heffing. Hiervan is sprake in het geval van een Luxemburgse SICAV. Naar de verwachtingen van het kabinet zullen de voorgestelde maatregelen niet resulteren in een kapitaalvlucht naar andere landen, aangezien deze maatregelen ook van toepassing zijn op kwalificerende buitenlandse beleggingslichamen. Dat de voorgestelde maatregelen ook van toepassing zijn op kwalificerende buitenlandse beleggingslichamen, heeft tevens tot gevolg dat het niet onaantrekkelijker wordt om een buitenlands beleggingslichaam naar Nederland te halen. In tegenstelling tot wat de leden van de fractie van het CDA lijken te veronderstellen wil het kabinet de dga niet uit Nederland jagen. De voorgestelde maatregelen op het gebied van de vbi hebben geen invloed op de reële onderneming van de dga.

De leden van de fractie van het CDA vragen wat er met het enthousiasme is gebeurd waarmee de vbi is ingevoerd. Daarnaast vragen de leden van de fractie van de SP waarom niet is gekozen voor het verbieden van een aanmerkelijk belang in een vbi en de leden van de fractie van D66 of door de invoering van het vbi-regime vermogen daadwerkelijk in Nederland is gebleven. Het beleggen via een intermediair kan tot schaalvoordelen leiden. Door middel van het poolen van het te beleggen vermogen kan een grotere risicospreiding worden bereikt, waardoor een hoger rendement kan worden behaald. In de praktijk blijkt dat de vbi ook vaak door aanmerkelijkbelanghouders wordt gebruikt. Indien zou worden volstaan met het niet meer verlenen van de vbi-status indien een aanmerkelijk belang wordt gehouden in de vennootschap, zou dit geen gevolgen hebben voor vergelijkbare buitenlandse beleggingslichamen. In deze buitenlandse beleggingslichamen is het in dat geval nog steeds mogelijk een aanmerkelijk belang te houden. De voorgestelde maatregelen zijn daarentegen ook van toepassing op kwalificerende buitenlandse beleggingslichamen. Hierdoor blijft het speelveld gelijk. Of door de invoering van het vbi-regime vermogen daadwerkelijk in Nederland is gebleven valt niet met zekerheid te zeggen. Het is namelijk niet duidelijk in hoeverre het thans in vbi's belegde vermogen in het buitenland zou zijn belegd indien het vbi-regime niet zou bestaan.

De leden van de fractie van de SP vragen het kabinet of het correct is dat beleggen in een vbi wordt gezien als belastingontwijking. Het kabinet is niet van mening dat bij beleggen in een vbi sprake is van belastingontwijking vanwege de eerder genoemde redenen. Het kabinet acht het wel ongewenst dat de peildatum in box 3 wordt ontlopen door het tijdelijk inbrengen van vermogen in een vbi. Daarnaast wil het kabinet voorkomen dat de heffing over de aanmerkelijkbelangclaim die rust op het vermogen dat de vbi-status verkrijgt verder wordt uitgesteld, aangezien het rendement op dit vermogen niet langer is onderworpen aan de vennootschapsbelasting. Vandaar dat maatregelen zijn voorgesteld om dit ongewenste gebruik van de vbi tegen te gaan.

De leden van de fractie van de SP vragen of kan worden aangegeven hoeveel box 3- en box 2-vermogen in 2016 in vbi's is geplaatst en hoe dit zich verhoudt tot andere jaren. In 2016 zijn tot nu toe 205 vbi-beschikkingen afgegeven met een totaal ingebracht vermogen van € 1,4 miljard. Geschat wordt dat ongeveer 4% hiervan (voormalig) box 3-vermogen betreft, dat – aangezien het hier «dga-vbi's» betreft – na inbreng in de vbi dus is getransformeerd tot box 2-vermogen. Wat betreft de verhouding tot andere jaren kan worden vermeld dat in de afgelopen vijf jaar gemiddeld 165 beschikkingen per jaar zijn afgegeven met een totaal ingebracht vermogen van gemiddeld € 1,3 miljard per jaar. Daarbij is een stijgende tendens waarneembaar. Verder wordt geschat dat in de afgelopen jaren ongeveer 3% van het ingebrachte vermogen uit (voormalig) box 3-vermogen bestaat.

De leden van de fracties van de VVD en de SP vragen of het kabinet kan aangeven op welke schaal het fenomeen flits-vbi zich voordoet. In de afgelopen jaren zijn slechts enkele flits-vbi's waargenomen. Wel kan worden opgemerkt dat eind 2015 enkele tientallen vbi's zijn opgericht waarbij alleen vermogen vanuit box 3 is ingebracht. Dit kunnen «gewone» vbi's zijn, maar ook potentiële flits-vbi's. Aangezien de «optimale» levensduur van een flits-vbi iets langer dan een jaar is (waarbinnen dan uiteraard twee peildata moeten worden overbrugd), zal dit pas begin 2017 duidelijk worden. De maatregel uit het wetsvoorstel zal naar verwachting dit onbedoelde gebruik tegengaan.

De leden van de fractie van de PVV vragen wat de oorzaken zijn die aanleiding geven tot dergelijke belastingbesparende constructies. Daarnaast vragen deze leden of het niet inherent is aan een systeem waarin een verschillend regime van toepassing is op gelijksoortige situaties en in hoeverre het verschil in tarief hierbij een rol speelt. Sinds de invoering van de Wet inkomstenbelasting 2001 (Wet IB) 2001 kennen wij een analytisch stelsel in de inkomstenbelasting. Dit stelsel wordt gekenmerkt door een verschil in behandeling bij het bepalen van de voordelen van de verschillende inkomensbestanddelen en door verschillen in het belastingtarief. Hierdoor kan een analytisch systeem tot arbitragemogelijkheden leiden. Dat uit zich onder andere in de boxenstructuur; box 1 voor inkomen uit werk en woning, box 2 voor inkomen uit aanmerkelijk belang en box 3 voor inkomen uit sparen en beleggen. De arbitragemogelijkheden worden groter indien inkomensbestanddelen gemakkelijker in elkaar zijn om te zetten.

De leden van de fractie van het CDA vragen hoe belasting kan worden ontweken met een vbi. Deze leden vragen hierbij om een rekenvoorbeeld. De vbi kan worden gebruikt om belastingheffing in box 3 te ontlopen door vermogen vlak voor de peildatum van een belastingjaar tijdelijk onder te brengen in een vbi en het vlak na de peildatum van het daaropvolgende jaar weer terug te brengen naar box 3. In het onderstaande rekenvoorbeeld wordt deze wijze van onbedoeld gebruik vergeleken met de situatie waarin het vermogen tot de rendementsgrondslag van box 3 blijft behoren.

Voorbeeld

In het voorbeeld wordt uitgegaan van een vermogen in box 3 van € 250.000 op de peildatum van jaar t en een rendement van € 10.000 gedurende jaar t. Het behaalde rendement wordt gedurende jaar t niet onttrokken aan het vermogen. Hierdoor is het vermogen op de peildatum van jaar t+1 € 260.000.

Situatie 1: vermogen in box 3

Het vermogen behoort tot de bezittingen op zowel de peildatum in jaar t als op de peildatum in jaar t+1. Het heffingvrije vermogen bedraagt € 25.000.

Situatie 2: gebruik flits-vbi

Het vermogen wordt ingebracht in een flits-vbi vlak voor de peildatum van jaar t. De verkrijgingsprijs van de aandelen in de flits-vbi bedraagt hierdoor € 250.000. In jaar t+1 worden de aandelen in de flits-vbi vlak na de peildatum verkocht voor € 260.000.

	Box 3	Flits-vbi
Jaar t		
<i>Belastingheffing box 2</i>		
Forfaitair voordeel:		€ 13.475 ¹
Belasting box 2:		€ 3.368
Nieuwe verkrijgingsprijs:		€ 263.475 ²
<i>Belastingheffing box 3</i>		
Grondslag sparen en beleggen:	€ 225.000	€ 0
Rendementsklasse I:	€ 81.750	
Rendementsklasse II:	€ 143.250	
Forfaitair rendement RK I:	€ 1.333	
Forfaitair rendement RK II:	€ 7.721	
Forfaitair rendement:	€ 9.054	€ 0
Belasting box 3:	€ 2.716	€ 0
<i>Belasting jaar t:</i>	€ 2.716	€ 3.368
Jaar t+1		
<i>Belastingheffing box 2</i>		
Overdrachtprijs:		€ 260.000
Verkrijgingsprijs		€ 263.475
Vervreemdingsvoordeel		€ -/- 3.475
Belasting box 2		€ -/- 869
<i>Belastingheffing box 3</i>		
Grondslag sparen en beleggen:	€ 235.000	€ 0
Rendementsklasse I:	€ 83.850	
Rendementsklasse II:	€ 151.150	
Forfaitair rendement RK I:	€ 1.367	
Forfaitair rendement RK II:	€ 8.147	
Forfaitair rendement:	€ 9.514	€ 0
Belasting box 3:	€ 2.854	€ 0
<i>Belasting jaar t+1:</i>	€ 2.854	€ -/- 869
Belasting totaal:	€ 5.570	€ 2.499

¹ Op basis van artikel 4.13, eerste lid, onderdeel a, van de Wet IB 2001. Op grond van dit wetsvoorstel is dit voor het belastingjaar 2017 5,39% van de waarde in het economische verkeer aan het begin van het kalenderjaar van de aandelen in de vbi.

² Indien het forfaitaire voordeel niet daadwerkelijk wordt uitgedeeld aan de aanmerkelijkbelanghouder, wordt de verkrijgingsprijs door deze informele kapitaalstorting met hetzelfde bedrag verhoogd.

De voorgestelde maatregel is niet van toepassing als de belastingplichtige aannemelijk maakt dat aan zijn handelingen zakelijke overwegingen ten grondslag liggen. De leden van de fracties van de VVD en D66 vragen wat onder zakelijke overwegingen moet worden verstaan. Daarnaast vragen de leden van de SP waarom deze tegenbewijsregeling is opgenomen. Tevens vragen de leden van de fracties van de VVD, de PvdA, de SP en D66 om voorbeelden van zakelijke overwegingen. Wat betreft de term zakelijke overwegingen is aangesloten bij de bestaande tekst van artikel 2.14, derde lid, onderdeel c, van de Wet IB 2001. Onder zakelijke overwegingen moet in dit verband «niet-fiscale» overwegingen worden verstaan. Indien het vermogen voor meer dan drie, maar minder dan respectievelijk zes en achttien maanden geen inkomen in box 3 genereert, maar inkomen in box 1 of in box 2 en hier niet-fiscale overwegingen aan ten grondslag liggen, acht het kabinet het ongewenst dat dit inkomen onder het bereik van deze antimisbruikmaatregelen valt.

Gedurende de parlementaire behandeling van de Wet IB 2001 is aangegeven dat bij zakelijke overwegingen gedacht kan worden aan het tijdelijk noodgedwongen aanwenden van eigen vermogen ten behoeve van een onderneming.³¹ Dit voorbeeld kan ook van toepassing zijn bij de voorgestelde uitbreiding van de antimisbruikmaatregelen. Daarnaast kan bijvoorbeeld gedacht worden aan de situatie waarin een belastingplichtige zijn vermogen in een vbi inbrengt met het oogmerk dit vermogen voor onbepaalde tijd in de vbi te laten renderen, maar door onvoorziene omstandigheden dit vermogen binnen achttien maanden weer inkomen uit sparen en beleggen gaat genereren. Deze onvoorziene omstandigheden kunnen zich bijvoorbeeld voordoen bij een echtscheiding of overlijden. Deze zakelijke redenen kunnen ook van toepassing zijn bij artikel 2.14, derde lid, onderdeel c, van de Wet IB 2001 voor situaties waarin het vermogen niet enige tijd in een vbi inkomen heeft gegenereerd.

De leden van de fracties van de PvdA, de SP en van D66 vragen waarom bij de antimisbruikmaatregel met betrekking tot de flits-vbi is gekozen voor achttien maanden en niet voor een kortere of langere termijn. Het ontlopen van de peildatum van box 3 door vermogen tijdelijk onder te brengen in een vbi gebeurt vaak door vlak voor de peildatum van een belastingjaar vermogen uit box 3 te halen en het vlak na de peildatum van het daaropvolgende jaar weer terug te brengen naar box 3. Hierdoor behoort het vermogen twee jaar niet tot de grondslag van box 3, terwijl het in die twee jaar voor slechts iets meer dan 12 maanden in de heffing van box 2 wordt betrokken. Dit kan in de daaropvolgende jaren herhaald worden. Door te kiezen voor een periode van achttien maanden voorkomt de voorgestelde maatregel deze vorm van misbruik. Gezien de huidige praktijk verwacht het kabinet dat met deze periode het gebruik van de flits-vbi voldoende wordt ontmoedigd. De keuze voor achttien maanden is uiteindelijk een afweging tussen enerzijds misbruik willen ontmoedigen en anderzijds reële situaties niet onnodig onder de reikwijdte van deze antimisbruikbepaling laten vallen. Een kortere periode geeft meer ontwijkmogelijkheden. Bij een langere periode zal vaker een beroep op de tegenbewijsmogelijkheid worden gedaan vanwege niet-fiscale overwegingen voor het handelen en zal, bij het toch constateren van oneigenlijk gebruik na opheffing van de vbi, in meer gevallen de aanslag al vastgesteld zijn en een navorderingsaanslag opgelegd moeten worden. Vanuit het oogpunt van doelmatigheid is daarom gekozen voor een periode van achttien maanden. Mocht in de praktijk blijken dat de maatregel onvoldoende effectief is dan wordt bezien of het wenselijk is de termijn te verlengen.

De leden van de fractie van de SP vragen of de tegenbewijsregel een groot beslag zal leggen op de capaciteit van de Belastingdienst. Het kabinet verwacht dat de voorgestelde maatregel een dermate ontmoedigende werking heeft dat de flits-vbi nog slechts zelden zal voorkomen. Naar verwachting zullen hooguit enkele gevallen een beroep doen op de tegenbewijsregel. Hierdoor is het beslag op de capaciteit van de Belastingdienst beperkt.

De leden van de fractie van GroenLinks merken op in algemene zin benieuwd te zijn naar de verwachte economische effecten van de maatregelen inzake constructiebestrijding. Zij vragen hoeveel van de huidige ontweken belasting hiermee wordt afgevangen en bij welke soorten ontwijking deze maatregelen vooral aangrijpen. Met de in dit wetsvoorstel voorgestelde maatregelen inzake constructiebestrijding en aanpak van belastingontwijking is in totaal een opbrengst gemoeid van

³¹ Kamerstukken II 1999/2000, 26 727, nr. 7, blz. 75.

structureel € 320 miljoen. Deze opbrengst wordt met name gerealiseerd met de maatregelen die aangrijpen bij de innovatiebox en de renteaftrek in de vennootschapsbelasting.

De leden van de fractie van de VVD vragen waarom eerder bij amendement is gekozen voor het koppelen van het forfaitaire voordeel van de vbi aan het voor dat jaar geldende percentage van de hoogste schijf van box 3. Bij het Belastingplan 2016 is een amendement van Kamerlid Groot aangenomen.³² Hiermee is het percentage van het forfaitair in box 2 in aanmerking te nemen voordeel over de waarde in het economische verkeer van een aanmerkelijk belang in een vbi verhoogd van 4% naar 5,5%, het op dat moment hoogste percentage van box 3. Dit had als doel om aansluiting te krijgen met box 3 en daarmee beleggers die box 3-heffing willen ontlopen – door uit te wijken naar vbi's – te ontmoedigen. De maatregel opgenomen in het Belastingplan 2017 zorgt ervoor dat het percentage van het forfaitaire voordeel structureel wordt gekoppeld aan het percentage van de derde schijf in box 3.

De leden van de fractie van de VVD vragen wat de gevolgen zijn van de voorgestelde maatregel om belastingplichtigen te laten afrekenen over een positieve aanmerkelijkbelangclaim op het moment dat het lichaam waarin zij een aanmerkelijk belang hebben een vbi-status verkrijgt. Daarnaast vragen deze leden wie gebruikmaken van de vbi en wat de gevolgen zijn voor de dga's. De leden van de fractie van D66 vragen waarom is gekozen om op het moment van verkrijging van de vbi-status de aanmerkelijkbelanghouder te laten afrekenen over de aanmerkelijkbelangclaim. De vbi kan worden gebruikt door zowel particuliere collectieve beleggers, institutionele beleggers als aanmerkingbelanghouders. Doordat deze maatregel ziet op het aanmerkelijkbelangregime, zal het gebruik van de vbi voor particuliere collectieve beleggers of institutionele beleggers in de regel niet wijzigen. Voor dga's is het nog steeds mogelijk gebruik te maken van de vbi, met dien verstande dat de heffing over de belastingclaim die rust op dit vermogen naar voren wordt gehaald. Langer uitstel van belastingheffing acht het kabinet in deze situaties niet gewenst, omdat het rendement op dit vermogen niet langer is onderworpen aan de vennootschapsbelasting.

De leden van de fracties van de VVD en de PvdA vragen wat de invloed is van de voorgestelde maatregel op het doorschuiven van de aanmerkelijkbelangclaim bij afsplitsing. Teneinde de vbi-status te kunnen verkrijgen, dient bij voortzetting van de onderneming in de praktijk veelal een reorganisatie plaats te vinden, waarbij bijvoorbeeld het beleggingsvermogen wordt afgesplitst naar een nieuwe entiteit die vervolgens de vbi-status aanvraagt. Dergelijke afsplitsingen zijn in beginsel belast met inkomstenbelasting (aanmerkelijkbelangwinst), maar als is voldaan aan de voorwaarden van de fiscale faciliteit voor afsplitsing kan deze belastingheffing achterwege blijven. Door de voorgestelde maatregel dient vervolgens na afsplitsing op het moment van verkrijgen van de vbi-status alsnog te worden afgerekend over de positieve aanmerkelijkbelangclaim.

De leden van de fractie van de VVD vragen in hoeverre Nederland het heffingsrecht over de fictieve vervreemding kan effectueren onder de bestaande belastingverdragen. Belastingverdragen verdelen heffingsrechten afhankelijk van de aard van het inkomen, maar schrijven geen regels voor over de wijze van belastingheffing door de staat aan wie het inkomen ter heffing is toegewezen. Met andere woorden: voor de verdeling van de heffingsbevoegdheid wordt gekeken naar de aard van het inkomen onder belastingverdragen en vervolgens is de wijze van

³² Kamerstukken II 2015/16, 34 302, nr. 45.

belastingheffing aan de heffingsbevoegde staat zelf. Binnen dat kader is ook ruimte voor het toepassen van forfaits en ficties in nationale wetgeving.³³

In het Commentaar bij het vermogenswinstartikel in het OESO-modelverdrag is beschreven dat een voordeel in de zin van dat artikel ook een geconstateerde vermogensaanwas kan zijn, ongeacht of het voordeel door vervreemding tot uitdrukking is gekomen.³⁴ Tegen die achtergrond is het vermogenswinstartikel bijvoorbeeld ook van toepassing op een jaarlijkse heffing over de vermogensaanwas. De fictieve vervreemding die is opgenomen in het voorstel van wet is hiermee vergelijkbaar, omdat wordt geheven over de vermogensaanwas van een aanmerkelijk belang tot het moment van onderbrenging in een vbi.

In het geval van een aanmerkelijk belang kunnen zich twee verdragsituaties voordoen:

- Een inwoner van Nederland heeft een aanmerkelijk belang in een buitenlandse vennootschap (binnenlandse belastingplicht).
- Een inwoner van een ander land heeft een aanmerkelijk belang in een vennootschap die (voor de toepassing van de Wet IB 2001) is gevestigd in Nederland (buitenlandse belastingplicht).

In de eerste situatie is Nederland het woonland en komt Nederland in het algemeen op grond van het vermogenswinstartikel in belastingverdragen het heffingsrecht toe. In de tweede situatie is Nederland het bronland en komt Nederland in belastingverdragen veelal geen heffingsrecht toe op grond van het vermogenswinstartikel.

De leden van de fractie van het CDA vragen of het klopt dat een in Nederland woonachtige dga die een aanmerkelijk belang heeft in een vennootschap die de vbi-status verkrijgt, direct moet afrekenen over de aanmerkelijkbelangclaim, terwijl een geëmigreerde dga niet direct hoeft af te rekenen. Daarnaast vragen deze leden naar de gevolgen bij een remigratie van een aanmerkelijkbelanghouder. In principe wordt op grond van het wetsvoorstel ook bij een geëmigreerde aanmerkelijkbelanghouder een fictieve vervreemding geconstateerd indien zijn vennootschap de vbi-status verkrijgt. Echter op grond van artikel 4.16, eerste lid, onderdeel h, van de Wet IB 2001 is zijn emigratie tevens als fictieve vervreemding aangemerkt en is een conserverende belastingaanslag opgelegd. Hierdoor is een deel van de vermogensaanwas al in de belastingheffing betrokken op het moment van emigratie.

Op het moment van emigratie hoeft niet direct te worden afgerekend, maar wordt uitstel van betaling verleend. Dit uitstel wordt beëindigd indien een van de besmette handelingen genoemd in artikel 25, achtste lid, van de Invorderingswet 1990 (IW 1990) zich voordoet. Abusievelijk is een fictieve vervreemding zoals genoemd in artikel 4.16, eerste lid, onderdeel k, van de Wet IB 2001 niet toegevoegd als een van deze besmette handelingen. Naar aanleiding van de vragen van de leden van de fractie van het CDA is dit hersteld in de tweede nota van wijziging. Hierdoor wordt bij een geëmigreerde aanmerkelijkbelanghouder wiens vennootschap de vbi-status verkrijgt het uitstel van betaling van de conserverende belastingaanslag beëindigd en wordt ook in deze situatie op dat moment afgerekend over de aanmerkelijkbelangclaim die op de aandelen rust. In beginsel veranderen de voorgestelde maatregelen de heffing bij remigratie van een aanmerkelijkbelanghouder niet.

De leden van de fractie van de VVD geven aan dat hen signalen hebben bereikt dat de voorgestelde heffing in artikel 4.16, eerste lid, onderdeel k, van de Wet IB 2001 in strijd is met de vrijheid van kapitaalverkeer indien

³³ Zie HR 23 mei 2014, nr. 13/02237, ECLI:NL:HR:2014:1191, r.o. 3.3.3.

³⁴ Zie ook HR 20 februari 2009, nr. 42 699, ECLI:NL:PHR:2009:AZ2230.

de entiteit waarin de aanmerkelijkbelanghouder aandelen houdt, wordt verplaatst naar een andere EU-lidstaat. Daarnaast vragen deze leden of het mogelijk is de afrekening te beperken tot verplaatsingen naar jurisdicties gelegen buiten de EU. Op basis van de voorgestelde maatregel in 4.16, eerste lid, onderdeel k, van de Wet IB 2001 wordt geen fictieve vervreemding geconstateerd op basis van een verplaatsing van de entiteit naar een jurisdictie binnen of buiten de EU. De voorgestelde maatregel sluit aan bij het moment waarop het vermogen waarop een positieve aanmerkelijkbelangclaim rust, gaat behoren tot een vbi of buitenlandse beleggingslichaam. Bovendien is er geen verschil in behandeling van grensoverschrijdende situaties ten opzichte van binnenlandse situaties. Volgens het kabinet is de voorgestelde maatregel dan ook niet strijdig met de vrijheid van kapitaalverkeer.

De leden van de fractie van de VVD vragen waarom de voorgestelde maatregel terugwerkende kracht heeft tot en met 20 september 2016, 15.15 uur. De leden van de fractie van het CDA vragen naar de werking van de terugwerkende kracht. In gevallen waarin het forfaitaire voordeel, als bedoeld in artikel 4.13, eerste lid, onderdeel a, van de Wet IB 2001 na 20 september 2016, 15.15 uur, tot het reguliere voordeel gaat behoren, zijn de voorgestelde maatregelen van toepassing. Het moment van «gaan behoren» is het moment dat de vbi-status wordt verleend door de Belastingdienst. Met deze terugwerkende kracht heeft het kabinet willen voorkomen dat op dit voorstel kan worden geanticipeerd door box 2-vermogen waarop een aanmerkelijkbelangclaim rust vóór inwerking-treding van de wetswijziging (dat wil zeggen vóór 1 januari 2017) alsnog tot het vermogen van een vbi of buitenlands beleggingslichaam te laten behoren.

Meer in het bijzonder vragen de leden van de fractie van de VVD of verzoeken die vóór 20 september 2016, 15.15 uur, zijn ingediend worden gerespecteerd. Daarnaast vragen deze leden in hoeverre entiteiten die al vergaande stappen hebben gezet om de vbi-status te verkrijgen worden getroffen door de voorgenomen maatregel. Met de terugwerkende kracht wordt beoogd anticipatiegedrag te voorkomen. Vandaar dat het wetsvoorstel regelt dat indien het verzoek om een beleggingslichaam de vbi-status te verlenen is ingediend vóór 20 september 2016, 15.15 uur, geen sprake is van een fictieve vervreemding bij de latere verkrijging van de vbi-status. In deze context mag het begrip «verzoek» ruim worden uitgelegd. In de meeste gevallen wordt bij dergelijke reorganisaties vooraf overlegd met de Belastingdienst. Daarbij kan gedacht worden aan een verzoek tot vooroverleg of daaropvolgende correspondentie.

Het lid Van Vliet vraagt aan welk juridisch kader de voorgestelde terugwerkende kracht ten aanzien van de vbi-maatregelen is getoetst en of het kabinet kan garanderen dat deze toets juridisch houdbaar is. Het verbinden van terugwerkende kracht aan de vbi-maatregelen is getoetst aan het bestaande beleidskader inzake het toepassen van terugwerkende kracht bij belastende fiscale maatregelen. Dit beleid is gebaseerd op de opvattingen van de Raad van State en is bij brief van 25 juni 1997 aan de Tweede Kamer meegedeeld.³⁵ Bij de brief van 7 december 2009 van mijn ambtsvoorganger is dit beleid bevestigd.³⁶ Bij de beantwoording van de vraag of sprake is van een uitzonderlijk geval waarbij aanleiding is voor het verlenen van terugwerkende kracht aan een regeling gaat het altijd om een afweging van belangen. In dit geval worden door de voorgestelde vbi-maatregel de box 2-opbrengsten naar voren gehaald. Ik verwacht dat als gevolg van de

³⁵ Kamerstukken II 1996/97, 25 212, nr. 2.

³⁶ Kamerstukken I 2009/10, 25 212, A.

voorgestelde maatregelen aanmerkelijkbelanghouders niet of nauwelijks meer gebruik zullen maken van vbi's en buitenlandse beleggingsinstellingen na inwerkingtreding van deze wet. De terugwerkende kracht voorkomt dat er tussen bekendmaking en inwerkingtreding alsnog nieuwe gevallen bij komen die voor een reeks van jaren nog kunnen profiteren van de bestaande regeling. Het kabinet verwacht namelijk dat zonder terugwerkende kracht sprake zal zijn van aanmerkelijke aankondigingseffecten. Zonder terugwerkende kracht kan immers een grote latente aanmerkelijkbelangclaim lang worden uitgesteld, terwijl gebruik wordt gemaakt van het gunstige vbi-regime. Gelet op het gemak waarmee het voordeel kan worden behaald en de bedragen die in het algemeen hiermee zijn gemoeid, mag worden aangenomen dat dit tot een forse budgettaire derving zou leiden. Het kabinet is van mening dat het risico van aanmerkelijke aankondigingseffecten als hiervoor geschetst in dit geval rechtvaardigen dat aan de maatregel terugwerkende kracht wordt verbonden.

De leden van de fractie van de VVD vragen of een uitsplitsing van de budgettaire effecten van de drie maatregelen gericht op de vbi kan worden gegeven. De leden van de fractie van het CDA vragen of het kabinet nader kan toelichten waarom deze maatregelen niets opleveren. De budgettaire effecten van de drie voorgestelde vbi-maatregelen zijn om verschillende redenen elk afzonderlijk geraamd op nihil. De maatregel dat dga's voortaan verplicht de aanmerkelijkbelangclaim moeten afrekenen indien zij beclaimd box 2-vermogen willen onderbrengen in een vbi zou, indien geen rekening wordt gehouden met gedragseffecten, in de beginjaren tot aanzienlijke kasopbrengsten leiden. Bij de raming is echter aangenomen dat deze verplichte afrekening van de aanmerkelijkbelangclaim prohibitief zal werken, zodat dga's er niet langer voor zullen kiezen om beclaimd box 2-vermogen in een vbi onder te brengen. Aangezien volgens de gangbare ramingsystematiek met dergelijke substantiële eerste-ordegedragseffecten rekening gehouden moet worden is de opbrengst van deze maatregel daarom op nihil gesteld. Aangezien met andere indirecte effecten dan substantiële eerste-ordegedragseffecten (bijvoorbeeld het op termijn inkrimpen van de vbi-populatie als gevolg van het opdrogen van nieuwe aanwas vanuit de box 2-sfeer) volgens de ramingsregels geen rekening wordt gehouden, blijven de eventueel daaraan toe te rekenen budgettaire gevolgen buiten beschouwing. De maatregel om flits-vbi's tegen te gaan leidt niet tot een budgettaire opbrengst, omdat dergelijke flits-vbi's thans nog nagenoeg niet voorkomen. De maatregel is vooral bedoeld om een toename van het aantal flits-vbi's in de (nabije) toekomst te voorkomen. Aan de maatregel om het percentage van het forfaitaire rendement uit vbi's te koppelen aan het percentage van de hoogste schijf in box 3 zijn geen budgettaire gevolgen toegekend, omdat is aangenomen dat de effecten daarvan gemiddeld hetzelfde zullen zijn als die van de al in het Belastingplan 2016 getroffen maatregel om het forfaitaire rendement uit vbi's per 2017 te stellen op 5,5%.

4.2. Beperking reikwijdte toerekeningsstop afgezonderde particuliere vermogens

De leden van de fractie van de VVD geven aan dat de toerekeningsstop was bedoeld om dubbele belasting te voorkomen en vragen hoe na de beperking van de reikwijdte van de toerekeningsstop de voorkoming van dubbele belasting anders wordt vormgegeven. Daarbij vragen zij in welke gevallen op basis van de huidige wet wel dubbele belasting wordt voorkomen maar in het wetsvoorstel niet meer en in welke gevallen dan eventueel sprake zal zijn van het betalen van dubbele belasting.

Op grond van de voorgestelde maatregel sluit de toerekeningsstop niet langer aan bij de enkele onderworpenheid aan een reële heffing (van ten minste 10% over een vergelijkbare grondslag). Vermogensbestanddelen, zoals courante effecten of banktegoeden, die in een belast APV waren ingebracht werden niet in Nederland belast als gevolg van de toerekeningsstop. De vermogensrendementsheffing van box 3 bleef zo achterwege. In de praktijk gaat het echter vooral om aanmerkelijkbelangaandelen die (indirect) in een APV worden ingebracht. De (gerealiseerde) waardevermindering van dit soort aandelen wordt in vele landen (feitelijk) niet of laag belast. Deze vermogensbestanddelen worden straks als gevolg van de beperking van de toerekeningsstop in Nederland in box 2 belast. De toerekeningsstop is in het wetsvoorstel alleen nog van toepassing op de bezittingen en schulden, alsmede de opbrengsten en uitgaven van het APV ter zake waarvan blijkt dat die tot het vermogen, onderscheidenlijk de winst, van een onderneming van dat APV behoren. Wel moet blijken dat de winst uit deze onderneming in de staat of in de staten waarin deze wordt gedreven is onderworpen aan een belasting naar de winst. In alle overige gevallen is voortaan toerekening aan de inbrenger of diens erfgenamen de regel.

De voorgestelde beperkte toerekeningsstop is dus alleen nog bedoeld voor ondernemingsactiviteiten in het APV zelf. In de praktijk worden, afgezien van nijvere stichtingen, geen APV's waargenomen waarin sprake is van ondernemingsactiviteiten. Voor zover de ondernemingsactiviteiten met Nederlandse vennootschapsbelasting worden belast (als de onderneming in Nederland wordt gedreven), zou zonder deze beperkte toerekeningsstop sprake kunnen zijn van een ongewenste samenloop van de inkomstenbelasting met de vennootschapsbelasting. Voor zover de ondernemingsactiviteiten in het buitenland worden gedreven en het ondernemingsvermogen deel uitmaakt van de buitenlandse onderneming, past de beperkte toerekeningsstop in het Nederlandse internationale fiscale uitgangspunt dat het inkomen van ondernemingen primair behoort te worden belast in de staat waar de onderneming wordt gedreven. In het voorstel van wet wordt daarnaast het begrip onderneming uitgebreid met werkzaamheden als bedoeld in artikel 4, onderdeel b, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (Wet Vpb 1969). Het gaat hierbij om pensioen-, lijfrente- en specifieke kapitaalverzekeringsactiviteiten ter verzorging van (gewezen) werknemers. Voor deze buitenlandsituaties werkt de toerekeningsstop daarom ook nog steeds effectief voor de expats uit Angelsaksische landen (bijvoorbeeld het Verenigd Koninkrijk (VK) of de Verenigde Staten) die vaak een pensioenvoorziening in een aldaar gevestigde trust hebben.

Voor niet-ondernemingsactiviteiten zal na de voorgestelde wijziging dus toerekening aan de inbrenger – of na diens overlijden aan zijn erfgenamen – de regel zijn. In het geval het land waar het afgezonderde vermogen zich bevindt ook over het toegerekende inkomen heft, zal onder voorwaarden op grond van het Besluit voorkoming dubbele belasting 2001 (Bvdb 2001) of op grond van een belastingverdrag recht bestaan op een vermindering van belasting ter voorkoming van dubbele belasting. Daarnaast wordt in het Bvdb 2001 een nieuwe regeling opgenomen die de mogelijkheid biedt om door het APV in het vestigingsland betaalde winstbelasting te verrekenen met de in Nederland verschuldigde inkomstenbelasting over dat afgezonderde vermogen. De NOB vraagt specifiek of in een regeling ter voorkoming van dubbele belasting zal worden voorzien voor de situatie dat op APV-niveau wordt geheven ter zake van de vervreemding van een aandelenbelang. Deze vraag kan ik bevestigend beantwoorden voor de situatie dat door het vestigingsland van het APV bij het APV belasting wordt geheven ter zake van het voordeel behaald met de vervreemding van een aandelenbelang en dat

aandelenbelang ingevolge artikel 2.14a van de Wet IB 2001 aan een Nederlandse inbrenger wordt toegerekend.

In het voorstel van wet wordt de verkrijgingsprijs van aandelen gehouden door een APV die vanaf 20 september 2016, 15.15 uur, tot een aanmerkelijk belang gaan behoren vastgesteld op de historische verkrijgingsprijs van de inbrenger of diens erfgenamen. Daarop worden drie correcties toegepast. Ten eerste wordt de verkrijgingsprijs verhoogd met de waardestijging in de periode van 1 januari 2010 tot 20 september 2016, 15.15 uur, waarover een naar Nederlandse maatstaven reële heffing heeft plaatsgevonden. Ten tweede wordt de verkrijgingsprijs verhoogd met de waardestijging waarover bij het van toepassing worden van de oude toerekeningsstop in box 2 belasting is geheven voor zover deze al belaste waardestijging betrekking heeft op aandelen of winstbewijzen die vanaf 20 september 2016, 15.15 uur, aan de belastingplichtige worden toegerekend. Ten derde wordt de verkrijgingsprijs verlaagd met de voordelen die, in de periode van 1 januari 2010 tot 20 september 2016, 15.15 uur, onder de toerekeningsstop vielen en waarover geen belasting van ten minste 10% is betaald, voor zover deze voordelen betrekking hebben op aandelen of winstbewijzen die vanaf 20 september 2016, 15.15 uur, aan de belastingplichtige worden toegerekend. De NOB vraagt of dit betekent dat, wanneer een belastingplichtige bijvoorbeeld een oorspronkelijke verkrijgingsprijs had van € 1.500, het APV een voordeel van € 1.500 heeft genoten in 2010, dat niet daadwerkelijk met 10% belast is (bijvoorbeeld omdat in het buitenland een deelnemingsvrijstelling is toegepast) en evenmin tot het box 2-inkomen is gerekend van de belastingplichtige, de verkrijgingsprijs thans wordt gesteld op nihil. De uitleg en het voorbeeld van de NOB over de correcties op de verkrijgingsprijs zijn juist. Als in het buitenland om welke reden dan ook feitelijk niet is geheven, acht het kabinet het redelijk dat het vervreemdingsvoordeel in Nederland wordt belast bij de inbrenger. Het kabinet is van oordeel dat de voorgestelde beperking van de toerekeningsstop doelmatig is en bijdraagt aan het doel van de regeling.

De leden van de fractie van de PvdA vragen waarom nu pas actie wordt ondernomen, terwijl de Raad van State al in 2009 heeft gewezen op de fraudegevoeligheid van de toerekeningsstop. Ook de leden van de fractie van de SP vragen naar de reactie van het kabinet op de stelling van de Raad en waarom dit advies niet alsnog in het geheel wordt overgenomen. In 2009 adviseerde de Raad inderdaad om de toerekeningsstop niet in te voeren. De Raad achtte het enkele feit dat een belasting naar de winst wordt geheven niet toereikend als rechtvaardiging voor deze uitzondering op de APV-regeling en vond dat deze afbreuk deed aan het regime van toerekening aan natuurlijke personen, omdat dubbele belasting ook kan worden voorkomen door bij degene die het vermogen heeft afgezonderd de geheven winstbelasting te verrekenen als ware deze belasting een belasting naar het inkomen. De Raad adviseerde toen het huidige zevende lid van artikel 2.14a van de Wet IB 2001 opnieuw te bezien.³⁷ Als reactie op dit advies van de Raad is destijds aangegeven dat anders dan aan dit advies ten grondslag lijkt te liggen, de toerekening van bezittingen en schulden van een APV aan natuurlijke personen geen doel, maar slechts een middel is. De desbetreffende bepalingen zijn erop gericht te voorkomen dat een APV buiten de belastingheffing blijft, dan wel te voorkomen dat geen naar Nederlandse begrippen reële heffing plaatsvindt. Met een heffing van vennootschapsbelasting of een vergelijkbare buitenlandse heffing naar de winst zou dit doel ook worden bereikt. In dergelijke situaties ontbreekt het cruciale kenmerk van zwevend vermogen, namelijk het niet betalen van belasting. De in 2010 gekozen

³⁷ Kamerstukken II 2008/09, 31 930, nr. 4, blz. 13.

systematiek was een andere, maar beoogde hetzelfde: beëindigen van onbelast vermogen in APV's en alleen als die aanpak tot dubbele heffing leidt, moet deze worden voorkomen. De ervaringen van zeven jaren APV-regeling leren dat inderdaad, zoals de Raad al adviseerde, behoefte bestaat aan een andere methode om dubbele belastingheffing te voorkomen. Die methode dient enerzijds dubbele heffing effectief te voorkomen en anderzijds minder constructiegevoelig te zijn. Wat betreft de constructiegevoeligheid is gebleken dat steeds vaker met behulp van verschillende belastingconstructies via bepaalde laagbelaste landen de randen van de wettelijke regeling worden opgezocht. Deze constructies zijn overigens niet eenvoudig; daarvoor moet een ingewikkelde constructie worden opgetuigd die belastingplichtigen vaak zelf nauwelijks nog begrijpen. Ondanks de kosten en de moeite is een dergelijke constructie kennelijk toch profijtelijk, wat ongetwijfeld zal samenhangen met de omstandigheid dat in deze situaties veelal geen belasting wordt betaald. Aan deze situaties wil het kabinet een einde maken met de beperking van de toerekeningsstop, die een nog stevigere dam dient op te werpen tegen onbedoeld gebruik. De suggestie van de Raad om een belasting naar de winst te behandelen als een voorheffing voor natuurlijke personen stuitte destijds nog op verschillende bezwaren van uitvoerings-technische aard.³⁸ Inmiddels kan de Belastingdienst de uitvoering echter zeker aan. In de afgelopen zeven jaren is veel ervaring opgebouwd met de fiscale behandeling van APV's. Op basis van de huidige ervaringen worden bovendien geen grote hoeveelheden verzoeken ter voorkoming van dubbele belasting voorzien.

De leden van de fractie van de SP vragen hoeveel uitvoeringskosten worden bespaard als het voorstel van de Raad van State alsnog zou worden overgenomen ten opzichte van het voorstel van het kabinet. De extra uitvoeringskosten van het handhaven van de toerekeningsstop voor APV's waarin een reële onderneming in het buitenland wordt gedreven, ten opzichte van het geheel schrappen van de toerekeningsstop, zijn zeer gering. Het gaat naar verwachting om een uiterst kleine doelgroep en ook in geautomatiseerde systemen is er weinig impact.

De leden van de fractie van de PvdA zijn er niet gerust op dat het criterium van een «reële actieve onderneming» een voldoende dam opwerpt tegen ongewenste praktijken en vragen om forse substance-eisen. De leden van de SP vragen of de beoordeling of en in hoeverre een onderneming wordt gedreven gemakkelijk is en of hier niet veel discussie tussen de Belastingdienst en de belastingplichtige ontstaat. Tevens vragen zij of het kabinet net als de leden van de fractie van de SP denkt dat slechts een klein deel van de APV's ondernemingsactiviteiten verricht en zo nee, welk deel van de APV's naar verwachting ondernemingsactiviteiten verricht.

Het kabinet is van oordeel dat de inperking van de toerekeningsstop een voldoende dam opwerpt tegen ongewenste praktijken. De voorgestelde maatregel is aan de ene kant robuust, maar houdt aan de andere kant ook rekening met de situaties die juist onder de toerekeningsstop dienen te vallen. Robuust is de voorgestelde toerekeningsstop in die zin dat in (nagenoeg) alle andere situaties de toerekeningsstop niet geldt en toerekening van vermogensbestanddelen aan de inbrenger plaatsvindt. Een uitzondering geldt voor de zeer bijzondere situatie dat het APV zelf een reële ondernemingsactiviteit uitoefent. Daarbij wil ik benadrukken dat in het kader van deze wetgeving activiteiten in structuren waarbij het APV fungeert als tophoudstermaatschappij, als aandeelhouder of als financier van een (of meer) vennootschap(pen), niet als ondernemingsactiviteiten kwalificeren en dat activiteiten van vennootschappen die (indirect) onder

³⁸ Kamerstukken II 2008/09, 31 930, nr. 4, blz. 13–14.

het APV hangen niet worden toegerekend aan het APV. Tot op heden is mij (afgezien van nijvere stichtingen) geen enkele casus uit de praktijk bekend waarin op basis van de criteria in de Wet IB 2001 en in de rechtspraak een activiteit van een APV als een onderneming aangeduid kan worden.

Wat betreft de voorgestelde toerekeningsstop zijn zekerheidshalve extra strenge eisen wat betreft het bewijs gesteld. De belastingplichtige inbrenger moet overtuigend aantonen («doen blijken») dat de bezittingen en schulden alsmede de opbrengsten en uitgaven tot een onderneming van het APV behoren. De toerekeningsstop is dus niet van toepassing op het vermogen en de winst waarvan de belastingplichtige niet overtuigend aantoont dat het tot het ondernemingsvermogen van het APV behoort. Vervolgens moet hij ook nog eens overtuigend aantonen («doen blijken») dat de winst uit deze onderneming in de staat of in de staten waarin deze wordt gedreven is onderworpen aan een belasting naar de winst.

De leden van de fractie van de PvdA vragen waarom de opbrengst structureel slechts € 5 miljoen bedraagt. Tevens vragen deze leden of uit deze, naar hun mening geringe, opbrengst moet worden afgeleid dat de getroffen maatregelen in de praktijk weinig impact zullen hebben. In de praktijk hebben sinds 2010 enkele honderden belastingplichtigen de toerekeningsstop geclaimd. Dit aantal stijgt de laatste jaren gestaag. Het gaat in iedere situatie om grote vermogens, dat wil zeggen miljoenen euro's per geval. Omdat in de meeste huidige situaties het APV fungeert als houdstermaatschappij van (indirecte) belangen in Nederlandse vennootschappen ontgaat men onder de huidige toerekeningsstop op termijn de aanmerkelijkbelangheffing in box 2. Deze heffing knoopt aan bij het genietingsmoment waardoor er pas sprake zal zijn van heffing op het moment dat (een deel van) het belang wordt vervreemd of een regulier voordeel wordt genoten. De realisatie van de meerwaarde in de aandelen kan nog vele jaren op zich laten wachten. Voorts moet worden bedacht dat bij de invoering van het APV-regime in 2010 al aanzienlijke structurele opbrengsten zijn ingeboekt. Tegen deze achtergrond moet de geraamde opbrengst van structureel € 5 miljoen worden begrepen, zonder dat dit impliceert dat de getroffen maatregelen in de praktijk weinig impact zullen hebben.

Vervolgens vragen de leden van de fractie van de PvdA wat voor type entiteiten er voor APV's worden gebruikt, door wie ze worden bestuurd en bij wie de uiteindelijke zeggenschap ligt. In de praktijk worden met name de volgende entiteiten in APV-structuren gebruikt:

- (Buitenlandse) stichtingen (bijvoorbeeld Stiftungen, Anstalts, Foundations, Fundacions, Genossenschaften e.d.) die aandeelhouder zijn van een naar het recht van een in een (voormalig) belastingparadijs opgerichte vennootschap (zoals een Limited (Ltd), Incorporated (Inc), Société Anonyme (SA)). De betreffende vennootschap is (indirect) aandeelhouder van een of meer Nederlandse besloten of naamloze vennootschappen.
- Anglo-Amerikaanse trusts die aandeelhouder zijn van een naar het recht van een in een (voormalig) belastingparadijs opgerichte vennootschap (zoals een NV, Ltd, Inc, SA). De betreffende vennootschap is (indirect) aandeelhouder van een of meer Nederlandse besloten of naamloze vennootschappen.

Deze (buitenlandse) stichtingen en trusts worden in het algemeen formeel bestuurd door een trustkantoor of gelijksoortige (financiële) dienstverlener, die gevestigd zijn in niet-transparante of belastingontwijking faciliterende jurisdicties. De uiteindelijke zeggenschap van dit soort stichtingen en trusts berust vaak bij natuurlijke personen die inwoner zijn (geweest) van Nederland.

Ten slotte vragen de leden van de fractie van de PvdA of er aanwijzingen zijn dat APV's worden gebruikt om de Successiewet 1956 te omzeilen en welke maatregelen kunnen worden getroffen om dit te voorkomen. APV's worden inderdaad ook gebruikt om de heffing van erf- en schenkbelasting te ontgaan. Via de zogenoemde inkeerregeling zijn vele honderden APV's bij de Belastingdienst gemeld. Weliswaar zijn vanaf 2010 in de aangifte erfbelasting en in de aangifte schenkbelasting vragen over betrokkenheid bij een APV opgenomen, maar toch blijkt dat in veel gevallen geen melding van betrokkenheid bij een APV wordt gemaakt. Enerzijds kan dit worden verklaard door de onbekendheid met de sinds 2010 bestaande fiscale gevolgen. Anderzijds worden APV's vaak gebruikt om de identiteit van de achterligger te verhullen om zo de heffing van erf- en schenkbelasting te ontduiken.

Vanaf 2010 zijn maatregelen getroffen in de artikelen 16, 17, 17a en 26a van de Successiewet 1956. In de Successiewet 1956 geldt de toerekeningsstop echter niet: het vermogen dat in een belast APV zit, wordt geacht vermogen van de inbrenger te zijn bij zijn overlijden of in geval van schenkingen door het APV. De Belastingdienst blijft inzetten op het geven van verdere bekendheid over de gevolgen voor de erf- en schenkbelasting. De steeds verdergaande uitwisseling van informatie met andere landen, op grond van bilaterale en multilaterale verdragen, draagt bij aan het voorkomen van het ontduiken van erf- en schenkbelasting.

De leden van de fractie van het CDA vragen of de combinatie van de vbi-maatregelen en de beperking van de toerekeningsstop ervoor zorgt dat vennootschappen die laag belast zijn, per 1 januari direct moeten afrekenen, omdat de vennootschap dan wordt toegerekend aan de aanmerkelijkbelanghouder en of dit door het kabinet is beoogd. Verder vragen zij hoe rechtvaardig dit is en op welke wijze de belastingplichtige tegenbewijs kan leveren, omdat aan zijn handelen zakelijke overwegingen ten grondslag liggen. Over vermogen in APV's hoeft bij aanvaarding van dit wetsvoorstel niet direct op 20 september 2016 te worden afgerekend. De bezittingen en schulden alsmede de opbrengsten en de uitgaven worden met terugwerkende kracht vanaf deze datum in de belastingheffing betrokken. Voor aanmerkelijkbelangaandelen kan een feitelijke belastingbetaling echter nog jaren op zich laten wachten zolang er geen reguliere voordelen (bijvoorbeeld dividend) of vervreemdingsvoordelen (bijvoorbeeld verkoopwinst) worden genoten.

Als gevolg van de voorgestelde vbi-maatregel moet in de betreffende situatie wel direct worden afgerekend over de aanmerkelijkbelangclaim. Het is niet beoogd dat over vermogen in APV's die vanaf inwerkingtreding van dit wetsvoorstel toegerekend worden aan de inbrenger, terwijl daarvoor de toerekeningsstop gold, als gevolg van het gelijktijdig in werking treden van de vbi-maatregel direct moet worden afgerekend. Naar aanleiding van deze vragen van de leden van de fractie van het CDA is in de tweede nota van wijziging die u bijgaand ontvangt een bepaling opgenomen die de samenloop voorkomt.

De leden van de fractie van D66 vragen waarom de beperking van de reikwijdte van de toerekeningsstop van de APV-regeling met terugwerkende kracht is ingegaan en wat de gevolgen hiervan voor belastingplichtigen zijn. Ook de NOB en het RB hebben vragen gesteld over de terugwerkende kracht. De reden voor de terugwerkende kracht van de structurele beperking van de toerekeningsstop dient zoals toegelicht in het nader rapport in directe samenhang te worden gezien met de vaststelling – op basis van het overgangsrecht – van de verkrijgingsprijs van de aanmerkelijkbelangaandelen. De verkrijgingsprijs van de aanmerkelijkbelangaandelen die als gevolg van de voorgestelde maatregelen worden toegekend aan de inbrenger (of diens erfgenamen) wordt vastgesteld op de historische verkrijgingsprijs van de inbrenger vóór de inbreng in het

APV. Dit moment kan liggen vóór, op of na 1 januari 2010. De reikwijdte van de toerekeningsstop in de APV-regeling wordt in het wetsvoorstel beperkt omdat de toerekeningsstop wordt gebruikt als route om belasting te ontwijken. Met de wetswijziging is daarom beoogd te voorkomen dat de toerekeningsstop nog langer voor belastingontwijking wordt gebruikt. Dit is een legitiem en belangrijk doel. De anticipatie-effecten in het geval dat geen terugwerkende kracht zou gelden voor het in werking treden van de beperking van de reikwijdte van de toerekeningsstop en het overgangsrecht met betrekking tot het vaststellen van de verkrijgingsprijs zijn in het nader rapport aan de hand van enkele voorbeelden toegelicht. Gezien de samenhang tussen de wetswijziging en het overgangsrecht is het kabinet van mening dat de terugwerkende kracht in het overgangsrecht legitiem is, omdat anders door anticipatie-effecten alsnog de aanmerkelijkbelangclaim definitief verloren gaat. Zonder terugwerkende kracht kan de aanmerkelijkbelangclaim nog tot 1 januari 2017 op verschillende manieren worden afgeschud, zo leert ook de ervaring die is opgedaan naar aanleiding van de invoering van de APV-regeling in 2010. Om te voorkomen dat de terugwerkende kracht bezwaarlijk is voor situaties waarbij in het buitenland al belasting is geheven, wordt rekening gehouden met betaalde winstbelasting.

De leden van de fractie van de SP vragen welke reden er is voor het bestaan van twee fiscale beleggingsregimes, te weten de vbi en de fbi. In het verlengde daarvan willen deze leden en de leden van de fractie van D66 weten met welke redenen de vbi in 2007 mogelijk is gemaakt en of deze redenen nog steeds onverkort geldig zijn. De leden van de fractie van de SP vragen voorts waarom er niet één regime wordt gehanteerd en of dat niet de nodige uitvoeringskosten zou kunnen besparen. Tevens vragen zij welke andere landen een met het vbi-regime vergelijkbaar regime kennen en wat de tarieven voor de winstbelasting zijn van deze regimes. De fbi die is opgenomen in artikel 28 van de Wet Vpb 1969 heeft een andere achtergrond dan de vbi (artikel 6a van de Wet Vpb 1969). De fbi heeft al sinds 1970 een plek in de Wet Vpb 1969.³⁹ Het doel van het fbi-regime is om het collectief beleggen door middel van een beleggingsinstelling fiscaal neutraal mogelijk te maken. Dat wil zeggen dat het beleggen via een collectieve beleggingsinstelling, bijvoorbeeld om een grotere risicospreiding te bereiken, fiscaal zo veel mogelijk gelijk wordt behandeld als het rechtstreeks beleggen door natuurlijke personen of lichamen. Belangrijke pijlers van het fbi-regime zijn het 0%-tarief in de vpb, de inhoudingsplicht voor de dividendbelasting in combinatie met de afdrachtvermindering en de verplichting om de fiscale winst jaarlijks aan haar aandeelhouders uit te keren (doorstootverplichting).⁴⁰ Het doel daarvan is om de belastingheffing plaats te laten vinden bij de aandeelhouders van de fbi.

De vbi is ingevoerd in 2007.⁴¹ Het fbi-regime met zijn doorstootverplichting bleek niet voor alle categorieën beleggers en voor alle typen beleggingsproducten optimaal te zijn omdat niet alle beleggers een voorkeur hebben voor een belegging waarop jaarlijks dividend wordt uitgekeerd. Daarbij bestond de wens om Nederland als vestigingsland voor beleggingsinstellingen aantrekkelijk te houden en verder te versterken. Dit mede gelet op regimes voor beleggingsinstellingen van andere landen die geen uitdelingsverplichting kennen. Daarbij ging en gaat het met name om de regelingen in Luxemburg en in Ierland. Deze regimes zijn vergelijkbaar met de Nederlandse vbi en kennen ook een vrijstelling van winstbelasting. De wetgever wilde voorkomen dat

³⁹ Wet van 30 oktober 1969, *Stb.* 1969, 445.

⁴⁰ Met uitzondering van vermogenswinsten, die gedoteerd mogen worden aan een herbeleggingsreserve.

⁴¹ Wet van 21 juli 2007, *Stb.* 2007, 269.

beleggingsinstellingen hun vestigingsplaats buiten Nederland zouden brengen en dat minder fondsen vanuit Nederland zouden worden aangeboden. Het kabinet stelt vast dat de reden waarom de vbi destijds is ingevoerd op zich nog steeds geldt.

Het vbi-regime kent geen verplichte uitdeling van de winst. Ook kent het vbi-regime soepeler aandeelhouderseisen dan de fbi en is de vbi niet inhoudingsplichtig voor de dividendbelasting. Daarentegen kent de vbi strengere beleggingseisen, zo mag de vbi bijvoorbeeld niet beleggen in onroerende zaken. Om belastingheffing te waarborgen wanneer de aandelen in de vbi tot een aanmerkelijk belang behoren, geldt een jaarlijks forfaitair rendement in box 2 voor de aanmerkelijkbelanghouder. Als de aandelen in de vbi tot een ondernemingsvermogen behoren, geldt een verplichte jaarlijkse herwaardering van de aandelen op de waarde in het economische verkeer. Voorts wordt de vbi, anders dan de fbi, veelal uitgesloten van (bepaalde) verdragsvoordelen, zoals de verlaging van bronheffing op bijvoorbeeld dividend dat wordt uitgekeerd aan de vbi.⁴² Ook buiten de genoemde verschillen zijn beide regimes wat betreft de voorwaarden en eisen anders van opzet. De oorzaak daarvan is gelegen in de verschillende achtergrond van de beide regimes. De vraag of één regime gehanteerd zou kunnen worden zou het nodige onderzoek vergen. Of het hanteren van één regime de nodige uitvoeringskosten zou kunnen besparen valt in zijn algemeenheid niet te beantwoorden. Dit is namelijk sterk afhankelijk van de vormgeving van de regeling.

Het forfaitaire voordeel, bedoeld in artikel 4.13, eerste lid, onderdeel a, van de Wet IB 2001 is ingevolge artikel 4.14, achtste lid, onderdeel c, van de Wet IB 2001 niet van toepassing op een aanmerkelijk belang in een buitenlands beleggingslichaam indien dat lichaam is onderworpen aan een belasting naar de winst die resulteert in een naar Nederlandse begrippen reële heffing. De leden van de fractie van het CDA vragen of grondslagverschillen, bijvoorbeeld in de deelnemingsvrijstelling, ertoe kunnen leiden dat geen sprake is van onderworpenheid aan een naar Nederlandse begrippen reële heffing.

De onderworpenheidstoets van artikel 4.14, achtste lid, onderdeel c, van de Wet IB 2001 is vanaf 2010 op dezelfde wijze aangepast als de onderworpenheidstoets voor toepassing van de deelnemingsvrijstelling in de Wet Vpb 1969.⁴³ In de toelichting op artikel 13, elfde lid, onderdeel a, van de Wet Vpb 1969 is deze toets nader toegelicht met voorbeelden.⁴⁴ De winstbelasting moet resulteren in een naar Nederlandse begrippen reële heffing. Hierbij wordt beoordeeld of het belastingstelsel (passief) inkomen adequaat in de winstbelastingheffing betreft. Er is dus primair sprake van een stelselvergelijking. Het belastingregime waaraan het buitenlandse beleggingslichaam is onderworpen, wordt vergeleken met het (normale) Nederlandse vennootschapsbelastingregime. Onderdelen die vergeleken moeten worden zijn het belastingtarief, de belastinggrondslag en andere (uitvoerings)aspecten die de uiteindelijke heffing bepalen. Deze drie aspecten bepalen namelijk in onderlinge samenhang wat de omvang van de uiteindelijke heffing is. Voor de grondslagvergelijking is de jaarwinstbepaling het uitgangspunt. Een vanuit Nederlandse optiek te ruime deelnemingsvrijstelling leidt ertoe dat sprake is van een stelselafwijking die resulteert in onvoldoende onderworpenheid. Van een vanuit Nederlandse optiek te ruime deelnemingsvrijstelling kan bijvoorbeeld sprake zijn bij een deelnemingsvrijstelling die ook van toepassing is bij belangen van minder dan 5% of op voordelen uit hoofde van een beleggingsdeelneming.

⁴² Overigens is zowel ten aanzien van aandelenbelangen in de fbi als in de vbi de deelnemingsvrijstelling niet van toepassing.

⁴³ Kamerstukken II 2009/10, 32 129, nr. 3, blz. 40.

⁴⁴ Kamerstukken II 2009/10, 32 129, nr. 3, blz. 61–65.

4.3. Innovatiebox

Huidige en voorgestelde regeling

De leden van enkele fracties hebben vragen gesteld over verschillen tussen de huidige en de voorgestelde innovatiebox. Zo vragen de leden van de fractie van de VVD welke bedrijven nu in aanmerking komen voor de innovatiebox en door de voorgestelde wijzigingen straks niet meer. Tevens vragen deze leden welke gevolgen dit heeft, bijvoorbeeld voor de werkgelegenheid bij die bedrijven. De leden van de fractie van D66 vragen welk type bedrijven nu gebruikmaakt van de innovatiebox en dit met de aangepaste substance eisen niet meer kan doen. De leden van de fractie van het CDA vragen welke soorten innovaties tot 1 januari 2017 wel in aanmerking komen voor de innovatiebox en daarna niet meer. Tevens vragen deze leden een toelichting op de punten die afwijken van de uitkomsten van het *Base Erosion and Profit Shifting* (BEPS)-project van de Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling (OESO), actiepunten 5.⁴⁵ De leden van de fractie van de PvdA vragen waaruit de besparingen van structureel € 148 miljoen bestaan.

De innovatiebox is een regeling waarvoor alle vennootschapsbelastingplichtigen die aan de voorwaarden voldoen kunnen opteren. De innovatiebox is bedoeld voor ondernemingen met een substantiële economische aanwezigheid in Nederland die ook innovatieve activiteiten in Nederland ontplooiën. Dit uitgangspunt van de regeling verandert niet onder de voorgestelde innovatiebox. Door middel van de wijzigingen in het Belastingplan 2017 beoogt het kabinet de regels voor de innovatiebox in lijn te brengen met de uitkomsten van het BEPS-project van de OESO, actiepunten 5. Het kabinet heeft dat gedaan door te verstrakken waar dat moet (nexusbenadering) en te versoepelen waar dat kan (uitbreiding juridische tickets) met instandhouding van de bestaande systematiek en uitgangspunten. In de geest van de OESO-afspraken is tevens dat het kabinet gelijktijdig met de implementatie van de uitkomsten van het OESO-rapport de belangrijkste conclusie uit de evaluatie van de innovatiebox 2010–2012⁴⁶ (Evaluatierapport) heeft omgezet in wetgeving, namelijk het verplicht stellen van de S&O-verklaring.

Onder de huidige regeling is het mogelijk om voor de innovatiebox te kwalificeren met drie toegangstickets: een octrooi of een kwekersrecht dat is verleend ter zake van een immaterieel activum, of een S&O-verklaring die ten behoeve van de S&O-afdrachtvermindering is afgegeven voor het speur- en ontwikkelingswerk (S&O) dat heeft geleid tot het immateriële activum. Onder de voorgestelde regeling is het afhankelijk van de kwalificatie als kleinere of grotere belastingplichtige of voor een bepaald immaterieel activum naast de S&O-verklaring ook een ander toegangsticket noodzakelijk is. Kleinere belastingplichtigen hebben toegang tot de innovatiebox op basis van enkel een S&O-verklaring. Grotere belastingplichtigen hebben nog een aanvullend (juridisch) ticket nodig. In verband met de OESO-afspraken kwalificeren als aanvullend ticket niet alleen een octrooi of kwekersrecht, maar ook de naar hun aard met octrooien vergelijkbare rechten als *utility models* (gebruiksmodel), weesgeneesmiddelen en aanvullende beschermingscertificaten en programmatuur. Deze limitatieve opsomming vloeit voort uit het OESO-rapport. In het zogenoemde Forum on Harmful Tax Practices (FHTP) van de OESO is vervolgens gebleken dat binnen de OESO weinig of geen discussie bestaat dat – in aanvulling op de tekst van het OESO-rapport – ook enkele andere met een octrooi functioneel vergelijkbare rechten als toegang-

⁴⁵ OECD, *Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance*, 2015.

⁴⁶ Kamerstukken II 2015/16, 34 302, nr. 111.

sticket kunnen fungeren. Derhalve kwalificeert ook de aanvraag van een octrooi of kwekersrecht evenals de exclusieve licentie om een octrooi, een met een octrooi vergelijkbaar recht of programmatuur te gebruiken op een bepaalde wijze, in een bepaald gebied of voor een bepaalde tijd. Met de aanpassing van de regels om toegang te krijgen tot de innovatiebox, in het bijzonder de noodzaak te beschikken over een S&O-verklaring, wordt de binding van de regeling met innovatieve activiteiten in Nederland vergroot.

Onder de voorgestelde innovatiebox wordt daarnaast, conform de gemaakte OESO-afspraken, de nexusbenadering opgenomen als aanvullend substancecriterium. De nexusbenadering betekent dat indien een gedeelte van de uitgaven van een belastingplichtige verband houdt met het uitbesteden van S&O aan met de belastingplichtige verbonden lichamen, een navenant deel van de voordelen niet in aanmerking komt voor de innovatiebox.

Per saldo leiden deze wijzigingen in de innovatiebox tot een opbrengst van structureel € 148 miljoen die het gevolg is van de combinatie van de voorgestelde maatregelen. Deze opbrengst is het saldo van enerzijds de verplichtstelling van de S&O-verklaring en de invoering van de nexusbenadering (opbrengst) en anderzijds de uitbreiding van de mogelijke toegangstickets zoals hiervoor benoemd (deriving). Bedrijven kunnen zowel voor- als nadelen ervaren van de voorgestelde wijzigingen van de innovatiebox. Het precieze effect van de aanpassingen voor individuele bedrijven is op dit moment niet duidelijk en vloeit grotendeels voort uit internationale verplichtingen. Naar de mening van het kabinet is de grote winst van deze aanpassingen echter dat hiermee buiten discussie wordt gesteld dat de innovatiebox een internationaal aanvaard instrument is gericht op het aantrekken en behouden van innovatieve bedrijven. De voorstellen doen naar het oordeel van het kabinet geen afbreuk aan de relatieve concurrentiepositie van Nederland, omdat de nexusbenadering in OESO-verband is vastgesteld en de Gedragscodegroep van de Europese Unie (Gedragscodegroep) toeziet op naleving ervan door de andere EU-lidstaten.

Toepassing innovatiebox

De leden van de fracties van de VVD en het CDA stellen enkele vragen over de toegang tot de innovatiebox. Gevraagd wordt waarom voor grotere bedrijven voor de innovatiebox een dubbele toegang is geregeld, zowel een S&O-verklaring als een juridisch ticket. De leden van de fractie van de VVD vragen verder wat de gevolgen zijn als de grotere bedrijven alleen een juridisch ticket mogen gebruiken. Ook de NOB stelt vragen in dit kader. De leden van de fractie van de SP vragen wat met kleinere belastingplichtigen bedoeld wordt. De leden van de fractie van de VVD vragen verder waarom geregistreerde knowhow niet gelijk is gesteld aan een octrooi en welke gevolgen het heeft om dit niet te doen. Deze leden vragen tevens naar de risico's bij het dubbele toegangsticket. VNO-NCW stelt soortgelijke vragen. De leden van de fractie van het CDA vragen waarom niet aan de ondernemer wordt overgelaten of hij wil kwalificeren met een S&O-verklaring. Tevens vragen deze leden waarom ervoor gekozen is de innovatiebox niet van toepassing te laten zijn op kleinere belastingplichtigen met alleen een octrooi of een juridisch ticket. Deze leden vragen tevens wat moet worden verstaan onder «overige activa die niet voor de hand liggen en nieuw en nuttig zijn» en hoe dit zich verhoudt tot de eis dat kleine belastingplichtigen een S&O-verklaring nodig hebben voor toegang tot de innovatiebox. Ook vragen deze leden of overwogen is het aantal fte's mee te wegen bij het onderscheid tussen kleinere en grotere belastingplichtigen voor de innovatiebox om zo wisselingen in de kwalificatie van groot of klein te voorkomen. Ook de NOB vraagt hiernaar.

In OESO-verband zijn er afspraken gemaakt over de toegang tot preferentiële regimes voor intellectueel eigendom. Bepaalde vermogensbestanddelen worden uitgesloten, zoals merken, logo's en daarmee vergelijkbare vermogensbestanddelen. Andere immateriële activa kunnen wel in aanmerking komen voor toepassing van de innovatiebox. Toegangstickets die in het OESO-rapport worden genoemd zijn octrooien, naar hun aard met octrooien vergelijkbare rechten als *utility models* (gebruiksmodellen), kwekersrechten, weesgeneesmiddelen en aanvullende beschermingscertificaten, programmatuur, en tot slot «overige activa die niet voor de hand liggen en nieuwe en nuttig zijn». Knowhow is hier geen onderdeel van en om die reden niet genoemd in dit voorstel.

Met betrekking tot de categorie «niet voor de hand liggend, nieuw en nuttig» geldt dat deze zeer breed is en zou kunnen worden misbruikt om niet-innovatieve activiteiten te laten profiteren van een verlaagd belastingtarief. Dit is juist niet de bedoeling van het BEPS-project. Daarom is het slechts voor kleinere belastingplichtigen toegestaan met deze activa gebruik te maken van de innovatiebox. In het OESO-rapport is gedefinieerd wanneer sprake is van een kleinere belastingplichtige. Dit is het geval als een belastingplichtige voldoet aan het voordeelcriterium en het omzetcriterium. Het voordeelcriterium houdt – kort gezegd – in dat een belastingplichtige over 5 jaar ten hoogste € 37,5 miljoen aan brutovoordelen uit immateriële activa geniet. Het omzetcriterium houdt in dat de groep waartoe de belastingplichtige behoort over 5 jaar maximaal een netto-omzet heeft van ten hoogste € 250 miljoen. Een nader criterium ten aanzien van het aantal fte's is niet in het OESO-rapport opgenomen. Nederland heeft aldus invulling gegeven aan de mogelijkheid dat immateriële activa die niet voor de hand liggen en nieuw en nuttig zijn, kunnen kwalificeren voor toepassing van de innovatiebox door de kleinere belastingplichtige met alleen een S&O-verklaring toegang te verlenen. Met de S&O-verklaring wordt de binding van de kwalificerende innovatieve activiteiten met Nederland versterkt en het innovatieve karakter van de regeling gewaarborgd. De S&O-verklaring is daarmee het centrale toegangsticket voor de innovatiebox. Dit vloeit voort uit de aanbevelingen in het Evaluatierapport en uit Kansrijk Innovatiebeleid.⁴⁷ De S&O-verklaring is niet alleen verplicht voor kleinere belastingplichtigen, maar ook voor grotere belastingplichtigen. Deze laatste groep dient daarnaast tevens te beschikken over een van de andere in het voorstel genoemde toegangstickets.

Het niet opnemen van de eis van de S&O-verklaring zou niet alleen een negatieve invloed hebben op het innovatieve karakter van de regeling en de binding van de innovatieve activiteiten met Nederland maar leidt ook tot grote budgettaire risico's (derving). Het zou ook betekenen dat de Belastingdienst bij bepaalde activa inhoudelijk moet gaan toetsten in hoeverre er sprake is van innovatieve activiteiten, te denken valt bijvoorbeeld aan de toets ten aanzien van het innovatieve karakter van programmatuur. De Belastingdienst is hiertoe niet geëquipeerd. De Rijksdienst voor Ondernemend Nederland (RVO.nl) is bij uitstek de overheidsorganisatie die is toegerust op het beantwoorden van de vraag of sprake is van innovatieve activiteiten bij de aanvraag van de S&O-verklaring. Daarbij zou het schrappen van de S&O-verklaring als toegangsticket op structureel niveau een wezenlijke verhoging van de uitvoeringskosten betekenen bij de Belastingdienst. Op incidenteel niveau zou het betekenen dat de regeling per 1 januari 2017 niet uitvoerbaar is.

Zoals eerder aan de orde is gekomen, kunnen bedrijven zowel voor- als nadelen ervaren van de voorgestelde wijzigingen van de innovatiebox. Het precieze effect van de aanpassingen voor individuele bedrijven is op dit moment niet duidelijk.

⁴⁷ CPB, *Kansrijk Innovatiebeleid*, 2016, pagina 92.

Overigens geldt voor activa die voor 1 januari 2017 zijn voortgebracht en waarvoor aan de belastingplichtige een octrooi of kwekersrecht is verleend, maar waarvoor voor de ontwikkeling aan de belastingplichtige geen S&O-verklaring is afgegeven, dat deze activa worden aangemerkt als kwalificerende immateriële activa en daarmee kwalificeren voor de aangepaste innovatiebox, met ingang van het jaar waarin het octrooi of kwekersrecht is verleend. Dit geldt ook als dit octrooi of kwekersrecht (pas) na 31 december 2016 is verleend.

De leden van de fracties van de VVD en D66 vragen hoe wordt omgegaan met inmiddels verlopen octrooien die nog wel leiden tot omzet en in hoeverre deze onder de innovatiebox vallen. VNO-NCW stelt een soortgelijke vraag. Voor zover octrooien zijn afgegeven ter zake van voor het huidige artikel 12b van de Wet Vpb 1969 kwalificerende immateriële activa, en indien deze immateriële activa nog voordelen genereren komen deze voordelen, indien de belastingplichtige daarvoor bij de aangifte gekozen heeft, in aanmerking komen voor de innovatiebox. Dit geldt ook als het octrooi inmiddels is verlopen.

De leden van de fractie van de VVD vragen of onder een vergunning voor het in de handel brengen van een geneesmiddel, ook geneesmiddelen vallen die worden gebruikt bij dieren, dierlijke bijproducten of daarvan afgeleide producten. Ook VNO-NCW vraagt hiernaar. Een toegangsticket als bedoeld in artikel 12ba, eerste lid, onderdeel 4, van de Wet Vpb 1969 omvat tevens een vergunning inzake het in de handel brengen van een diergeneesmiddel. Hiervan is sprake als een vergunning is verleend als bedoeld in artikel 5 van de Richtlijn 2001/82/EG van het Europees Parlement en de Raad van 6 november 2001 tot vaststelling van een communautair wetboek betreffende geneesmiddelen voor diergeneeskundig gebruik (PbEG 2001, L 311) en artikel 3 van de Verordening (EG) nr. 726/2004 van het Europees Parlement en de Raad van 31 maart 2004 tot vaststelling van communautaire procedures voor het verlenen van vergunningen en het toezicht op geneesmiddelen voor menselijk en diergeneeskundig gebruik en tot oprichting van een Europees Geneesmiddelenbureau (PbEU 2004, L 136).

De leden van de fractie van het CDA vragen of het klopt dat fabrikanten van weesgeneesmiddelen momenteel geen toegang hebben tot de innovatiebox en vanaf 1 januari 2017 wel, mits zij ook over een S&O-verklaring beschikken. Dat is niet het geval. Indien fabrikanten van weesgeneesmiddelen onder de huidige innovatiebox kwalificerende immateriële activa voortbrengen (bijvoorbeeld met gebruikmaking van een S&O-verklaring), kan inzake de voordelen daarvan geopteerd worden voor toepassing van de innovatiebox.

De leden van de fractie van het CDA vragen op grond van welke tickets een fabrikant van nieuwe soorten antibiotica toegang krijgt tot de innovatiebox. Net als onder de huidige innovatiebox kan een fabrikant van nieuwe soorten antibiotica toegang tot de innovatiebox krijgen indien deze een immaterieel activum heeft voortgebracht waarvoor een S&O-verklaring is verkregen. Indien deze fabrikant niet als een kleinere belastingplichtige is aan te merken zal een aanvullend ticket aanwezig dienen te zijn voor toegang tot de innovatiebox, zoals een octrooi, een verleende vergunning voor het in de handel brengen van een geneesmiddel of een aanvullend beschermingscertificaat inzake het geneesmiddel.

De leden van de fractie van het CDA vragen of het klopt dat de innovatiebox door de voorgestelde wijziging niet meer kan worden toegepast op innovatieve ontwikkelprogramma's voor gewasbeschermingsmiddelen of

innovatieve dierveredelingsprogramma's met een S&O-verklaring en wat hier de reden van is. De leden van de fractie van D66 vragen daarnaast naar de gevolgen voor procesinnovaties. Indien sprake is van een kleinere belastingplichtige volstaat de S&O-verklaring indien er een kwalificerend immaterieel activum wordt voortgebracht inzake bijvoorbeeld gewasbeschermingsmiddelen, dierveredelingsprogramma's of procesinnovaties. Indien die onderneming niet als kleinere belastingplichtige wordt aangemerkt, zal de onderneming tevens over een aanvullend toegangsticket moeten beschikken voor toegang tot de innovatiebox. Voor dierveredeling, procesinnovaties en gewasbeschermingsmiddelen is – met het oog op de OESO-afspraken – niet voorzien in een specifiek toegangsticket. Dit betekent niet dat grotere belastingplichtigen ten principale de toegang tot de innovatiebox voor gewasbeschermingsmiddelen of procesinnovatie wordt ontzegd. Dit is nog mogelijk op basis van de reeds in het voorstel genoemde toegangstickets. Het kabinet ziet binnen de OESO-afspraken geen ruimte om op deze punten soepeler te worden. Ook bij de internetconsultatie is aandacht gevraagd voor de positie van belastingplichtigen die zich met dierveredelingsprogramma's bezighouden. Anders dan bij plantveredeling het geval is, zijn dieren genen niet te patenteren. Behoudens klonen zijn dieren genen ook niet te reproduceren. Daarmee wijkt deze vorm van veredeling af van bijvoorbeeld plantveredeling. Plantveredelingsprogramma's kunnen door middel van kwekersrechten toegang krijgen tot de innovatiebox.

De leden van de fracties van de VVD en D66 vragen wanneer er sprake is van een «nieuw immaterieel activum». Ook de NOB en VNO-NCW vragen hiernaar. Er is sprake van een nieuw immaterieel activum indien dit activum is voortgebracht na 30 juni 2016. Indien sprake is van doorontwikkeling, dient het doorontwikkelde immateriële activum voor het doorontwikkelde deel zelf ook een activum te vormen. Op de vraag van de leden van de fractie van het CDA wanneer een activum bij doorontwikkeling verandert in een eigen activum kan ik antwoorden dat hiermee wordt bedoeld dat het doorontwikkelde immateriële activum voor het doorontwikkelde deel zelf ook een immaterieel activum is. Voor de vraag of sprake is van een (nieuw) immaterieel activum wordt aangesloten bij de bedrijfseconomische en juridische literatuur, waaraan enkele gemeenschappelijke elementen zijn te ontleen die voor het begrip «immaterieel activum» van de innovatiebox houvast kunnen bieden. Hierbij kan worden gedacht aan elementen zoals separeerbaarheid, identificeerbaarheid, overdraagbaarheid en herhaalbaarheid. Hierbij merk ik op dat ook slechts de voordelen die toerekenbaar zijn aan het doorontwikkelde deel van het immaterieel activum voor toepassing van de innovatiebox in aanmerking komen. Dit ook in antwoord op de vraag van de NOB.

De leden van de fractie van de VVD vragen of onder het zelf voortbrengen ook situaties vallen waarbij werkzaamheden zijn uitbesteed aan andere partijen. Of er al dan niet sprake is van het zelf voortbrengen van een immaterieel activum is afhankelijk van de feiten en omstandigheden van het specifieke geval. In dat kader is van belang dat de belastingplichtige het immateriële activum voor eigen rekening en risico heeft ontwikkeld. Dat betekent dat in ieder geval voldoende belangrijke functies bij de belastingplichtige aanwezig moeten zijn om het immateriële activum aan de belastingplichtige toe te kunnen rekenen. Van zelf voortbrengen is daarom sprake als de belastingplichtige beslissingsbevoegd en functioneel in staat is om de onderzoeks- en ontwikkelingswerkzaamheden aan te sturen. Elementen die hierbij een rol spelen zijn onder andere het vanuit een inhoudelijke expertise dragen van verantwoordelijkheid voor de gemaakte keuzes tijdens het onderzoeks- en ontwikkelingsproces alsmede de planning daarvan, de budgettering, het meten van prestaties, het belonen, het waar nodig aanpassen/herdefiniëren van de werker-

reinen, het vaststellen van de commercieel waardevolle gebieden en het beoordelen van de kans op (on)succesvol onderzoek. Over het algemeen geldt dat hoe meer onderzoeks- en ontwikkelingswerkzaamheden de belastingplichtige zelf uitvoert hoe eerder genoemde aansturing aanmerkelijk zal zijn. Het is dus mogelijk dat een belastingplichtige het immaterieel activum zelf heeft voortgebracht, terwijl hij (een deel van de) werkzaamheden heeft uitbesteed aan andere partijen. Een belastingplichtige die een immaterieel activum bezit, maar functioneel niet in staat is om de daarbij behorende onderzoeks- en ontwikkelingswerkzaamheden vanuit de eigen inhoudelijke expertise aan te sturen, komt niet voor de toepassing van de innovatiebox in aanmerking.

De leden van de fractie van de VVD vragen waarom elementen van de huidige innovatiebox die beogen belastingontwijking tegen te gaan niet worden geschrapt met de invoering van de nexusbenadering. Ook vragen deze leden wat de voor- en nadelen zijn van het behouden van die maatregelen. Het wetsvoorstel laat geen ruimte elementen van de huidige innovatiebox te schrappen zonder in strijd te handelen met de in OESO-verband gemaakte afspraken. De in OESO-verband gemaakte afspraken bevatten immers veel van de door Nederland reeds gestelde eisen. Hierdoor wordt het kabinet gesterkt in zijn zienswijze dat de bestaande uitgangspunten en systematiek van de innovatiebox goed zijn. Daar waar de OESO-afspraken binnen die uitgangspunten en systematiek ruimte bieden, is die ruimte benut. Hierdoor blijft de nadruk op substance in de Nederlandse innovatiebox bestaan en wordt dit misschien zelfs wel verstevigd. Het voorgaande maakt duidelijk dat het Nederland niet primair is te doen om het aantrekken van kapitaalstromen, maar om het behouden en aantrekken van bedrijven die innovatieve activiteiten verrichten. Daarmee is de innovatiebox een belangrijk instrument voor het vestigingsklimaat. Innovatie is immers een bron van welvaartsgroei, hetgeen leidt tot een versteviging van de economische basis van Nederland en tot welvaartsgroei op de lange termijn. Het kabinet wijst er ook in dit kader op dat naar zijn mening de grote winst van deze aanpassing is dat buiten discussie wordt gesteld dat de innovatiebox een internationaal aanvaard instrument is.

De leden van de fractie van de VVD constateren dat in OESO-verband is afgesproken de nexusbenadering op te nemen in zogenoemde patentboxen. Zij vragen hoe hard deze afspraken zijn en wat de sancties zijn voor landen die de nexusbenadering niet invoeren. Zij vragen ook of andere EU-lidstaten deze al hebben ingevoerd en zo nee, waarom dat niet is gebeurd en wanneer ze dit wel gaan doen. Zij vragen tevens hoe andere EU-lidstaten de nexusbenadering precies gaan invoeren, dan wel hoe ze dit al hebben gedaan en of Nederland straks weer het beste jongetje van de klas is in Europa. Tot slot vragen deze leden of is overwogen de wetgeving op een later tijdstip in te laten gaan en zo nee, waarom niet. De nexusbenadering die is afgesproken in OESO-verband is een minimumstandaard. Minimumstandaarden zijn de meest vergaande afspraken die bij het BEPS-project zijn gemaakt. Hoewel een OESO-afpraak niet juridisch bindend is, zullen OESO-landen en andere landen die zich hebben gecommitteerd aan de BEPS-uitkomsten, nauwgezet worden gemonitord op naleving van deze minimumstandaarden. Het monitoren van de naleving wordt in het zogenoemde FHTP gedaan. Hiermee is reeds aangevangen. Indien blijkt dat landen de afspraken niet op een juiste manier hebben geïmplementeerd, dan zal waarschijnlijk politieke druk worden uitgeoefend op deze landen om alsnog te voldoen aan de afspraken. Ook in EU-verband hebben de EU-lidstaten zich gecommitteerd aan de aanpassing van de patentboxen

aan de in OESO-verband afgesproken minimumstandaard.⁴⁸ Als de Gedragscodegroep oordeelt dat een lidstaat of meerdere lidstaten de nexusbenadering niet tijdig heeft of hebben geïmplementeerd, volgt mogelijk een veroordeling en de vaststelling dat in strijd met de Gedragscode is gehandeld. Dit is allereerst een politiek gegeven, omdat de lidstaten zich aan de Gedragscode hebben gecommitteerd. Dit kan er bovendien toe leiden dat andere lidstaten anti-misbruikmaatregelen treffen die gericht zijn op betalingen aan belastingplichtigen die onder een patentbox worden belast.

Ik heb geen compleet overzicht van de wetgeving van andere landen. De Gedragscodegroep beoordeelt alle patentboxen in het licht van de criteria van de Gedragscode en het nexuscriterium. De resultaten van die beoordeling worden aan de Ecofinraad voorgelegd. Nederland zal er in dat verband op aandringen dat alle lidstaten met een patentbox deze aanpassen aan de internationale afspraken. Tot slot is niet overwogen om de wetgeving op een later tijdstip in te laten gaan, omdat in de minimumstandaard voor patentboxen ook een tijdslijn voor implementatie is opgenomen. Het (nog) later in laten gaan van deze wetgeving zou derhalve een afwijking van de minimumstandaard inhouden. Dat is, gegeven de internationale afspraken die het kabinet heeft gemaakt, niet opportuun. Zie hieromtrent ook de beantwoording op de vragen over het overgangsrecht.

De leden van de fractie van de SP vragen of het juist is dat de kwalificerende uitgaven worden verhoogd met 30%, waardoor het nog steeds mogelijk is een deel van het S&O-werk uit te besteden binnen de groep. Zij vragen, tezamen met de leden van de fractie van GroenLinks waarom hiervoor is gekozen, of andere percentages in de discussies zijn overwogen en of ik de discussie hierover kort wil weergeven. De leden van de fractie van de SP vragen verder of dit rechtstreeks voortvloeit uit de OESO-afspraken. De nexusbenadering zoals die is afgesproken in OESO-verband, en waaraan de lidstaten zich ook in EU-verband hebben gecommitteerd, is een uitwerking van het compromis dat door Duitsland en het VK is gesloten.⁴⁹ De nexusbenadering uit deze OESO-afspraken kent daarbij een zogenoemde verhoging die bepaalt dat de uitgaven in verband met het onderzoekswerk dat belastingplichtige zelf uitvoert of uitbesteedt aan niet-verbonden lichamen mag worden vermenigvuldigd met 1,3. Dit komt neer op een verhoging van 30%. Met deze verhoging wordt een belastingplichtige die een beperkt deel van het S&O uitbesteedt binnen de groep niet onmiddellijk geconfronteerd met een verlaging van het innovatieboxvoordeel. Deze verhoging beoogt recht te doen aan het feit dat ondernemingen ook uit zakelijke overwegingen een deel van het S&O kunnen uitbesteden binnen de groep. Deze verhoging van 30% vloeit rechtstreeks voort uit de OESO-afspraken en was reeds onderdeel van het Duits-Britse compromis. Over het percentage is niet gediscussieerd in OESO-verband.

De leden van de fractie van GroenLinks zijn benieuwd naar de motivering achter de nexusbenadering en vragen toelichting naar wat precies in OESO-verband is besloten, en waar nog ruimte ligt voor lidstaten. De nexusbenadering heeft als doel te voorkomen dat preferentiële regimes voor intellectueel eigendom kunnen worden gebruikt voor belastingontwijking, doordat winst behaald met in een bepaald land ontwikkelde immateriële activa kunstmatig wordt verschoven naar een land waar voor die winst een preferentieel regime geldt. In OESO-verband is besloten dat landen, indien zij een patentbox hebben, niet méér winst aan een

⁴⁸ Verslag EU-Gedragscodegroep (Code of Conduct Group) aan de Ecofinraad, 11 december 2014.

⁴⁹ Kamerstukken II 2014/15, 25 087, nr. 80.

patentbox mogen toerekenen dan op basis van deze benadering is toegestaan. Concreet betekent dit dat, indien een gedeelte van de uitgaven van een belastingplichtige verband houdt met het uitbesteden van S&O aan verbonden lichamen, een navenant deel van de voordelen niet in aanmerking komt voor de innovatiebox. De aanwezigheid van substantiële innovatieve activiteiten wordt zodoende bepaald aan de hand van de verdeling van de uitgaven in verband met S&O-activiteiten tussen vennootschappen van een concern. Landen zijn verplicht de nexusbenadering en de criteria voor toegang tot preferentiële regimes voor intellectueel eigendom te implementeren. Het is aan landen zelf of strenger dan afgesproken wordt geïmplementeerd. Nederland heeft bij implementatie gekozen voor het strikt volgen van de gemaakte afspraken. Bij de implementatie zijn wel bepaalde (detail)vragen opgekomen die verband houden met de concrete invulling van de nexusbenadering die niet eerder in OESO-verband zijn besproken. Landen hebben ofwel in deze gevallen zelf een keuze kunnen maken, ofwel deze vragen zijn alsnog bij de OESO besproken. Een voor Nederland in dit verband geldend voorbeeld is het toestaan van de aanvraag van een octrooi of kwekersrecht als juridisch ticket. Dit is tijdens de implementatiefase expliciet aan het secretariaat van de FHTP voorgelegd en goedgekeurd.

De leden van de fractie van de VVD vragen waarom niet wordt aangesloten bij het OESO-begrip «zeer overheersende zeggenschap» in plaats van het nu gebruikte begrip «verbonden lichaam»? Ook de NOB vraagt hiernaar. Tevens vragen de leden van de fractie van de VVD wat het verschil is tussen deze begrippen en wat het gevolg zou zijn als het OESO-begrip gehanteerd gaat worden. In het BEPS-rapport wordt de term «related party» gebruikt. Een definitie van dit «OESO-begrip» ontbreekt in het BEPS-rapport. De reden voor het ontbreken van een definitie is dat de OESO aan landen enige beoordelingsruimte heeft willen laten hoe zij de term «related party» invullen. Omdat in het Nederlandse systeem van de Wet Vpb 1969 reeds een definitie van verbondenheid bestaat, is ervoor gekozen om aan te sluiten bij die definitie. Het gaat dan om de term «verbonden lichaam» die in artikel 10a, vierde lid, van de Wet Vpb 1969 is opgenomen. In de Wet Vpb 1969 wordt veelvuldig naar deze term verwezen en deze term is in de praktijk bekend. Van verbondenheid is, kort gezegd, sprake bij belangen van een derde of meer. Richting de leden van de fractie van de VVD merk ik op dat wanneer wordt aangesloten bij een zeggenschap van 50% of meer, meerdere uitgaven als kwalificerende uitgaven zouden kunnen worden aangemerkt. De mate waarin uitgaven al dan niet als kwalificerend worden aangemerkt, heeft een effect op de nexusbreuk. Een aanpassing van het verbondenheidscriterium in voornoemde zin zou ertoe leiden dat meer voordelen bij de innovatiebox in aanmerking kunnen worden genomen. Naast budgettaire gevolgen zou deze aanpassing ook gevolgen hebben voor de uitvoering, omdat een nieuw wettelijk criterium wordt ingevoerd naast het reeds bestaande criterium voor verbonden lichamen.

De leden van de fractie van de SP vragen het kabinet aan te geven waarom uitbesteden binnen de groep leidt tot verminderd voordeel van de innovatiebox en uitbesteden buiten de groep niet. De introductie van de nexusbenadering heeft als doel te voorkomen dat ondernemingen die zich bedienen van kunstmatige structuren baat hebben bij de innovatiebox. Belastingontwijking vindt veelal plaats door het kunstmatig verschuiven van winsten binnen het concern, dus in groepsverband. Daarom worden via de nexusbreuk, met inbegrip van de factor 1,3, winsten uit de innovatiebox geëlimineerd die evenredig zijn aan uitgaven aan met de belastingplichtige verbonden lichamen. Het uitgangspunt daarbij is dat zoveel mogelijk een directe relatie bestaat tussen de uitgaven ten behoeve van S&O en de opbrengsten die daaruit

voortvloeiën. Uitgaven die worden uitbesteed aan derden worden wel aangemerkt als kwalificerende uitgaven voor berekening van de nexusbreuk, omdat aan deze uitbesteding geen redenen voor belastingontwijking ten grondslag liggen. Ook in OESO-verband is onderkend dat het hoogst onwaarschijnlijk is dat een belastingplichtige de fundamentele waardecreërende activiteiten aan een derde zou uitbesteden.

Weerlegbaar vermoeden

De leden van de fractie van de VVD vragen waarom geen tegenbewijsregeling (weerlegbaar vermoeden) wordt geïmplementeerd en hoe andere EU-lidstaten dit doen. Tevens vragen deze leden wat bedoeld wordt met het begunstigend beleid indien de regeling (nexusbenadering) onredelijk uitpakt en of de Tweede Kamer kan worden geïnformeerd over de ervaringen in de praktijk op dit onderdeel. Ook de NOB en het RB hebben vragen gesteld over het weerlegbare vermoeden. In OESO-verband is overeengekomen dat de nexusbenadering als weerlegbaar vermoeden mag worden beschouwd. Dat betekent dat belastingplichtigen in bijzondere gevallen tegenbewijs kunnen leveren, indien vanwege uitzonderlijke omstandigheden de nexusbenadering geen recht doet aan de economische realiteit. Het kabinet heeft het weerlegbaar vermoeden niet geïmplementeerd, omdat op dit moment niet duidelijk is welke uitzonderlijke omstandigheden het buiten toepassing laten van de nexusbenadering zouden rechtvaardigen. Nederland is hierin niet het enige land. Er zijn vooralsnog geen signalen bekend dat andere landen dit wel gaan doen of hebben gedaan. Indien in de praktijk blijkt dat de nexusbenadering in voorkomende gevallen onredelijk uitpakt, zal het kabinet de desbetreffende belastingplichtigen door middel van begunstigend beleid tegemoetkomen.

Overgangsrecht

De leden van de fractie van de VVD vragen waarom er geen overgangsrecht geldt vanaf 1 januari 2017. Ook de NOB stelt vragen over het overgangsrecht. Naar ik begrijp vragen de leden van de fractie van de VVD waarom het overgangsrecht niet geldt voor immateriële activa die zijn voortgebracht tussen 1 juli 2016 en 31 december 2016. De aanpassing van het innovatieboxregime vloeit voort uit afspraken die in de Gedragscodegroep zijn gemaakt, waarin ook in de minimumstandaard voor patentboxen ook een tijdslijn voor implementatie is opgenomen. Onderdeel hiervan is de inwerkingtredingsdatum van nieuwe wetgeving en de mogelijkheid om daarin overgangsrecht op te nemen. Daarover is afgesproken dat de nieuwe wetgeving per 1 juli 2016 van kracht moet zijn en dat het mogelijk is overgangsrecht, dat tot 1 juli 2021 mag gelden, op te nemen voor oude gevallen. Onder «oude gevallen» wordt verstaan immateriële activa die zijn voortgebracht vóór 1 juli 2016. Het kabinet heeft ervoor gekozen de voorgestelde wetgeving per 1 januari 2017 in werking te laten treden. De door het Nederlandse kabinet voorgestelde datum van inwerkingtreding wijkt echter wel af van hetgeen in internationaal verband is afgesproken. Bij de vormgeving van het overgangsrecht is er daarom voor gekozen wel zoveel mogelijk vast te houden aan hetgeen in OESO-verband is afgesproken.

De leden van de fractie van de VVD vragen welke gevolgen het overgangsrecht heeft voor het bedrijfsleven en wat deze zouden zijn als dit wordt aangepast naar 1 januari 2017. Het overgangsrecht is zo ingericht dat belastingplichtigen die een immaterieel activum hebben voortgebracht vóór 1 juli 2016 en die ter zake van dat activum in hun aangifte hebben gekozen voor toepassing van de innovatiebox, de innovatieboxregels ter zake van dat immaterieel activum kunnen

toepassen zoals die golden op 31 december 2016. Dit overgangsrecht is uiterlijk van toepassing op boekjaren die eindigen op 30 juni 2021. De keuze om het overgangsrecht van toepassing te laten zijn op immateriële activa die zijn voortgebracht voor 1 juli 2016 is gebaseerd op de afspraken die in OESO-verband zijn gemaakt, zoals hiervoor reeds uitgelegd. Het afwijken van die afspraken ten aanzien van het overgangsrecht zou aanleiding kunnen geven tot discussie binnen de Gedragscodegroep en/of het FHTP kunnen ontlokken. Dit zou tot onzekerheid kunnen leiden voor de gebruikers van de innovatiebox. Deze onzekerheid is ongewenst en kan ertoe leiden dat de innovatiebox minder aantrekkelijk wordt voor het innovatieve bedrijfsleven.

Administratieve lasten

De leden van de fractie van de VVD vragen waarom er bijzondere administratieverplichtingen worden geïntroduceerd en tot welke extra lasten voor het bedrijfsleven dit leidt. Zij vragen verder hoe de administratieve lasten kunnen worden verlaagd en waar deze extra lasten worden veroorzaakt. In dit kader vragen de leden van de fractie van D66 wat de administratieve lasten voor bedrijven zijn. In OESO-verband is afgesproken dat gebruikers van preferentiële regimes voor immateriële activa aan documentatievereisten moeten voldoen. Van belastingplichtigen die de innovatiebox toepassen mag ook worden verwacht dat zij beschikken over documentatie waaruit blijkt dat zij de wettelijke bepalingen op de juiste wijze toepassen. De voorgestelde bijzondere verplichting vormt een aanvulling op de algemene administratieverplichting die is opgenomen in de Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR) en bevat een niet-limitatieve opsomming van de documentatie die de belastingplichtige in elk geval in zijn administratie moet opnemen. Deze documentatie hangt samen met de introductie van de nexusbepaling. Met het in lijn brengen van de innovatiebox met de afspraken die hierover in OESO-verband zijn gemaakt, wordt een toename van de administratieve lasten van € 0,6 miljoen structureel verwacht. Het is helaas niet mogelijk om de administratieve lasten verder te beperken zonder daarmee de internationale afspraken geweld aan te doen.

De leden van de fractie van de VVD vragen welke bedrijven baat zouden hebben bij een verruiming van de forfaitaire regeling. Ook vragen deze leden welke gevolgen dat zou hebben voor de administratieve lasten. De leden van de fractie van D66 vragen of kleinere ondernemers niet relatief veel nadeel van de nieuwe eisen ondervinden. De forfaitaire methode houdt – kort gezegd – in dat belastingplichtigen ervoor kunnen kiezen de aan de innovatiebox toerekenbare voordelen forfaitair te bepalen als percentage (25%) van de fiscale winst met een maximum van € 25.000. Deze regeling beoogt de innovatiebox binnen het bereik te brengen van bedrijven waar de voordelen van de innovatiebox niet opwegen tegen de administratieve lasten van de regeling. Een verruiming van de forfaitaire methode leidt tot een reductie van de administratieve lasten voor bedrijven met een jaarwinst van € 100.000 of meer. Mede gelet daarop is in het Evaluatierapport gepleit voor een verruiming van de regeling. Anderzijds is de vraag wel of een te grote verruiming van de forfaitaire methode ook past bij de doelstelling van de innovatiebox. Dit is eveneens benoemd in de brief inzake fiscale moties en toezeggingen van 20 september jongstleden.⁵⁰ De forfaitaire regeling wijkt immers af van het uitgangspunt dat de winst op een bedrijfseconomische wijze wordt toegerekend aan het immateriële activum. Alleen dan bestaat aanspraak op het preferentiële regime. Een verruiming van de forfaitaire methode vergroot de spanning met het doel innovatie te bevorderen. Bij een

⁵⁰ Kamerstukken II 2016/17, 34 550 IX, nr. 5, blz. 11.

verruiming van het forfait komt nadrukkelijker de vraag in beeld in hoeverre deze past bij de per 1 januari 2017 in te voeren nexusbenadering. Die benadering sluit immers aan bij de daadwerkelijk door de belastingplichtige voor innovatie gedane uitgaven. Ten slotte heeft het kabinet geen aanwijzingen dat de huidige grens van de forfaitaire methode te laag is om het beoogde doel te realiseren. Gelet op het doel innovatie te bevorderen is het kabinet, anders dan wordt aanbevolen in het Evaluatierapport, geen voorstander van verruiming van de forfaitaire methode.⁵¹ In reactie op vragen van de fractie van D66 merkt het kabinet overigens op dat de forfaitaire methode wel voorkomt dat kleinere ondernemers nadeel ondervinden van de invoering van de nexusbenadering.

De leden van de fractie van SP vragen of kleinere belastingplichtigen in staat zullen zijn van deze regeling gebruik te maken zonder adviseurs en of de regeling niet erg ingewikkeld is. De innovatiebox is niet de eenvoudigste regeling van de vennootschapsbelasting. De nu voorgestelde aanpassingen in de innovatiebox, die met name worden doorgevoerd vanwege internationale afspraken, leiden onvermijdelijk tot een toename van de complexiteit van de regeling. De impact voor kleinere belastingplichtigen lijkt evenwel te overzien. Zo blijft ook na 2016 een forfaitaire regeling gelden zodat voor kleinere belastingplichtigen (< € 100.000 jaarwinst) de effecten beperkt zijn. Voor kleinere belastingplichtigen, waarvan de definitie hiervoor reeds is gegeven, geldt verder dat ook na 2016 toegang tot de innovatiebox kan worden verkregen met (alleen) een S&O-verklaring. Daarnaast is de verwachting dat een aanzienlijk deel van deze ondernemers materieel niet door de nexusbenadering zal worden geraakt, omdat zij daarvoor te weinig of geen activiteiten «outsourcen» aan met hen verbonden lichamen. Dit laat onverlet dat de complexiteit van de innovatiebox toeneemt. Zoals uit het Evaluatierapport blijkt, is een meerderheid van de gebruikers van de regeling – ondanks de complexiteit van de regeling – tevreden over de uitvoering van de regeling door de Belastingdienst. Met name de mogelijkheid tot vooroverleg wordt gewaardeerd. Het streven is dat belastingplichtigen na de aanpassing van de innovatiebox eenzelfde gebruikerservaring kunnen hebben. Voor kleinere belastingplichtigen is het onder bepaalde voorwaarden mogelijk om de bestaande vaststellingsovereenkomst (VSO) niet te laten vervallen. Deze voorwaarden zijn opgenomen in het bij de memorie van toelichting op het Belastingplan 2017 als bijlage opgenomen conceptbeleidsbesluit. Dit draagt bij aan een zo efficiënt mogelijke overgang naar toepassing van de aangepaste innovatiebox.

Vaststellingsovereenkomsten en voorlichting Belastingdienst

De leden van de fractie van de VVD constateren dat in VSO's de ontbindende voorwaarde is opgenomen dat bij relevante wetwijzigingen de VSO komt te vervallen. Ondanks de inzet van extra capaciteit kan de Belastingdienst waarschijnlijk niet alle nu bestaande VSO's begin 2017 opnieuw afsluiten. Zij vragen wanneer dit wel mogelijk is. Zij vragen tevens wat de gevolgen hiervan zijn voor het bedrijfsleven. De inschatting is dat het opnieuw afsluiten van alle bestaande VSO's, gerekend vanaf 1 januari 2017, ongeveer twee jaar in beslag neemt. De verwachting is dat de bestaande VSO's voor 1 januari 2019 zijn vernieuwd. Omdat niet alle VSO's tegelijk kunnen worden vernieuwd, zullen sommige bedrijven langer dan gebruikelijk moeten wachten op zekerheid vooraf in de vorm van een VSO. De verwachting is wel dat dit proces, naarmate er meer ervaring is opgedaan door Belastingdienst, bedrijfsleven en intermediairs, in toenemende mate zal versnellen. Voor de volledigheid merk ik op dat

⁵¹ Kamerstukken II 2016/17, 34 550 IX, nr. 5, blz. 11.

de eerste aangiftes over de innovatiebox pas in de loop van 2018 worden gedaan en dat bovendien een VSO ook met terugwerkende kracht van toepassing kan zijn.

De leden van de fractie van de SP begrijpen uit de memorie van toelichting dat alle VSO's inzake de innovatiebox komen te vervallen, maar dat de innovatiebox voor kleinere belastingplichtigen in veel gevallen van toepassing blijft. Zij vragen waarop wordt gebaseerd dat uiterlijk 31 december 2018 alle VSO's met grote bedrijven zijn vernieuwd en of kan worden gegarandeerd dat de kwaliteit van werken hierdoor niet in het gedrang komt. De Belastingdienst heeft niet de capaciteit om in een paar maanden tijd alle bestaande VSO's te vernieuwen. Dit is ook benoemd in de uitvoeringstoets bij het onderhavige wetsvoorstel. Het niet hebben van een VSO voor de betrokken belastingplichtige leidt echter tot ongewenste onzekerheid. Om die reden wordt bij beleidsbesluit goedgekeurd dat de ontbindende voorwaarde bij VSO's van kleinere belastingplichtigen onder bepaalde voorwaarden niet wordt vervuld en daarmee de VSO niet komt te vervallen.

Omdat de VSO's van grotere bedrijven vaak ook materieel moeten worden gewijzigd, kan een vergelijkbare goedkeuring hier geen oplossing bieden. Deze VSO's moeten daarom allemaal worden vernieuwd. De Belastingdienst kan dit alleen realiseren door keuzes te maken. Dit leidt tot een tijdelijke wijziging in de klantbehandeling. Indien de capaciteit met 7 FTE wordt uitgebreid, is het naar verwachting mogelijk de VSO's van de grotere bedrijven uiterlijk 31 december 2018 te hebben vernieuwd. Op dit moment wordt gewerkt aan de invulling van de tijdelijke wijziging in de klantbehandeling. Hierbij zal uiteraard aandacht zijn voor de kwaliteit van de vernieuwde VSO's. Dit wordt bereikt door de uitvoeringscoördinatie van de Coördinatiegroep Taxhavens en Concernfinanciering (CTC). Deze coördinatiegroep coördineert de (inhoudelijke) toepassing van het nieuwe innovatieboxregime. Verder zal het vernieuwen een coproductie zijn van de innovatieboxspecialisten van de Belastingdienst (onder regie van de CTC) samen met de behandelteams die de aangifte van de belastingplichtige in behandeling hebben.

De leden van de fractie van SP vragen of de Belastingdienst bereid is de belastingplichtigen voor te lichten over de innovatiebox en hoe de voorlichting eruit gaat zien. Allereerst wil ik benoemen dat uit het Evaluatierapport blijkt dat een meerderheid van de gebruikers van de innovatiebox tevreden is over de uitvoering door de Belastingdienst en dat met name de mogelijkheid tot vooroverleg wordt gewaardeerd. Belastingplichtigen voor wie het voordeel beperkt is, kunnen net als onder de huidige regeling gebruik maken van de forfaitaire regeling. Voor belastingplichtigen die een groter belang bij de toepassing van de innovatiebox hebben, zal net als nu veelal de ondersteuning van een adviseur nodig zijn. In het kader van de uitvoeringscoördinatie worden – net als voor de huidige innovatiebox – *tools* ontwikkeld om het werkproces zo efficiënt en effectief mogelijk te laten verlopen. Daarnaast wordt altijd aandacht besteed aan voorlichting, zowel op individueel niveau, als in breder verband. Bij het vooroverleg van de Belastingdienst met de belastingplichtige of diens adviseur worden eventuele vragen beantwoord. Daarnaast zijn er per belastingdienstkantoor aanspreekpunten voor de innovatiebox aangewezen die kunnen worden benaderd indien er vragen zijn over de toepassing van de innovatiebox. Deze staan vermeld op de website van de Belastingdienst. Daarnaast heeft de Belastingdienst op dit moment contact met verschillende belastingadvieskantoren om de wijzigingen van de innovatiebox te bespreken.

Budgettaire aspecten

De leden van de fractie van de PvdA vragen naar de voorziene totale kosten van de innovatiebox voor 2017 en latere jaren. Daarnaast vragen deze leden of er al voorbereidingen getroffen worden om het budgettair beslag van de innovatiebox beheersbaar te maken en zo ja, aan welke maatregelen dan wordt gedacht. Het budgettaire belang van de innovatiebox wordt, vanaf dit jaar, jaarlijks geopenbaard in de Miljoenennota. Voor 2017 is het budgettair belang van de innovatiebox geraamd op € 1.365 miljoen, zie ook bijlage 6 van de Miljoenennota 2017. Zoals aangegeven in de antwoorden op vragen naar aanleiding van het Evaluatierapport is de verwachting dat het budgettaire beslag van de innovatiebox na 2017 gelijke tred zal houden met de ontwikkeling van de opbrengsten van de vennootschapsbelasting. Het kabinet heeft geen reden om van deze conclusie af te wijken en treft derhalve op dit moment geen voorbereidingen om het budgettair belang van de innovatiebox, naast de voorgestelde wijzigingen, verder te beperken.

De leden van de fractie van de PvdA uiten hun zorgen over met elkaar verband houdende immateriële activa die gezamenlijk kunnen kwalificeren voor de innovatieboxvoordelen. De toegang tot de innovatiebox en de nexusbreuk worden, zoals ook is afgesproken in OESO-verband, per immaterieel activum getoetst. In OESO-verband is echter gesignaleerd dat, en dit wordt ook door de Belastingdienst onderschreven, een dergelijke benadering voor innovatieve ondernemingen die vele immateriële activa voortbrengen een niet-realistisch detailniveau vergt van het administreren, bijhouden en scheiden van uitgaven en opbrengsten. Vanwege de uitvoerbaarheid van de regeling voor zowel de belastingplichtige als de Belastingdienst is besloten aan te sluiten bij het door de OESO voorgestelde begrip samenhangende activa, waardoor activa waarvan de voordelen, de drempel en de nexusbreuk niet redelijkerwijs per immaterieel activum kunnen worden bepaald per samenhangende groep immateriële activa mogen worden vastgesteld. Dit betekent overigens niet automatisch dat alle activa die toevallig in hetzelfde laboratorium zijn ontwikkeld, voor toepassing van de innovatiebox als samenhangende activa worden aangemerkt. Wel kan hiervan bijvoorbeeld sprake zijn indien het onderzoek van een onderzoeksafdeling jaarlijks leidt tot meerdere activa (waarvoor bijvoorbeeld een octrooi is verleend), waarbij het onderzoek voor de verschillende technologieën samenhangt en de technologie in verschillende producten wordt gebruikt. In een dergelijk geval is het redelijkerwijs niet mogelijk om voordelen toe te rekenen aan individuele immateriële activa en is een benadering per groep van immateriële activa geboden.

S&O-verklaring

De leden van de fractie van het CDA vragen op welke wijze de rechtsbescherming is geborgd voor belanghebbenden die een S&O-verklaring aanvragen. Ook de NOB vraagt hier aandacht voor. Voornoemde leden vragen ook op welke wijze RVO.nl toetst of sprake is van innovatie. Tot slot willen deze leden weten in welke mate er een inhoudelijke toets plaatsvindt door de rechter.

RVO.nl beoordeelt bij iedere aanvraag voor een S&O-verklaring of de aanvrager (ondernemer) S&O verricht. Er zijn twee soorten projecten waarvoor een aanvraag kan worden ingediend. Dit zijn technisch-wetenschappelijk onderzoek of onderzoek inzake de ontwikkeling van technisch nieuwe (onderdelen van) fysieke producten, fysieke productieprocessen of technisch nieuwe programmatuur. De aanvrager dient de voorgenomen werkzaamheden in de aanvraag te beschrijven. RVO.nl controleert of de aanvraag volledig is ingevuld. Is dit het geval, dan wordt

de aanvraag inhoudelijk in behandeling genomen en wordt een ontvangstbevestiging naar de aanvrager gestuurd. Als de aanvraag nog niet compleet is, krijgt de aanvrager eenmaal de gelegenheid om aanvullende gegevens te verstrekken. Als de aanvraag vervolgens compleet is, wordt alsnog een bevestiging verstuurd. De aanvraag wordt daarna door RVO.nl inhoudelijk beoordeeld door vakinhoudelijke experts met een technische achtergrond. Bij de beoordeling worden de opgevoerde projecten en eventuele kosten en uitgaven getoetst aan alle relevante wet- en regelgeving. Geeft de beschrijving van de projecten of de opgevoerde kosten en uitgaven onvoldoende informatie om de aanvraag te beoordelen dan kunnen aanvullende vragen worden gesteld. Op grond van alle verstrekte informatie neemt RVO.nl uiteindelijk een beslissing op de aanvraag die wordt vastgelegd in een beschikking. In de Algemene wet bestuursrecht (Awb) is geregeld dat een belanghebbende bezwaar en beroep kan instellen tegen een besluit van een bestuursorgaan. Dit geldt ook voor de toekenning of afwijzing van een S&O-verklaring door RVO.nl. Dit is een besluit dat wordt genomen namens de Minister van Economische Zaken. Op grond van de Awb en de Wet vermindering afdracht loonbelasting en premie voor de volksverzekeringen is beroep mogelijk bij het College van Beroep voor het bedrijfsleven (CBb).

Anders dan de leden van de fractie van het CDA lijken te suggereren, is het niet zo dat het CBb alleen marginaal en met name procedureel toetst. Als RVO.nl bijvoorbeeld een aanvraag voor een S&O-verklaring heeft afgewezen omdat er naar het oordeel van RVO.nl geen sprake is van S&O, zal het CBb bij een eventueel beroep opnieuw beoordelen of er sprake is van S&O en of RVO.nl de betreffende aanvraag terecht heeft afgewezen. Er vindt dan opnieuw een integrale afweging plaats. Een nieuwe inhoudelijke toetsing is derhalve bij het CBb geborgd.

Kansrijk innovatiebeleid

De leden van de fractie van de ChristenUnie vragen of het kabinet de beleids optie «afschaffen innovatiebox» heeft overwogen, zoals genoemd in de studie Kansrijk Innovatiebeleid van het CPB.⁵² Het kabinet heeft niet overwogen de innovatiebox af te schaffen. Allereerst merkt het CPB bij deze beleids optie op dat de innovatiebox tot geringe kennisspillovers leidt. Wat dit argument betreft merkt het kabinet op dat de innovatiebox wellicht niet het meest krachtige middel is om innovatie te stimuleren, maar dat deze regeling niet alleen innovatie beoogt te bevorderen. Met de regeling wordt ook het vestigingsklimaat versterkt.

De innovatiebox leidt tot een lager marginaal vennootschapsbelastingtarief voor winsten uit innovatieve activiteiten hetgeen investeringen in innovatieve activiteiten stimuleert. Ook leidt het tot een lager gemiddeld winstbelastingtarief, wat weer een positief effect heeft op de vestigingsplaatskeuze van een belastingplichtige. Zoals ook op basis van een kwalitatieve analyse wordt geconstateerd in het Evaluatierapport wordt de aanwezigheid van een innovatiebox door het kabinet gezien als een waardevol instrument voor het aantrekken en behouden van innovatieve bedrijvigheid, waarbij tevens wordt voorkomen dat er een vestigingsnadeel ontstaat.

Het tweede argument van het CPB bij deze beleids optie is dat patentboxen vooral worden gebruikt voor belastingontwijking. Het CPB merkt op dat multinationals hun belastingafdracht kunnen verminderen door bijvoorbeeld immateriële activa bij een dochteronderneming in een land met een gunstig fiscaal klimaat onder te brengen. Zoals het CPB zelf ook vaststelt is dit nu al niet mogelijk voor de Nederlandse innovatiebox. Daarvoor geldt immers dat alleen zelf ontwikkelde activa kwalificeren.

⁵² CPB (2016), Kansrijk innovatiebeleid. Den Haag: Centraal Planbureau.

Daarmee vervalt naar de mening van het kabinet al de grond onder dit argument. Met de aanpassing van de innovatiebox aan de OESO-afspraken wordt vervolgens ook internationaal de mogelijkheid aangepakt patentboxen voor belastingontwijking te gebruiken. De Nederlandse innovatiebox wordt op het punt van de substance hierdoor zelfs nog wat verstevigd.

In lijn daarmee wordt voor toegang tot de innovatiebox nodig dat belastingplichtigen een S&O-verklaring hebben voor innovatieve activiteiten die leiden tot een kwalificerend immaterieel activum. Met deze aanpassing van de innovatiebox geeft het kabinet wel uitvoering aan de eveneens in de Kansrijkstudie van het CPB gedane beleids optie om strengere eisen te stellen aan de locatie van de R&D. Met deze benadering wordt, zo zegt het kabinet tegen de leden van de fractie van GroenLinks, de innovatiebox dus sterker ingezet op innovatieve activiteiten in Nederland.

Overig

De leden van de fractie van de VVD vragen of in de toekomst direct onder de inbreng van de consultatie kan worden aangegeven of er vervolg wordt gegeven aan de ontvangen reacties. Ik deel de mening van de leden van de fractie van de VVD dat dit de overzichtelijkheid bevordert en zal proberen dit in de toekomst zoveel mogelijk op deze manier op te nemen.

4.4. Wijziging van enkele specifieke renteaftrekbeperkingen

De leden van de fracties van de VVD en de PvdA hebben gevraagd wat wordt bedoeld met het begrip «samenwerkende groep». Daarnaast vragen de leden van de fractie van de PvdA op welk niveau coördinatie vereist is en of de coördinatie ook kan worden gedaan door personen of vennootschappen die niet direct of indirect aandeelhouder zijn. De leden van de fractie van het CDA vragen wat moet worden verstaan onder controlerende zeggenschap en samenwerking tussen de investeerders. Met een samenwerkende groep wordt bijvoorbeeld bedoeld op een groep samenwerkende aandeelhouders waarbij de investering in de overgenomen vennootschap en de daarbij behorende financiering gecoördineerd plaatsvindt. Of sprake is van een samenwerkende groep is afhankelijk van de feiten en omstandigheden van het individuele geval. Aan de hand van het geheel aan overeenkomsten waarin partijen de onderlinge afspraken over de investering en financiering hebben vastgelegd en aan de hand van hun feitelijke gedragingen dient te worden beoordeeld of sprake is van een samenwerkende groep. De coördinatie ten aanzien van de vormgeving van de investering en financiering zal meestal zijn af te leiden uit het geheel aan overeenkomsten waarin partijen de onderlinge afspraken over de investering, financiering en samenwerking hebben vastgelegd. De coördinatie kan plaatsvinden op verschillende niveaus. De coördinatie kan ook gedaan worden door personen of vennootschappen die niet direct of indirect aandeelhouder zijn.

De leden van de fracties van de VVD en het CDA vragen waarom het begrip samenwerkende groep niet in de wet is gedefinieerd. Verder vragen de leden van de fractie van het CDA of het voor de controle van de Belastingdienst van belang is om te weten hoe dit begrip moet worden uitgelegd. Hoewel het wettelijk vastleggen van een meer materiële toets als de samenwerkende groep, zoals voorgesteld, rechtsonzekerheid tot gevolg kan hebben, heeft dit naar de mening van het kabinet de voorkeur boven het exact omschrijven van de situaties die worden bestreden. In het laatste geval kan, naar de verwachting van het kabinet, gemakkelijk om deze toets heen worden gestructureerd. Daarnaast past het hanteren van een materieel begrip in artikel 10a van de Wet Vpb 1969 dat eerder

«principle based» is dan «rule based». Ten slotte heeft het hanteren van een materiële toets als voordeel dat latere en nog niet onvoorziene ontwikkelingen effectiever kunnen worden bestreden. Dit maakt een dynamischere toepassing van de wet mogelijk. Met het implementeren van een criterium van een samenwerkende groep is de Belastingdienst beter in staat om ongewenst gebruik van renteaftrek te beperken ingeval waarin rentelasten worden gecreëerd die de Nederlandse belastinggrondslag uithollen.

De leden van de fractie van de VVD vragen waarom geen tegenbewijsregeling is opgenomen die voorkomt dat puur zakelijke situaties worden getroffen. Ingeval sprake is van een samenwerkende groep kan op basis van de al bestaande tegenbewijsregelingen van artikel 10a van de Wet Vpb 1969 de renteaftrekbeperking worden voorkomen, indien belastingplichtige aannemelijk maakt dat in overwegende mate sprake is van zakelijke overwegingen voor de rechtshandeling en de financiering, dan wel sprake is van een compenserende heffing. Hiermee wordt voorkomen dat puur zakelijke situaties door artikel 10a van de Wet Vpb 1969 worden getroffen.

De leden van de fracties van de VVD en D66 vragen waarom in plaats van de huidige tegenbewijsregeling niet een uitzonderingsbepaling is opgenomen voor het mkb, een zogenaamde mkb-drempel. De leden van de fractie van het CDA vragen of het vermeende misbruik zich kan voordoen in het mkb, en zo ja, op welke wijze.

Met de renteaftrekbeperking in artikel 10a van de Wet Vpb 1969 worden, kort gezegd, structuren bestreden waarin rentelasten worden gecreëerd die er vrijwel uitsluitend op gericht zijn de Nederlandse belastinggrondslag uit te hollen. Tegen de achtergrond van de wens van het kabinet om grondslaguitholling te bestrijden is het opnemen van een algemene mkb-drempel ongewenst. Een uitzondering voor het mkb zou ertoe leiden dat in meer gevallen gebruik kan worden gemaakt van structuren waarbij rentelasten worden gecreëerd die de Nederlandse belastinggrondslag uithollen. Op basis van de bestaande tegenbewijsregeling van artikel 10a van de Wet Vpb 1969 kan de beperking van renteaftrek reeds worden voorkomen indien de belastingplichtige aannemelijk maakt dat in overwegende mate sprake is van zakelijke overwegingen voor de rechtshandeling en financiering, dan wel sprake is van compenserende heffing.

De leden van de fractie van de VVD en het RB vragen in hoeverre misbruikgevallen ook gewoon bestreden kunnen worden met het leerstuk «fraus legis». Artikel 10a van de Wet Vpb 1969 is in grote lijnen een codificatie van de oude fraus legis-jurisprudentie. Fraus legis biedt de mogelijkheid om toch op te treden tegen ongewenste situaties die naar de letter niet onder een wettelijke bepaling vallen. Wat het kabinet betreft geniet het vanuit het oogpunt van rechtszekerheid echter de voorkeur om op situaties die als ongewenst worden beschouwd te kunnen reageren op basis van een daarvoor bedoelde wettelijke bepaling. Op die manier wordt de praktijk meer houvast geboden ten aanzien van de grenzen van de fiscale behandeling van in dit geval vreemd vermogen.

De leden van de fractie van de VVD vragen waarom geen overgangsrecht is opgenomen bij de uitbreiding van het verbondenheidscriterium. Ook de NOB vraagt hiernaar. Een nieuwe wettelijke regeling heeft in beginsel directe werking. Van dit uitgangspunt kan worden afgeweken door het bieden van eerbiedigende werking. Het bieden van eerbiedigende werking leidt er in dit geval toe dat overnamestructuren zo worden vormgegeven dat geen sprake is van formele verbondenheid terwijl in materiële zin wel sprake is van verbondenheid, omdat door verschillende investeerders

wordt opgetreden als samenwerkende groep. Hierdoor kan gebruik gemaakt blijven worden van kunstmatige structuren waarbij rentelasten worden gecreëerd die de Nederlandse belastinggrondslag uithollen. Het kabinet wil deze structuren echter juist bestrijden. De mogelijkheid om een groep aandeelhouders die in eenstemmigheid samenwerken ten aanzien van een bepaald doel aan te merken als samenwerkende groep is niet nieuw. Bij de behandeling van de Invoeringswet vereenvoudiging en flexibilisering bv-recht is aangegeven dat in het kader van artikel 10a van de Wet Vpb 1969 onder omstandigheden bij een groep samenwerkende aandeelhouders, bij elk van die aandeelhouders, sprake kan zijn van een kwalificerend belang.⁵³ Verder wordt dit standpunt in voorkomende gevallen ook door de Belastingdienst ingenomen. Daarnaast is dit standpunt al eens in de jurisprudentie van de Hoge Raad bevestigd.⁵⁴ De NOB heeft in dit verband ook nog een vraag gesteld over jurisprudentie die is aangehaald. Uit de arresten komt in algemene zin naar voren dat een groep aandeelhouders die in eenstemmigheid samenwerken ten aanzien van een bepaald doel kunnen worden aangemerkt als samenwerkende groep. Deze arresten illustreren dat het fenomeen «samenwerkende groep», zij het in een andere context, ook eerder al in beeld is geweest. Met het noemen van de arresten is niet beoogd om een specifieke invulling te geven aan het criterium van samenwerkende groep voor de toepassing van artikel 10a van de Wet Vpb 1969 als zodanig. Het bieden van eerbiedigende werking leidt verder tot een fors lagere budgettaire opbrengst in de eerste jaren, hetgeen ertoe zou leiden dat het pakket Belastingplan 2017 niet meer zou sluiten. Ten slotte is een maatregel zonder eerbiedigende werking voor de Belastingdienst het meest eenvoudig in de uitvoering.

De leden van de fractie van de VVD vragen welk type bedrijven wordt geraakt door de maatregel ten aanzien van artikel 10a van de Wet Vpb 1969 en artikel 15ad van de Wet Vpb 1969. Daarnaast vragen deze leden of het klopt dat artikel 15ad van de Wet Vpb 1969 vooral buitenlandse private equity-partijen raakt.

Artikel 10a Wet Vpb 1969 is niet gericht op een bepaald type bedrijven. Een verscheidenheid aan bedrijven heeft met de toepassing van artikel 10a van de Wet Vpb 1969 te maken. In de praktijk zal de aanpassing in artikel 10a van de Wet Vpb 1969 met name gevolgen hebben voor binnenlandse en buitenlandse overnamepartijen. Naar verwachting zullen binnenlandse overnamepartijen aanzienlijk beperkter geraakt worden. Zij lijken in de praktijk minder vaak een samenwerkende groepsstructuur op te zetten. Dat heeft met name te maken met het feit dat in internationale structuren de rentebate in het buitenland veelal tegen een laag effectief tarief wordt belast, terwijl de rente in Nederland aftrekbaar is tegen het Vpb-tarief van (veelal) 25%. In Nederlandse structuren wordt de rentebate immers tegen hetzelfde Vpb-tarief belast als waartegen de rentelast wordt afgetrokken, waardoor een belangrijk fiscaal voordeel ontbreekt. Het toepassingsbereik van artikel 15ad van de Wet Vpb 1969 is evenmin beperkt tot een bepaald type bedrijven. Private equity-ondernemingen zullen door de aard van hun bedrijfsvoering, namelijk het verrichten van overnames gefinancierd met aanzienlijke leningen, relatief vaak met de mogelijke toepassing van het artikel in aanraking komen. In het artikel wordt geen onderscheid gemaakt tussen binnenlandse en buitenlandse partijen. Als een regulier Nederlands bedrijf een andere Nederlandse onderneming door middel van een overnameholding wenst over te nemen, wordt deze overname onder dezelfde voorwaarden en op dezelfde wijze door de overnameholdingbepaling getroffen als dat de overname zou worden gedaan door een buitenlandse investeerder.

⁵³ Kamerstukken II 2010/11, 32 426, nr. 7, blz. 10.

⁵⁴ Zie onder meer BNB 1994/88, r.o. 3.3 e.v. en BNB 1998/128, r.o. 3.3 e.v.

De leden van de fractie van de VVD vragen welke gevolgen deze maatregelen in artikel 15ad van de Wet Vpb 1969 heeft voor investeringen van buitenlandse private equity-partijen en of met deze partijen is gesproken. Het kabinet onderschrijft het belang van private equity als alternatieve bron voor financiering voor het Nederlandse bedrijfsleven. Renteaftrekbeperkingen verhogen de financieringskosten van vreemd vermogen. Uit verschillende onderzoeken⁵⁵ komt echter naar voren dat de bijdrage van het gebruik van vreemd vermogen aan de waardecreatie voor private equity-ondernemingen beperkt is. Hoewel het dan ook de verwachting is van het kabinet dat deze maatregel in algemene zin geen materiële gevolgen heeft voor de financiering van het bedrijfsleven door (buitenlandse) private equity-ondernemingen, is moeilijk in te schatten wat de exacte gevolgen zijn van de aanpassing voor de investeringen in Nederlandse bedrijven. Op basis van de beschikbare gegevens is mijn beeld dat de wijzigingen voor het overgrote deel buitenlandse investeerders zullen treffen. Dat wil zeggen buitenlandse overnamepartijen die op een agressieve manier renteaftrekbeperkingen proberen te omzeilen. Voor buitenlandse overnamepartijen wordt het minder aantrekkelijk om via een dergelijke structuur in Nederland te investeren. Daarmee is niet gezegd dat vanwege deze maatregel de overname niet meer tot stand komt. Het verdienmodel van PE-huizen is, naar het kabinet aanneemt, op meer gestoeld dan het bereiken van een fiscaal voordeel. De aanpassingen in de specifieke renteaftrekbeperkingen van de artikelen 10a en 15ad van de Wet Vpb 1969 zijn in de periode van 20 juni 2016 tot een met 18 juli 2016 via een openbare internetconsultatie aangeboden. Op die manier zijn alle mogelijke belangstellenden, dus ook buitenlandse private equity partijen gelijkelijk, in de gelegenheid gesteld hun mening te geven.

De leden van de fractie van de VVD vragen waarom het overgangsrecht niet wordt gehandhaafd voor de situatie dat een fiscale eenheid die tot stand is gebracht vóór 15 november 2011 en die later wordt verbroken en wordt gevolgd door een aansluitende fiscale eenheid. In de praktijk is gebleken dat onwenselijk gebruik wordt gemaakt van het overgangsrecht doordat bij een overname via een nieuwe overnameholding de oude financieringen mee blijven lopen onder het overgangsrecht, waardoor de renteaftrekbeperking de facto buiten toepassing blijft. Om die reden heeft het kabinet, in reactie op de initiatiefnota, laten weten het overgangsrecht aan te scherpen. Met de voorgestelde aanpassing wordt het overgangsrecht beperkt wanneer een vóór 15 november 2011 tot stand gekomen fiscale eenheid (met een overnameschuld) na 1 januari 2017 deel gaat uitmaken van een fiscale eenheid met een andere (aangewezen) moeder-vennootschap. Ook wordt het overgangsrecht beperkt voor de situatie van een verbreking van een fiscale eenheid gevolgd door een aansluitende fiscale eenheid.

De leden van de fractie van de VVD vragen of bij implementatie van de earnings-strippingmaatregel uit de ATAD-Richtlijn de voorgestelde wijzigingen niet overbodig zijn.

Bij de implementatie van de earnings-strippingmaatregel uit ATAD, zal – met het oog op het voorkomen van overlap, overkill en ingewikkelde samenloop – worden beoordeeld of daarnaast nog behoefte blijft bestaan aan een bepaling die specifiek is gericht tegen excessieve financiering van overnames zoals neergelegd in artikel 15ad van de Wet Vpb 1969. Datzelfde geldt overigens ook voor de andere bestaande specifieke renteaftrekbeperkingen in de Wet Vpb 1969. Dit is, ten aanzien van

⁵⁵ PWC (2016), Private equity trend report 2016, Unlocking value in turbulent times, blz.50 e.v. en reactie Nederlandse vereniging van participatiemaatschappijen (NVP) naar aanleiding van de internetconsultatie over enkele wijzigingen van de renteaftrekbeperkingen in de Wet Vpb 1969.

artikel 15ad van de Wet Vpb 1969, eerder zo verwoord in de kabinetsreactie⁵⁶ en is in algemeenheid herhaald in de fiscale vereenvoudigingsbrief van 20 september jl.⁵⁷ Het kabinet acht het desalniettemin wenselijk om de bepaling nu aan te passen omdat hierdoor de oorspronkelijke bedoeling van artikel 15ad van de Wet Vpb 1969 wordt verstevigd. Ten aanzien van artikel 10a van de Wet Vpb 1969 geldt dat deze bepaling zo effectief mogelijk moet werken met het oog op het tegengaan van uitholling van de Nederlandse belastinggrondslag. Naar verwachting van het kabinet zal artikel 10a van de Wet Vpb 1969 ook na implementatie van een earnings-strippingmaatregel nog steeds van grote waarde zijn.⁵⁸

De leden van de fractie van de PvdA geven aan dat het belastingplan voorziet in een maatregel bij artikel 10a van de Wet Vpb 1969, om te voorkomen dat, vooral buitenlandse, private equity bedrijven de regels rondom winstdrainage omzeilen. Deze leden vragen hoe vaak dit soort structuren gebruikt worden. De verwachting is dat het aantal structuren dat door de maatregel bij artikel 10a van de Wet Vpb 1969 geraakt zal worden rond de 200 zal liggen. Dit aantal is indicatief en gebaseerd op het aantal bedrijven dat jaarlijks investeringen aantrekt van participatiemaatschappijen gecombineerd met inschattingen van het gebruik van de genoemde structuren.

De leden van de fractie van de VVD vragen wanneer de implementatie van de ATAD-richtlijn wordt voorgelegd aan de Tweede Kamer in wetgeving. Het kabinet streeft ernaar om in de tweede helft van 2017 voor de implementatie van de ATAD een conceptwetsvoorstel voor consultatie aan te bieden. Het kabinet heeft het voornemen om begin 2018 een conceptwetsvoorstel aan Tweede Kamer aan te bieden met het oog op inwerking-treding per 1 januari 2019.

5. Stimulering start-ups

De leden van de fractie van de VVD vragen of er overleg heeft plaatsgevonden over de maatregel ter stimulering van start-ups met belanghebbende partijen en waarom dit onderdeel niet in consultatie is geweest. De maatregel is voortgekomen uit ideeën die zijn aangedragen door StartupDelta en de toenmalige special envoy start-ups mevrouw Kroes. StartupDelta maakte deel uit van de werkgroep die onderzocht heeft op welke wijze de beschikbare € 50 miljoen kon worden ingezet. StartupDelta heeft na overleg met de start-upsector verschillende maatregelen aangedragen die uitvoerig onderzocht zijn. Een consultatie heeft daarom niet plaatsgevonden.

De leden van de fractie van de VVD vragen of alle voorwaarden van de huidige gebruikelijkloonregeling vervallen bij de maatregel ter stimulering van start-ups, zoals de voorwaarde dat de dga meer moet verdienen dan de meest verdienende werknemer. Als gevolg van deze maatregel mag het loon van dga's van innovatieve start-ups die beschikken over een S&O-verklaring voor starters op het minimumloon worden gesteld. Alle andere bepalingen voor het vaststellen van de hoogte van het gebruikelijke loon, zoals de vergelijking met het loon van de meest verdienende werknemer, zijn hierbij inderdaad niet meer van toepassing. Wel kan de

⁵⁶ Kamerstukken II 2015/16, 34 267, nr. 2.

⁵⁷ Kamerstukken II 2016/17, 34 552, nr. 5, blz. 4 en 5.

⁵⁸ Tijdens het Algemeen Overleg over de voorstellen van de Europese Unie ter uitvoering van de BEPS-afspraken op 10 maart 2016 heeft de Staatssecretaris van Financiën opgemerkt dat artikel 10a van de Wet Vpb 1969 waarschijnlijk in stand moet blijven maar, dat daar nog geen eendoordeel over is (Kamerstukken II 2015/16, 22 112, nr. 2108, blz. 42).

inhoudingsplichtige nog steeds aannemelijk maken dat het loon lager moet zijn dan het wettelijke minimumloon.

De leden van de fractie van de VVD vragen waarom de maatregel voorzien is van een horizonbepaling en hoe een evaluatie voor deze specifieke maatregel mogelijk is. De leden van de fractie van de VVD vragen tevens of het volgens het kabinet niet belangrijk is voor het start-upklimaat om voor lange termijn zekerheid te geven. Op grond van de Rijksbegrotingsvoorschriften is het uitgangspunt bij nieuwe belastinguitgaven dat hiervoor een horizonbepaling geldt. Daarom is ook deze maatregel voorzien van een horizonbepaling. Deze maatregel kan, afhankelijk van de uitkomsten van de evaluatie en de politieke besluitvorming hierover, ook na 2021 worden gecontinueerd. De maatregel zal worden geëvalueerd op doelmatigheid en doeltreffendheid. Bij de evaluatie zal onder meer worden gekeken in welke mate de maatregel bijdraagt aan de beoogde stimulering van innovatieve start-ups. Het kabinet vindt het belangrijk om start-ups de komende jaren zekerheid te verschaffen over deze maatregel. Daarom geldt deze maatregel in ieder geval tot en met 2021. Tegelijkertijd vindt het kabinet het belangrijk om belastinguitgaven periodiek te evalueren, zodat de doelmatigheid en doeltreffendheid van belastinguitgaven zo goed mogelijk wordt gewaarborgd.

De leden van de fractie van de PvdA vragen hoeveel nieuwe ondernemingen jaarlijks als starter voor de S&O-afdrachtvermindering worden aangemerkt. In 2015 hebben 1473 bedrijven die voor de S&O-afdrachtvermindering als starter worden aangemerkt voor het eerst een S&O-verklaring ontvangen.

De leden van de fractie van de PvdA vragen of de maatregel ter stimulering van innovatieve start-ups een opneindegeling betreft en welke maatregelen zijn getroffen om te voorkomen dat het budget wordt overschreden bij een te grote aanspraak op de regeling. De regeling is inderdaad een opneindegeling. Door de koppeling met de S&O-verklaring voor starters wordt beoogd het gebruik te beperken tot deze doelgroep en daarmee de budgettaire gevolgen te beheersen.

De leden van de fractie van de SP vragen wanneer een bedrijf als start-up kwalificeert en hoe dit door de Belastingdienst wordt gecontroleerd. Ook de leden van de fractie van de PVV vragen wanneer een bedrijf kwalificeert als innovatieve start-up. De maatregel geldt voor inhoudingsplichtigen die beschikken over een S&O-verklaring en voor de S&O-afdrachtvermindering als starter worden aangemerkt. Dit is het geval voor een periode van drie jaar binnen de eerste vijf kalenderjaren van de onderneming. Bij de aanvraag van de S&O-verklaring wordt door RVO.nl getoetst of een aanvrager speur- en ontwikkelingswerk verricht. Onder speur- en ontwikkelingswerk vallen technisch-wetenschappelijk onderzoek, ontwikkeling van technisch nieuwe fysieke producten of productieprocessen en technisch nieuwe programmatuur. Omdat aangesloten wordt bij bestaande criteria binnen de S&O-afdrachtvermindering hoeft de Belastingdienst niet afzonderlijk te toetsen of sprake is van een innovatieve start-up. RVO.nl informeert de Belastingdienst over de afgegeven S&O-verklaringen voor starters, zodat de Belastingdienst kan controleren of aan de voorwaarden is voldaan.

De leden van de fractie van de SP vragen waarom enkel start-ups worden gestimuleerd en waarom niet een maatregel wordt voorgesteld die voor het hele mkb effect kan sorteren op de kapitaalpositie en de mogelijkheid om te investeren. Deze leden vragen tevens hoe het kabinet aankijkt tegen de suggestie om vermogenden te verleiden hun vermogen te investeren bijvoorbeeld door middel van een aftrek of vrijstelling in box 3 voor

vermogen dat wordt geïnvesteerd in mkb-ondernemingen. De leden van de fractie van D66 vragen of het kabinet al eens heeft onderzocht of een programma als het Seed enterprise Investment Scheme (SEIS) zoals het VK kent, mogelijk ook in Nederland ingezet kan worden en zo niet, of het kabinet bereid is dit te onderzoeken. De leden van de fractie van het CDA stellen dat het voor het mkb nog steeds lastig is om risicokapitaal aan te trekken en vragen of het kabinet hun mening deelt dat een durfkapitaalregeling die particulieren fiscaal stimuleert om te investeren in het mkb hiervoor een oplossing zou zijn. Het kabinet heeft in de memorie van toelichting van het Belastingplan 2016 aangekondigd € 50 miljoen structureel beschikbaar te stellen voor het stimuleren van start-ups/mkb. Onderzocht is op welke wijze dit het beste kan worden vormgegeven. Hierbij zijn de ideeën van de start-upsector en de toenmalige special envoy voor start-ups mevrouw Kroes voor de gebruikelijkloonregeling, werknemersparticipaties en investeringen in start-ups/mkb meegenomen. Deze ideeën zijn uitgewerkt met als randvoorwaarden uitvoerbaarheid, handhaafbaarheid en Europeesrechtelijke houdbaarheid. Ook is gekeken of deze maatregelen binnen het beschikbare budget passen. Hierbij zijn ook de maatregelen onderzocht die door de leden van de fractie van de SP worden genoemd en is gekeken naar de SEIS-regeling in het VK. Een van de onderzochte maatregelen was een fiscale faciliteit om investeringen in start-ups/mkb te stimuleren door middel van het toekennen van heffingskorting in de inkomstenbelasting aan de natuurlijke persoon die nieuwe aandelen verkrijgt in een kwalificerende vennootschap. Afhankelijk van de grootte van het bedrijf waarin zou worden geïnvesteerd zou de heffingskorting 30% (mkb jonger dan 5 jaar) of 45% (start-ups) van de investering bedragen. Dit is een gelijksoortige regeling als de SEIS-regeling in het VK. Een dergelijke regeling bleek voor de Belastingdienst en RVO.nl echter niet uitvoerbaar. Om de maatregel effectief te laten zijn, zouden eisen moeten worden gesteld aan de investeerder, de investering en de onderneming, waarbij voor bepaalde eisen een periodieke toetsing noodzakelijk is. Hierdoor zou de regeling complex zijn in de uitvoering. De heffingskorting zou achteraf (gedeeltelijk) moeten worden teruggenomen als zou blijken dat in een ander kalenderjaar niet meer aan alle voorwaarden wordt voldaan. Dit past niet in de systemen van de Belastingdienst, die georiënteerd zijn op belastingjaren. Daarnaast zou de regeling vanwege het ruime fiscale voordeel kunnen leiden tot oneigenlijk gebruik en misbruik, hetgeen problemen oplevert voor de handhaving. Ook paste de maatregel niet binnen het beschikbare budget van € 50 miljoen.

Verder is gekeken naar een durfkapitaalregeling met een fiscale stimulans voor investeringen in fondsen die worden opgericht om te investeren in het startende mkb, waarbij de investeerder in een kwalificerend fonds, net als bij de regeling «groen beleggen», een vrijstelling in box 3 en een heffingskorting krijgt. Met een dergelijke regeling is ook in het verleden ervaring opgedaan (indirecte beleggingen in durfkapitaal). Uit de evaluatie van deze regeling in 2005 bleek dat de regeling er slechts in beperkte mate voor heeft gezorgd dat bedrijven financiering hebben gekregen die zij anders niet zouden hebben gekregen. Daarnaast bleef een aanzienlijk deel van het fiscale voordeel bij de fondsen hangen en kwam vooral financiering tot stand met een laag risico. Ook zou vanwege het beschikbare budget het fiscale voordeel beperkt moeten zijn, waardoor het de vraag is of fondsen rendabel zouden kunnen zijn bij deze mate van stimulering. Voor deze fiscale maatregelen is daarom niet gekozen. In plaats daarvan is ervoor gekozen om van de beschikbare € 50 miljoen € 23 miljoen in te zetten voor een niet-fiscale durfkapitaalregeling.

De leden van de fractie van de SP vragen of start-ups in algemene zin innovatiever zijn dan al bestaande bedrijven en of hiervoor bewijs voorhanden is. Startende bedrijven zijn niet per definitie innovatiever dan

bestaande bedrijven. Om gebruik te maken van de versoepelde gebruikelijkloonregeling moeten bedrijven zowel als starter kwalificeren als speuren ontwikkelingswerk verrichten (beschikken over een S&O-verklaring). Op deze wijze worden alleen innovatieve start-ups gestimuleerd.

De leden van de fractie van de SP vragen of het kabinet in kan gaan op de vraag hoeveel investeringsruimte kan ontstaan wanneer het budget dat nu wordt aangewend voor innovatieve start-ups zou worden gebruikt om een aftrek of vrijstelling in box 3 te creëren voor investeringen in het mkb. Met een budget van € 29 miljoen kan er gemiddeld € 2,4 miljard aan vermogen in box 3 worden vrijgesteld. Als het geïnvesteerde bedrag gemiddeld vijf jaar in een onderneming geïnvesteerd blijft, zou dan een jaarlijkse investeringsruimte van circa € 400 miljoen ontstaan. Het is overigens waarschijnlijk dat deze investeringsruimte gedeeltelijk zal worden gebruikt voor investeringen die ook zonder de regeling tot stand zouden zijn gekomen. Een probleem bij de durfkapitaalregeling die bekend was als de Tante Agaath-regeling was de transmissie van de belegger naar de onderneming. Bij de variant met tussenkomst van fondsen bleef een aanzienlijk deel van het fiscaal gefaciliteerde vermogen in die fondsen hangen.

De leden van de fractie van het CDA vragen wat er materieel gezien verandert, of de verlaging van het loon voor innovatieve start-ups slechts een codificatie is van een bestaande praktijk en, als dit het geval is, waarom dan € 29 miljoen is uitgetrokken voor de regeling. Deze maatregel is geen codificatie van het bestaande beleid. Het is op basis van de huidige gebruikelijkloonregeling inderdaad onder omstandigheden ook al mogelijk dat het loon in overleg met de Belastingdienst wordt vastgesteld op een lager bedrag dan het standaardbedrag van € 44.000, bijvoorbeeld op het wettelijke minimumloon. Dit kan als de inhoudingsplichtige aannemelijk maakt dat dit overeenkomt met het loon uit de meest vergelijkbare dienstbetrekking. Aan de andere kant kan het loon van dga's, ook van dga's van innovatieve start-ups, hoger worden vastgesteld dan het standaardbedrag van € 44.000. Dit is het geval als de inspecteur aannemelijk maakt dat het loon uit de meest vergelijkbare dienstbetrekking ten minste 100/75 hoger is. De hoogte van het loon is nu dus afhankelijk van de specifieke omstandigheden waarin de dga zich bevindt. De versoepeling van de gebruikelijkloonregeling houdt in dat het loon van dga's van innovatieve start-ups op het wettelijke minimumloon mag worden gesteld. Dit geldt ook voor dga's van innovatieve start-ups waarbij het loon op basis van de huidige regeling hoger zou zijn. De inspecteur heeft hierbij geen mogelijkheid om aannemelijk te maken dat het loon hoger moet zijn. Dit is dus een verruiming ten opzichte van de huidige regeling en het bijbehorende beleid.

De leden van de fractie van de PVV vragen welk deel van het gereserveerde bedrag van € 50 miljoen wordt bestemd voor een gerichte verruiming van de gebruikelijkloonregeling voor innovatieve start-ups en waarvoor de rest wordt bestemd. Ook de leden van de fractie van de VVD vragen voor welke subsidieregeling het resterende deel van de reservering wordt aangewend. Van het gereserveerde bedrag van € 50 miljoen wordt € 27 miljoen bestemd voor deze verruiming van de gebruikelijkloonregeling. De overige € 23 miljoen wordt bestemd voor een niet-fiscale durfkapitaalregeling. Het gaat dan om een co-investeringsregeling voor start-ups en het mkb. Bij een co-investeringsregeling investeert de overheid mee met de markt, in dit geval met kleinere private investeerders. Het geld dat zij inbrengen wordt verdubbeld en de overheid tracht wat te doen aan de risicorendementsverhouding, zodat het aantrekkelijker wordt voor hen om in start-ups en het mkb te investeren. Met deze systematiek heeft de

overheid al meer dan 10 jaar ervaring in de SEED-capitalregeling. De mogelijkheid om hierbij aan te sluiten met de doelgroep van de kleinere private investeerders wordt op dit moment bezien. De genoemde bedragen zijn in de brief van de Minister van Economische zaken van 24 mei 2016 met de Kamer gedeeld.⁵⁹ Het bedrag van € 27 miljoen is sindsdien als gevolg van aanpassing aan de tarieven 2016 bijgesteld naar € 29 miljoen. Het verschil van € 2 miljoen is gedekt binnen het wetsvoorstel Belastingplan 2017.

De leden van de fractie van de D66 vragen waarom ervoor is gekozen om deze versoepeling van de gebruikelijkloonregeling alleen te laten gelden voor start-ups met een S&O-verklaring. Start-ups die zich bezighouden met speur- en ontwikkelingswerk moeten voor deze werkzaamheden extra investeringen doen. Innovatieve werkzaamheden zijn met bovengemiddelde onzekerheid omgeven: de kans dat innovaties mislukken, is groter dan de kans dat een beproefde activiteit mislukt. Dergelijk speur- en ontwikkelingswerk is echter van groot belang voor de economie. Daarom is gekozen voor het extra stimuleren van deze innovatieve start-ups. Voor de beoordeling of een bedrijf kwalificeert als innovatieve start-up wordt aangesloten bij de S&O-verklaring. Bij de aanvraag van een S&O-verklaring wordt door RVO.nl getoetst of sprake is van innovatieve werkzaamheden. Door aan te sluiten bij de bestaande criteria van de S&O-verklaring wordt voorkomen dat een nieuwe definitie van innovatieve start-up nodig is. Dit voorkomt de bijbehorende toename van de complexiteit.

De leden van de fractie van D66 vragen waarom er niet gekozen is voor een nieuwe juridische rechtsvorm, zoals een start-up-bv waarbij een start-up verschillende voordelen automatisch krijgt, zoals een automatische S&O-verklaring en daarmee toegang tot de S&O-afdrachtvermindering en de innovatiebox en vragen het kabinet om een reactie over het idee van een dergelijke juridische entiteit. Het oprichten van een rechtsvorm is sinds 1 oktober 2012 met de invoering van de Wet vereenvoudiging en flexibilisering bv-recht eenvoudiger gemaakt. Een dergelijke nieuwe rechtsvorm zou de wetgeving complexer maken en ook zouden start-ups na de startfase moeten overstappen op een andere rechtsvorm. Het voorstel kan daarnaast leiden tot nieuwe misbruikrisico's. Een nieuwe juridische rechtsvorm die automatisch fiscale voordelen zou krijgen, zou bovendien voor de oprichting onderworpen moeten zijn aan een uitvoerige toets en controle, die kunnen leiden tot lange doorlooptijden.

De leden van de fractie van de VVD vragen waarom er in de wettekst en toelichting specifiek regels gelden in verband met staatssteun. Deze leden vragen daarnaast of hierover overleg heeft plaatsgevonden met de Europese Commissie of hier wel sprake is van staatssteun en zo ja, wat de uitkomst was, en zo nee, waarom niet. De verruiming van de gebruikelijkloonregeling voor innovatieve start-ups is een steunmaatregel, omdat aan alle voorwaarden van de staatssteunbepaling van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie (VWEU) wordt voldaan. Hierover is geen overleg met de Europese Commissie geweest omdat de lidstaat zelf geacht wordt een dergelijke toets uit te voeren. Alleen bij twijfelgevallen is gebruikelijk hierover contact te hebben met de Europese Commissie. Om ervoor te zorgen dat de maatregel in overeenstemming is met de Europese staatssteunregels wordt de de-minimisverordening toegepast. Hiermee wordt de maatregel, vanwege de geringe omvang en daardoor het ontbreken van ongunstige beïnvloeding van het handelsverkeer tussen de lidstaten, alsnog niet als steunmaatregel in de zin van

⁵⁹ Kamerstukken II 2015/16, 32 637, nr. 241.

het eerste lid van artikel 107 van het VWEU gekwalificeerd. Om te voldoen aan de voorwaarden van de de-minimisverordening wordt bij deze maatregel wettelijk vastgelegd dat de maatregel niet van toepassing is als het de-minimisplafond door de desbetreffende onderneming wordt overschreden. Voor het vaststellen of het de-minimisplafond wordt overschreden, wordt de hoogte van het voordeel bepaald door middel van een wettelijk vastgelegde rekenregel. Zonder een dergelijke rekenregel is het toepassen van de de-minimisverordening in de fiscaliteit niet uitvoerbaar. Daarom is het noodzakelijk om deze rekenregel in de wet en toelichting op te nemen.

6. Verlenging van de eerste tariefschijf van de vennootschapsbelasting

De leden van de fractie van GroenLinks vragen waarom de overdekking van de aanpassing van de innovatiebox en de renteaftrekbeperkingen wordt ingezet voor een terugsluis in de vorm van een verlenging van de eerste schijf van de Wet Vpb 1969 en of dit niet in feite het belonen van ongewenst gedrag is. De leden van de fractie van de SP vragen wat het doel is van het verlengen van de eerste schijf, hoeveel bedrijven met deze maatregel geholpen zijn, wat de economische effecten en het effect op de werkgelegenheid zijn en wat het effect op de werkgelegenheid is als de eerste schijf niet wordt verlengd maar het tarief in deze schijf wordt verlaagd. Ook vragen zij hoeveel bedrijven en zelfstandigen hierbij dan zouden zijn gebaat.

Met de afspraken in OESO-verband en de daaruit voortvloeiende aanpassingen van de innovatiebox door middel van het implementeren van de zogeheten nexusbenadering en het beperken van de toegang wordt voorkomen dat preferentiële regimes voor immateriële activa kunnen worden gebruikt voor belastingontwijking. Hierdoor wordt eens te meer duidelijk dat de innovatiebox, mits in lijn gebracht met de internationale afspraken, een internationaal aanvaard instrument is ter stimulering van innovatieve activiteiten door bedrijven. Met de wijzigingen in enkele specifieke renteaftrekbeperkingen worden ongewenste vormen van grondslaguitholling door renteaftrek verder tegengegaan. Deze maatregelen leiden tot een grondslagverbreding in de vennootschapsbelasting. Met een deel van de opbrengst van deze maatregelen wordt de verlenging van de eerste schijf van de Wet Vpb 1969 gefinancierd. Hiervan profiteren de vennootschapsbelastingplichtigen met een belastbare winst van meer dan

€ 200.000, dat zijn circa 35.000 bedrijven. In deze groep profiteert het MKB relatief gezien het meest. Op deze manier worden de mogelijkheden van fiscale planningsstructuren beperkt, blijft de totale effectieve belastingdruk van de Vpb gelijk en vindt er daarbinnen een herverdeling plaats. Daarbij is er geen sprake van het belonen van ongewenst gedrag, omdat de bedrijven die geraakt worden door de maatregelen tegen belastingontwijking door deze herverdeling binnen de Vpb per saldo meer belasting gaan betalen. Het generiek aanwenden van de meeropbrengst van maatregelen tegen belastingontwijking door middel van een aantrekkelijker Vpb-tarief past in de door het kabinet voorgestane één-én-benadering om het Nederlandse fiscale vestigingsklimaat op een verantwoorde manier blijvend aantrekkelijk te houden. Van een verlaging van het tarief in de eerste schijf zouden in principe alle vennootschapsbelastingplichtigen die een belastbare winst groter dan nul hebben profiteren. Voor wat betreft het effect op de werkgelegenheid is er geen significant verschil tussen een verlenging van de eerste schijf versus het verlagen van het tarief in de eerste schijf.

De leden van de fractie van de SP vragen waarom niet het tarief van de eerste schijf van de Wet Vpb 1969 wordt verlaagd in plaats van de voorgestelde schijfverlenging. Economisch gezien werkt een gedifferentieerd Vpb-tarief verstoring. Een verlaging van het lage Vpb-tarief maakt het verschil tussen het hoge en lage Vpb-tarief groter en daarmee ook het verstoringseffect. Voor een gerichte verlaging van de effectieve belastingdruk is een schijfverlenging naar de mening van het kabinet dan ook een effectievere maatregel dan een verlaging van alleen het tarief in de eerste schijf.

De leden van de fractie van de SP vragen om een reactie op de bewering dat het effect van de verlenging van de eerste schijf van de vennootschapsbelasting slechts een zeer beperkt effect zal hebben op het fiscale vestigingsklimaat aangezien investeerders het nominale tarief in algemene zin belangrijker vinden.

Ik ga ervan uit dat deze leden met het nominale tarief het (top)tarief in de tweede schijf van de vennootschapsbelasting bedoelen. De vennootschapsbelasting kent een tariefstructuur met twee schijven. Voor het aantrekken van investeringen zijn beide schijven wel degelijk relevant. Het tarief en de lengte van de eerste schijf beïnvloeden immers mede de omvang van de over de winst verschuldigde vennootschapsbelasting. Het kabinet geeft toe dat dit een bescheiden effect heeft, maar ziet dit wel als een eerste stap in de goede richting. Zoals uiteengezet in de brief van het kabinet van 20 september 2016 over het vestigingsklimaat is de schijfverlenging in het Belastingplan 2017 immers op te vatten als een eerste stap in de richting van een meer concurrerend vennootschapsbelastingtarief.⁶⁰ Om op de lange termijn het vennootschapsbelastingtarief concurrerend te houden voor het aantrekken van investeringen zal ook het toptarief van 25% omlaag moeten.

De leden van de fractie van de ChristenUnie vragen of naast de verlenging van de eerste schijf in de Wet Vpb 1969 ook is overwogen om de MKB-winstvrijstelling te verhogen teneinde de balans tussen IB-ondernemers en Vpb-ondernemers in evenwicht te houden en zo nee, waarom niet. Het kabinet heeft niet overwogen om de MKB-winstvrijstelling te verhogen. IB-ondernemers hebben reeds verschillende ruime faciliteiten tot hun beschikking die de over hun winst te betalen inkomstenbelasting verminderen. Belangrijke faciliteiten voor IB-ondernemers zijn de MKB-winstvrijstelling en de zelfstandigenaftrek. Het verhogen van die faciliteiten heeft niet alleen gevolgen voor het globale evenwicht tussen IB-ondernemers en dga's, die hun onderneming drijven in de bv-vorm, maar ook voor de balans tussen IB-ondernemers en werknemers in loondienst. Het kabinet is van mening dat het onverstandig is om de verschillen in belastingdruk tussen werknemers en IB-ondernemers te vergroten. Zoals hieronder wordt aangegeven, heeft de schijfverlenging bovendien geen direct effect op het globale evenwicht. Waar het gaat om de relatie met de dga, is voorts relevant dat de verlenging van de eerste schijf mede is ingegeven door het afschaffen van de mogelijkheid om pensioen in eigen beheer op te bouwen voor dga's. De schijfverlenging maakt het opbouwen van nettovermogen in een bv aantrekkelijker.

De leden van de fractie van D66 vragen het kabinet wat er wordt verstaan onder verlaging van het vennootschapsbelastingtarief naar een concurrerend niveau. Verder vragen de leden een toelichting of er op deze manier geen race naar de bodem ontstaat en of een Europees minimumtarief hier uitkomst kan bieden. Tot slot vragen deze leden waarom de verlaging van het vennootschapsbelastingtarief niet is opgenomen in het Belastingplan 2017. In de brief over het Nederlandse fiscale vestigings-

⁶⁰ Kamerstukken II 2016/17, 25 087, nr. 130.

klimaat geeft het kabinet aan dat omringende landen een lager vennootschapsbelastingtarief hanteren of hebben aangekondigd dan het Nederlandse tarief en dat de fiscale vestigingsconcurrentie verschuift van «grondslag» naar «tarief». Volgens het kabinet zal Nederland daarom zijn fiscale vestigingsklimaat opnieuw moeten doordenken, omdat Nederland – met een statutair (top)tarief van 25% – een minder aantrekkelijk land wordt om in te investeren als nadere maatregelen uitblijven.

De benodigde tariefsverlaging is van meerdere factoren afhankelijk en besluitvorming daarover zal, zoals ook aangegeven in de genoemde brief over het fiscale vestigingsklimaat, moeten plaatsvinden in het bredere kader van onderhandelingen over een regeerakkoord. Allereerst moet een tariefsverlaging uiteraard op passende wijze gedekt worden. Ter dekking kan onder andere gekeken worden naar de opbrengsten van grondslagverbredende en harmoniserende maatregelen in de vennootschapsbelasting mede in het kader van de toekomstige implementatie van ATAD. Daarnaast heeft de Studiegroep Duurzame Groei in zijn rapport verschillende dekkingsmaatregelen gepresenteerd waarmee allerlei politieke keuzes mogelijk zijn om het (top)tarief in de vennootschapsbelasting te verlagen. Ook zou een deel van eventuele toekomstige lastenverlichting ingezet kunnen worden. Het kabinet noemt echter geen concreet tariefniveau en richt zich daarbij ook niet specifiek op een of meerdere concrete landen. Immers, het vestigingsklimaat wordt bepaald door meer dan alleen de fiscaliteit in het algemeen en het vennootschapsbelastingtarief in het bijzonder. Ook bijvoorbeeld de lasten op arbeid, de kwaliteit van de infrastructuur, het opleidingsniveau en de (zekerheid over) toegang tot een (grote) interne markt spelen een belangrijke rol en kunnen het nadeel van een iets hoger vennootschapsbelastingtarief deels compenseren.

Het kabinet wil benadrukken dat Nederland niet meedoet aan een race naar de bodem. Het doel is om Nederland concurrerend te houden voor bedrijven met reële activiteiten die in Nederland belasting betalen over de hier gecreëerde waarde. Hoewel er een internationale trend is naar een verlaging van het vennootschapsbelastingtarief, heeft het kabinet geen aanwijzingen dat er in Europa sprake is van een race naar de bodem. Er is ook een gedeeld belang tussen lidstaten om een dergelijke race te voorkomen. Voor Nederland geldt bovendien dat de tariefsverlaging wordt begrensd doordat er een evenwicht dient te zijn in de (gecombineerde) belastingtarieven van de vennootschapsbelasting en de inkomstenbelasting. Overigens kan en wil het kabinet zich – met ons voorzieningsniveau – niet de status van de «discounter» veroorloven.

Het vaststellen van een Europees minimumtarief, waar de leden van de fractie van D66 naar vragen, ligt politiek binnen de EU zeer gevoelig. Veel lidstaten zien dit als een inbreuk op hun soevereiniteit op het gebied van directe belastingen. Landen hebben immers zelf de vrijheid om hun belastingmix vorm te geven. Gelet op die soevereiniteit en de vereiste unanimiteit bij een minimumtarief is overigens de vraag of zo'n Europese ondergrens voor het algemene vennootschapsbelastingtarief uitkomst zou bieden. Om die reden is het kabinet van mening dat op dit moment in EU- en OESO- verband vooral inspanningen zouden moeten worden geleverd op terreinen waar wel bredere overeenstemming mogelijk is, bijvoorbeeld ten aanzien van grondslagmaatregelen gericht tegen belastingontwijking of de zo breed mogelijke implementatie van maatregelen tegen verdragsmisbruik.

De leden van de fractie van het CDA vragen of het kabinet kan aangeven vanaf welk inkomen het na de verlenging voordeliger is om via een bv te ondernemen in vergelijking met het ondernemerschap voor de inkomstenbelasting. De verlenging van de eerste schijf van de vennootschapsbelasting heeft alleen invloed op ondernemingen met een winst van meer dan de oude schijfgrens van € 200.000. Indien dezelfde aannames worden

gebruikt als in het IBO Zelfstandigen zonder personeel,⁶¹ blijkt het omslagpunt te liggen bij een brutowinst van meer dan € 300.000 en een corresponderende grondslag voor de vennootschapsbelasting van even onder € 200.000.⁶² De schijfverlenging heeft in dat geval geen direct effect op het omslagpunt. Wel versterkt de schijfverlenging het voordeel van het omzetten in een bv bij winsten boven het omslagpunt. Overigens wijs ik erop dat de keuze om een onderneming al dan niet in een vennootschap onder te brengen niet alleen wordt gedreven door de te betalen belasting. Ook overwegingen van aansprakelijkheid en flexibiliteit spelen een rol.

7. Maatregelen als gevolg van jurisprudentie

7.1. Teruggaaf dividendbelasting voor niet-ingezetenen en heffingvrij vermogen voor buitenlands belastingplichtigen

De leden van de fractie van de VVD vragen waarom de drukvergelijkings-toets niet is opgenomen in de wet. In dit verlengde vragen de leden van de fractie van het CDA of het kabinet het conceptuitvoeringsbesluit uw Kamer kan doen toekomen. Op grond van het voorgestelde artikel 10a, zesde lid, van de Wet DB 1965 worden bij ministeriële regeling nadere regels gesteld met betrekking tot het teruggaafverzoek. Tevens kunnen op grond van deze delegatiebepaling nadere regels worden gesteld voor het bepalen van de inkomstenbelasting of de vennootschapsbelasting die verschuldigd zou zijn indien de natuurlijke persoon, onderscheidenlijk het lichaam, inwoner zou zijn van Nederland. Deze nadere regels zullen worden opgenomen in de Uitvoeringsbeschikking dividendbelasting 1965. De aanpassing van de Uitvoeringsbeschikking dividendbelasting 1965 zal in december 2016 worden gepubliceerd. De keuze voor het opnemen van deze regels in een ministeriële regeling is gemaakt omdat er bij de uitwerking van de regels wordt aangesloten bij gewezen jurisprudentie⁶³ en er dus weinig ruimte is voor beleidsinhoudelijke afwegingen. In de ministeriële regeling wordt aangesloten bij de uitgangspunten die zijn neergelegd in het beleidsbesluit van 25 april 2016.⁶⁴ Hierna volgt een concept van een nieuw artikel in de Uitvoeringsbeschikking dividendbelasting 1965:

Artikel 2

Voor de toepassing van artikel 10a van de Wet op de dividendbelasting 1965:

- a. *worden voor het bepalen van de inkomstenbelasting die verschuldigd zou zijn als voordeel uit sparen en beleggen indien de natuurlijke persoon woonachtig zou zijn in Nederland, alle aandelen, winstbewijzen en geldleningen als bedoeld in artikel 1 van de Wet op de dividendbelasting 1965 in aanmerking genomen en blijven overige bezittingen en schulden buiten beschouwing;*
- b. *wordt bij natuurlijke personen rekening gehouden met het heffingvrije vermogen, bedoeld in artikel 5.5 van de Wet inkomstenbelasting 2001, voor zover dat niet reeds bij diezelfde natuurlijke persoon bij de heffing van de inkomstenbelasting in aanmerking is genomen;*
- c. *worden voor het bepalen van de vennootschapsbelasting die verschuldigd zou zijn indien het lichaam gevestigd zou zijn in*

⁶¹ Bijlage bij Kamerstukken II 2015/16, 31 311, nr. 154.

⁶² Het verschil wordt veroorzaakt door de uitkering van het gebruikelijk loon.

⁶³ HR 4 maart 2016, nr. 12/02502bis, ECLI:HR:2016:362, HR 4 maart 2016, nr. 12/04717bis, ECLI:HR:2016:361, HR 4 maart 2016, nr. 12/03235bis, ECLI:HR:2016:363, en HvJ EU 17 september 2015, nrs. C-10/14 (J.B.G.T. Miljoen), C-14/14 (X) en C-17/14 (Société Générale S.A.), ECLI:EU:C:2015:608.

⁶⁴ Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 25 april 2016, nr. DGB 2016/1731M (Stcr. 2016, 22561).

Nederland slechts kosten in aanmerking genomen die rechtstreeks verband houden met de inning van de opbrengst van aandelen, winstbewijzen en geldleningen als bedoeld in artikel 1 van de Wet op de dividendbelasting 1965.

Artikelsgewijze toelichting (artikel 2 van de Uitvoeringsbeschikking dividendbelasting 1965)

Het in het Belastingplan 2017 opgenomen artikel 10a van de Wet DB 1965 regelt de teruggaaf op verzoek van ingehouden dividendbelasting van een niet-ingezeten natuurlijke persoon of lichaam met aandelen in een in Nederland gevestigde vennootschap voor zover deze heffing hoger is dan de inkomstenbelasting, onderscheidenlijk vennootschapsbelasting, die verschuldigd zou zijn indien de natuurlijke persoon, onderscheidenlijk het lichaam, in Nederland woonachtig, onderscheidenlijk gevestigd, zou zijn. Het gaat hierbij om de ingehouden dividendbelasting na vermindering met andere teruggaaf op basis van de Wet DB 1965 of een door Nederland gesloten verdrag ter voorkoming van dubbele belasting. Op grond van het zesde lid van genoemd artikel 10a worden nadere regels gesteld voor het bepalen van de inkomstenbelasting of de vennootschapsbelasting die verschuldigd zou zijn indien de natuurlijke persoon, onderscheidenlijk het lichaam, inwoner zou zijn van Nederland. Het in dat kader in de Uitvoeringsbeschikking dividendbelasting 1965 op te nemen artikel 2 sluit aan bij de uitgangspunten die zijn neergelegd in het beleidsbesluit van 25 april 2016.⁶⁵

Dit houdt in dat bij het bepalen van de inkomstenbelasting die verschuldigd zou zijn als voordeel uit sparen en beleggen, alle aandelen in, winstbewijzen van en geldleningen als bedoeld in artikel 10, eerste lid, onderdeel d, van de Wet Vpb 1969 aan in Nederland gevestigde vennootschappen in aanmerking worden genomen en dat de overige bezittingen buiten beschouwing blijven. Voorts wordt rekening gehouden met het heffingvrije vermogen, bedoeld in artikel 5.5 van de Wet IB 2001, voor zover het heffingvrije vermogen niet reeds bij de heffing bij diezelfde persoon van de inkomstenbelasting in aanmerking is genomen. Dit laatste doet zich bijvoorbeeld voor indien de niet-ingezeten natuurlijke persoon ook onroerend goed in Nederland bezit. Als de rendementsgrondslag in Nederland van de persoon minder bedraagt dan het heffingvrije vermogen kan het bij de heffing van de inkomstenbelasting nog niet in aanmerking genomen gedeelte van het heffingvrije vermogen van dat jaar vervolgens in aanmerking worden genomen bij het bepalen van de teruggaaf op basis van de onderhavige regeling.

Bij het bepalen van de vennootschapsbelasting die verschuldigd zou zijn indien het lichaam gevestigd zou zijn in Nederland worden slechts kosten in aanmerking genomen die rechtstreeks verband houden met de inning van de opbrengst van aandelen in, winstbewijzen van en geldleningen als bedoeld in artikel 10, eerste lid, onderdeel d, van de Wet Vpb 1969 aan in Nederland gevestigde vennootschappen. Koersverliezen en financieringskosten die betrekking hebben op de aandelen, winstbewijzen en geldleningen zijn niet aan te merken als kosten die rechtstreeks verband houden met de inning van de opbrengst. Kosten die verband houden met andere activiteiten, zoals arbitrageactiviteiten, worden niet in aanmerking genomen. Ditzelfde geldt voor meegekocht dividend.

De leden van de fractie van het CDA vragen of het klopt dat alle vermogensbestanddelen van de niet-ingezetene in de drukvergelijking meegenomen moeten worden. Dit is niet het geval. In de drukvergelijking dienen

⁶⁵ Besluit van 25 april 2016, nr. DGB 2016/1731M (Stcrt. 2016, 22561).

alleen aandelenbelangen in Nederlandse vennootschappen te worden betrokken, ongeacht of er dividend wordt uitgekeerd of niet. Voor de drukvergelijking speelt ook het heffingvrije vermogen een rol. Voor de hoogte van het in aanmerking te nemen heffingvrije vermogen wordt verwezen naar de conceptaanpassing van de Uitvoeringsbeschikking dividendbelasting 1965.

De leden van de fractie van het CDA vragen hoe de drukvergelijkingstoets uitgevoerd moet worden als een niet-ingezetene aandelen op 1 februari koopt en op 1 november weer verkoopt en er dus op de peildata geen sprake is van een aandelenbelang. Voor de drukvergelijking geldt dat als referentietijdvak een kalenderjaar moet worden genomen. Bij de drukvergelijking dient de belasting van de niet in Nederland woonachtige natuurlijke persoon te worden bepaald alsof deze wel in Nederland woonachtig zou zijn. Hieruit volgt voor de peildatum dat de waarde van de aandelen in Nederlandse vennootschappen die de niet ingezeten natuurlijke persoon bezit aan het begin van het kalenderjaar bepaald dient te worden. In het voorbeeld betekent dit dat voor de drukvergelijking de inkomstenbelasting op nihil wordt gesteld.

7.2. Bouwterreinen in de btw

De leden van de fractie van de VVD vragen wat de gevolgen van de maatregel zijn voor de praktijk en voor niet-aftrekgerechtigden en particulieren. De maatregel houdt in dat in de Wet op de omzetbelasting 1968 (Wet OB 1968) de op de BTW-richtlijn gebaseerde ruimere uitleg van het begrip «bouwterrein» wordt opgenomen. Dit betekent dat er geen keuzemogelijkheid meer is tussen het wel of niet beroepen op de ruimere definitie van de BTW-richtlijn. Ten opzichte van de huidige situatie zullen grondleveringen door ondernemers daardoor eerder worden aangemerkt als met btw belaste prestaties. Dit geldt ook voor grondleveringen door ondernemers aan particulieren en niet aftrekgerechtigde btw-ondernemers. Voor deze groepen vervalt de mogelijkheid om bouwterreinen in de overdrachtsbelastingsfeer te verkrijgen. In bepaalde situaties die nu buiten de huidige in de Wet OB 1968 opgenomen (beperkte) definitie vallen, kan de aankoop van een bouwterrein duurder worden. Dit effect wordt gemitigeerd doordat bij de ondernemer die de grond met btw levert, de voorbelasting op de hieraan toerekenbare kosten in aftrek kan brengen.

Daarnaast vragen de leden van de fractie van de VVD waarom ook sprake is van een bouwterrein als de leverancier van de grond waarop nog een gebouw staat heeft afgesproken om dit gebouw in het kader van de levering volledig te slopen. Verder vragen deze leden waarom deze aanpassing noodzakelijk is, wanneer hier sprake van is en wat de gevolgen zijn van deze aanpassing. Deze aanpassing vloeit voort uit rechtspraak van het Hof van Justitie van de Europese Unie (HvJ EU). Daarin is uitgemaakt dat het bij een bouwterrein om onbebouwde grond moet gaan en dat daaraan ook wordt voldaan als de leverancier grond levert waarop nog een gebouw staat, maar waarbij de leverancier zich ertoe heeft verbonden om dit gebouw in het kader van de levering volledig te slopen.⁶⁶ Daarvan is dus sprake als zowel de levering van de grond als de opdracht tot sloop door dezelfde ondernemer wordt verricht. De opgenomen passage in de memorie van toelichting is derhalve geen aanpassing van beleid, maar een verheldering van de bestaande uitleg van de rechtspraak. Onder de huidige situatie geldt deze toepassing van de uitspraak van het HvJ EU namelijk ook al.

⁶⁶ HvJ EG 19 november 2009, nr. C-461/08 (Don Bosco Onroerend Goed), ECLI:EU:C:2009:722.

Verder vragen de leden van de fractie van de VVD of de btw-af trek ter zake van de transactie A-B in stand blijft in het genoemde praktijkvoorbeeld, waar enkel ontwikkelkosten zijn gemaakt, niet zijnde voorzieningen of bewerkingen aan de grond, en de bouwbestemming vervalt vanwege het niet rondkomen van het bestemmingsplan. Voorts vragen zij waarom voor deze maatregel geen overgangsrecht is opgenomen, wat de gevolgen daarvan zijn en hoe een overgangsrecht eruit zou kunnen zien.

Vooropgesteld dient te worden dat met de aanpassing van het begrip bouwterrein geen wijziging met betrekking tot het aftrekrecht en/of de herzieningsregeling is beoogd. Als een perceel onbebouwde grond wordt geleverd, dat op basis van objectieve gegevens als bouwterrein kwalificeert, is sprake van een met btw belaste levering. Indien de afnemer aftrekgerechtigd is, kan deze de btw in aftrek brengen. Wanneer vervolgens bij een opvolgende overdracht de objectieve gegevens waaruit de bouwbestemming aanvankelijk bleek niet meer geldend zijn of komen te vervallen, komt de status van een bouwterrein eveneens te vervallen. Dit is bijvoorbeeld het geval als eerdere handelingen of bewerkingen aan de grond, die het perceel de status van bouwterrein bezorgden, ongedaan worden gemaakt. Dit betekent dat bij de tweede overdracht sprake is van een btw-vrijgestelde levering. Het is immers geen bouwterrein meer. Als gevolg daarvan zal de te veel in aftrek gebrachte btw alsnog verschuldigd worden. De in het voorbeeld genoemde aftrek blijft dan niet in stand. Dit is geen nieuw beleid, ook onder de huidige situatie zou een dergelijke sfeerovergang gevolgen hebben voor de eerdere aftrek van btw.

De aanpassing van de definitie van een bouwterrein in de Wet OB 1968 heeft als doel om de op de BTW-richtlijn gebaseerde ruimere uitleg in de Nederlandse wet op te nemen. De bedoeling van de BTW-richtlijn is om enkel de levering van onbebouwde gronden, niet zijnde bouwterreinen, vrij te stellen van btw.

In de huidige situatie kunnen percelen grond die bestemd zijn om te worden bebouwd, maar niet voldoen aan een van de huidige voorwaarden in de Wet OB 1968, vrij van btw worden geleverd. Dit is bijvoorbeeld het geval in de situatie dat een perceel grond wordt geleverd, waarbij op het tijdstip van levering een omgevingsvergunning voor een bouwactiviteit is aangevraagd, maar nog niet verleend, en waarbij verder geen bewerkingen aan de grond hebben plaatsgevonden en geen voorzieningen, in de omgeving of die uitsluitend dienstbaar zijn aan de grond, zijn getroffen. Uit andere objectieve factoren blijkt wel dat deze bestemd is om te worden bebouwd (bijvoorbeeld door gemaakte architectkosten). Nu is gebleken dat de intentie (ondersteund door objectieve factoren) bestaat om het terrein te gaan bebouwen kwalificeert het bouwterrein in de zin van de BTW-richtlijn. De suggestie van overgangsrecht doet vermoeden dat met het opnemen van dat overgangsrecht de intentie tot bebouwen verandert. Dat is natuurlijk niet het geval. Omdat het opnemen van overgangsrecht tevens een afwijking van de Europese regelgeving bewerkstelligt, acht ik het overgangsrecht niet wenselijk.

De leden van de fractie van het CDA vragen of onderdeel 4.2 van het Besluit van 19 september 2013, nr. BLKB2013/1686M, Staatscourant 2013, 26851, wordt ingetrokken zodra het Belastingplan 2017 is aangenomen. Het betreffende onderdeel ziet op de situatie van koop-/aanneemovereenkomsten met betrekking tot nieuwbouw. Van belang is in hoeverre dergelijke overeenkomsten voor de btw als aparte prestaties moeten worden aangemerkt. In het besluit is in navolging van jurisprudentie aangegeven dat wanneer de levering van de grond én de bouw door één belastingplichtige worden verricht, dit voor de btw als één prestatie wordt gezien. Er is dan sprake van een overeenkomst tot de oplevering van een nieuw gebouw, hetgeen met btw belast is. De

afzonderlijke levering van de grond door een derde, onafhankelijk van de aanneemovereenkomst, is alleen belast met btw als sprake is van een bouwterrein. Dit is in lijn met jurisprudentie van het HvJ EU. De aanpassing van het begrip bouwterrein in de Wet OB 1968 is geen aanleiding om dit onderdeel nu te laten vervallen. De aanpassing is wel van belang voor de vraag of de afzonderlijke levering van grond in voorkomend geval belast is met btw of overdrachtsbelasting. Als de grond als bouwterrein kwalificeert, is de afzonderlijke levering belast met btw.

Verder wordt over hetzelfde besluit de vraag gesteld of het punt met betrekking tot gedeeltelijk slopen wordt ingetrokken naar aanleiding van de in het Belastingplan 2017 opgenomen maatregel. In de toelichting op de maatregel is ter verduidelijking opgenomen dat aan de voorwaarde dat het om onbebouwde grond moet gaan, ook wordt voldaan indien de leverancier met de koper is overeengekomen om een bouwterrein te leveren, maar de volledige sloop van een bestaand gebouw pas na de juridische levering voltooit. Dit is een andere situatie dan die waar de koper overeenkomt om een deels gesloopt pand te kopen. De onroerende zaak kwalificeert dan doorgaans nog als bebouwde grond en kan derhalve geen bouwterrein zijn. Het betreffende onderdeel in het besluit wordt daarom niet ingetrokken.

7.3. Wijziging btw-vrijstelling voor watersportorganisaties

De leden van de fractie van de VVD vragen naar de praktische uitvoerbaarheid van de gewijzigde btw-vrijstelling omdat het vrijwel onmogelijk is om vast te stellen of een vaartuig voor de sport of recreatief wordt gebruikt.

Ik ben het met deze leden eens dat het inderdaad onmogelijk is om vast te stellen hoe een vaartuig gebruikt wordt, sportief of recreatief. Aansluiten bij het gebruik zou immers betekenen dat de degene die de lig- en bergplaatsen ter beschikking stelt mee moet varen om te zien wat de eigenaar met het vaartuig gaat doen. Bovendien kan het gebruik van het vaartuig verschillen in tijd, zelfs op één dag. Als de vrijstelling aan dat gebruik gekoppeld zou zijn, dan zou ook de heffing steeds moeten wijzigen van vrijgesteld naar belast en vice versa, al naar gelang het gebruik dat van het vaartuig wordt gemaakt.

Toepassing van de vrijstelling op basis van het gebruik is dus – zoals de leden van de fractie van de VVD terecht constateren – onmogelijk. Dit is niet alleen onmogelijk voor degene die de ligplaats ter beschikking stelt, maar ook voor de handhaving daarvan door de Belastingdienst. Het Nederlandse kabinet heeft dit argument daarom ook in de inbreukzaak als verweer aangevoerd. Het HvJ EU heeft dit blijkbaar welwillend meegewogen in haar oordeel door bij de ter beschikkingstelling van lig- en bergplaatsen niet uit te gaan van het gebruik dat van het vaartuig wordt gemaakt, maar uit te gaan van de (on)geschiktheid van het vaartuig zelf om daarmee te kunnen sporten. Hoe het vaartuig dan feitelijk wordt gebruikt is niet relevant. Dit maakt het voor zowel degene die de lig- en bergplaats ter beschikking stelt, als voor de handhaafbaarheid door de Belastingdienst, in elk geval beter hanteerbaar dan uit te moeten gaan van het feitelijke gebruik. In tegenstelling tot het gebruik, verandert het vaartuig zelf doorgaans immers niet gedurende de periode dat de lig- en bergplaats ter beschikking wordt gesteld.

Voor de toepassing van de vrijstelling is het dus relevant of het vaartuig dat in de ter beschikking gestelde ligplaats komt te liggen *geschikt* is voor sportbeoefening. Daarnaast moet het vaartuig ook nauw samenhangen met de sportbeoefening in de zin dat het vaartuig onontbeerlijk (noodza-

kelijk) is voor die betreffende sportbeoefening. Dit vereiste komt voort uit eerdere jurisprudentie van het HvJ EU.⁶⁷

Om binnen de vrijstelling van de Wet OB 1968 te vallen is het volgende afwegingskader van belang: ten eerste moet de activiteit die met het vaartuig kan worden beoefend, worden geduid als sportbeoefening en vervolgens moet het vaartuig gelet op haar objectieve kenmerken vormgegeven (geschikt) en specifiek nodig (onontbeerlijk) zijn voor die sportbeoefening.

Voor de eerste voorwaarde van sportbeoefening is relevant wat als sport wordt geduid. Een communautaire definitie van het begrip sport in het kader van de BTW-richtlijn ontbreekt op dit moment nog, maar de verwachting is dat in een lopende procedure bij het HvJ EU het begrip sport nader wordt toegelicht.⁶⁸ Daarom gaat het kabinet vooralsnog uit van het nationale kader in de btw (de bepaling over de toepassing van het verlaagde tarief), namelijk bij de ter beschikking stelling van sportaccommodaties in tabel I, b, post 3; het geven van gelegenheid tot sportbeoefening.

Actieve sportbeoefening laat zich in algemene zin omschrijven als een actieve inspanning van lichaam en/of de geest met het oogmerk om het lichamelijk en/of geestelijk welzijn te verbeteren, waarbij competitie- en/of spelelementen een rol spelen.

Een kenmerkend onderscheid tussen sport en recreatie kan worden gevonden in de term *inspanning* van geest en lichaam versus *ontspanning* van geest en lichaam in de omschrijving van sport in de toelichting op de Tabel I, b, post 3. Ook kan daarvoor aansluiting worden gezocht bij wat het Gerechtshof Amsterdam aan criteria gebruikt bij haar beoordeling van salsadanslessen.⁶⁹ Daarin overweegt het Gerechtshof dat, hoewel de elementen als fysieke inspanning en training van fysieke vaardigheden niet ontbreken, deze elementen anders dan bij beoefening van sport niet voorop staan. Bij genoemde dansvormen nemen andere elementen een prominente plaats in zoals: ontspanning, gezelligheid en een lekker avondje uit.

Uitgaande van dat kader zou ik met betrekking tot de watersport de volgende activiteiten als sport duiden: zeilen, roeien en kajakken of kanoën. Al deze activiteiten vereisen fysieke inspanning als hiervoor bedoeld. Bij de activiteit varen met een primair door een motor voortgedreven vaartuig is deze fysieke of geestelijke inspanning alleen het geval bij powerboatracen.

Bij de hiervoor als sport benoemde activiteiten zeilen, roeien, kajakken, kanoën en powerboatracen moet vervolgens voor de toets van de vrijstelling naar het vaartuig zelf worden gekeken of deze geschikt is voor de beoefening van die sport of lichamelijke oefening. Volgens het HvJ EU moet die toets plaatsvinden op grond van de objectieve kenmerken van het vaartuig. Als voorbeelden van objectieve kenmerken waaruit de geschiktheid voor de sportbeoefening moet blijken noemt het HvJ EU: vorm, snelheid, wendbaarheid, gewicht en afmeting.

Voor de hiervoor genoemde activiteiten die als sport kunnen worden geduid, dient het vaartuig daarvoor ook geschikt en noodzakelijk te zijn. Doorgaans zal de geschiktheid en de noodzakelijkheid van het vaartuig

⁶⁷ O.a. HvJ EU 16 oktober 2008, C-253/07 (Canterbury Hockey Club), ECLI:EU:C:2008:571.

⁶⁸ C-90/16 (The English Bridge Union), lopende procedure.

⁶⁹ Hof Amsterdam 15 december 2011, 11/00434, ECLI:NL:GHAMS:2011:CA0838.

voor de genoemde activiteiten als zeilen, roeien en kajakken duidelijk kenbaar en zichtbaar zijn. Voor het zeilen is een zeilboot nodig, voor roeien een roeiboot of skiff en voor kajakken of kanoën een kajak of kano. Een exploitant van een jachthaven kan deze voor die sporten vormgegeven vaartuigen herkennen en heeft op het moment dat hij de lig- en bergplaats ter beschikking stelt doorgaans de gegevens van de aard van het vaartuig – vaak om andere redenen dan de btw – beschikbaar.

De belangrijkste kenmerkende factoren die nodig zijn om de sportactiviteit te kunnen verrichten met het vaartuig moeten wel in of aan het vaartuig aanwezig zijn. Zo zal bijvoorbeeld een zeilboot om te kunnen zeilen voorzien moeten zijn van kiel/zwaarden, mast, giek en dekbeslag zodat deze door windkracht kan worden voortbewogen en bestuurbaar is. Een zodanig ontmantelde zeilboot dat deze niet meer kan zeilen, zal daarentegen niet meer aan de geschiktheidseis voldoen.

Alle vaartuigen die niet noodzakelijk of niet ingericht zijn voor de beoefening van een specifieke sport komen niet in aanmerking voor deze vrijstelling. Deze vaartuigen fungeren dan eerder als vervoermiddel of als recreatief vaartuig dan als middel om mee te kunnen sporten.

De leden van de fractie van de VVD vragen hoe andere EU-landen deze vrijstelling voor vaartuigen hebben geregeld. Dit is onbekend, maar het is ook de vraag of de situatie in Nederland vergelijkbaar is met de situatie in andere lidstaten. Nu het arrest ziet op de strijdigheid van de Nederlandse wetgeving met de Europese btw-regels, kan Nederland zich ook niet beroepen op een andersluidende regeling in andere landen. Nederland had het voorheen ook anders geregeld en naar nu blijkt in strijd met de richtlijn. Door de wetgeving aan te passen aan het oordeel van het HvJ EU is de Nederlandse wetgeving in elk geval in lijn met de BTW-richtlijn.

De leden van de fractie van de VVD vragen in hoeverre het voorliggende wetsvoorstel concurrentie- en/of marktverstoring is. Ik weet niet of de btw-behandeling van jachthavens concurrentie- of marktverstoring werkt. Wel kent de BTW-richtlijn en ook de Wet OB 1968 een verschil in btw-behandeling tussen winstbeogende en niet-winstbeogende organisaties waar het de terbeschikkingstelling van lig- en bergplaatsen betreft voor vaartuigen die geschikt zijn voor sportbeoefening. Als gevolg van het arrest van het HvJ EU zal het verschil in btw-behandeling enerzijds kleiner worden daar waar het de terbeschikkingstelling van lig- en bergplaatsen betreft voor vaartuigen die niet geschikt zijn voor sportbeoefening en daardoor niet langer kunnen delen in deze vrijstelling. Anderzijds zullen niet-winstbeogende watersportverenigingen niet langer kunnen worden uitgesloten van de vrijstelling louter op basis van het gegeven dat zij personeel in dienst hebben dat werkzaamheden verricht met betrekking tot vaartuigen dan wel het ter beschikking stellen van lig- en bergplaatsen. Diensten door het personeel ten behoeve van vaartuigen die ongeschikt zijn voor de sportbeoefening kunnen overigens niet meer onder deze vrijstelling vallen maar zijn in beginsel net als bij de winstbeogende jachthavens belast met btw.

Een verschil in behandeling voor de heffing van btw van niet-winstbeogende watersportverenigingen en commerciële (winstbeogende) jachthavens kan overigens niet geheel worden weggenomen zolang de BTW-richtlijn deze verplichte vrijstelling kent voor diensten die nauw samenhangen met de sport, zoals de terbeschikkingstelling van lig- en bergplaatsen voor vaartuigen die geschikt zijn voor sportbeoefening en deze vrijstelling niet toekent aan winstbeogende jachthavens. Daarnaast kent de BTW-richtlijn voor niet-winstbeogende organisaties die diensten verrichten die nauw samenhangen met de sportbeoefening nog een

aanvullende vrijstelling voor zogenoemde fondswervende leveringen en diensten. Deze vrijstelling geldt niet voor winstbeogende jachthavens.

De leden van de fractie van de VVD vragen wanneer het beleidsbesluit behorende bij de wetswijziging beschikbaar is. Ik heb ervoor gekozen om in de artikelsgewijze toelichting op te nemen dat *indien nodig* een beleidsbesluit kan volgen op de voorgestelde wetswijziging. Indien na de behandeling en aanvaarding van dit wetsvoorstel nog vragen onbeantwoord zijn gebleven of nadere besluitvorming gewenst is over de toepassing van de vrijstelling voor de terbeschikkingstelling van lig- en bergplaatsen kan een beleidsbesluit worden overwogen. Indien nodig zal het besluit zo spoedig mogelijk na aanneming van dit wetsvoorstel volgen.

De leden van de fractie van de VVD vragen in hoeverre het criterium van geschiktheid te veel ruimte biedt aan het gebruik van deze vrijstelling voor allerlei vaartuigen waarmee op enigerlei wijze sport kan worden beoefend. Tevens vragen zij hoe dat probleem kan worden opgelost. Ik vat de vraag zo op dat de leden van de fractie van de VVD bezorgd zijn over een te brede toepassing van de regeling. Als een vaartuig op grond van objectieve kenmerken geschikt en nodig is voor sportbeoefening valt het volgens het HvJ EU onder de vrijstelling. Feitelijk gebruik is daarbij niet relevant. Als iemand zijn vaartuig niet gebruikt voor sportbeoefening terwijl het daarvoor wel geschikt is, moet de vrijstelling op grond van de jurisprudentie van het HvJ EU toch toegepast worden. Dit betekent echter niet dat zomaar elk vaartuig onder deze vrijstelling valt. Daarvoor is ten eerste relevant welke activiteiten naar maatschappelijke opvatting als sport kunnen worden aangemerkt. Activiteiten die wereldwijd als sporten worden erkend, zoals zeilen, roeien, kajaken en powerboatracen kunnen voor toepassing van de vrijstelling buiten twijfel als sporten worden aangemerkt.

Bij activiteiten met een minder duidelijk «sportkarakter» houd ik rekening met de bestaande jurisprudentie, zoals de hiervoor genoemde criteria met betrekking tot salsadansen. De fysieke inspanning en training van fysieke vaardigheden moet voorop staan voordat een lichamelijke activiteit als sport wordt geduid. Als niet deze, maar andere elementen voorop staan, zoals ontspanning, gezelligheid en een lekker avondje of dagje uit, dan is deze activiteit geen sport in de zin van de btw-regelgeving. Niet elke activiteit met een fysieke of geestelijke inspanning is daarmee sport. Bij het ontbreken van fysieke of geestelijke inspanning is naar mijn opvatting geen sprake van sport, ook niet als er gerelateerd aan die activiteit wedstrijden worden georganiseerd. Daarbij speelt voor mij mee dat het HvJ EU watersport niet synoniem acht aan sport in de zin van de vrijstelling, gelet op de expliciete uitsluiting van recreatieve vaartuigen.

Of sprake kan zijn van het beoefenen van sport met het vaartuig hangt ten tweede ook af van de geschiktheid en de onontbeerlijkheid van het vaartuig zelf voor die sportbeoefening. Dit voorkomt dat sporten als bridgen of schaken aan boord van een vaartuig doorslaggevend worden voor de toepassing van de vrijstelling. Dit geldt ook voor bijvoorbeeld (wedstrijd)vissen of duiken. Dit zijn weliswaar sporten, maar hiervoor is een vaartuig voor de beoefening van die sporten niet noodzakelijk. In elk geval niet meer noodzakelijk dan een auto om sporters naar een sportterrein te vervoeren. Het vaartuig fungeert daar eerder als vervoermiddel dan als middel om mee te kunnen sporten.

De leden van de fractie van de VVD vragen naar de gevolgen van het schrappen van het criterium van geschiktheid van het vaartuig voor sportbeoefening uit de wettekst en in plaats daarvan een uitsluiting van de vrijstelling op te nemen voor recreatieve doeleinden.

Dit zou betekenen dat we geen gevolg geven aan het oordeel van het HvJ EU en daarmee kwetsbaar zijn voor een hernieuwde inbreukzaak door de Europese Commissie. Bij een hernieuwde inbreukzaak loopt Nederland tevens het risico op een forse boete. Ook zullen niet-winstbeogende watersportverenigingen die regeling nationaal zeker aanvechten omdat Nederland het oordeel van het HvJ EU onjuist uitlegt door uit te gaan van feitelijk gebruik en niet van geschiktheid. Ten slotte, maar niet minder belangrijk, is de regeling onuitvoerbaar indien het feitelijk gebruik van het vaartuig leidend wordt voor de toepassing van de vrijstelling. Ik verwijs hiervoor naar mijn antwoord op de vraag van deze leden over de praktische uitvoerbaarheid indien zou worden uitgegaan van het criterium van gebruik in plaats van de door het HvJ EU gestelde geschiktheid van het vaartuig.

De leden van de fractie van het CDA vragen hoe terbeschikkingstellers van lig- en bergplaatsen voor vaartuigen en de Belastingdienst zullen moeten beoordelen of vaartuigen gelet op hun objectieve kenmerken geschikt zijn voor de beoefening van sport of lichamelijke oefening of niet. Degene die de lig- en bergplaats ter beschikking stelt, kan op zicht vaststellen of sprake is van een vaartuig waarmee kan worden gezeild, geroeid of gekajakt. Ook kan de exploitant in geval van vaartuigen die zijn ingericht om primair door een motor te worden voortbewogen een powerboot onderscheiden van de overige motorboten. De verenigingen hebben gegevens van de vaartuigen van hun leden beschikbaar, vaak uit hoofde van de verzekering, maar ook voor de toedeling van de ligplaatsen. Deze gegevens vormen onderdeel van de administratie van de vereniging die door de Belastingdienst kan worden gecontroleerd. Voor de passantenplekken zal de verenigingshaven apart aantekening moeten houden, zodanig dat daaruit de toepassing van de vrijstelling blijkt. Deze aantekeningen, evenals de ontvangsten van de dagpassanten, moeten in de administratie worden bewaard en bijgehouden.

In het kader van de wijziging van de vrijstelling van btw voor de watersport vragen de leden van de fractie van het CDA naar het aantal in Nederland afgegeven Internationaal Certificaten Pleziervaartuigen (ICP's) in relatie met het ontwijken van in andere landen geheven lokale heffingen.

Ik merk op dat een ICP geen relatie heeft met de in het Belastingplan 2017 voorgestelde wijziging van de vrijstelling van btw voor de ter beschikking stelling van lig- en bergplaatsen in Nederland. Het is een certificaat van eigendom van een pleziervaartuig en fungeert als officieus eigendomsbewijs aan boord van schepen die naar het buitenland varen waar vaak een registratieplicht bestaat. Een ICP is in Nederland niet verplicht. Een ICP wordt afgegeven door het Watersportverbond. Hierbij vervult het Ministerie van Financiën of de Belastingdienst geen enkele rol.

8. Exportheffing afvalstoffenbelasting

De leden van de fractie van de VVD vragen waarom bij de dekking voor het schrappen van de exportheffing gekozen is voor een verhoging van de afvalstoffenbelasting. Tevens vragen zij of het kabinet andere mogelijkheden ziet voor dekking. De dekking van het schrappen van de exportheffing is meegenomen in de budgettaire besluitvorming die in augustus heeft plaatsgevonden. Hierbij is een integrale afweging gemaakt van de budgettaire effecten van verschillende maatregelen. Voor het schrappen van de exportheffing is de keuze gemaakt om de dekking binnen het domein van de afvalstoffenbelasting te houden, waar de derving zich ook voordoet.

De leden van de fracties van de VVD en de SP vragen wanneer de resultaten van het onderzoek naar een mogelijke exporthoefting in de afvalstoffenbelasting gedeeld kunnen worden. De leden van de fractie van de SP vragen of het mogelijk is om bij het Belastingplan 2018 een voorstel op te nemen voor een uitvoerbare en handhaafbare exporthoefting. De leden van de fractie van GroenLinks vragen naar het tijdpad voor een houdbare invoering van de exporthoefting. In het kader van het onderzoek naar een mogelijke exporthoefting is een werkgroep opgericht, met vertegenwoordigers van de afvalbranche (de Vereniging Afvalbedrijven, BRBS Recycling (branchevereniging breken en sorteren), het Ministerie van Financiën, het Ministerie van Infrastructuur en Milieu, Rijkswaterstaat en de Inspectie voor Leefomgeving en Transport. De focus van de werkgroep ligt met name op de exporthoeftingen in Vlaanderen en Oostenrijk alsmede op de afvalstoffenbelasting in Denemarken. In dat kader is gesproken met de betrokken overheidsinstanties in die landen en vindt een uitwisseling van informatie plaats. Ook is een bezoek aan een Vlaamse afvalverwerker gepland, om meer inzicht te krijgen in de uitvoeringstechnische praktijkaspecten van de Vlaamse exporthoefting. Naar verwachting zal de werkgroep binnen enkele maanden haar bevindingen kunnen presenteren. Het tijdpad van eventuele vervolgstappen zal afhangen van de conclusies van de werkgroep.

De leden van de fractie van de PvdA vragen naar de te verwachten gevolgen van het niet doorgaan van de exporthoefting en van de verhoging van het tarief in de afvalstoffenbelasting. Het tarief in de afvalstoffenbelasting is voor zowel storten als verbranden relatief laag. De verwachting van het kabinet is dat de huidige tariefstelling in combinatie met de geldende marktomstandigheden en tarieven aan de poort niet leidt tot sterke veranderingen in de afvalstromen en de concurrentiepositie van Nederlandse afvalverwerkers, gegeven het feit dat de introductie van een exporthoefting wordt onderzocht. Daarbij benadrukt het kabinet dat de exporthoefting niet van tafel is. De afvalsector kenmerkt zich overwegend door lange contracten. Het ligt daarom in de lijn der verwachting dat marktpartijen bij het afsluiten van nieuwe contracten ook zullen anticiperen op mogelijke ontwikkelingen in de toekomst, en niet slechts op de stand van zaken op dit moment. Desgevraagd bevestigt de afvalbranche dat op dit moment de effecten van het ontbreken van een exporthoefting voor de verwerking van huishoudelijk afval niet groot zijn. Daarbij speelt het een rol dat in 2016 geen grote contracten voor de verwerking van huishoudelijk afval zijn afgelopen. De afvalbranche geeft tevens aan dat dit in 2017 wel het geval zal zijn en houdt daarom vast aan de invoering van een exporthoefting uiterlijk per 1 januari 2018.

De leden van de fractie van de SP vragen waarom is gekozen voor een verhoging van het algemene tarief van de afvalstoffenbelasting voor dekking van het wegvallen van de exporthoefting, in plaats van een verhoging van alleen het tarief voor verbranden. De leden van de fractie van de SP vragen met hoeveel euro het tarief voor verbranden zou moeten worden verhoogd om dezelfde dekking te halen. Het kabinet heeft bij de invoering van de afvalstoffenbelasting voor een zo eenvoudig mogelijke belasting gekozen. Een gelijk tarief past in dit streven om de belasting uitvoeringstechnisch en administratief zo eenvoudig mogelijk te houden. Tevens voorkomt een stortbelasting met eenzelfde hoogte als een verbrandingsbelasting dat residuen verschuiven van verbranden naar storten. Wanneer alleen het tarief voor verbranden zou worden verhoogd zou dit leiden tot een ongewenste differentiatie in de tarieven voor verbranden en storten. Het kabinet heeft berekend dat, om dezelfde dekking te halen, het tarief voor verbranden per 1 januari 2017 met € 1,50 zou moeten worden verhoogd.

De leden van de fractie van de SGP vragen waarom er structureel € 8 miljoen gedekt moet worden voor het schrappen van de exportheffing, mede in het licht van destijds ingediende en aangenomen amendementen die de opbrengst van de afvalstoffenbelasting verkleinden, te weten de vrijstelling voor zuiveringsslib (derving € 1 miljoen structureel) en de overgangsregeling voor voorraden (derving € 5 miljoen incidenteel in 2015). Deze maatregelen zijn in 2015 ingepast in het lastenkader. Dit betekent dat zowel de beoogde extra opbrengst van de exportheffing van structureel € 8 miljoen als de incidentele en structurele derving als gevolg van genoemde amendementen zijn ingeboekt en meegenomen zijn om de totale budgettaire plaat van het Belastingplan 2015 te sluiten. Als nu besloten wordt om de exportheffing niet door te laten gaan, zal daarom ook dekking ter hoogte van € 8 miljoen structureel geregeld moeten worden. De twee andere amendementen hebben geen invloed meer op de hoogte van dit bedrag.

9. Budgettaire aspecten

De leden van de fractie van de VVD vragen of een uitsplitsing gegeven kan worden van de budgettaire effecten van de wijzigingen omtrent de specifieke renteaftrekbeperingen (uitgesplitst naar artikel 10a van de Wet Vpb 1969 en artikel 15ad van de Wet Vpb 1969). In de hierna opgenomen tabel 11 zijn de budgettaire effecten van de wijzigingen van de specifieke renteftrekbeperingen uitgesplitst naar de aanpassingen in de artikelen 10a en 15ad van de Wet Vpb 1969.

Tabel 11: budgettaire effecten wijziging specifieke renteaftrekbeperingen (op transactiebasis in € miljoen)

	2016	2017	Struc.
Aanpassing artikel 10a	0	159	159
Aanpassing artikel 15ad	0	8	8

10. Overig

Schenkingsvrijstelling

De leden van de fractie van de VVD en het lid van de fractie 50PLUS hebben enkele vragen gesteld over de verruimde schenkingsvrijstelling voor de eigen woning en het daarbij behorende overgangsrecht. Aangezien het verslag van het wetsvoorstel Overige fiscale maatregelen 2017 ook vragen hierover bevat, worden al deze vragen beantwoord in de nota naar aanleiding van het verslag van dat wetsvoorstel. Ook het commentaar van de NOB, RB en Vereniging van Estate Planners in het Notariaat (VEPN) over deze onderwerpen wordt daarbij betrokken.

Boeterente

De leden van de fractie van de VVD hebben een vraag over de boeterente. Aangezien het verslag van het wetsvoorstel Fiscale vereenvoudigingswet 2017 ook vragen hierover bevat, wordt deze vraag beantwoord in de nota naar aanleiding van het verslag op dat wetsvoorstel (paragraaf 8).

Btw-regime pensioenfondsen

De leden van de fractie van de VVD vragen naar de achterliggende redenen waarom pensioenfondsen in een verschillend btw-regime kunnen vallen. In het verlengde daarvan roept het lid van de fractie van 50PLUS op om – net als andere EU-lidstaten – ruimhartiger om te gaan met btw in

relatie tot het vrijstellen van pensioenfondsen. Ik ben de leden van de fractie van de VVD en het lid van de fractie van 50PLUS erkentelijk voor het stellen van deze vragen, omdat ik merk dat de informatiebehoefte op dit dossier groot is. Om aan uw informatiebehoefte tegemoet te komen geef ik hierna de meest relevante informatie. Daar waar de informatie ook antwoord geeft op uw vervolgvragen zal ik dat benoemen.

In de brief van 19 september 2014 geef ik antwoord op de achterliggende redenen waarom pensioenfondsen onder een verschillend btw-regime kunnen vallen.⁷⁰ Deze brief geeft ook antwoord op het door de leden van de fractie van de VVD gevraagde overzicht van welke pensioenregelingen onder welk btw-regime vallen.

In de fiscale motie- en toezeggingenbrief van 27 mei jl. is voor het laatst ingegaan op de vraag van de leden van de fractie van de VVD over de stand van zaken en de verwachte uitspraak met betrekking tot de lopende procedure bij de Hoge Raad.⁷¹ De stand van zaken is op dit moment onveranderd en de uitspraak van de Hoge Raad wordt nog steeds met veel belangstelling afgewacht. Ik zal u verder informeren nadat de Hoge Raad uitspraak heeft gedaan in de betreffende zaak. De huidige verwachting is dat de uitspraak nog in 2016 zal verschijnen.

De leden van de fractie van de VVD vragen of het onderscheid dat wordt gemaakt voor pensioenfondsen een politieke invalshoek kent, en zo ja, waarom dat dan zo is. Op dit punt sluit ik mij aan bij het antwoord op een soortgelijke vraag aan de Staatssecretaris van Sociale Zaken en Werkgelegenheid tijdens de behandeling in de Eerste Kamer van het initiatiefwetsvoorstel Lodders tot verbeterde premiereregeling van 24 mei jl.⁷² De Staatssecretaris van Sociale Zaken en Werkgelegenheid heeft daarbij aangegeven dat het huidige systeem een budgettaire en dus ook een politieke invalshoek kent. Om te bepalen of er speelruimte is, moet wel eerst de uitspraak van de Hoge Raad worden afgewacht. Zoals reeds aangekondigd zal het kabinet de Eerste en de Tweede Kamer daarna op de hoogte stellen van het vervolg. Het verzoek van het lid van de fractie van 50PLUS zal daarbij worden betrokken.

In de schriftelijke vragenronde naar aanleiding van de vorige motie- en toezeggingenbrief van 15 september 2015 is door de leden van de fractie van de PvdA gevraagd naar de budgettaire derving indien defined benefit pensioenregelingen voor de btw zouden worden aangemerkt als gemeenschappelijke beleggingsfondsen.⁷³ Ingeschat is dat een dergelijke wetswijziging een structurele jaarlijkse budgettaire derving van € 285 miljoen tot gevolg heeft. De budgettaire derving is relevant voor het lastenkader en dient daarom gedekt te worden. De vraag van de leden van de fractie van de VVD over de financiële consequenties bij een gelijke fiscale behandeling wordt derhalve conform beantwoord.

De leden van de fractie van de VVD vragen voorts een uitgebreide toelichting op de Europese achtergrond en de voorwaarden die daaraan zijn gesteld. Op grond van de BTW-richtlijn geldt een vrijstelling voor het beheer van gemeenschappelijke beleggingsfondsen, zoals omschreven door de lidstaten. Met deze vrijstelling maakt de richtlijn onderscheid tussen beheer dat kwalificeert als het beheer van een individueel vermogen (belast) of als het beheer van een collectief vermogen (vrijgesteld). De ratio van de vrijstelling en de reikwijdte van het begrip

⁷⁰ Brief van 19 september 2014, Kamerstukken II 2014/15, 32 043, nr. 228.

⁷¹ Kamerstukken II 2015/16, 34 300 IX, nr. 26.

⁷² Handelingen I 2015/2016, nr. 31, item 4.

⁷³ Kamerstukken II 2015/16, 34 300 IX, nr. 19, blz. 5.

«beheer» zoals dat volgt uit de BTW-richtlijn kwam in 2006 in de zaak *Abbey National II* voor het eerst aan bod, mede ook omdat een toelichting bij de richtlijn ontbrak.⁷⁴ In die zaak overweegt het HvJ EU dat het doel van de vrijstelling is om kleine beleggers het beleggen in effecten via beleggingsinstellingen mogelijk te maken. De vrijstelling beoogt te garanderen dat de keuze tussen rechtstreeks beleggen in effecten en beleggen via een gemeenschappelijk beleggingsfonds, fiscaal neutraal is.⁷⁵

Het arrest *Abbey National II* zegt vervolgens over de reikwijdte van het begrip «beheer» dat het een communautair begrip is dat in alle lidstaten op dezelfde wijze moet worden uitgelegd. Volgens het HvJ EU slaat de tekst «zoals omschreven door de lidstaten» van de BTW-richtlijn alleen op het begrip «gemeenschappelijke beleggingsfondsen» en niet op het begrip «beheer». Het begrip «beheer» is een autonoom gemeenschapsrechtelijk begrip waarvan de lidstaten de inhoud niet kunnen wijzigen. Dit betekent dat het begrip «beheer» in alle lidstaten op dezelfde manier dient te worden geïnterpreteerd. De invulling van het begrip «gemeenschappelijk beleggingsfonds» is derhalve wel overgelaten aan de lidstaten. Dit betekent echter niet dat lidstaten bepaalde fondsen zonder meer mogen uitsluiten van de vrijstelling. Zij dienen namelijk rekening te houden met het fiscale neutraliteitsbeginsel en het doel van de vrijstelling.

De vraag of pensioenfondsen ten onrechte zijn uitgesloten van de vrijstelling komt vervolgens aan de orde in diverse arresten van het HvJ EU. De eerste daarvan is het arrest *Wheels Common* waarin naar voren komt dat een pensioenfonds met een *defined benefit* regeling (waarbij de hoogte van de pensioenuitkering tegenover betaling van een premie in principe vaststaat, vgl. een verzekeraar) niet als een gemeenschappelijk beleggingsfonds kwalificeert.⁷⁶ Het HvJ EU geeft hiervoor als reden dat een pensioenfonds niet open staat voor kapitaal dat uit het publiek is aangetrokken. Het is geen openbaar fonds maar vormt een aan een arbeidscontract verbonden voordeel dat de werkgevers aan hun werknemers aanbieden. Daarnaast lopen de werknemers niet het risico dat «normale beleggers» wel lopen, omdat de pensioenuitkering niet afhankelijk is van de waarde van de beleggingen.

In het arrest *ATP PensionService* heeft het HvJ EU herhaald dat btw-heffing moet plaatsvinden over het beheer van een pensioenfonds dat *defined benefit*-pensioenregelingen uitvoert.⁷⁷ Het HvJ EU heeft geoordeeld dat een pensioenfonds, zoals dat in het arrest *ATP PensionService* aan de orde is, voor de btw-heffing kan worden behandeld als een gemeenschappelijk beleggingsfonds wanneer het pensioenfonds wordt gefinancierd door de pensioenontvangers, het spaargeld wordt belegd volgens het beginsel van risicospreiding en het beleggingsrisico wordt gedragen door de leden van het pensioenfonds. Het beheer van een dergelijk pensioenfonds is vrijgesteld van btw. In het arrest *ATP PensionService* gaat het om een bedrijfspensioenfonds waarbij het uitbetaalde pensioen afhankelijk is van de omvang van het spaarbedrag dat aan de pensioeninstelling is betaald en het desbetreffende aandeel in het rendement van de beleggingen. Bij een dergelijk pensioenfonds is de hoogte van de pensioenuitkering niet vastgesteld. De hoogte van en de termijn voor de te betalen pensioenpremies staan wel vast. In de praktijk worden dit soort pensioenfondsen als *defined contribution* fondsen aangeduid.

⁷⁴ HvJ EG 4 mei 2006, nr. C-169/04 (*Abbey National II*), ECLI:EU:2006:289.

⁷⁵ HvJ EG 4 mei 2006, nr. C-169/04 (*Abbey National II*), ECLI:EU:2006:289.

⁷⁶ HvJ EU 7 maart 2013, nr. C-424/11 (*Wheels Common*), ECLI:EU:C:2014:139.

⁷⁷ HvJ EU 13 maart 2014, nr. C-464/12 (*ATP PensionService*), ECLI:EU:C:2013:144.

Zoals ook aangegeven in de motie- en toezeggingenbrief van 27 mei jl. heeft de advocaat-generaal (A-G) op 31 maart jl. geadviseerd in de lopende Nederlandse zaak over de btw-vrijstelling van het beheer van gemeenschappelijke beleggingsfondsen in relatie tot het vermogensbeheer in opdracht van een bedrijfstakpensioenfonds. De A-G geeft de Hoge Raad in overweging het beroep in cassatie van belanghebbende gegrond te verklaren. Na toetsing van het feitencomplex aan de rechtspraak van het HvJ EU komt de A-G – anders dan Gerechtshof Den Haag in deze procedure – tot de conclusie dat het bedrijfstakpensioenfonds aan alle door het HvJ EU gestelde criteria voldoet en derhalve in concurrentie treedt met instellingen voor collectieve belegging in effecten (gemeenschappelijk beleggingsfondsen). De door belanghebbende verrichte vermogensbeheerdiensten kunnen derhalve delen in de vrijstelling (aldus de A-G). Op deze conclusie heb ik gereageerd naar de Hoge Raad. In deze reactie is een aantal technische aanvullingen gegeven op de conclusie van de A-G om de Hoge Raad in staat te stellen de zaak en daarmee ook de mogelijke implicaties van een uitspraak in deze zaak te doorgronden. Hierbij is onder meer ook ingegaan op het feit dat de casus waarover het geschil gaat nagenoeg geheel overeenkomt met de zaak *Wheels Common* waarover het HvJ EU al een oordeel heeft geveld en waarin nu juist geen sprake is van vrijgestelde vermogensbeheerdiensten. Ik heb uw Kamer een afschrift van deze opmerkingen gestuurd. De uitspraak van de Hoge Raad wordt nu met veel belangstelling afgewacht. Zoals gezegd zal ik u vervolgens verder over dit onderwerp informeren.

Werknemersopties

De leden van de fracties van de VVD en D66 stellen vragen over artikel 10, eerste lid, onderdeel j, van de Wet Vpb 1969. De leden van de fractie van D66 vragen of de uitreiking of toekenning van werknemersopties niet aftrekbaar is en zo ja, waarom er bij de aftrekbaarheid van kosten in het kader van de uitreiking of toekenning van deze aandelen aan werknemers geen verschil is tussen ingekochte en uitgegeven aandelen. Ook de leden van de fractie van de VVD vragen naar dit onderscheid. De leden van de fractie van D66 vragen tevens of loonkosten wel aftrekbaar zijn als de werknemer besluit om van dat loon zelf aandelen te kopen.

Op grond van artikel 10, eerste lid, onderdeel j, van de Wet Vpb 1969 is de uitreiking of toekenning van onder meer aandelen in een vennootschap of rechten om aandelen te verwerven in een vennootschap niet aftrekbaar. Deze aftrekbeperking is ook van toepassing als uitreiking of toekenning plaatsvindt aan werknemers. Daarbij wordt geen onderscheid gemaakt tussen aandelen die door de vennootschap die de aandelen uitreikt of toekent, zijn ingekocht of uitgegeven. Beloningen in geld zijn in beginsel wel aftrekbaar, ook als de werknemer besluit om van dat loon aandelen te kopen. Het staat de medewerker immers vrij om zijn of haar loon naar eigen inzicht te besteden. Overigens staat de aftrekbeperking van artikel 10, eerste lid, onderdeel j, van de Wet Vpb 1969 niet in de weg aan de aftrek van beloningen in geld waarbij de waardeontwikkeling van aandelen slechts als rekeneenheid wordt gebruikt (ook wel «Stock Appreciation Rights»), tenzij de werknemer een loon op jaarbasis geniet van meer dan € 559.000 (bedrag 2016).

De aftrekbaarheid van werknemersparticipaties, waarnaar deze leden vragen, is al vaker onderwerp van discussie geweest. Zowel in jurisprudentie – de eerste relevante arresten stammen uit 1956 – als in wetgeving. Aanleiding daarvoor is dat voor twee tegenovergestelde opvattingen – dat de kosten zich bevinden in de winstsfeer (aftrekbaar) dan wel de kapitaalsfeer (niet aftrekbaar) – argumenten kunnen worden gevonden. Enerzijds kan men betogen dat het vermogen van de vennootschap daadwerkelijk

afneemt bij de inkoop van aandelen ter dekking van werknemersparticipaties. Deze kosten zouden dan als loonkosten in aftrek kunnen worden gebracht. Anderzijds kan worden betoogd – en zo is ook de Hoge Raad⁷⁸ van oordeel – dat inkoop van eigen aandelen om aan een optieverplichting te voldoen de winstsfeer niet raakt, aangezien die aandelen als ingetrokken dienen te worden beschouwd. Het vermogen van de vennootschap die de aandelen inkoop neemt weliswaar af, maar het vermogen van de aandeelhouder neemt met hetzelfde bedrag toe. Deze transactie bevindt zich dus in de kapitaalsfeer. Bovendien heeft de Hoge Raad geoordeeld dat een optiehouder vergelijkbaar is met een aandeelhouder en dat daarom alle transacties tussen de optiehouder en de vennootschap op gelijke wijze als transacties met de aandeelhouder buiten de winstsfeer worden afgewikkeld. Het waardeverloop van een optie heeft daarom volgens de opvatting van de Hoge Raad ook geen invloed op het fiscale resultaat.

De aftrek van de uitreiking of toekenning van werknemersparticipaties is sinds 2007 niet meer mogelijk vanwege de Wet werken aan winst. De opbrengst is destijds gebruikt voor een verlaging van het vennootschapsbelastingtarief. Herintroductie van de aftrekbaarheid verkleint de grondslag van de vennootschapsbelasting, terwijl het – ook internationaal – juist de tendens is dat deze grondslag wordt verbreed. Invoering van een aftrekmogelijkheid voor werknemersparticipaties leidt naar verwachting tot een structurele budgettaire derving van € 105 miljoen.

Deze leden vragen of het mogelijk is om deze regel aan te passen teneinde een onderscheid te maken tussen enerzijds nieuw uit te geven aandelen (niet aftrekbaar) en anderzijds aandelen die reeds waren uitgegeven maar dienden te worden ingekocht om werknemersopties te kunnen toekennen (wel aftrekbaar). Het ligt niet voor de hand om dat onderscheid te maken aangezien het zeer waarschijnlijk is dat – als een onderscheid wordt gemaakt tussen nieuwe en ingekochte aandelen – door belastingplichtigen gepoogd zal worden door gebruikmaking van kunstmatige opzetjes het effect van dat onderscheid weer teniet te doen. Dat zou bijvoorbeeld kunnen door nieuwe aandelen uit te geven, ze weer in te kopen en vervolgens werknemersopties toe te kennen met als doel van de aftrekpost gebruik te kunnen maken. Het valt echter niet te overzien of dit volledig te voorkomen is, zelfs met (complexe) antimisbruikmaatregelen. Vooral als enige tijd tussen uitgifte en inkoop van de aandelen zit lijkt dat niet mogelijk, zodat eveneens een budgettaire derving van € 105 miljoen kan optreden.

Ten slotte is de verwachting dat door dit onderscheid de eenvoud en daarmee de uitvoerbaarheid van de maatregel afnemen. Om deze redenen is het kabinet niet voornemens om de wet op dit punt te wijzigen.

Kwalificerende buitenlandse belastingplichtigen en de fiscale behandeling van (aanvullende) pensioenen onder belastingverdragen

De leden van de fracties van de VVD en de SGP hebben vragen gesteld over de regeling voor de kwalificerende buitenlandse belastingplichtige (artikel 7.8 van de Wet IB 2001). De leden van beide fracties betrekken bij hun vragen de verdeling van heffingsrechten over pensioen onder de belastingverdragen. Over de verdeling van heffingsrechten bij pensioen hebben ook de leden van de fractie van de PvdA vragen gesteld.

De leden van de fractie van de VVD brengen bij de regeling voor de kwalificerende buitenlandse belastingplichtige een situatie onder de

⁷⁸ HR 21 februari 2001, nr. 35 639, ECLI:NL:PHR:2001:AB0158.

aandacht waarbij het heffingsrecht over de AOW wel aan Nederland toevalt, maar het heffingsrecht over aanvullende pensioenen (geen overheidspensioenen) niet. De leden van de fractie van de SGP vragen aandacht voor de situatie van ex-ambtenaren die in het buitenland wonen en vragen of deze slechter af zijn dan andere Nederlandse gepensioneerden die in het buitenland wonen vanwege de regeling voor kwalificerende buitenlands belastingplichtigen. De leden van de fractie van de VVD vragen welke verdragen aan de regeling zijn aangepast en welke niet en wat de gevolgen daarvan zijn. Ook willen zij weten wanneer deze verdragen wel aangepast gaan worden.

In reactie op deze vragen merk ik op de regeling voor kwalificerende buitenlandse belastingplichtigen een ander doel dient dan de Nederlandse belastingverdragen. De regeling voor kwalificerende buitenlandse belastingplichtigen is in de Wet IB 2001 opgenomen om de fiscale behandeling van buitenlands belastingplichtigen (die niet in Nederland wonen, maar wel Nederlands inkomen genieten) in lijn te brengen met het EU-recht en de daarover gewezen jurisprudentie. Op grond hiervan is het binnen de EU in principe aan de woonstaat om bij belastingheffing rekening te houden met de persoonlijke en gezinssituatie van belastingplichtigen. Als echter 90% of meer van het wereldinkomen in een andere EU-lidstaat wordt verdiend (en aan belasting wordt onderworpen), is het in beginsel aan die andere EU-lidstaat om rekening te houden met de persoonlijke en gezinssituatie van de belastingplichtige. Voor een dergelijke situatie is de regeling voor kwalificerende buitenlandse belastingplichtigen bedoeld.

Belastingverdragen hebben een heel ander doel, namelijk het voorkomen van dubbele belasting door heffingsrechten te verdelen zonder dat dit tot dubbele niet-belasting leidt. Hoe de verdeling van heffingsrechten vervolgens uitwerkt bij een individuele belastingplichtige hangt vooral af van zijn persoonlijke omstandigheden. Er zijn dan ook geen belastingverdragen aangepast aan de regeling voor kwalificerende buitenlandse belastingplichtigen.

In de situatie die de leden van de fractie van de VVD schetsen worden de AOW-uitkeringen van een inwoner van Zweden wel aan Nederlandse heffing onderworpen, maar de uit Nederland afkomstige aanvullende pensioenen niet. Dit kan ertoe leiden dat minder dan 90% van het inkomen in Nederland aan loon- of inkomstenbelasting is onderworpen. In dat geval is het binnen de EU dus aan de woonstaat om bij de belastingheffing rekening te houden met de persoonlijke en gezinssituatie.

In de situatie die de leden van de fractie van de SGP schetsen zal het heffingsrecht over het Nederlandse overheidspensioen van ex-ambtenaren die in het buitenland wonen in de meeste gevallen aan Nederland toevallen, waardoor deze mogelijk eerder aan het 90% criterium voldoen om te worden aangemerkt als kwalificerende buitenlandse belastingplichtige.

Het is in zijn algemeenheid niet te zeggen of het voor buitenlandse belastingplichtigen gunstiger is dat Nederland rekening houdt met de persoonlijke of gezinssituatie (vanwege de regeling voor kwalificerende buitenlandse belastingplichtigen) of dat een andere EU-lidstaat als woonland dat doet.

De leden van de fracties van de PvdA en de SGP vragen naar de rechtvaardiging voor een verschillende behandeling van overheidspensioenen en private pensioenen onder de Nederlandse belastingverdragen. De leden van de fractie van de PvdA vragen zich af of een dergelijk onderscheid nog wel te rechtvaardigen is.

Het door de leden genoemde onderscheid tussen overheidspensioenen en private pensioenen wordt verklaard vanuit de gedachte dat het passend is

dat de staat die het pensioen betaalt voor diensten die aan die staat zijn verricht (kasstaat of overheidstaat) in principe ook het heffingsrecht heeft in afwijking van de traditionele woonstaatheffing bij privaat pensioen. Het is echter Nederlands verdragsbeleid om ook voor private pensioenen een volledige bronstaatheffing na te streven. Gezien deze inzet streeft Nederland er dus naar om in verdragsonderhandelingen een vergelijkbaar resultaat te bereiken ten aanzien van overheidspensioen enerzijds en pensioen in de private sector anderzijds, namelijk dat kort gezegd de bronstaat het heffingsrecht behoudt. Bij een dergelijk resultaat is er dus geen sprake van het onderscheid waar de leden naar vragen. Dit verdragsbeleid is opgenomen in de Notitie Fiscaal Verdragsbeleid 2011.⁷⁹ Wel kan het in sommige verdragsonderhandelingen nodig zijn om als onderdeel van een algeheel compromis voor private pensioenen een gedeeltelijk heffingsrecht overeen te komen.

De leden van de fractie van de PvdA geven aan er moeite mee te hebben dat bij pensioenemigratie de Nederlandse belastingclaim volgens hen vaak verloren gaat. Het beginsel dat het heffingsrecht alleen aan de woonstaat toekomt bij pensioenen werkt volgens de leden van de PvdA sterk nadelig uit voor landen met een hoogontwikkeld stelsel van kapitaaldekking en kan emigratie om oneigenlijke redenen in de hand werken. Zij vragen of het kabinet dit ongenoegen deelt en of het kabinet mogelijkheden om vaker dan nu maatregelen te nemen, zoals een heffing bij pensioenemigratie.

In reactie op deze vragen merk ik op dat het kabinet het belang bij de Nederlandse belastingclaim ter zake van toekomstige pensioenuitkeringen volledig onderkent. Pensioen dat de AOW aanvult (aanvullend pensioen) is een beloning voor verrichte arbeid dat Nederland fiscaal faciliteert door toepassing van de omkeerregel. Hierdoor zit in het opgespaarde Nederlandse pensioenvermogen als het ware een groot gedeelte aan toekomstig te betalen belasting. De omvang van deze te verwachten belastinginkomsten in combinatie met onder meer een vergrote internationale mobiliteit van werknemers en gepensioneerden zijn de redenen dat het Nederlandse verdragsbeleid erop gericht is om een bronstaatheffing overeen te komen voor gefaciliteerd pensioen. Dit is inderdaad in het bijzonder belang voor Nederland met zijn sterke kapitaalgedekte en fiscaal gefaciliteerde pensioenstelsel. Daarom blijft Nederland ook bij toekomstige verdragsonderhandelingen streven naar een bronstaatheffing, waarmee het kabinet tevens uitvoering geeft aan de motie Groot.⁸⁰ Een heffing bij pensioenemigratie wordt al opgelegd in de vorm van een conserverende aanslag die wordt ingevorderd als over de gelden wordt beschikt voor een ander doel dan de pensioenbestemming waarvoor de fiscale faciliteit van de omkeerregel is verleend. Vooralnog ziet het kabinet daarom op dit moment geen aanleiding tot aanvullende maatregelen.

Btw en postzendingen

De leden van de fractie van de VVD vragen zich af waarom het versturen van een postpakket op grond van de Postwet 2009 door een verlener van een universele postdienst is vrijgesteld van btw maar wanneer die portokosten worden doorberekend door een leverancier van een goed, de vrijstelling niet van toepassing is en er 21% aan btw wordt berekend. In Nederland is PostNL de verlener van deze universele postdienst, alleen PostNL kan gebruik maken van de btw-vrijstelling. Indien de afnemer van die postdienst (het versturen van het postpakketje) op zijn beurt de portokosten doorberekent aan zijn klant, is hij niet de verlener van de

⁷⁹ Kamerstukken II 2010/11, 25 087, nr. 7.

⁸⁰ Kamerstukken II 2010/11, 25 087, nr. 19.

universele postdienst waarop de voorvermelde vrijstelling ziet. Hij kan daarom geen gebruik maken van de vrijstelling. In dat geval berekent hij de aan hem in rekening gebrachte kosten ter zake van de levering van het postpakketje door aan zijn eigen klant. Het bedrag dat op de portokosten ziet, ziet niet op een zelfstandig te onderscheiden dienst. Dat bedrag wordt onderdeel van de totale vergoeding die aan de klant in rekening wordt gebracht voor de goederenlevering. Afhankelijk van de goederen is de levering van de gehele prestatie belast tegen 6% of 21% btw. Er wordt dan btw berekend over het totaalbedrag inclusief de portokosten.

Bijtelling gebruikte auto's

De leden van de fractie van de VVD stellen dat veel kleinere ondernemers hun zakelijke auto ook privé gebruiken, maar niet in een nieuwe auto rijden, en geven een rekenvoorbeeld van een gebruikte auto die voor € 6.000 wordt gekocht, maar een nieuwwaarde heeft van € 32.000, waarmee de jaarlijkse bijtelling € 8.000 bedraagt. Deze leden vragen na hoeveel jaar de bijtelling op de nieuwwaarde vervalt en wordt overgegaan op de dagwaarde. Zij vragen daarnaast of het kabinet bereid is om in de toekomst, bijvoorbeeld voor het Belastingplan 2018, nog eens te kijken naar deze problematiek. Zowel voor werknemers als voor ondernemers en resultaatgenieters die een auto van de zaak ook voor privédoeleinden mogen gebruiken, geldt dat zij in privé een voordeel genieten. Voor de belastingheffing dient de waarde van dit voordeel te worden bepaald. De wetgever heeft hierbij bewust gekozen voor een forfaitair systeem dat relatief eenvoudig en goed uitvoerbaar is. Daarbij wordt uitgegaan van een vast percentage van de catalogusprijs van de auto. Een dergelijke forfaitaire benadering kent per definitie enige grofheid. Om binnen de randvoorwaarde van een relatief eenvoudig en goed uitvoerbaar systeem tegemoet te komen aan het verschil tussen oude en nieuwe auto's, wordt voor auto's ouder dan vijftien jaar van de waarde in het economische verkeer uitgegaan. Gezien het voorgaande ziet het kabinet geen aanleiding om te bekijken of het systeem van de bijtelling op dit punt aanpassing behoeft.

Terugsluis dieseltoeslag

De leden van de fractie van de VVD vragen waarom de motie Neppérus over het terugsluizen van de dieseltoeslag bij het Belastingplan 2017 niet is uitgevoerd. In de motie Neppérus wordt het kabinet verzocht de opbrengst van de MRB-verhoging voor oude vervuilende dieselauto's te gebruiken voor een generieke verlaging van de MRB en daartoe bij Belastingplan 2017 een voorstel in te dienen.⁸¹ In de motie Schouten/Groot wordt het kabinet verzocht de opbrengst van de MRB-verhoging voor oude vervuilende dieselauto's te gebruiken voor een opkoopregeling voor oude dieselbestelauto's of, wanneer een dergelijke opkoopregeling niet tijdig tot stand komt, te gebruiken voor een generieke MRB-verlaging.⁸²

Zoals ik tijdens de plenaire behandeling van Autobrief II in de Tweede Kamer heb aangegeven, liggen de twee moties in elkaars lijn. Beide moties hebben betrekking op dezelfde opbrengst uit de verhoging van de MRB voor oude, vervuilende dieselauto's. Ook in de Eerste Kamer zijn de moties ter sprake gekomen.⁸³ De motie Schouten/Groot stelt in ieder geval een deel van de doelgroep van de MRB-toeslag in staat om met een kleine verschoningsprikkel door een opkoopregeling tot een nog snellere verschoning te komen. De in deze motie gevatte gedachte gaat hiermee

⁸¹ Kamerstukken II 2015/16, 34 391, nr. 24.

⁸² Kamerstukken II 2015/16, 34 391, nr. 29.

⁸³ Kamerstukken I 2015/16, 34 391, D.

verder dan de gedachte in de motie Neppérus. Om die reden heb ik aangegeven dat ik de gedachte van een opkoopregeling betekenisvoller vind en daarom zal ik allereerst de mogelijkheden verkennen om een dergelijke regeling vorm te geven. De opkoopregeling is geen fiscale maatregel. In samenspraak met mijn collega's van Infrastructuur en Milieu en Economische Zaken zal ik de mogelijkheden verkennen om een dergelijke regeling vorm te geven en medio 2017 de Tweede Kamer te informeren over de voortgang daarvan. De budgettaire opbrengst waar de motie betrekking op heeft zal pas in 2019 worden gerealiseerd en de inzet van de middelen zal dan ook niet eerder dan 2019 plaatshebben. Dit biedt de Tweede Kamer voldoende tijd om hierover met mij van gedachten te wisselen.

Betaling MRB vrachtauto's

De leden van de fractie van de VVD vragen waarom het niet mogelijk is om de MRB voor vrachtauto's met een automatische incasso te laten betalen en voor hoeveel auto's gebruik werd gemaakt van de mogelijkheid van jaarbetaling. Verder vragen deze leden wanneer er wel de mogelijkheid is om per automatische incasso per tijdvak te betalen en of dit versneld kan worden.

Bij het wetsvoorstel Overige fiscale maatregelen 2016 heeft uw Kamer ermee ingestemd de mogelijkheid tot jaarbetaling per 1 juli 2016 af te schaffen. Hiermee is een vereenvoudiging voor de Belastingdienst beoogd. Per 1 juli 2016 kunnen houders van vrachtauto's de MRB tijdelijk alleen per tijdvak van drie maanden voldoen. De ICT-systemen voor de heffing en inning van de MRB van vrachtauto's zijn namelijk verouderd waardoor het op dit moment niet mogelijk is een automatische incasso voor vrachtauto's in te stellen. De Belastingdienst werkt momenteel aan nieuwe ICT-systemen waarin deze functionaliteit wel zal worden opgenomen. De oplevering hiervan staat gepland in de loop van 2018 en kan niet worden versneld zonder het lopende proces te verstoren. Het deel van de vrachtwagenkentekenhouders dat gebruikmaakte van de mogelijkheid tot jaarbetaling is ongeveer 1,2% van het totale aantal kentekenhouders met een jaarbetaling. Voor deze groep belanghebbenden zullen de administratieve lasten tijdelijk toenemen. Tot de oplevering van het nieuwe ICT-systeem nemen de administratieve lasten voor deze groep toe van één betaling per jaar naar vier betalingen per jaar. Overigens blijven jaarbetalingen gedaan voor 1 juli 2016 geldig tot het verstrijken van het vooruit betaalde jaar. Pas na het verstrijken van het vooruit betaalde jaar kan de MRB voor vrachtauto's tijdelijk alleen per tijdvak van drie maanden worden betaald.

Internet economie

De leden van de fractie van de VVD vragen om een reactie op een recent bericht dat de Belastingdienst worstelt met de internet economie. Ik heb hieraan in de fiscale vereenvoudigingsbrief bij het Belastingplan 2017⁸⁴ aandacht besteed. De Belastingdienst heeft te maken met de gevolgen van de toename van de populatie kleine ondernemers. Fenomenen als e-commerce, deeleconomie en particuliere huiseigenaren met zonnepanelen spelen daarbij als gevolg van het ruime ondernemersbegrip voor de btw-heffing een belangrijke rol. De uitvoeringskosten voor de Belastingdienst en administratieve lasten voor de grote groep kleine ondernemers zijn hoog ten opzichte van het geringe financiële belang. De samenloop met het vaststellen van het ondernemerschap voor de inkomstenbelasting door dezelfde inspecteur, vormt een aanvullende complicerende factor. Voor de kleine ondernemers is het reguliere proces van de Belastingdienst

⁸⁴ Kamerstukken II 2016/17, 34 552, nr. 5.

relatief complex, waardoor veel fouten ontstaan bij deze ondernemers. Ik onderzoek op dit moment of de btw-regelgeving kan worden vereenvoudigd door de huidige, complexe kleine-ondernemersregeling in de btw te vervangen door een facultatieve omzetgerelateerde vrijstelling en hoop de Kamer daarover nog dit jaar te informeren.

LNG

De leden van de fractie van de VVD vragen in hoeverre bedrijven met hun investeringen in de problemen komen als de teruggaafregeling in de accijns voor LNG pas in 2018 wordt geëvalueerd en of een aanpassing van het evaluatiemoment voor meer zekerheid kan zorgen. De teruggaafregeling is gebaseerd op een business case van de branche zelf voor een periode van vijf jaar. Het ligt dan ook voor de hand om aan het einde van die periode de regeling te evalueren. Dit is ook aangekondigd in de Autobrief II. Bij de evaluatie zal onder meer worden gezien hoe de prijsverhouding is tussen vrachtauto's met een dieselmotor en vergelijkbare vrachtauto's met een duurdere LNG-motor. De prijzen van vrachtauto's met een LNG-motor vertonen een dalende tendens. Als deze in 2018 niet veel duurder meer zouden zijn dan de dieselluitvoeringen zou er geen noodzaak zijn de teruggaafregeling te verlengen. Een belangrijk toetsingscriterium is dan ook de vraag of fiscale stimulering door een teruggaafregeling in de accijns vanuit overwegingen van kostenefficiëntie noodzakelijk blijft om het overschakelen op vrachtauto's met een LNG-motor te stimuleren of dat een eventueel gewenste ontwikkeling met andere, niet-fiscale middelen op efficiëntere wijze kan worden gestimuleerd. Bij een eventuele vervroeging van de evaluatie kunnen niet alle van belang zijnde factoren voldoende worden meegewogen. Overigens is hierover in het kader van Autobrief II met het LNG Platform overleg gevoerd.

Accijns op mixen van bier en frisdrank

De leden van de fractie van de VVD vragen of het kabinet het redelijk vindt dat producten met alcohol en gewone suikers duurder zijn dan bier met hetzelfde alcoholpercentage. Ook vragen deze leden of het systeem van graden Plato voor de accijns op bier kan worden gewijzigd en welke andere EU-landen bezig zijn met aanpassingen. Als ik de vragen van deze leden goed begrijp, doelen zij op de zogenoemde Radlers, mixen van bier en frisdrank. Het is juist dat Radlers, die doorgaans een relatief laag alcoholgehalte hebben, meestal zwaarder worden belast dan bier met eenzelfde alcoholgehalte omdat de maatstaf van heffing voor de bieraccijns graden Plato is. Het aantal graden Plato is afhankelijk van de hoeveelheid suikers in de wort. De gekozen maatstaf van heffing voor de bieraccijns leidt dus tot een hogere heffing op Radlers. De genoemde leden vragen of dit systeem aangepast kan worden. Dit probleem kan eenvoudig worden ondervangen door voor de maatstaf van heffing van de bieraccijns over te schakelen van graden Plato naar alcoholpercentage. Het kabinet is ook voorstander van een dergelijke omschakeling, met name omdat de maatstaf van alcoholpercentage eenvoudiger uitvoerbaar is voor de Douane dan graden Plato en voor de burger transparanter is. Iets meer dan de helft van de lidstaten van de Europese Unie kent al het alcoholpercentage als maatstaf van heffing. De reden dat het kabinet hier geen voorstel voor heeft gedaan, is dat de Nederlandse bierbranche geen voorstander is van een dergelijke aanpassing. Het huidige systeem is ingeburgerd bij de brouwers, sluit aan bij het brouwproces en een overgang naar een nieuw systeem betekent (ook voor kleine brouwers) wederom een administratieve last voor de transitie. In EU-verband wordt momenteel gezien hoe moet worden omgegaan met producten als Radlers in het geval dat graden Plato de maatstaf van heffing is.

Werkkostenregeling

De leden van de fractie van de VVD vragen of de werkkostenregeling eenvoudiger is geworden voor de werkgevers. Zij merken op dat het voor de juiste toepassing van de werkkostenregeling met betrekking tot personeelsactiviteiten nodig is om een administratie bij te houden over de aard van de activiteit (consumptief, geheel of deels zakelijk), de locatie (op de werkplek of buiten de werkplek), de deelnemers (intern of extern) en over maaltijden (zakelijk of consumptief). In dit kader vragen de leden van de fractie van de VVD in hoeverre de werkkostenregeling heeft geleid tot een administratieve vereenvoudiging. De werkkostenregeling bestaat uit een vrije ruimte, uit gerichte vrijstellingen en uit een aantal nihilwaarderingen. Met name de invoering van de vrije ruimte heeft geleid tot administratieve vereenvoudiging. Wanneer een werkgever alle kosten voor een personeelsactiviteit in de vrije ruimte brengt, hoeft er niet te worden geadmistreerd wat de aard is van de activiteit, wat de locatie is, wie de deelnemers zijn en of de maaltijden consumptief zijn. De vrije ruimte is bij uitstek geschikt voor kosten die deels zakelijk en deels consumptief zijn, en waarbij het moeilijk (en administratief veel werk) is om de kosten te splitsen in zakelijke kosten en consumptieve kosten. Voor het gebruik van nihilwaarderingen en gerichte vrijstellingen gelden nog steeds administratieve verplichtingen.

De leden van de fractie van de VVD vragen of de werkkostenregeling voldoende vrije ruimte biedt voor werkgevers van mkb-bedrijven om onbelaste vergoedingen aan hun personeel te geven. In 2014 heb ik overlegd met vertegenwoordigers en experts vanuit de verschillende belanghebbendengroepen (waaronder MKB-Nederland) over de werkkostenregeling.⁸⁵ Toen bleek er bij deze belangenorganisaties een breed gedragen voorkeur te zijn voor het invoeren van enkele extra gerichte vrijstellingen ten koste van de omvang van de vrije ruimte. De resultaten van dit overleg zijn in het Belastingplan 2015 vormgegeven en destijds is de vrije ruimte verlaagd van 1,5% naar 1,2%. Het is begrijpelijk dat werkgevers het liefste een grote vrije ruimte willen en daarnaast ook de eigen, specifieke vrijstellingen willen behouden vanuit de wens om zo min mogelijk belasting te betalen. Budgettair is dit echter niet mogelijk. Dat betekent dat elke werkgever (ook in het mkb) prioriteiten zal moeten stellen voor de vergoedingen en verstrekkingen die in de vrije ruimte worden ondergebracht. Bij de evaluatie in 2018 van de werkkostenregeling zal, uitgesplitst naar de omvang van bedrijven en uitgesplitst naar sector, worden onderzocht in hoeverre werkgevers in de praktijk de vrije ruimte overschrijden.

De leden van de fractie van de VVD vragen of de werkkostenregeling heeft geleid tot minder bedrijfsuitjes en de recreatiesector er dus negatieve gevolgen van ondervindt. Zij vragen of het klopt dat RECRON en Koninklijke Horeca Nederland een afname zien van opdrachten bij mkb-bedrijven. Een afname van opdrachten hangt mogelijk samen met economische omstandigheden. Het is ook mogelijk dat werkgevers gebruik hebben gemaakt van de keuzevrijheid die de werkkostenregeling biedt en in plaats van personeelsfestiviteiten andere vergoedingen of verstrekkingen belastingvrij aan hun werknemers geven. De werkgever kan hier het beste zelf over beslissen. Overigens is het nooit het doel geweest van de werkkostenregeling of van het daaraan voorafgaande regime van vrije vergoedingen en verstrekkingen om de recreatiesector – of welke andere sector dan ook – fiscaal te faciliteren.

⁸⁵ Kamerstukken II 2013/14, 33 752, nr. 110.

De leden van de fractie van de VVD vragen wanneer de evaluatie van de werkkostenregeling is gepland en of het kabinet bereid is om deze evaluatie naar voren te halen. Ook vragen deze leden of er in de evaluatie kan worden gekeken naar de gevolgen voor de recreatie- en horecasector in relatie tot bedrijfsuitjes. Over anderhalf jaar (in 2018) zal worden gestart met de evaluatie van de werkkostenregeling, die eind 2018 aan de Tweede Kamer zal worden aangeboden. Aangezien het sinds 2015 verplicht is voor werkgevers om de werkkostenregeling toe te passen, zal er in 2018 drie jaar ervaring opgedaan zijn met de werkkostenregeling. Het is niet wenselijk om de evaluatie naar voren te halen, omdat de evaluatie dan een te korte periode zal betreffen. Niet iedere werkgever zal bijvoorbeeld elk jaar dezelfde vergoedingen en verstrekkingen willen geven en een evaluatie over meerdere jaren heeft daarom vanuit kwalitatief oogpunt de voorkeur. In de evaluatie zal geen specifieke aandacht besteed worden aan de gevolgen van de werkkostenregeling voor de recreatie- en horecasector, omdat het (zoals ook in het antwoord op de vorige vraag is aangegeven) nooit de bedoeling is geweest van de werkkostenregeling om deze sector fiscaal te stimuleren. Bovendien wordt in een evaluatie in principe niet gekeken naar tweede-orde-effecten.

Stadsverwarminginstallaties

De leden van de fracties van de VVD, PvdA en D66 stellen vragen over de belastingheffing op stadsverwarminginstallaties. Zij willen weten of de installaties die biomassa als brandstof gebruiken ook onder de stadsverwarmingsregeling kunnen vallen. De huidige wetgeving kent een fiscaal gunstige regeling voor stadsverwarmingsinstallaties waarin grotendeels gebruik wordt gemaakt van restwarmte. Het maakt daarbij geen verschil welke brandstof (bijvoorbeeld aardgas of biomassa) wordt gebruikt. Het begrip restwarmte is wel van belang. Restwarmte houdt in dat er sprake moet zijn van warmte die als bijproduct vrijkomt bij afvalverbranding, elektriciteitsopwekking of industriële processen. Bovendien moet het gaan om restwarmte die, in geval geen sprake zou zijn van nuttige toepassing in een stadsverwarmingssysteem, zou worden afgegeven aan de open lucht of via koelwater aan oppervlaktewater. Ook de warmte die vrijkomt in een installatie die dient voor gecombineerde opwekking van warmte en elektriciteit (warmtekrachtcentrale), is te kwalificeren als restwarmte, omdat een dergelijke installatie niet alleen dient voor opwekking van warmte, maar mede voor opwekking van elektriciteit. Dat geldt echter niet voor warmte die vrijkomt bij een proces dat er juist op gericht is om alleen warmte te produceren. Deze warmte is geen restwarmte, maar hoofdproduct van het proces. De huidige regeling is gericht op het stimuleren van het gebruik van restwarmte en niet op het stimuleren van duurzame energie in zijn algemeenheid. In de huidige situatie worden biomassa-installaties al gestimuleerd via de Subsidieregeling Duurzame Energie Plus (SDE+).

Installaties die louter warmte opwekken kunnen dan ook alleen onder de stadsverwarmingsregeling gebracht worden door de Wet belastingen op milieugrondslag te wijzigen. Dit zal met een derving van belastinginkomsten gepaard gaan die gedekt moet worden. De komende jaren zal in toenemende mate ingezet worden op verduurzaming van de warmtevoorziening, onder andere door stadsverwarming met restwarmte en duurzame warmtebronnen. Ik ben bereid samen met de Minister van Economische Zaken te onderzoeken of de bestaande fiscale regeling en de mogelijke uitbreiding economisch efficiënt is en tot welke budgettaire derving dit leidt. In dit onderzoek zal ook worden gekeken naar de samenhang met andere fiscale en niet-fiscale regelingen die de verduurzaming van de warmtevoorziening stimuleren, zoals de SDE+, vrijstelling

in de energie- en kolenbelasting voor warmtekrachtkoppelinginstallaties, de warmtewet en nieuwe verplichtingen in het warmtebeleid.

Overdracht bedrijf aan echtgenoot

De leden van de fractie van de VVD vragen naar de reden waarom een ondernemer vrij van overdrachtsbelasting een bedrijf kan overdragen aan bijvoorbeeld een aangetrouwde schoonzus of zwager, maar niet aan de eigen echtgenoot. Ook wordt gevraagd of het kabinet bereid is om dit punt op te pakken, nu steeds meer huwelijken onder huwelijkse voorwaarden worden gesloten.

Het huwelijksvermogensrecht biedt echtgenoten voldoende mogelijkheden om bedrijfsopvolging te regelen, terwijl de ratio van de bedrijfsopvolgingsvrijstelling juist is om de overgang van een zogenoemde IB-onderneming van generatie op generatie mogelijk te maken. Normaliter maken echtgenoten geen deel uit van de volgende generatie. Voor hen geldt een vrijstelling van overdrachtsbelasting bij samenloop met de erfbelasting in het geval onroerende zaken vererven. Doorgaans zijn het de familieleden in de rechte lijn of de zijlijn die bij leven van de overdrager een onderneming voortzetten. Onder meer om die reden is voor een beperkte kring van vrijgestelde verkrijgers gekozen.

Indien je een huwelijk of geregistreerd partnerschap aangaat zonder het maken van huwelijksvoorwaarden of partnerschapsvoorwaarden, is in Nederland de algehele gemeenschap van goederen van toepassing. Het vermogen (bezittingen, maar ook schulden) van ieder van de echtgenoten valt in deze algehele gemeenschap van goederen, zo ook het bedrijf. Het hebben of mogelijkkerwijs willen starten van een onderneming is vaak een belangrijke reden om huwelijkse voorwaarden te maken. Door huwelijkse voorwaarden te maken wordt de andere echtgenoot beschermd tegen het ondernemersrisico (schulden, aansprakelijk stellingen, faillissement). Anderzijds wordt de onderneming beschermd tegen een eventuele echtscheiding. Door de huwelijkse voorwaarden wordt de andere echtgenoot geen mede-eigenaar van het ondernemingsvermogen en kan dan bij een scheiding daarop geen aanspraak maken. Het is daarnaast ook bij huwelijkse voorwaarden mogelijk dat onroerende zaken deel uitmaken van een (beperkte) gemeenschap van goederen. Boedelmenging wordt voor de overdrachtsbelasting niet als belaste verkrijging aangemerkt. Het kabinet ziet derhalve geen noodzaak tot aanpassing van de bedrijfsopvolgingsfaciliteit.

Fiscale behandeling onbenutte zelfstandigenaftrek in jaar van staking

De leden van de fractie van de VVD vragen aandacht voor de doorgeschoven onbenutte zelfstandigenaftrek in het jaar van staking. Een doorgeschoven onbenutte zelfstandigenaftrek kan in het jaar van staking niet (alsnog) worden benut wanneer de ondernemer in het jaar van staking niet aan de urennorm voldoet. De leden van de fractie van de VVD stellen vast dat er enkel tegemoetkomend beleid is in een jaar waarin sprake is van staken én overlijden en bijvoorbeeld niet in het geval van het staken in het zicht van overlijden. Deze leden vragen in hoeverre dit redelijk is.

Een vergelijkbare vraag is tijdens de behandeling van het Belastingplan 2013 door de leden van de fractie van de ChristenUnie gesteld.⁸⁶ In antwoord daarop is aangegeven dat als in enig jaar niet wordt voldaan aan het urencriterium geen aanspraak kan worden gemaakt op de zelfstandigenaftrek en – daarvan afgeleid – de eventueel doorgeschoven zelfstandigenaftrek. Dat geldt voor ieder belastingjaar, dus ook voor het

⁸⁶ Kamerstukken II 2012/13, 33 402, nr. 7, blz. 41 en 42.

stakingsjaar. Voorts is opgemerkt dat indien de belastingplichtige op enig moment na staking weer aan het urencriterium voldoet (bijvoorbeeld omdat een nieuwe IB-onderneming is gestart), de «gestalde» zelfstandigenaftrek weer kan herleven. Dit zijn bewuste keuzes geweest die zijn gemaakt bij het maximaliseren van de zelfstandigenaftrek op de winst, waardoor de zelfstandigenaftrek beter gericht werd op het stimuleren van succesvol ondernemerschap. Ten slotte is tijdens de behandeling van het Belastingplan 2013 opgemerkt dat er op dat moment geen signalen waren dat deze uitwerking in de praktijk tot onduidelijkheden leidde. Na deze beantwoording zijn wel enkele signalen ontvangen, waarbij met name het gebrek aan planbaarheid van het moment van staking in geval van overlijden en het definitief niet kunnen herleven van de «gestalde» zelfstandigenaftrek tot onbeoogde knelpunten leidde, dit heeft geleid tot het besluit van 14 januari 2016.⁸⁷ Bij de opstelling van het besluit heeft nadrukkelijk de uitvoerbaarheid en controleerbaarheid van de goedkeuring voor de Belastingdienst meegewogen. In dat besluit heb ik daarom goedgekeurd dat als de ondernemer overlijdt en hij daardoor zijn onderneming(en) op dat tijdstip staakt, hij toch de niet gerealiseerde zelfstandigenaftrek alsnog in mindering mag worden gebracht op de zogenoemde stakingswinst. De goedkeuring geldt *niet* voor de jaarwinst genoten in het jaar van staken. Voorts is verrekening van de niet gerealiseerde zelfstandigenaftrek slechts mogelijk voor zover de stakingswinst toereikend is. In dat besluit is ook opgemerkt dat als in het jaar van staken niet aan het urencriterium is voldaan, er *geen* recht op de zelfstandigenaftrek van dat jaar bestaat. Dit is ook het geval als door het overlijden niet aan het urencriterium wordt voldaan. De betreffende goedkeuring ziet uitsluitend op de niet gerealiseerde zelfstandigenaftrek. Ik acht het samenstel van wet- en regelgeving op dit punt, hoewel robuust, na de bedoelde goedkeuring in het beleidsbesluit, redelijk.

De leden van de fractie van de PvdA vragen of het kabinet een reactie kan geven op het arrest van de Hoge Raad van 12 augustus 2016⁸⁸ en daarbij kan aangeven of reparatiewetgeving naar aanleiding van dit arrest wordt voorbereid. In het arrest, waarnaar deze leden vragen, oordeelde de Hoge Raad dat een huurrecht van een woning met daarin een onzelfstandige werkruimte, onder voorwaarden, kan worden aangemerkt als ondernemingsvermogen. Belangrijkste voorwaarde is dat het huurrecht (die huurwoning) voor meer dan 10% zakelijk wordt gebruikt. In de voorgelegde casus oordeelde de Hoge Raad dat het voorgaande het geval was en stond toe dat de belastingplichtige (een IB-ondernemer) de volledige huur in mindering op zijn winst mocht brengen. Wel moest belastingplichtige gelijktijdig een forfaitair bedrag voor het privégebruik van de woning bijtellen.⁸⁹ Per saldo resulteerde dit nog steeds in een riante aftrekpost. Deze leden willen weten of de uitkomst van dit arrest aanleiding vormt voor reparatiewetgeving. Een gelijksoortige schriftelijke Kamervraag is op 22 augustus 2016 door het lid Bashir gesteld. Korthedshalve verwijs ik naar de antwoorden op die Kamervragen die op 25 oktober jl. aan uw Kamer zijn gezonden. De in voorbereiding zijnde nota van wijziging wordt in ieder geval voor het tweede wetgevingsoverleg op 7 november a.s. bij uw Kamer voor verdere behandeling aanhangig gemaakt.

⁸⁷ Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 14 januari 2016, nr. BLKB2016/66 (Stcrt. 2016, 2495).

⁸⁸ HR 12 augustus 2016, nr. 15/02666, ECLI:NL:HR:2016:1900.

⁸⁹ Op grond van artikel 3.19 van de Wet IB 2001.

Btw-heffing zorgverleners

De leden van de fractie van de PvdA vragen naar het in de heffing betrekken van diensten verricht door eerstelijns zorgverleners aan samenwerkingsverbanden op het gebied van multidisciplinaire eerstelijns- en geboortezorg. Zij vragen of het kabinet dit wil aanpassen. Naar aanleiding van het aangenomen amendement Groot/Neppéus bij het Belastingplan 2016 is per 1 januari 2016 een btw-vrijstelling gecreëerd voor coördinerende werkzaamheden verricht door samenwerkingsverbanden op het gebied van multidisciplinaire eerstelijns- en geboortezorg, zoals de toelichting bij dit amendement ook vermeldt.⁹⁰ Deze vrijstelling is vormgegeven door aanpassing van het Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968. Een uitbreiding van de reikwijdte van de vrijstelling van coördinerende werkzaamheden naar de bij het samenwerkingsverband aangesloten eerstelijnszorgverleners, zoals de leden van de fractie van de PvdA lijken te wensen, leidt tot een budgettaire derving. Voor deze uitbreiding van de reikwijdte van de vrijstelling zou eveneens dekking moeten worden gezocht. Daarnaast zou nog moeten worden beoordeeld of deze maatregel in de praktijk goed uitvoerbaar is in verband met bijvoorbeeld afbakeningsproblemen.

Artikel 10bis 11 Wet IB 2001

De leden van de fractie van de PvdA geven aan dat er in de belastingadviespraktijk verwarring bestaat over de reikwijdte van de toepassing van artikel 10bis.11 van de Wet IB 2001. De formulering van dit artikel zou gevolgen hebben voor de werking van de imputatieregeling, terwijl dat niet zou blijken uit de memorie van toelichting bij dat artikel. Ook zou onduidelijkheid bestaan over een mogelijke samenloop met artikel 10bis.1, derde lid, van de Wet IB 2001. Deze leden illustreren dit met een aantal voorbeelden en doen suggesties voor wijziging. Zij vragen een reactie van het kabinet. Ik stel voor dat ik hier in het voorjaar van 2017 in een brief aan uw Kamer op terug kom.

Excessieve beloningen

De leden van de fractie van de PvdA menen dat de Wet excessieve beloningsbestanddelen niet bedoeld was voor profvoetballers en vragen of reeds is onderzocht wat de mogelijkheden zijn om de beperkingen voor betaaldvoetbalclubs en profvoetballers als gevolg van deze wet weg te nemen. In de evaluatie van de Wet excessieve beloningsbestanddelen⁹¹ is ingegaan op de bezwaren van de voetbalsector. De voetbalsector heeft aangegeven van mening te zijn onevenredig te worden geraakt door de pseudo-eindhelling voor excessieve vertrekvergoedingen, zeker na de tariefsverhoging tot 75%. Het is de bedoeling dat deze regeling van toepassing is op alle werknemers. In verband met het gelijkheidsbeginsel is het niet mogelijk om de regeling voor een specifieke sector uit te schakelen of aan te passen. De pseudo-eindhelling kent daarnaast bewust een ruwe vormgeving, waarbij heffing ook plaatsvindt als er geen relatie is tussen de vergoeding en het vertrek. Dit geldt voor alle sectoren. Deze ruwe vormgeving is van belang voor de uitvoerbaarheid van de maatregel en ter voorkoming van ontwijkingsmogelijkheden. Om die reden is niet gekozen voor een meer gerichte vormgeving, met bijvoorbeeld een (kwalitatieve) definitie van «vertrekvergoeding». Een generieke aanpassing van de regeling, zoals een aanpassing van het tarief, is in theorie wel mogelijk. Hiervan zullen echter ook andere sectoren dan de voetbalsector profiteren.

⁹⁰ Kamerstukken II 2015/16, 34 302, nr. 53, blz. 1.

⁹¹ Bijlage bij Kamerstukken II 2016/17, 34 550 IX, nr. 5.

Toeslagen en scheiding

De leden van de fractie van de PvdA vragen of het kabinet bekend is met de problematiek dat er nog altijd onredelijke gevallen voorkomen in de toeslagenregeling bij scheiding doordat partners in gevallen het gehele jaar als toeslagpartner aangemerkt worden en wat kan worden gedaan om dit soort situaties te voorkomen. Het kabinet is inderdaad op de hoogte van deze problematiek. Die wordt overigens niet veroorzaakt door het feit dat ook na een scheiding ex-partners het hele jaar als toeslagpartner worden aangemerkt maar door het feit dat voor de vaststelling van het toetsingsinkomen over de periode van partnerschap in het toeslagjaar uitgegaan wordt van het fiscale jaarinkomen. Als een van beide ex-partners na de scheiding meer inkomen gaat genieten kan dat ertoe leiden dat de aanvrager een terugvordering krijgt als gevolg van de inkomensstijging van de ex-partner na de scheiding. De aanvrager wordt wel op de hoogte gesteld van het gewijzigde inkomen van de voormalige partner. Het inkomen van de partner is een van de grondslagen van de berekening en is daarom inzichtelijk in het portaal. Belastingdienst/Toeslagen weet echter pas wat het inkomen van de voormalige partner is, als dit door de inspecteur is vastgesteld en dit is altijd achteraf. Overigens geldt ook voor de voormalige partner dat hij gehouden is zijn inkomenswijziging door te geven. Tot 2012 bestond in de Algemene wet inkomensafhankelijke regelingen de zogenaamde 10%-regeling die het mogelijk maakte voor de Belastingdienst/Toeslagen om in deze situaties op verzoek de inkomensstijging van de ex-partner buiten beschouwing te laten bij de vaststelling van het toeslagrecht. Deze regeling is destijds geschrapt vanwege de bewerkelijkheid ervan voor de uitvoering. Tegelijkertijd vind ik ook dat toepassing van een regeling haar doel niet voorbij moet schieten: het is met andere woorden van belang om een evenwicht te zoeken tussen eenvoud en uitvoerbaarheid van een regeling aan de ene kant en, aan de andere kant, recht kunnen doen aan bijzondere omstandigheden waar dat nodig is. Er loopt op dit moment een zaak over dit onderwerp bij de Afdeling bestuursrechtspraak van de Raad van State. De uitspraak wordt medio november verwacht. Ik wil deze uitspraak graag afwachten om mij vervolgens eventueel op nadere stappen te beraden. Ik zal de Kamer daar in een brief over informeren.

Oneigenlijk beroep op toeslagen

De leden van de fractie van de PvdA geven aan signalen over oneigenlijk beroep op toeslagen en het kindgebonden budget te hebben ontvangen, in het bijzonder doordat een van de partners zogenaamd verhuist en zich bijvoorbeeld weer inschrijft bij het ouderlijk huis. Deze leden vragen of in beeld is bij de Belastingdienst/Toeslagen hoe vaak dit gebeurt en of er signalen zijn dat dergelijke vormen van oneigenlijk gebruik toenemen? Ook vragen zij of er sprake is van intensivering van de handhaving op dit punt.

De Belastingdienst/Toeslagen maakt gebruik van de Basisregistratie Personen (BRP) voor het vaststellen van de huishoudsamenstelling, dat relevant is voor het bepalen van het recht en de hoogte hiervan. Controle op juiste inschrijving op het adres is een taak van de gemeente. Vanwege het belang van een kwalitatief goede BRP, participeert de Belastingdienst/Toeslagen al een aantal jaren in diverse projecten die als doel hebben om de kwaliteit van de BRP te verbeteren.

In het kader van dergelijke samenwerkingsverbanden geeft de Belastingdienst/Toeslagen het bijvoorbeeld aan wanneer er twijfel bestaat over de juistheid van het aantal inschrijvingen op een bepaald adres of het feit dat het om een gesplitst pand gaat waar meerdere mensen kunnen wonen. Gemeenten bepalen vervolgens bij welke adressen zij gaan controleren en of de feitelijke omstandigheden overeenkomen met

de administratieve gegevens. Op basis van die bevindingen wordt vervolgens de BRP aangepast.

Het project Landelijke Aanpak Adreskwaliteit, dat in opdracht van het Ministerie van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties (BZK) is uitgevoerd en inmiddels is afgerond, is een voorbeeld van een dergelijk samenwerkingsverband. Dit project heeft inmiddels een vervolg gekregen in een reguliere samenwerking met als doel het verbeteren van de kwaliteit van de BRP.

Wanneer de Belastingdienst/Toeslagen een signaal ontvangt met betrekking tot onjuiste adresgegevens, wordt gebruik gemaakt van de terugmeldvoorziening aan de gemeente. De Belastingdienst verzoekt in dergelijke gevallen de burger zelf ook om met bewijsstukken aan te tonen dat de gegevens die zijn verstrekt bij de aanvraag/mutatie correct en volledig zijn.

Vennootschapsbelastingplicht woningbouwcorporaties

De leden van de fractie van de PvdA vragen of het niet wenselijk is om de Vpb-plicht van woningcorporaties te beperken tot hun commerciële activiteiten. In de moties en toezeggingenbrief aan de Tweede Kamer van 15 september 2015⁹² is aangegeven dat de ratio die opging bij invoering van de integrale Vpb-plicht voor woningcorporaties zoals verwoord in Belastingplan 2008⁹³ nog steeds geldt en dat de implicaties die de inwerkingtreding van de herziene Woningwet per 1 juli 2015 heeft, hier niets aan af doen. Op de markt van gereguleerde huurwoningen (een Dienst van Algemeen Economisch Belang, ofwel DAEB-activiteit) zijn er, naast woningcorporaties, namelijk ook particuliere verhuurders actief. Woningcorporaties mogen daarnaast nog steeds niet-DAEB activiteiten uitvoeren, zij het onder striktere voorwaarden en marktconforme condities. Het partieel (of zelfs volledig) vrijstellen van corporaties van vennootschapsbelasting zou dus een ongelijk speelveld creëren omdat corporaties zowel in de markt voor gereguleerde huurwoningen als voor niet-DAEB-activiteiten in concurrentie zijn met private partijen (die ook Vpb-plichtig zijn). Het beperken van de vennootschapsbelastingplicht voor woningcorporaties tot hun commerciële activiteiten is dan ook niet wenselijk.

De leden van de fractie van de PvdA vragen welk budgettair beslag gemoeid zou zijn met het beperken van de vpb-plicht voor woningcorporaties tot hun commerciële activiteiten. Het is op korte termijn niet mogelijk de omvang van de door woningcorporaties betaalde vennootschapsbelasting te bepalen. U zult deze zo spoedig mogelijk ontvangen, zoals ook toegezegd door de Minister voor Wonen en Rijksdienst in zijn brief van 11 oktober jl.⁹⁴ Het is overigens de vraag of het hierbij mogelijk is deze cijfers uit te splitsen naar commerciële en niet-commerciële activiteiten.

Website Belastingdienst

De leden van de fractie van de SP vragen waarom de rekenhulp voor de lijfrentepremie op de website van de Belastingdienst nog niet is bijgewerkt en vragen het kabinet om dit te doen. In de afgelopen jaren werd steeds duidelijker dat de rekenhulp lijfrentepremie moeilijk onderhoudbaar en aanpasbaar was vanwege verouderde software. De rekenhulp lijfrentepremie 2016 is daarom helemaal opnieuw ontwikkeld.

⁹² Kamerstukken II 2015/16, 34 300 IX, nr. 4, blz. 7.

⁹³ Kamerstukken II 2007/08, 31 205, nr. 3, blz. 37–38.

⁹⁴ Kamerstukken II 2016/17, 29 453, nr. 426.

Dit heeft dit jaar meer tijd gekost. De nieuwe versie van de rekenhulp lijfrentepremie is inmiddels op de website gepubliceerd.

De leden van de fractie van de SP vragen verder naar het geactualiseerd houden van de website. De vernieuwing van de website is medio 2015 van start gegaan. De planning om helemaal klaar te zijn, is het voorjaar van 2017. Het tegelijkertijd vernieuwen van de website en het actueel houden van deze website is, gelet op de omvang van de fiscale wet- en regelgeving en de vele veranderingen daarin, een hele uitdaging.

Btw bij uitvoer

De leden van de fractie van de SP hebben een aantal vragen gesteld over de btw-vrijstelling bij de uitvoer van goederen die deel uitmaken van de persoonlijke bagage van particuliere reizigers die de EU verlaten. Zo vragen zij zich af wat de achtergrond is van de btw-vrijstelling voor deze reizigers die geen ingezetenen zijn van de EU en aan welke voorwaarden moet worden voldaan om gebruik te maken van deze regeling. Verder vragen deze leden zich af hoe vaak gebruik wordt gemaakt van de regeling (bijvoorbeeld bij de Douane op Schiphol) om de btw terug te vragen, hoeveel geld met deze regeling is gemoeid, hoe deze kosten zich in de afgelopen jaren hebben ontwikkeld, hoeveel mensen zich bezighouden met de uitvoering van deze regeling, uit welke landen de gebruikers van de regeling voornamelijk afkomstig zijn en of het klopt dat een flink deel van het gebruik van de regeling wordt gefaciliteerd door bedrijfjes die de btw-teruggaaf administratief regelen en het geld na een paar weken of maanden op de rekening van de reiziger storten. De leden van de fractie van de SP willen bovendien weten of het juridisch mogelijk is om de regeling af te schaffen voor niet-ingezetenen met een Nederlands paspoort, voor niet-ingezetenen zonder Nederlands paspoort of om de regeling volledig af te schaffen. Ten slotte vragen de leden van de fractie van de SP zich af wat de opbrengsten van deze varianten zouden zijn.

De btw heeft het karakter van een verbruiksbelasting. Wanneer goederen die worden gekocht in Nederland buiten de EU worden verbruikt of geconsumeerd, dan drukt daar idealiter geen Nederlandse btw op. De vrijstelling die dit regelt voor particuliere reizigers die een goed binnen de EU hebben gekocht maar niet woonachtig zijn binnen de EU en het goed zullen consumeren buiten de EU (hierna ook: de reiziger) is vastgelegd in artikel 147 van de BTW-richtlijn. In de Nederlandse omzetbelastingwetgeving is deze regeling uitgewerkt in de vorm van een nultarief (artikel 24, lid 2, van de Wet OB 1968 en artikel 23a van de Uitvoeringsbeschikking Omzetbelasting 1968).

Voor toepassing van dat nultarief gelden de volgende voorwaarden: 1) de particulier heeft zijn normale verblijfplaats buiten de EU; 2) de goederen moeten uiterlijk het einde van de derde maand na de maand van aankoop bij het verlaten van Nederland in de persoonlijke bagage van de particuliere reiziger zijn uitgevoerd naar een derde land, dus buiten de EU; en 3) de totale waarde van de op de factuur vermelde goederen inclusief omzetbelasting bedraagt ten minste € 50. In de praktijk wordt aan de tweede voorwaarde pas voldaan bij de daadwerkelijke uitvoer van de goederen uit de EU. Dat gebeurt doorgaans enige tijd na de aankoop, waardoor dan pas het nultarief toegepast kan worden. In de praktijk berekent de leverancier bij aankoop wel de btw aan de klant (de reiziger). De reiziger laat vervolgens de factuur op Schiphol door de Douane stempelen en stuurt deze terug naar de leverancier. De leverancier maakt dan de btw over aan de klant en vraagt dit bedrag terug van de Belastingdienst. De leverancier heeft de afgestempelde factuur in zijn administratie nodig om de juiste toepassing van het nultarief op de levering van de

goederen te bewijzen. Het is toegestaan dat deze facturen worden gearhiveerd bij een faciliterend bedrijf als zij direct beschikbaar zijn en toegankelijk blijven voor controle bij de leverancier door de Belastingdienst.

Er bestaan ook andere toepassingsvarianten van de regeling. Zo kunnen reizigers ook gebruik maken van ondernemingen die een deel van de administratieve handelingen voor hen uit handen nemen. Leveranciers kunnen bij toepassing van het nultarief deelnemen aan een zogenoemd chequesysteem dat wordt uitgegeven door faciliterende ondernemers. Deze ondernemers regelen dan de btw-teruggaaf aan de particuliere reiziger, die de rekening van de leverancier eerst inclusief btw betaalt. Met de cheque kunnen reizigers het terug te geven btw-bedrag ontvangen als de cheque en de goederen door een reiziger bij de uitvoer uit de EU aan de Douane worden aangeboden en door de Douane wordt voorzien van de vereiste ambtelijke verklaring, kantoorstempel en handtekening. Deze faciliterende ondernemers berekenen een bepaalde vergoeding voor hun dienstverlening aan leveranciers en reizigers. Per saldo betekent dit dat een deel van de btw-teruggaaf door de reiziger wordt besteed aan de dienstverlening van deze bedrijven. Er is op Schiphol een vijftal bedrijven werkzaam dat als intermediair dient tussen de reiziger en de bedrijven die de btw moeten terugbetalen.

Op Schiphol heeft de Douane in het jaar 2015 in totaal 1.577.343 stuks aan bescheiden (cheques en facturen) gestempeld. Voor dit jaar, 2016, zijn er tot en met september 780.969 stuks gestempeld. Naar verwachting komt het totaal in 2016 lager uit dan 2015. In de hierna volgende tabel 12 staan de cijfers sinds 2012. In deze cijfers zijn ook die bescheiden meegenomen die elders in de EU zijn afgegeven. Het bescheid voor teruggaaf wordt namelijk pas afgestempeld als de reiziger daadwerkelijk de EU verlaat.

Tabel 12: Aantal gestempelde bescheiden door de Douane op Schiphol

2012	2013	2014	2015	2016 (t/m september)
757.282	863.662	969.844	1.577.343	780.969

Het is niet exact bekend hoeveel geld met de regeling gemoeid is. Ten eerste wordt niet per geval geregistreerd om welk bedrag het gaat en ten tweede raken de bescheiden uit andere lidstaten van de EU de Nederlandse btw-opbrengsten niet. Het budgettair belang van de regeling in 2015 was minimaal ongeveer € 10 miljoen, aangezien het minimale bedrag voor teruggaaf € 50 inclusief btw is. In werkelijkheid is het budgettair belang vermoedelijk hoger, doordat reizigers voor meer dan het minimale bedrag aankopen doen. Op Schiphol houden zich momenteel 25 fte bezig met deze werkzaamheden en dit aantal is de afgelopen jaren stabiel. De geschatte uitvoeringskosten zijn ongeveer € 1 miljoen.

De reizigers die gebruik maken van deze regeling hebben als land van herkomst voornamelijk China, Brazilië, Argentinië, Rusland, Israël en de Verenigde Staten.

Het is op grond van de dwingende EU-regels niet mogelijk om de vrijstelling af te schaffen. Het betreft geen facultatieve vrijstelling. Ruimte voor differentiatie naar nationaliteit voor het gebruik van de regeling geeft de richtlijn niet.

Opgaaf intracommunautaire prestaties

De leden van de fractie van de SP vragen hoe vaak in de afgelopen jaren een opgaaf intracommunautaire prestaties (ICP) is gedaan en hoe vaak een boete is opgelegd. Het onderstaande overzicht bevat de gegevens over de opgaaf voor de jaren 2013 tot en met 2015. Voor deze drie jaren betreft het gemiddeld genomen een groep van circa 150.000 ondernemers.

Tijdvak	2013	2014	2015
Totaal aantal ontvangen opgaven ICP	587.064	630.892	669.609
– waarvan kwartaalopgaven ICP	257.074	275.805	295.440
– waarvan maandopgaven ICP	327.237	352.393	371.744
– waarvan opgaven ICP overige periodes	2.753	2.694	2.425
Aantal opgelegde verzuimboetes ICP	10.478	10.744	10.901

De leden van de fractie van de SP vragen wat de Belastingdienst met deze aangiften doet en in hoeverre deze worden betrokken bij een controle. De Belastingdienst registreert de opgaven ICP in het ondersteunende systeem Intracommunautaire Transacties. Via het EU-VIES-netwerk (i.e. VAT information Exchange System) worden de nieuw ontvangen of aangepaste opgaafgegevens van de Nederlandse opgaven ICP maandelijks ter beschikking gesteld aan de andere EU-lidstaten. Dit is een wederkerig en niet vrijblijvend proces: de verplichting tot het verzamelen en uitwisselen van ICP-gegevens vloeit voort uit de EU Verordening 904/2010 inzake wederzijdse bijstand bij indirecte belastingen. Het toezicht op de opgaven ICP vindt plaats via controle op het tijdig, juist en volledig indienen van de opgaaf ICP en op het indienen van een opgaaf ICP over een juist tijdvak. Uit beide controles kunnen verzuimboetes voortvloeien. Daarnaast worden alle ICP-gegevens in combinatie met andere gegevens geanalyseerd met het doel (carrousel)fraude te detecteren.

De leden van de fractie van de SP vragen of de aangiften ICP ook worden uitgewisseld, hoe vaak een uitvraag is gedaan vanuit andere landen en hoe vaak Nederland zelf om informatie vraagt. De uitwisseling van informatie vindt plaats in verschillende vormen. Uit de ontvangen opgaven ICP worden maandelijks door Nederland uit eigen beweging gegevens uitgewisseld met de andere EU-landen. Lidstaten hoeven daarvoor geen verzoek te doen. Het betreft hier de landtotalen van alle leveringen en diensten verricht door Nederlandse ondernemers aan één buitenlandse afnemer voor alle ondernemers in andere lidstaten. Andersom ontvangt Nederland deze gegevens ook maandelijks voor Nederlandse ondernemers in hun hoedanigheid van afnemer. Aanvullend kunnen lidstaten via het EU-VIES-netwerk geautomatiseerd nadere informatie opvragen over welke Nederlandse ondernemers voor welk bedrag hebben geleverd aan één buitenlandse ondernemer. Ook kunnen lidstaten voor controledoeleinden inzage krijgen in de totale opgaaf van een Nederlandse ondernemer aan afnemers in alle EU-lidstaten om mogelijke frauduleuze ketens in beeld te krijgen. Uiteraard zijn ook dit wederkerige processen. Over het afgelopen jaar ging het om bijna 2,5 miljoen geautomatiseerde verzoeken door andere lidstaten en ruim 0,1 miljoen verzoeken door Nederland zelf. Blijken na het raadplegen van deze data voor toezicht en fraudedetectie nog vragen te bestaan, dan kunnen lidstaten een verzoek doen om wederzijdse bijstand via gerichte informatie over specifieke leveringen of ondernemers. Voor 2015 ging het in Nederland om circa 2.800 inkomende verzoeken en ruim 1.100 uitgaande verzoeken. Ten slotte kunnen lidstaten elkaar ook spontaan informeren over opvallende en verdachte zaken. In 2015 heeft Nederland

ruim 700 van dergelijke spontane meldingen ontvangen en circa 250 zaken zelf aan andere lidstaten gemeld.

De leden van de fractie van de SP vragen naar de reden dat aangiftes ICP gedaan moeten worden. De opgaaf ICP vormt de informatiebasis van het toezicht op de btw-heffing bij het grensoverschrijdende goederen- en dienstenverkeer tussen ondernemers binnen de EU-lidstaten, de zogenoemde intracommunautaire transacties. Sinds 1993 geldt op dit gebied een stelsel van administratief toezicht. Door het uitwisselen van de opgaafgegevens worden de lidstaten geïnformeerd over goederen en diensten die hun ondernemers in andere lidstaten hebben afgenomen. Dit zijn in die lidstaat met btw belaste verwervingen. De leveringen en diensten worden door de leverancier of de dienstverlener in de andere lidstaat tegen het 0%-tarief respectievelijk onder de verleggingsregeling verricht. Het is daarmee van belang te weten welke ondernemers goederen en diensten verwerven. Anderzijds is het ook van belang vast te stellen of de levering of dienst vanuit de eigen lidstaat terecht wordt verricht tegen het 0%-tarief of onder toepassing van de verleggingsregeling. De afnemende ondernemer dient daartoe het totaal van zijn verwervingen te vermelden op de nationale btw-aangifte. Deze informatie wordt periodiek vergeleken met de informatie afkomstig uit de lidstaten waar de leverancier of dienstverlener is gevestigd. Op basis van deze vergelijking kan worden vastgesteld of alle aankopen wel zijn verantwoord en of voldoende btw wordt afgedragen. Bij het niet, onjuist of onvolledig indienen van de opgaaf kan sprake zijn van het onterecht toepassen van het 0%-tarief of de verleggingsregeling. Dit kan aanleiding zijn tot naheffing van btw in het leverende land. Door de invoering van de maandopgaaf ICP per 2010 en de daarmee gepaard gaande versnelde uitwisseling krijgen lidstaten sneller signalen binnen die op btw-fraude kunnen wijzen. Het gehele verkregen bestand kan zoals gezegd ook worden geanalyseerd voor het detecteren van (carrousel)fraude. De nieuwste ontwikkeling is dat binnen de EU tijdens het Nederlandse voorzitterschap van de Europese Raad op politiek niveau afspraken zijn gemaakt voor het gebruik van de zogenoemde transactie netwerk analyse (TNA) om fraudeketens nog sneller op te sporen. Dit is ook aan de orde gekomen tijdens het Algemeen Overleg over btw op 2 juni jl.

De leden van de fractie van de SP vragen of een vereenvoudiging kan worden gerealiseerd door de groep die opgaaf ICP moet doen te verkleinen. De verplichting voor een opgaaf ICP geldt op basis van de EU-regelgeving voor elke ondernemer die een intracommunautaire levering of dienst verricht aan een btw-plichtige ondernemer in een andere lidstaat. Gelet op deze verplichting is op dit moment weinig ruimte om de groep die een opgaaf ICP moet doen te verkleinen. De Europese Commissie heeft aangekondigd in 2017 te komen met voorstellen met betrekking tot de positie van kleine en middelgrote ondernemers binnen het EU-stelsel voor de btw. Het is echter nog niet bekend welke voorstellen dit zullen zijn.

Kort telefonisch uitstel van betaling

De leden van de fractie van de SP vragen naar het kort telefonisch uitstel voor ondernemers. Sinds 1 januari 2013 kan een ondernemer telefonisch uitstel aanvragen voor de betaling van zijn belastingschuld voor de duur van ten hoogste vier maanden. Om voor het uitstel in aanmerking te komen gelden verschillende voorwaarden over de hoogte van de belastingschuld en het betaalgedrag van de ondernemer. In datzelfde beleid is geregeld dat een opgelegde boete, in verband met het te late betalen, komt te vervallen, tenzij het een aanslag motorrijtuigenbelasting betreft.

De leden van de fractie van de SP vragen naar cijferinformatie over het gebruik van kort telefonisch uitstel door ondernemers. Deze informatie is niet beschikbaar. Op basis van gegevens van de Belastingtelefoon over enkele weken schat ik echter dat in het jaar 2016 ongeveer 45.000 keer door ondernemers een verzoek om kort telefonisch uitstel zal worden gedaan. De meeste verzoeken worden toegewezen. In de praktijk gaat het onder andere om uitstel voor naheffingsaanslagen omzetbelasting en loonheffingen. De ondernemer draagt deze belastingen af op aangifte. Bij te late betaling wordt een naheffingsaanslag opgelegd die automatisch, door het systeem, wordt voorzien van een betaalverzuimboete. Dankzij de beleidsmatige uitzondering vervalt deze boete als de ondernemer in aanmerking komt voor het kort telefonisch uitstel.

Voor het vragen van uitstel van betaling is het noodzakelijk dat er een naheffingsaanslag is opgelegd. De reden daarvan is dat de ontvanger pas uitstel van betaling kan verlenen als de inspecteur een (naheffings)aanslag heeft opgelegd. De naheffingsaanslag is dus het aanknopingspunt voor het verzoek van de ondernemer. Zoals hierboven is toegelicht, wordt een naheffingsaanslag automatisch voorzien van een betaalverzuimboete. De leden van de fractie van de SP constateren terecht dat er eerst een boete moet worden afgewacht, omdat de boete gelijktijdig met de naheffingsaanslag wordt opgelegd. Deze boete heeft echter geen effect omdat deze vervalt wanneer de onderneming in aanmerking komt voor kort telefonisch uitstel. Ik zie daarom geen aanleiding om de uitvoeringspraktijk te wijzigen. Dat zou bovendien een grote en ingewikkelde systeemaanpassing vergen. Met de bestaande beleidsmatige tegemoetkoming is voorzien in de situatie die de leden van de fractie van de SP schetsen.

Btw en etenswaren

De leden van de fractie van de SP vragen buiten de onderwerpen in het Belastingplan 2017 om naar de juistheid en de reden van een verschil in het recht op aftrek van btw op aankopen van etenswaren bij een supermarkt en bij een horecagelegenheid. Het is juist dat de btw die in rekening is gebracht ter zake van eten in een horecagelegenheid niet aftrekbaar is indien dat ter plaatse is genuttigd. De Wet OB 1968 kent daartoe een uitsluiting van aftrek van voorbelasting van omzetbelasting (btw) die aan de ondernemer in rekening is gebracht ter zake van het verstrekken van spijzen en dranken voor gebruik ter plaatse binnen het kader van het hotel-, café, restaurant-, pension- en aanverwant bedrijf aan personen die daar slechts voor korte periode verblijven. Hier is dus geen enkele aftrek mogelijk.

Daarnaast kent de Wet OB 1968 nog een uitsluiting in lagere regelgeving voor andere zakelijke aankopen. Het gaat daarbij in dit verband om aankopen die ter beschikking worden gesteld aan het personeel, zoals etenswaren afkomstig uit een supermarkt. De ondernemer mag dan maar tot een bepaald bedrag de btw in aftrek brengen. Die aftrek stopt namelijk als het totaal bedrag aan verstrekkingen (waaronder etenswaren) per persoon meer bedraagt dan € 227 exclusief btw op jaarbasis. Hier is dus een beperkte aftrek mogelijk.

De aftrekbeperking van btw voor bestedingen in de horeca stamt uit 1970. De Tweede Kamer heeft toen ingestemd met een amendement van het lid Notenboom, dat ertoe strekte om de verstrekking van spijzen en dranken door deze horecagelegenheden onder het verlaagde tarief te brengen. Om de budgettaire gevolgen daarvan gedeeltelijk op te vangen werd daarbij voorgesteld de aftrek van btw op de verstrekking van spijzen en dranken door deze horecagelegenheden uit te sluiten. Hiermee beoogde de Kamer de internationale concurrentiepositie van de horeca in Nederland te versterken in het licht van het internationale toeristenverkeer en tevens

Nederland als congresland aantrekkelijker te maken. Deze uitsluiting van de aftrek diende tevens de administratieve eenvoud, omdat horeca-ondernemers geen facturen meer uit hoefden te geven en ondernemers de facturen van hun horeca-bestedingen niet meer hoefden te bewaren. De werkingssfeer van het verlaagde tarief in de horeca is met ingang van 1 januari 1976 uitgebreid tot het verstrekken van koffie en thee en met ingang van 1 januari 1988 nader uitgebreid met het verstrekken van alle niet-alcoholische dranken.

Kosten eten en drinken

De leden van de fractie van de SP geven aan dat voor het bepalen van de winst op internetfora een onderscheid wordt gemaakt tussen aftrekbaarheid van kosten voor eten gemaakt met een klant, onderweg voor het werk en tijdens overwerk (alle voor 73,5% aftrekbaar) en kosten voor eten & drinken regulier gemaakt tijdens werktijd (niet aftrekbaar). Deze leden vragen of deze informatie klopt. Tevens willen deze leden graag een juridische onderbouwing van de aftrekbaarheid van eten onder verschillende omstandigheden.

De door de leden van de fractie van de SP aangedragen informatie is niet geheel juist. Kosten en lasten die verband houden met voedsel, drank en genotmiddelen (naast representatie, congressen, studiereizen en dergelijke) komen bij het bepalen van de winst tot een bedrag van € 4.500 (bedrag 2016) niet in aftrek.⁹⁵ Indien de belastingplichtige daarvoor bij de aangifte kiest, komen, in plaats van de mogelijkheid om de betreffende algemene kosten af te trekken voor zover deze boven (in 2016) € 4.500 uitkomen, de betreffende kosten voor 73,5% in aftrek. Deze aftrekbeperking is in de wet opgenomen omdat er sprake is van zogenoemde gemengde kosten, dat wil zeggen kosten met zowel een zakelijk element als een privé-element.⁹⁶ Overigens is de aftrekbeperking niet van toepassing voor zover de onderneming direct is gericht op het vervaardigen of het verhandelen van tot die posten behorende goederen, dan wel op het verrichten van diensten in verband met die posten en die posten deel uitmaken van de omzet. Zo kan een restauranthouder de kosten ter zake van voedsel en drank geheel ten laste van de winst brengen, indien ze deel uitmaken van de omzet (dan is er immers geen sprake van gemengde kosten).

Met betrekking tot de aftrekbaarheid van kosten en lasten die verband houden met voedsel en drank ten behoeve van werknemers onder verschillende omstandigheden geldt het volgende. Aan werknemers verstrekt voedsel voor zover dat bij hen als loon in aanmerking dient te worden genomen en derhalve voor de werkgever in fiscale zin loon vormt, is bij deze werkgever niet aan een aftrekbeperking onderhevig (dan is er sprake van loonkosten en niet van gemengde kosten).⁹⁷ Dit betekent dat indien een werkgever aan zijn personeel gratis maaltijden verstrekt de aftrekbeperking⁹⁸ slechts van toepassing is op dat deel van de kosten van de maaltijd dat niet is aan te merken als loon in natura.⁹⁹ De waarde van maaltijden die op de werkplek gebruikt of verbruikt worden, wordt gesteld op € 3,20 (cijfer 2016).¹⁰⁰ Dat betekent dat van de kosten van de maaltijd € 3,20 als loonkosten volledig aftrekbaar is en het resterende deel onder

⁹⁵ Artikel 3.15 van de Wet inkomstenbelasting 2001.

⁹⁶ Hetgeen dan zowel de ondernemer zelf kan betreffen als degenen die bij hem in loondienst zijn dan wel degenen met wie hij zakelijke contacten onderhoudt (Kamerstukken II 1988/89, 20 874, nr. 3, blz. 2).

⁹⁷ Kamerstukken I 1988/89, 20 874 (20 595 enz.), nr. 190a, blz. 12.

⁹⁸ Van artikel 3.15 van de Wet IB 2001.

⁹⁹ Zie bijvoorbeeld besluit van 26 september 2007, nr. CPP2007/1201M.

¹⁰⁰ Ingevolge artikel 13, derde lid, onderdeel a, van de Wet LB 1964 juncto artikel 3.8, onderdeel a, van de Uitvoeringsregeling loonbelasting 2011.

de aftrekbeperking valt. Verder wordt de waarde van consumpties die geen deel uitmaken van een maaltijd en geheel of gedeeltelijk op de werkplek gebruikt of verbruikt worden, voor de heffing van loonbelasting in redelijkheid op nihil gesteld.¹⁰¹ Koffie, thee, snacks, soep, een gebakje bij een verjaardag of een drankje aan het einde van de werkweek zijn voorbeelden van consumpties op de werkplek. Een incidentele vergoeding of -verstrekking van een maaltijd (buiten de vaste werkplek met een klant, onderweg voor het werk en tijdens overwerk) waarvan het zakelijke belang meer dan bijkomstig is, leidt niet tot belastbaar loon.

Ook vragen deze leden waarom deze informatie niet gespecificeerd te vinden is op de website van de Belastingdienst en of het mogelijk is hier eenduidigheid in aan te brengen. De betreffende informatie is te vinden op de website van de Belastingdienst. Ik zie geen aanleiding om deze informatie te verduidelijken.

Kosten overwerk

De leden van de fractie van de SP vragen hoe de Belastingdienst toeziet op welke kosten tijdens overwerk worden gemaakt en welke regulier zijn. Vooropgesteld moet worden dat het aan belastingplichtigen is om de fiscale regels juist toe te passen en op een juiste wijze aangifte te doen. De handhaving van beperkt en niet aftrekbare uitgaven loopt mee in het reguliere proces van de Belastingdienst. Dat geldt ook voor de kosten waar de leden van de fractie van de SP naar vragen.

Vermogenswinstbelasting

De leden van de fractie van de SP vragen wat de opbrengst is van een vermogenswinstbelasting bij verschillende tarieven. De budgettaire opbrengst van een vermogenswinstbelasting is afhankelijk van een flink aantal factoren. Zo spelen de vormgeving (verliesverrekening, kostenaspecten), het tijdstip van invoering en de rendementen in de markt op het moment van invoering een belangrijke rol. Ter zake van die factoren zijn op dit moment geen gegevens bekend of zijn er nog geen keuzes gemaakt. Om die reden is het heel moeilijk een inschatting te maken van de budgettaire effecten.

Daarbij komt dat sowieso de opbrengsten fors lager zullen zijn als gevolg van het feit dat pas wordt geheven op het moment dat de winst gerealiseerd wordt, dus bij vervreemding van het vermogensbestanddeel. Dat uitstel is het gevolg van enerzijds normaal beleggersgedrag (belastingplichtigen verkopen niet jaarlijks hun aandelen of onroerend goed) en anderzijds het uitstelgedrag dat wordt veroorzaakt doordat belasting wordt geheven bij realisatie. De orde van grootte van deze uitsteleffecten is op dit moment niet in te schatten.

Al met al zijn de budgettaire effecten op dit moment lastig in te schatten zonder een nadere uitwerking. Wel kan gezegd worden dat naar alle waarschijnlijkheid de negatieve budgettaire effecten in ieder geval de eerste jaren na invoering van een vermogenswinstbelasting substantieel zullen zijn.

Bbz-lening

De leden van de fractie van het CDA vragen waarom een oplossing voor het wegnemen van de fiscale gevolgen van de omzetting van de Bbz-lening naar een gift niet is opgenomen in het Belastingplan en of het kabinet bereid is om dit bij nota van wijziging alsnog te doen. In mijn brief

¹⁰¹ Ingevolge artikel 13, derde lid, onderdeel a, van de Wet LB 1964 juncto artikel 3.7, eerste lid, onderdeel c, van de Uitvoeringsregeling loonbelasting 2011.

van 27 september 2016¹⁰² ben ik ingegaan op de vragen over de problematiek van de omzetting van de renteloze lening in het kader van algemene bijstand in een gift en heb ik de conclusie getrokken dat de voorkeur van uw Kamer uitgaat naar het aanwijzen als eindheffing. Voor de introductie van de eindheffingsvariant is geen wetswijziging vereist. Een aanpassing van de Uitvoeringsregeling loonbelasting 2011 volstaat. De wijziging wordt opgenomen in de eindejaarsregeling die eind december 2016 gepubliceerd wordt.

Gevolgen wijziging huwelijksvermogensrecht

De leden van de fractie van het CDA merken op dat in het Belastingplan 2017 geen wijzigingen zijn opgenomen met betrekking tot de fiscale gevolgen van het nieuwe huwelijksvermogensrecht dat mogelijk per 1 januari 2017 in werking treedt. Ook als het fiscale recht niet direct geraakt wordt door wijzigingen in het huwelijksvermogensrecht is het volgens deze leden de vraag of het fiscale recht nog wel aansluit bij de nieuwe praktijk. In dit verband vragen deze leden of het vergoedingsrecht van artikel 1:87 BW een bruto (voor belasting) of netto (na belasting) vergoedingsrecht is en of deze uitkomst gewenst is. Daarnaast vragen deze leden of het kabinet, uitgaande van de beperkte gemeenschap van goederen, het verschil in fiscale gevolgen tussen de situatie dat sprake is van een ab-aandeelhouder en een ondernemer die onder de inkomstenbelasting valt, nog wel proportioneel en rechtvaardig vindt. Voorts vinden deze leden de relatie tussen de beperkte gemeenschap van goederen en de eigenwoningregeling niet duidelijk. De vragen van de leden van de fractie van het CDA vloeien voort uit het initiatiefwetsvoorstel van de leden Swinkels, Recourt en Van Oosten tot wijziging van Boek 1 van het Burgerlijk Wetboek en de Faillissementswet teneinde de omvang van de wettelijke gemeenschap van goederen te beperken. Dit initiatiefwetsvoorstel tot invoering van een beperkte huwelijksgemeenschap is inmiddels in behandeling bij de Eerste Kamer. Bij de behandeling van dit wetsvoorstel in de Tweede Kamer is zowel door de initiatiefnemers als het kabinet gereageerd op een notitie van de leden van de fractie van het CDA met fiscale vragen. Zoals in de reactie van het kabinet is vermeld, zijn aan het initiatiefwetsvoorstel geen nieuwe fiscale gevolgen verbonden.¹⁰³ Kort gezegd, komen de voorgestelde wijzigingen er per saldo op neer dat ook na de inwerkingtreding van het initiatiefwetsvoorstel alle mogelijkheden die thans op grond van het huwelijksvermogensrecht bestaan om de huwelijksgoederengemeenschap (nader) te regelen, blijven bestaan. De fiscale aspecten blijven afhankelijk van de door de (aanstaande) echtgenoten gemaakte keuzes. Het blijft daarom voor (aanstaande) echtgenoten van belang dat zij nadenken over de civielrechtelijke en fiscale gevolgen van hun huwelijk. Dat is nu ook al het geval en wordt straks niet anders. Van belang is dat in alle gevallen, dus zowel onder het huidige recht als onder het initiatiefwetsvoorstel, dezelfde fiscale gevolgen kunnen worden gerealiseerd. Om die redenen zijn er dan ook geen wijzigingen voorzien in het Belastingplan 2017 met betrekking tot genoemd initiatiefwetsvoorstel. Overigens is in de schriftelijke stukken van het initiatiefwetsvoorstel ook ingegaan op het vergoedingsrecht van artikel 1:87 BW. Dit vergoedingsrecht ontstaat als de ene echtgenoot ten laste van het vermogen van de andere echtgenoot een goed dat tot zijn eigen vermogen zal behoren, verkrijgt of indien ten laste van het vermogen van een echtgenoot een schuld ter zake van een tot het vermogen van de andere echtgenoot behorend goed wordt voldaan of afgelost. De waarde van deze vergoedingsvordering fluctueert afhankelijk van de ontwikkeling van de waarde van dat goed. De eigenaar van het goed zal nog steeds de volledige

¹⁰² Kamerstukken II 2016/17, 31 066, nr. 299.

¹⁰³ Kamerstukken II 2015/16, 33 987, nr. 13.

vordering moeten voldoen. De fiscale behandeling van de vergoedingsvordering vindt plaats conform de relevante bepalingen in de diverse belastingwetten.

30%-regeling

De leden van de fractie van D66 vragen het kabinet hoeveel expats gebruikmaken van de 30% regeling met een inkomen (inclusief onbelaste vergoeding) boven de Balkenendenorm. In 2015 bedroeg dit aantal 5512. Tevens vragen deze leden naar de werkelijke kosten voor expats om zich in Nederland te vestigen en vragen zij een uitsplitsing van de werkelijke kosten naar verschillende inkomensgroepen. Een werknemer die vanuit het buitenland in Nederland gaat werken heeft te maken met diverse extra kosten, zoals extra huisvestingskosten, reiskosten en extra kosten van levensonderhoud (in de Wet op de loonbelasting 1964 (Wet LB 1964) omschreven als extraterritoriale kosten). Wanneer de 30%-regeling van toepassing is, mogen werkgevers 30% van de som van het bij de werknemer te belasten loon en de 30%-vergoeding onbelast vergoeden, ongeacht de hoogte van de werkelijke kosten. Werkgevers kunnen er ook voor kiezen om geen gebruik te maken van de 30%-regeling. In plaats daarvan kunnen zij dan de werkelijke extraterritoriale kosten onbelast vergoeden. Het is bij de Belastingdienst niet bekend wat de werkelijk gemaakte extraterritoriale kosten zijn. Dit geldt zowel voor werknemers op wie de 30%-regeling van toepassing is, als voor werknemers die werkelijke kosten vergoed krijgen. Een uitsplitsing naar verschillende inkomensgroepen is derhalve niet te maken. Overigens heeft de Hoge Raad eerder dit jaar beslist dat niet kan worden geoordeeld dat de 30%-regeling systematisch leidt tot een duidelijke overcompensatie van de werkelijk gemaakte kosten.

Overdrachtsbelasting nieuwbouwwoningen

De leden van de fractie van D66 vragen of het kabinet bekend is met het feit dat er bij kantoorgebouwen die omgebouwd zijn naar casco-woningen, een hogere overdrachtsbelasting geldt dan voor bijvoorbeeld casco nieuwbouwwoningen. Het kabinet is hiermee bekend. De vraag welk tarief van toepassing is voor de heffing van overdrachtsbelasting hangt af van de vraag of de onroerende zaak op het tijdstip van de verkrijging als woning kwalificeert. Als sprake is van een woning dan kan het 2%-tarief worden toegepast. Tijdens een verbouwing van een bestaand kantoorpand tot woningen zal echter doorgaans op het moment van verkrijging nog geen sprake zijn van woningen, zodat het 6%-tarief geldt. Verder wijs ik nog naar de wetgeschiedenis bij de introductie van het 2%-tarief. In de toelichting bij de maatregel is aangegeven dat een onroerende zaak die geen woning is, maar wordt verbouwd tot woning, niet onder de maatregel valt.¹⁰⁴

Deze leden vragen voorts of het kabinet bekend is met het feit dat de Belastingdienst de woningen niet kwalificeert als woningen zolang niet alle voorzieningen zoals toilet, douche en keuken aanwezig zijn en of het klopt dat er daardoor sprake is van een overdrachtsbelasting van 6% in plaats van 2%. De leden van de fractie van D66 vragen of het kabinet voorts kan toelichten waarom voor getransformeerde kantoorpanden een andere overdrachtsbelasting geldt dan voor nieuwbouwwoningen met dezelfde status van leeg casco en zo ja, of het kabinet dan van mening is dat dit een onwenselijke situatie oplevert, juist door leegstand van kantoorgebouwen en een tekort aan woningen.

¹⁰⁴ Kamerstukken II 2011/12, 33 003, nr. 3, blz. 115.

Of sprake is van een woning is afhankelijk van de feiten en omstandigheden. De inspecteur van de Belastingdienst beoordeelt aan de hand van de feiten en omstandigheden op het tijdstip van de verkrijging welk tarief in de voorgelegde situatie moet worden toegepast, zo ook in de aangehaalde casus uit Rotterdam. Vanuit budgettair oogpunt merk ik met betrekking tot de wenselijkheid op dat uitbreiding van de reikwijdte van het verlaagd tarief zal leiden tot een derving waarvoor elders dekking zal moeten worden gezocht. In 2011 zijn andere budgettaire prioriteiten gekozen.

S&O-afdrachtvermindering

Sinds 1 januari 2016 is de RDA geïntegreerd met de S&O-afdrachtvermindering. De leden van de fractie van de SGP vragen wat momenteel de verdeling is over kleine, middelgrote en grote bedrijven. De leden van de fractie van D66 vragen naar de ervaringen tot nu toe over het afschaffen van het plafond van de S&O-afdrachtvermindering bij het samenvoegen van de S&O-afdrachtvermindering en de RDA per 2016. Deze leden vragen voorts welk aandeel van het budget voor de S&O-afdrachtvermindering nu gaat naar kosten boven de € 20 miljoen en vragen of dit deel groter is dan eerder onder de RDA. Met Prinsjesdag heeft de Minister van Economische Zaken uw Kamer in een brief geïnformeerd over de uitvoering van de S&O-afdrachtvermindering in 2016 en het budget en de parameters voor 2017¹⁰⁵. In deze brief wordt ook ingegaan op de verdeling van het budget van de S&O-afdrachtvermindering tussen de verschillende grootteklassen van bedrijven. De volgende alinea is ontleend aan deze brief.

De verdeling van het budget tussen mkb en grootbedrijf ontwikkelt zich in 2016 conform de eerder aan uw Kamer geschetste verwachting. Zie de hierna opgenomen tabel 13. Het mkb maakt in 2016 naar verwachting gebruik van 65,4% van het budget. Dit aandeel is relatief hoog, gezien het feit dat het mkb verantwoordelijk is voor 40% van de in Nederland uitgevoerde R&D¹⁰⁶.

Daarbij moet worden opgemerkt dat deze cijfers niet definitief zijn, omdat nog niet alle S&O-afdrachtvermindering voor 2016 is aangevraagd en beoordeeld. Daarnaast is de uiteindelijke verdeling van het budget afhankelijk van de werkelijk gerealiseerde R&D door bedrijven. De definitieve budgetverdeling zal halverwege 2017 bekend zijn.

De prognose uit de brief is gebaseerd op aangevraagde en beoordeelde S&O-aanvragen tot juli 2016. Daarbij is, zoals aangegeven, geen rekening gehouden met de werkelijk gerealiseerde R&D omdat dit niet eerder dan halverwege 2017 bekend is. De verwachting is dat de definitieve verdeling van het budget van de S&O-afdrachtvermindering tussen kleine, middelgrote en grote bedrijven slechts beperkt afwijkt van de eerder genoemde prognose door de grote omvang van het aantal bedrijven per grootteklasse. Dezelfde prognose is niet goed toepasbaar op een kleine en specifieke groep van bedrijven omdat de gerealiseerde R&D dan wel een sterk effect kan hebben op de uiteindelijke budgetverdeling. Om deze reden kan nu geen inschatting worden gegeven van het aandeel van het budget van de S&O-afdrachtvermindering dat naar kosten boven de € 20 miljoen gaat.

¹⁰⁵ Kamerstukken II 2016/17, 32 637, nr. 253.

¹⁰⁶ CBS, ICT, kennis en economie 2016.

Tabel 13

Verdeling budget S&O-afdrachtvermindering tussen grootteklassen bedrijven	Prognose 2016, op basis van analyses voorafgaand aan integratie (28 oktober 2015)	Meeste recente prognose 2016, op basis van werkelijke aanvragen tot juli 2016
klein (< 50 werkzame personen)	44,7%	44,3%
middelgroot (50–249 werkzame personen)	21,2%	21,1%
groot (≥ 250 werkzame personen)	34,1%	34,6%

Zelfstandigenaftrek

De leden van de fractie van D66 vragen of de bijstelling van de raming van de zelfstandigenaftrek puur administratief is of ook is aangepast als gevolg van beleidsmaatregelen. De bijstelling van de raming voor de zelfstandigenaftrek heeft uitsluitend een technische reden: er is een andere ramingsmethode is gebruikt. Deze ramingsbijstelling heeft dus geen beleidsmatige achtergrond.

Box 3

De leden van de fractie van de SGP vragen naar een update van de verschillende rendementen op vermogenstitels die van belang zijn voor de berekening van het forfaitair rendement in box 3. Het kabinet heeft op Prinsjesdag deze gegevens als onderdeel van de brief over openstaande moties en toezeggingen¹⁰⁷ aan de Tweede Kamer aangeboden. De gemiddelde rendementen zijn aangepast aan de laatst bekende gegevens, die van 2015. De gegevens luiden:

	Prognose Belastingplan 2016	Realisatie	Vershil
Rendement 2015			
Spaarrente	1,00%	0,99%	– 0,01%
Onroerende zaken	4,25%	2,79%	– 1,46%
Aandelen	8,25%	5,45%	– 2,80%
Obligatierente	4,00%	0,69%	– 3,31%
Forfaitair rendement in box 3			
Rendementsklasse I (sparen)			
Spaarrente	1,63%	1,63%	
(voortschrijdend gemiddelde over vijf jaar)	1,63%	1,63%	
Rendementsklasse II (beleggen)			
Langetermijn onroerende zaken (weging 53%)	4,25%	4,15%	– 0,10%
Langetermijn aandelen (weging 33%)	8,25%	8,06%	– 0,19%
Langetermijn obligaties (weging 14%)	4,00%	3,78%	– 0,22%

¹⁰⁷ Kamerstukken II 2016/17, 34 550 IX, nr. 5, blz. 19.

De aanpassing van de rendementen in de beide rendementsklassen leidt tot de volgende aanpassing van de forfaitaire rendementen van de onderscheiden vermogensklassen in box 3:

	Prognose Belastingplan 2016	Realisatie
Rendement in schijf 1 (tot € 100.000)	2,9%	2,87%
Rendement in schijf 2 (€ 100.000–€ 1.000.000)	4,7%	4,60%
Rendement in schijf 3 (> € 1.000.000)	5,5%	5,39%

Assurantiebelasting en brede weersverzekering

De leden van de fractie van de SGP vragen of het Europeesrechtelijk mogelijk is om de brede weersverzekering vrij te stellen van assurantiebelasting, en zo ja wat daar de budgettaire gevolgen van zouden zijn.

Daarnaast vraagt deze fractie of het klopt dat Spanje, Frankrijk, Italië en Polen een vrijstelling van assurantiebelasting voor de brede weersverzekeringen hebben.

Aan een vrijstelling van de assurantiebelasting voor brede weersverzekeringen zitten Europeesrechtelijke staatssteunaspecten. Nader onderzoek zou moeten uitwijzen of het hier staatssteun betreft die onder één van de bestaande steunkaders goedgekeurd kan worden. Voor zover mij bekend passen Spanje, Frankrijk, Italië en Polen inderdaad een vrijstelling van de assurantiebelasting toe voor brede weersverzekeringen. Daar staat tegenover dat deze landen veelal een (veel) lagere subsidie voor brede weersverzekeringen uitkeren. Voor zover mij bekend is de effectieve kostendruk voor brede weersverzekeringen in Nederland hierdoor vergelijkbaar met die in andere Europese landen. De budgettaire derving van een vrijstelling van assurantiebelasting zou voor Nederland ongeveer € 4 miljoen per jaar zijn. Overigens verhoogt de introductie van een dergelijke, nieuwe vrijstelling van assurantiebelasting voor brede weersverzekeringen de complexiteit. Bovendien overlapt een dergelijke vrijstelling in zeer grote mate met de subsidieregeling van het Ministerie van Economische Zaken vertoont. De premie voor de brede weersverzekering wordt via die subsidieregeling namelijk al met circa 60–65% gesubsidieerd. Het kabinet is uiteraard geen voorstander van overlappende maatregelen die complexiteitsverhogend zijn.

Senioren hulpprogramma

De leden van de fractie van SGP vragen of het klopt dat de subsidie voor het senioren hulpprogramma van de Unie KBO per 1 januari 2017 wordt stopgezet. De leden van de fractie van de SGP vrezen dat er een verschuiving plaats gaat vinden van het redelijk goedkope initiatief van de Unie KBO dat draait op vrijwilligers, naar het «dure alternatief» van hulp door de Belastingdienst. De leden vragen hoe ik dit inschat en of hier rekening mee is gehouden bij het besluit om de subsidie niet te verlengen.

De Belastingdienst houdt van oudsher een netwerk in stand van partijen die mensen helpen bij het regelen van hun belasting- en toeslagzaken. In het licht van invoering van het elektronisch berichtenverkeer, is dit netwerk uitgebreid. De ondersteuning aan deze partijen vindt plaats in de vorm van relatiebeheer, gerichte informatie over hoe anderen goed en veilig te helpen (onder meer via nieuwsbrieven en bijeenkomsten) en het bieden van opleidingen. Uit oogpunt van het creëren van een gelijk speelveld voor ondersteunende partijen is uitdrukkelijk gekozen om alle partijen dezelfde ondersteuning te bieden en om financiële bijdragen die aan bepaalde partijen werden geboden, af te bouwen. Tegen deze

achtergrond is de Belastingdienst met de Unie KBO in gesprek gegaan over de vraag hoe de door hun leden aangeboden Belastingsservice ouderen toekomstbestendig en financieel zelfdragend gemaakt kan worden. De invoering van Wet elektronisch berichtenverkeer Belastingdienst heeft – zoals ik ook in antwoord op vragen van de heer Omtzigt in het AO Belastingdienst van 1 juni jongstleden heb aangegeven¹⁰⁸ – de Belastingdienst doen besluiten de afbouw van de financiële bijdrage gedurende twee jaar te temporiseren en zelfs extra budget beschikbaar te stellen voor 2017. Aan de toekenning van het extra budget zijn voorwaarden verbonden wat betreft het aantal aangiftes dat door de Belastingsservice wordt verzorgd en wat betreft de samenwerking daarbij met de andere ouderenbonden PCOB en ANBO.

Het risico van verschuiving van ondersteuning door de Unie KBO naar hulp door de Belastingdienst acht ik klein. Er ontstaan veel nieuwe organisaties die ondersteuning verlenen aan ouderen en dat op een kosteneffectieve manier doen door gebruik te maken van de middelen die de Belastingdienst daarvoor aan alle belastingplichtigen biedt (zoals de online aangiftevoorziening), zodat zij daarvoor niet of nauwelijks kosten hoeven te maken. Mochten mensen de kosten van de Belastingsservice via de Unie KBO – die deels voortvloeien uit het feit dat de Belastingsservice gebruikmaakt van commerciële software en gedeeltelijk van betaalde arbeidskrachten – te hoog vinden, dan zijn er dus meer alternatieven dan alleen de hulp van de Belastingdienst zelf.

Bedrijfsopvolgingsregeling

Het lid van de fractie van 50PLUS stelt enkele vragen over de in het wetsvoorstel Overige fiscale maatregelen 2017 voorgestelde aanpassing in de bedrijfsopvolgingsregeling. Aangezien het verslag over dat wetsvoorstel ook vragen over die aanpassing bevat, worden alle vragen over die aanpassing beantwoord in de nota naar aanleiding van het verslag dat betrekking heeft op genoemd wetsvoorstel.

Vermogensrendementsheffing

Het lid van de fractie van 50PLUS vraagt hoe het kabinet aankijkt tegen de discussie over de vraag of de heffing van box 3 strijdig is met het eigendomsrecht. Naar de mening van het kabinet is er in het geval van de vermogensrendementsheffing geen sprake van onteigening. Ook de Hoge Raad heeft aangegeven dat de huidige box 3-heffing in ieder geval voor de jaren 2010 en 2011 niet in strijd is met artikel 1 van het Eerste Protocol bij het EVRM (EP).¹⁰⁹ De vermogensrendementsheffing zou slechts dan in strijd komen met artikel 1 EP indien zou komen vast te staan dat het destijds door de wetgever voor een lange reeks van jaren veronderstelde rendement van vier percent voor particuliere beleggers niet meer haalbaar is en belastingplichtigen, mede gelet op het toepasselijke tarief, zouden worden geconfronteerd met een buitensporig zware last. Dat punt is in mijn optiek nog niet bereikt. Verder is het zo dat ter zake van box 3 in het Belastingplan 2016 wetgeving is opgenomen voor het jaar 2017, die ertoe leidt dat de box 3-heffing gemiddeld nauwer aansluit bij het werkelijke rendement. Een rechterlijk oordeel over deze wetgeving voor het jaar 2017 zie ik dan ook met vertrouwen tegemoet. Tot slot heb ik in een brief aan beide kamers aangegeven dat het kabinet in de toekomst over wil gaan naar een heffing die nog meer is gebaseerd op het werkelijke rendement.

¹⁰⁸ Kamerstukken II 2015/16, 31 066, nr. 295, blz. 29.

¹⁰⁹ HR 3 april 2015, nr. 13/04247, ECLI:NL:HR:2015:812 en HR 10 juni 2016, nr. 14/05020, ECLI:NL:HR:2016:1129.

Het lid van de fractie van 50PLUS vraagt of het wel verstandig is om per 2017 een nieuw systeem in te voeren. Verder vraagt dit lid of het niet beter is de invoering van de nieuwe regels voor het jaar 2017 uit te stellen. Ook wil hij weten of het verstandig is om voor een relatief korte periode (twee à drie jaar) een ingrijpende wetswijziging als die voor 2017 door te voeren. De wijzigingen in de systematiek van box 3 die met ingang van 1 januari 2017 in werking treden, zie ik als een eerste, noodzakelijke stap in de richting van het omvormen van de box 3-heffing naar een heffing die waar mogelijk plaatsvindt op basis van het werkelijke rendement. In die nieuwe systematiek wordt het forfaitaire rendement bepaald enerzijds op basis van gemiddeld gerealiseerde rendementen voor sparen en beleggen en anderzijds op basis van de gemiddelde mix van sparen en beleggen van de belastingplichtigen in drie vermogensklassen. Voor belastingplichtigen met een vermogen van minder dan € 100.000 is het aandeel van het spaargeld in die mix met 67% substantieel. Daardoor daalt het forfaitaire rendement voor deze groep met 1,13 procentpunt (van 4% naar 2,87%). In de komende jaren daalt het forfaitaire rendement – door de herijkingssystematiek – verder in het geval de spaarrente laag blijft. Een forfaitaire benadering gaat gepaard met een zekere grofheid en ik realiseer mij dan ook dat dit systeem het werkelijke rendement slechts gemiddeld en met vertraging benadert. Het is in het algemeen evenwel toch een rechtvaardiger systeem dan het huidige systeem. Om die reden vind ik het zeker verstandig om met ingang van 1 januari 2017 een nieuw systeem in te voeren.

Het lid van de fractie van 50PLUS spreekt voorts over het «binnen afzienbare termijn» of «binnen twee à drie jaar» invoeren van een systeem van heffing naar het werkelijke rendement. De uitwerking in wetgeving, het parlementaire proces en de daaropvolgende implementatie van een nieuw systeem op basis van het werkelijke rendement is helaas niet in twee à drie jaar geregeld, daar zal een langere periode overheen gaan. Om het wetsvoorstel een goede en gestructureerde vorm te geven en af te stemmen met bijvoorbeeld de ketenpartners is tijd nodig. Dat leidt ertoe dat een eventueel wetsvoorstel op zijn vroegst in het voorjaar van 2018 klaar zou kunnen zijn voor consultatie. Daarna kan het wetsvoorstel in het najaar van 2018 worden ingediend bij het parlement. Na aanvaarding door het parlement volgt nog een implementatieperiode van de wetgeving bij de ketenpartners en de Belastingdienst. Daar gaat tijd in zitten die noodzakelijk is voor een verantwoorde invoering van deze flinke systeemwijziging. Om al vanaf 2017 beter aan te sluiten bij een heffing op basis van werkelijk rendement acht ik de tussenstap van het heffingsysteem van 2017 een logische en wenselijke stap. Daarbij komt dat het niet invoeren of uitstellen van de regels voor het jaar 2017 ook uitvoeringstechnisch lastig is. De wetgeving voor de aanpassingen in box 3 voor het jaar 2017 zijn reeds in het Belastingplan 2016 opgenomen en zijn in het Staatsblad gepubliceerd.¹¹⁰ Vanaf dat moment is er binnen de Belastingdienst gewerkt aan de implementatie van de nieuwe wetgeving. Deze heeft onder meer gevolgen voor de aangiften inkomstenbelasting, het opleggen van voorlopige en definitieve aanslagen, de geautomatiseerde systemen en voorlichting door de Belastingdienst. Die aanpassingen zijn inmiddels in een vergevorderd stadium.

Het systeem voor het jaar 2017 is budgettair neutraal vormgegeven. Het voorstel van het lid van de fractie van 50PLUS om de vrijstelling te verhogen of het forfaitaire rendement van 4% te verlagen, is daarmee ook niet zonder budgettaire consequenties. Deze voorstellen zijn niet voorzien van een budgettaire dekking.

¹¹⁰ Stb. 2015, nr. 538.

Het lid van de fractie van 50PLUS vraagt waarom het forfaitair vastgestelde rendement voor de rente niet beter aansluit bij de rente in de markt. Dat het forfaitair rendement hoger uitkomt dan de rendementen die momenteel gerealiseerd worden op spaarrekeningen heeft te maken met de gemiddelde portefeuilleverdeling van belastingplichtigen. Zo wordt op basis van gerealiseerde belastinggegevens ervan uitgegaan dat in de eerste vermogensschijf gemiddeld 33% van het vermogen van een belastingplichtige wordt belegd in bijvoorbeeld vastgoed, aandelen of obligaties. Daarnaast wordt door de systematiek waarmee de rendementen jaarlijks zullen worden geactualiseerd rekening gehouden met de gerealiseerde rendementen van het meest recente jaar. Gespreid over vijf jaar wordt op deze wijze volledig rekening gehouden met de spaarrente van 2016. Door de dalende rente ligt het voortschrijdend gemiddelde van het forfaitaire rendement voor sparen in box 3 boven de spaarrente in 2016. Daarentegen zal bij stijgende spaarrentes het forfaitaire rendement voor sparen juist lager liggen. Het systeem van 2017 wordt budgettair neutraal ingevoerd. Door over te stappen naar een systeem van een voortschrijdend gemiddelde over een kortere periode dan de huidige 5 jaar, zal dit voor 2017 tot een budgettaire derving leiden.

Het lid van de fractie van 50PLUS vraagt een reactie op de overweging van de NOB dat gezien de rendementsficties in het systeem voor het jaar 2017 de voorgestelde nieuwe box 3 binnen het Europese recht kwetsbaar is. In het systeem dat op 1 januari 2017 in werking zal treden is er in beginsel één fictie namelijk dat het rendement van de individuele belastingbetaler is vastgesteld, op basis van gemiddelde rendementen uit het verleden. Daarbij zijn de belastingbetalers ingedeeld in drie vermogensklassen waarbij aan die vermogensklassen een rendementsprofiel is gekoppeld op basis van gerealiseerde belastinggegevens. Op basis hiervan zie ik eventuele procedures op dit punt met vertrouwen tegemoet.

Btw en medische hulpmiddelen

Het lid van Vliet vraagt waarom – in tegenstelling tot eerdere toezeggingen van de Staatssecretaris – de stroomlijning van de heffing van btw op medische hulpmiddelen niet geregeld is in dit Belastingplan. Het lid Van Vliet merkt terecht op dat ik ten tijde van het stellen van deze vraag nog niet aan mijn toezegging inzake de verduidelijking van de toepassing van het verlaagde btw-tarief bij nierdialysevloeistof heb voldaan. Ik heb dat inmiddels hersteld door uw Kamer over dit onderwerp per brief te informeren. Ik geef daarbij ook aan dat de verduidelijking zal worden meegenomen bij de aangekondigde actualisering van het beleidsbesluit waarin de toelichting van Tabel I bij de Wet OB 1968 met betrekking tot het verlaagde btw-tarief wordt aangepast.

Vermogensrendementsheffing

Het lid Van Vliet vraagt of de beoogde doelen niet eenvoudiger bereikt kunnen worden. Dit lid geeft aan dat de wetgeving met ingang van 2019 kan worden ingevoerd. Dit is niet het geval. In de brief aan de Tweede Kamer is opgenomen dat het de verwachting is dat het betreffende wetsvoorstel op het vroegst in het najaar van 2018 aan de Tweede Kamer kan worden aangeboden. Invoering met ingang van 2019 is dan uitgesloten, omdat hierbij geen rekening is gehouden met het traject van de parlementaire behandeling en de implementatie door de ketenpartners en de Belastingdienst.

De Tweede Kamer heeft bij de behandeling van het Belastingplan 2016 in een breed gesteunde motie het kabinet gevraagd zich in te spannen een wetsvoorstel in te dienen waarbij binnen box 3 zou worden overgegaan naar een heffing op basis van het werkelijke rendement. Vanuit die

opdracht uit de Tweede Kamer en de wens van het kabinet is een onderzoek gestart naar de uitwerking daarvan. Dit heeft geleid tot een aantal varianten. In de voortgangsrapportage worden drie denkbare varianten gepresenteerd. Eenvoudigere varianten waarbij in box 3 op basis van het werkelijk rendement wordt geheven zijn niet gevonden. Een dergelijke variant is ook niet uit de vergelijking met andere landen naar voren gekomen. Indien de eis van het heffen op basis van het werkelijke rendement zou worden losgelaten kan het zeker eenvoudiger, namelijk door het forfaitaire systeem in stand te laten (bijvoorbeeld het systeem voor het jaar 2016 of het systeem voor het jaar 2017). Ook de aanpassing van het belastingtarief of het heffingvrije vermogen – zoals gesuggereerd door het lid Van Vliet – zou eenvoudiger zijn. Beide mogelijkheden passen evenwel niet in de in de door de Kamer aangenomen motie.

11. Commentaar van de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs

Tariefstructuur inkomstenbelasting

De NOB is van mening dat de tariefstructuur van de Wet IB 2001 ondoorzichtig is vanwege de inkomensafhankelijke heffingskortingen. Volgens de NOB werkt dit nadelig uit voor het vestigingsklimaat en voor de begrijpelijkheid van het systeem voor de burger. De NOB meent daarom dat inkomensafhankelijke heffingskortingen een onjuist instrumentarium zijn om tariefmaatregelen door te voeren. Het afschaffen van de inkomensafhankelijkheid van de heffingskortingen heeft grote budgettaire gevolgen. Het afschaffen van de afbouw van de arbeidskorting kost bijvoorbeeld bijna € 2,7 miljard in 2017 en het afschaffen van de afbouw van de algemene heffingskorting kost bijna € 6,3 miljard in 2017. Het afschaffen van de afbouw van de algemene heffingskorting kan met relatief weinig inkomenseffecten worden bewerkstelligd als dit wordt gedekt met ongeveer evenredige verhoging van de tarieven in de tweede en derde schijf van box 1 van de inkomstenbelasting. Bij het afschaffen van de afbouw van de arbeidskorting is dit veel minder het geval, daar kan dit voor bepaalde groepen belastingplichtigen forse inkomenseffecten hebben. De stelling van de NOB dat een inkomensafhankelijke heffingskorting een alternatief zou zijn voor een tariefmaatregel, is dan ook onjuist: het één is niet altijd zomaar door het ander te vervangen. Voor de algemene heffingskorting kan het afschaffen van de afbouw en het verhogen van de tarieven in box 1 nog redelijk gericht gebeuren (maar wel met inkomenseffecten voor onder meer AOW-gerechtigden), omdat de afbouw samenvalt met de tweede en derde schijf. Voor de arbeidskorting geldt dat niet. Alhoewel vereenvoudiging mogelijk is, zijn de tariefstructuur en de inkomensafhankelijke heffingskortingen naar het oordeel van het kabinet niet zodanig onduidelijk dat het negatieve gevolgen heeft.

Vbi's

De NOB vraagt te bevestigen dat artikel 4.16, eerste lid, onderdeel k, van de Wet IB 2001 enkel ziet op nieuwe situaties. Belastingplichtigen die een aanmerkelijk belang bezitten waarvoor vóór inwerkingtreding van dit wetsvoorstel een forfaitair voordeel op basis van artikel 4.13, eerste lid, onderdeel a, van de Wet IB 2001 tot de voordelen van een aanmerkelijk belang is gaan behoren, worden niet per 1 januari 2017 belast op basis van het voorgestelde artikel 4.16, eerste lid, onderdeel k, van de Wet IB 2001, aangezien het «gaan behoren» heeft plaatsgevonden vóór inwerkingtreding van het wetsvoorstel.

Teruggaaf dividendbelasting voor niet-ingezetenen en heffingvrij vermogen voor buitenlandse belastingplichtigen

De NOB vraagt of voor de maatstaf die moet worden gehanteerd bij het bepalen van de belastingdruk op portfoliodividenden in vergelijkbare binnenlandse situaties, aandelenbelangen in Nederlandse vennootschappen moeten worden betrokken waarop portfoliodividenden zijn uitgekeerd aan de niet-ingezeten aandeelhouder of dat alle aandelenbelangen in Nederlandse vennootschappen van de niet-ingezeten aandeelhouder – ook als deze in het betrokken belastingjaar geen dividenden hebben gegenereerd – moeten worden betrokken.

Voor de vergelijkingsmaatstaf worden alle aandelenbelangen in Nederlandse vennootschappen betrokken, ongeacht of er dividend wordt uitgekeerd of niet. Een ingezeten aandeelhouder wordt immers belast voor een forfaitair rendement op al zijn portfolio-aandelen. Daarbij worden ook de aandelen betrokken waarop geen dividend is uitgekeerd. De NOB vraagt of bevestigd kan worden dat het voorgestelde artikel 10a, vijfde lid, van de Wet DB 1965, zo moet worden uitgelegd dat de verrekingsmethode expliciet moet zijn opgenomen in het belastingverdrag en dat slechts een verwijzing in het belastingverdrag naar de nationale wetgeving van de woonstaat, onderscheidenlijk vestigingsstaat, onvoldoende is. Tevens vraagt de NOB of een voortwenteling die niet in het verdrag maar in de nationale wetgeving is voorzien wel zal kwalificeren als voldoende neutralisatie.

Uit het arrest van het HvJ EU van 17 september 2015¹¹¹ volgt dat voor een geslaagd beroep op neutralisatie door toepassing van het verdrag de gevolgen van het uit de nationale wettelijke regeling voortvloeiende verschil in behandeling moeten worden gecompenseerd. Een verwijzing in het verdrag naar een nationale regeling is voldoende, mits in het verdrag geen voorbehoud is gemaakt dat de verdragspartner toestaat unilateraal te beslissen geen of slechts gedeeltelijk voorkoming te geven. Uit het arrest van 17 september 2015 volgt tevens dat een verdrag ter voorkoming van dubbele belasting met een zogenoemde *ordinary credit* niet in de weg hoeft te staan aan een rechtsgeldige neutralisatie. Er wordt dus geen *full credit* geëist. Het zal van feiten en omstandigheden afhangen of sprake is van volledige compensatie. Hierbij dient naar het eindresultaat gekeken te worden. Het gaat erom dat het nadeel uiteindelijk wordt geneutraliseerd. Dit kan ook worden bereikt door toepassing van een verdrag in combinatie met de nationale mogelijkheid van voortwenteling naar een later jaar voor verrekening van de dividendbelasting.

Wijziging van enkele specifieke renteaftrekbeperkingen

De NOB vraagt of ook sprake is van een samenwerkende groep in situaties waarin investeerders een aandeelhoudersovereenkomst hebben gesloten, waarin gebruikelijke clausules zijn opgenomen, zoals een verplichte verkoop door minderheidsinvesteerders als de meerderheidsinvesteerder haar belang verkoopt of een verplichting voor de meerderheidsinvesteerder om de belangen van minderheidsinvesteerders te betrekken bij een voorgenomen verkoop. Daarnaast vraagt de NOB of de aanwezigheid van een gecoördineerde investering dient te worden afgeleid uit de afspraken die omtrent het verstrekken van eigen en vreemd vermogen en het terugtrekken van het kapitaal zijn gemaakt. De NOB verzoekt om aan te geven in welke gevallen de achterliggende inves-

¹¹¹ HvJ EU 17 september 2015, nrs. C-10/14 (J.B.G.T. Miljoen), C-14/14 (X) en C-17/14 (Société Générale S.A.), ECLI:EU:C:2015:608 en HR 4 maart 2016, nr. 12/02502bis, ECLI:HR:2016:362, HR 4 maart 2016, nr. 12/04717bis, ECLI:HR:2016:361 en HR 4 maart 2016, nr. 12/03235bis, ECLI:HR:2016:363.

teerders van de (sub)fondsen, zoals in de memorie van toelichting is opgenomen, een onderdeel vormen van de samenwerkende groep. Voor de beoordeling of sprake is van een samenwerkende groep dient het geheel van contractuele overeenkomsten omtrent de vormgeving van de investering en de financiering tussen de investeerders en de feitelijke gedragingen die plaatsvinden in ogenschouw te worden genomen. De beoordeling of specifieke clausules in aandeelhoudersovereenkomsten leiden tot de aanwezigheid van een samenwerkende groep dient van geval tot geval inhoudelijk te worden gezien. In het algemeen kan worden gesteld dat clausules in aandeelhoudersovereenkomsten, waarnaar de NOB vraagt, als zodanig niet zonder meer aanleiding zijn voor het constateren van een samenwerkende groep, maar in het geheel van alle overeenkomsten tezamen kunnen zij wel een aanvullende aanwijzing vormen voor de aanwezigheid van een samenwerkende groep. Het niveau waarop de samenwerking is vormgegeven dient te worden beoordeeld aan de hand van zowel de schriftelijke bescheiden als de feitelijke gedragingen van de betrokken partijen.

De NOB en het RB vragen te bevestigen dat er aanvullende omstandigheden moeten zijn om te komen tot een samenwerkende groep (bijvoorbeeld bij een Stichting Administratie Kantoor).

Een gezamenlijke investering als zodanig leidt nog niet tot de aanwezigheid van een samenwerkende groep. Bijkomende omstandigheden om te komen tot een samenwerkende groep zijn bijvoorbeeld (aanvullende) bindende afspraken waardoor de investeerders zijn gehouden om onder vergelijkbare voorwaarden vreemd vermogen te verschaffen naar rato van de participatie en het hen niet is toegestaan hun belang tussentijds te vervreemden of te verminderen. Het gaat bij de beoordeling of sprake is van een samenwerkende groep om het geheel aan overeenkomsten omtrent de vormgeving van de investering en de financiering en de feitelijke gedragingen die plaatsvinden. Of sprake is van een samenwerkende groep is afhankelijk van feiten en omstandigheden van het individuele geval. De certificering van de aandelen via een Stichting Administratiekantoor (STAK) leidt als zodanig in beginsel niet tot de aanwezigheid van een samenwerkende groep. Dit is anders indien uit aanvullende overeenkomsten of gedragingen blijkt dat de STAK is gericht op samenwerking tussen de certificaathouders onderling of tussen de certificaathouders en de bestuurder.

De NOB vraagt voorts in te gaan op de vraag die de NOB tijdens de consultatiefase heeft gesteld over de betekenis van het begrip «gezamenlijk belang».

Het begrip gezamenlijk belang, zoals opgenomen in de memorie van toelichting, heeft betrekking op de structuur zoals in de memorie van toelichting in figuur 1 in de memorie van toelichting is geïllustreerd. Er zijn uiteraard ook andere structuren mogelijk die leiden tot de aanwezigheid van een samenwerkende groep. In de in figuur 1 van de memorie van toelichting beschreven structuur hebben de achterliggende investeerders het zeggenschapsbelang veelal overgedragen aan een general partner die het fonds beheert of de management company aanstelt en aanstuurt. In dat geval is er sprake van verbondenheid omdat de zeggenschap in één hand is, namelijk van de general partner of de management company. De structuur leidt ertoe dat de general partner of management company alle beslissingen neemt voor bijvoorbeeld de investeerders. Hierbij kan bijvoorbeeld gedacht worden aan het opzetten van de (fonds)structuur, het verdelen van de investeerders over de verschillende lichamen of subfondsen, het nemen van bestuurlijke beslissingen, het bepalen van de overname- en financieringsstructuur en het bepalen van de strategie van de overgenomen vennootschap. De NOB vraagt te bevestigen dat de bewijslast voor de samenwerkende groep bij de inspecteur ligt en ook dat een belastingplichtige die rente-

af trek claimt terwijl hij niet wist noch kon weten dat een schuldeiser behoort tot een samenwerkende groep geen bestuurlijke boete krijgt opgelegd.

De bewijslast om aannemelijk te maken dat sprake is van samenwerkende groep ligt in beginsel bij de inspecteur en daarbij geldt dat de belastingplichtige desgevraagd is gehouden om de gegevens en inlichtingen te verstrekken die in dit kader van belang kunnen zijn. De inspecteur heeft ingevolge de AWR de bevoegdheid om in bepaalde gevallen een bestuurlijke boete op te leggen. Het is afhankelijk van de omstandigheden van het geval of de inspecteur daartoe over zal gaan.

De NOB vraagt om te bevestigen dat in de situatie dat als de leden van een samenwerkende groep tevens een belang hebben in een zustervereniging er niet zonder meer ook verbondenheid is tussen de deelnemers van de samenwerkende groep en de zustermaatschappij. In het verlengde hiervan verzoekt de NOB een antwoord te geven op de vraag wanneer, in de situatie dat een aantal lichamen van een samenwerkende groep ook een belang heeft in een andere overnameholding, deze lichamen ook verbonden zijn met de andere overnameholding. Er dient per investering te worden beoordeeld of sprake is van een samenwerkende groep. Voor de investering in een zustervereniging zal derhalve afzonderlijk moeten worden beoordeeld of sprake is van een samenwerkende groep. Hiertoe dient het geheel aan overeenkomsten waarin partijen de onderlinge afspraken over de investering en financiering hebben vastgelegd en hun feitelijke gedragingen tot uitgangspunt te worden genomen. Dit geldt eveneens voor de vraag wanneer, in de situatie dat een aantal lichamen van een samenwerkende groep ook een belang heeft in een andere overnameholding deze lichamen ook verbonden zijn met de andere overnameholding.

De NOB vraagt of bij het antwoord in het kader van de toepassing van artikel 15ad van de Wet Vpb 1969 op de vraag of sprake is van een «besmette» overdracht aansluiting kan worden gezocht bij het criterium in artikel 20a van de Wet Vpb 1969. Dat zou hier betekenen dat het afbouwpercentage wel opnieuw bij 60% start als sprake is van het in belangrijke mate wijzigen van het uiteindelijke belang. De NOB acht een dergelijke aanpassing evenwichtiger en meer in lijn met de bestaande regeling. De bestaande regeling heeft tot doel te voorkomen dat de rente over de overnameschuld niet onbepaald in aftrek kan worden gebracht op de winst van de overgenomen vennootschap. Met het criterium «verbonden lichaam» zoals is opgenomen in het zesde lid van genoemd artikel 15ad, is het kabinet van mening dat onwenselijk gebruik van renteaftrek waarbij rentelasten worden gecreëerd die ten koste gaan van de Nederlandse belastinggrondslag effectiever kan worden bestreden dan met een criterium «in belangrijke mate wijzigen van het uiteindelijke belang». De NOB vraagt of ik kan bevestigen dat bij de reparatie van de zogenoemde «gezonde financieringsregeling» in artikel 15ad, zesde lid, van de Wet Vpb 1969 moet worden gedaan alsof artikel 15ad, zesde lid van de Wet Vpb 1969 altijd al heeft gegolden.

Met de voorgenomen wijzigingen in artikel 15ad van de Wet Vpb 1969 wordt gevolg gegeven aan enkele toezeggingen in de kabinetsreactie op de initiatiefnota van de leden Groot en Nijboer «Private equity: einde aan de excessen».¹¹² Met de voorgestelde aanscherping wordt voorkomen dat de termijn van zeven jaar, waarbinnen de financiering moet worden afgebouwd van ten hoogste 60% van de verkrijgingprijs naar ten hoogste 25% van de verkrijgingprijs, steeds opnieuw aanvangt door de overgenomen vennootschap steeds onder een nieuwe overnameholding te hangen. Met deze aanscherping wordt onwenselijk gebruik van exces-

¹¹² Kamerstukken II 2015/16, 34 267, nr. 3.

sieve renteaftrek bij overnames gevolgd door voeging in een fiscale eenheid bestreden. Het voorstel van de NOB komt belastingplichtigen die in het verleden onwenselijk gebruik hebben gemaakt van deze bepaling tegemoet en zou feitelijk neerkomen op het belonen van ongewenst gedrag. Het kabinet is van mening dat, in lijn met de voorgestelde aanpassing, voor het afbouwpercentage dient te worden aangesloten bij het eerdere jaar van voeging. Hierdoor blijft het oorspronkelijke percentage doorlopen. Deze benadering versterkt de oorspronkelijke gedachte van deze bepaling en zorgt ervoor dat de rente op overnamefinancieringen vanaf januari 2017 binnen een fiscale eenheid in meer gevallen wordt beperkt.

De NOB geeft mij in overweging de aanpassing van genoemd zesde lid uitsluitend van toepassing te laten zijn op de oorspronkelijke overnameschuld in relatie tot de oorspronkelijke verkrijgingprijs. Het voorgestelde artikel 15ad, zesde lid, van de Wet Vpb 1969 is van toepassing wanneer een overgenomen maatschappij binnen concernverband (steeds) onder een nieuwe overnameholding wordt gehangen, waardoor de afbouwtermijn van zeven jaar (steeds) opnieuw zou aanvagen. De voorgestelde wetswijziging beoogt in de toekomst structuren te bestrijden waarin onwenselijk gebruik wordt gemaakt van renteaftrek bij overnames door in concernverband een overgenomen vennootschap steeds onder een nieuwe overnameholding te hangen met als doel om het afbouwpercentage steeds opnieuw te laten aanvagen. Het voorstel van de NOB om het oorspronkelijke afbouwpercentage enkel toe te passen op de oorspronkelijke verkrijgingprijs leidt ertoe dat over de waardeaan groei van de overgenomen vennootschap meer rente in aftrek kan worden gebracht als er niet zou zijn verhangen binnen concern. Met de voorgestelde aanpassing wenst het kabinet juist dergelijke structuren te ontmoedigen. Het voorstel van de NOB is niet in lijn met de voorgestelde aanpassing. Om die reden wordt bij het bepalen van de bovenmatige overnameschuld bij een overname binnen concernverband de oorspronkelijke termijn als uitgangspunt genomen. Dit geldt dus zowel voor de oorspronkelijke schuldfinanciering als de schuldfinanciering van de waardeaan groei. Verder is het hanteren van verschillende afbouwschema's voor de oorspronkelijke overnameschuld en voor de nieuwe (verhoogde) overnameschuld bewerkelijk in de uitvoering. De NOB vraagt te bevestigen dat het genoemde zesde lid niet van toepassing is in de situatie waarin de target-vennootschap eerst is verkocht aan een derde (niet verbonden lichaam) en vervolgens door die derde vennootschap binnen dat concern wordt overgedragen aan een met die derde vennootschap verbonden lichaam. De tekst sluit dit niet uit, maar naar de bedoeling hoort genoemd zesde lid niet van toepassing te zijn omdat sprake is van een overdracht aan een derde. Het voorgestelde artikel 15ad, zesde lid, van de Wet Vpb 1969 is van toepassing wanneer een overgenomen maatschappij binnen concernverband (steeds) onder een nieuwe overnameholding wordt gehangen, waardoor de afbouwtermijn van zeven jaar (steeds) opnieuw zou aanvagen. De voorgestelde aanpassing van het zesde lid vindt geen toepassing als de overgenomen maatschappij wordt overgedragen aan een derde.

De NOB verzoekt om meer duidelijkheid te verschaffen over wat er dient te worden verstaan onder het begrip «andere fiscale eenheid», hetgeen van belang is bij de bepaling of bij een bepaalde rechtshandeling vanaf 1 januari 2017 het recht op het bestaande overgangsrecht verloren gaat. Van een «andere fiscale eenheid» is sprake als een vóór 15 november 2011 tot stand gekomen fiscale eenheid (met een overnameschuld) na 1 januari 2017 deel gaat uitmaken van een fiscale eenheid met een andere (aangewezen) moedervennootschap. De eerbiedigende werking van het

overgangsrecht wordt uitgesloten voor zowel de situatie van verbreking van de fiscale eenheid gevolgd door een aansluitende fiscale eenheid, als de situatie van de oude fiscale eenheid die opgaat in een andere fiscale eenheid. Het overgangsrecht vervalt bijvoorbeeld niet als de overnameschuld wordt geherfinancierd omdat tegen gunstigere voorwaarden wordt geleend. Het overgangsrecht blijft ook bestaan wanneer de aandelen in de fiscale eenheid worden overgedragen aan een nieuwe aandeelhouder en de bestaande fiscale eenheid verder in stand blijft.

Aanpassing innovatiebox

De NOB verzoekt aan artikel 12ba, eerste lid, onderdeel b, onder 4 en 5, van de Wet Vpb 1969 toe te voegen dat vergunningen die weliswaar niet in een lidstaat van de EU zijn afgegeven, maar zowel kwalitatief als inhoudelijk vergelijkbaar zijn, ook kunnen kwalificeren.

Ten behoeve van het hebben van een objectief criterium sluit het kabinet aan bij de Richtlijnen en Verordeningen die reeds in EU-verband zijn vastgesteld. Het is overigens niet juist dat geneesmiddelen die zijn voortgebracht buiten de EU hierdoor niet kunnen worden aangemerkt als kwalificerende immateriële activa voor toepassing van de innovatiebox. Ook met betrekking tot die geneesmiddelen kan immers een vergunning voor het in handel brengen van geneesmiddelen worden verkregen en kan ook een octrooi of patent voor worden aangevraagd.

De NOB vraagt om een aanvullende toelichting op de aanvullende beschermingscertificaten. Een van de juridische tickets waarmee een belastingplichtige toegang tot de innovatiebox kan verkrijgen is een aanvullend beschermingscertificaat. Een aanvullend beschermingscertificaat is een certificaat waarmee de beschermingsduur van een octrooi kan worden verlengd. Het is juist dat een belastingplichtige met een octrooi waarop het beschermingscertificaat wordt verleend, indien aan de overige voorwaarden is voldaan, reeds in aanmerking zou komen voor toepassing van de innovatiebox. Voor sommige immateriële activa geldt echter een kostbaar en langdurig traject van ontwikkeling. Voor belastingplichtigen die dergelijke immateriële activa ontwikkelen en dus mogelijk in een later stadium pas opteren voor toepassing van de innovatiebox, heeft een aanvullend beschermingscertificaat een functie.

De NOB vraagt zich af hoe de Belastingdienst om zal gaan met artikel 12ba, eerste lid, onderdeel b, onder 6, van de Wet Vpb 1969, dat ziet op een geregistreerd gebruiksmodel ter bescherming van innovatie. De NOB spreekt zijn zorg uit over de administratieve lasten die dit voor de Belastingdienst met zich brengt en mist tevens een toetsingskader op grond waarvan de Belastingdienst de beoordeling moet maken. De NOB geeft aan dat bij voorkeur de wetgever een lijst van type geregistreerde gebruiksmodellen verschafft en/of landen waarvan een dergelijk model voldoet aan de standaarden van de Nederlandse innovatiebox. Tijdens het vooroverleg wordt door de Belastingdienst getoetst of de belastingplichtige beschikt over een juridisch ticket en indien aan de orde, een geregistreerd gebruiksmodel, dat toegang geeft tot de innovatiebox. In de memorie van toelichting is aangegeven dat de Belastingdienst in algemene zin het gebruik van het gebruiksmodel gaat monitoren. Omdat op dit moment nog niet in beeld is welk type geregistreerde gebruiksmodellen er mogelijk te verkrijgen zijn, is het nu nog niet mogelijk een lijst op te stellen. Indien daaraan te zijner tijd behoefte blijkt, zal de mogelijkheid hiertoe worden onderzocht.

In reactie op de suggestie van de NOB om bij de toepassing van de innovatiebox de subjectieve benadering te vervangen door een meer objectieve benadering merk ik op dat vastgehouden zal worden aan de eerder gekozen subjectgebonden benadering.

De NOB vraagt of een exclusieve licentie die is verleend op basis van een aanvullend beschermingscertificaat respectievelijk op basis van een aangevraagd octrooi of kwekersrecht eveneens toegang kan verlenen tot de innovatiebox. Aan deze wens kom ik tegemoet in de tweede nota van wijziging.

De NOB vraagt zich af of bezwaren bestaan tegen andere vormen van licenties, zonder dat daar absolute exclusiviteit in is te onderkennen, maar waarbij wel sprake is van vergelijkbare juridische bescherming. De NOB erkent dat het sluitend definiëren van een dergelijke reikwijdte van de toegang tot de innovatiebox wettelijk niet eenvoudig is en stelt om die reden voor een dergelijke uitwerking van de toegang tot het regime via de delegatiebevoegdheid van artikel 12be Wet Vpb 1969 nader vorm te geven. Gekozen is om aan te sluiten bij de limitatieve opsomming die voortvloeit uit het OESO-rapport. Ik ben niet voornemens ruimte te laten om van die internationaal gemaakte afspraken af te wijken.

In antwoord op de vraag van de NOB om een verduidelijking op het punt dat de nexusbreuk niet wordt beïnvloed door aangekochte immateriële activa kan ik antwoorden dat immateriële activa die niet door belastingplichtige zelf zijn voortgebracht, niet kwalificeren voor toepassing van de innovatiebox. Zodoende beïnvloeden de uitgaven ten behoeve van deze aangekochte activa ook niet de nexusbreuk.

De NOB vraagt om een duidelijker definitie van het begrip «uitgaven». De betekenis van het begrip «uitgaven» is naar mijn oordeel op dit moment voldoende duidelijk in de wettekst en toelichting daarop omschreven. Indien in de praktijk niettemin onduidelijkheden opkomen, dan zullen deze worden weggelaten.

De NOB verzoekt om meer duidelijkheid te verschaffen over de samenloop tussen cost sharing agreements (of cost contribution agreements) en een kwalificerende exclusieve licentie. Zij vragen in het bijzonder naar de situatie waarin sprake is van een samenwerkingsovereenkomst tussen drie partijen, waarbij gezamenlijk kwalificerende activa worden voortgebracht, maar waarbij één van de participanten (niet zijnde belastingplichtige) de registratie van de entry tickets op zich neemt en een exclusieve licentie verleent aan de andere participanten (bijvoorbeeld naar geografie), en waarbij belastingplichtige tevens een S&O-verklaring heeft verkregen op zijn ontwikkelwerkzaamheden. De NOB vraagt te bevestigen dat dan sprake is van een constellatie van feiten die kwalificeert voor de innovatiebox.

Het beeld dat ik heb bij cost sharing agreements (of cost contribution agreements) is dat het octrooi op naam van de verschillende participanten wordt gesteld. Ervan uitgaande dat er zakelijke overwegingen kunnen zijn om dit vorm te geven op de door de NOB voorgestelde manier is het niet uitgesloten dat de belastingplichtigen kwalificeren voor de innovatiebox. Dit hangt echter sterk af van de feiten en omstandigheden van het geval. Als aan alle overige voorwaarden van de toepassing van de innovatiebox wordt voldaan, moeten in ieder geval alle partijen bij de cost sharing agreement of cost contribution agreement gezamenlijk economisch eigenaar zijn van het immateriële activum en mag geen sprake zijn van een opdrachtgeversrelatie of van afspraken waarbij het eigendom van het immaterieel activum aan slechts een van de samenwerkende partijen toekomt.

De NOB verzoekt om nadere uitleg van de uitsluiting van huisvestingsuitgaven voor toepassing van de nexusbreuk. De reden om huisvestingsuitgaven uit te sluiten van toepassing van de nexusbreuk is gelegen in hetgeen in OESO-verband is afgesproken. In actiepunt 5 van het OESO-rapport is expliciet afgesproken dat deze uitgaven niet in aanmerking komen voor toepassing van de nexusbreuk.

De NOB verzoekt om een vergelijking te maken met de buitenlandse regimes en een overzicht te geven op welke punten de verschillende landen afwijken van BEPS action 5.

Alle lidstaten met een preferentieel regime voor intellectueel eigendom hebben zich gecommitteerd aan het implementeren van de nexusbenadering. Zowel de Gedragscodegroep als de FHTP zullen hierop toezien. Het kabinet is daarom van oordeel dat hierdoor ook internationaal erop wordt toegezien dat met dit voorstel geen afbreuk wordt gedaan aan de relatieve concurrentiepositie van Nederland.

De NOB constateert dat er in de uitvoering grote problemen zouden komen indien alle VSO's automatisch vervallen en nu allemaal opnieuw overeengekomen zouden moeten worden. De NOB kan zich vinden in het idee om bij beleidsbesluit te regelen dat goedgekeurd wordt dat de VSO's van kleinere bedrijven onder bepaalde voorwaarden niet vervallen. De NOB geeft aan grote problemen te hebben met de constatering dat de VSO's van grotere bedrijven automatisch allemaal moeten worden vernieuwd. De NOB pleit ervoor om VSO's van grotere bedrijven waar de wijziging van de regeling geen impact heeft, hetgeen bijvoorbeeld zal voorkomen indien er überhaupt geen R&D-werk intern wordt uitbesteed, ook ongemoeid te laten. Dit zal capaciteit vrijmaken bij de beperkte groep van specialisten bij de Belastingdienst om de andere dossiers in een kortere tijdspanne af te doen.

Bij grotere ondernemingen zijn na inwerkingtreding van de voorgestelde innovatiebox potentieel meer veranderingen aan de orde dan bij kleinere ondernemingen, waar het besluit op ziet. Ik denk hierbij bijvoorbeeld aan de toepassing van de nexusbenadering, de aanwezigheid van een juridisch ticket en eventuele aggregatievraagstukken. Er zijn ongetwijfeld ook grotere ondernemingen voor wie dit wetsvoorstel materieel nauwelijks invloed heeft. Voor deze ondernemingen zal een nieuwe VSO – bij overigens gelijkblijvende feiten en omstandigheden – naar verwachting niet in sterke mate afwijken van de oude VSO.

12. Commentaar van het Register Belastingadviseurs

Inkomensbeleid

Het RB constateert dat de diverse regelingen in de inkomstenbelasting er nog steeds voor zorgen dat de middeninkomens een fors hoger marginaal tarief verschuldigd zijn dan het zogenaamde toptarief van 52%. Dit effect kan nog groter worden door bijvoorbeeld inkomensafhankelijke regelingen en toeslagen. Dit moet naar het oordeel van het RB zoveel mogelijk worden voorkomen. De constatering van het RB is onjuist, want inkomens die niet in de vierde schijf vallen zijn in de inkomstenbelasting altijd een lager belastingtarief (ook inclusief inkomensafhankelijke kortingen) verschuldigd dan 52%. Wel is het zo dat middeninkomens als gevolg van de afbouw van toeslagen een relatief hoge marginale druk kunnen hebben. Dit is inherent aan een stelsel met gerichte inkomensondersteuning voor huishoudens met een beperkte draagkracht.

Ook is gevraagd te reageren op de stelling van het RB dat nog steeds niet duidelijk is wat onder een APV dient te worden verstaan en op het verzoek van het RB om verduidelijking op dat vlak. In dit kader merkt het RB ook op dat geen rekening wordt gehouden met overdrachten van aandelen aan het APV onder zakelijke condities. De term APV is bewust ruim gedefinieerd. De reden hiervan is toegelicht tijdens de behandeling van het in 2009 ingediende wetsvoorstel Wijziging van de Successiewet 1956 en enige andere belastingwetten¹¹³ en is bedoeld om ook velerlei denkbare entiteiten en nieuwe rechtsfiguren in welk land dan ook, die een particulier belang meer dan bijkomstig dienen, te kunnen omvatten. De ruime definitie biedt in de praktijk tevens de gelegenheid te anticiperen op toekomstige ontwikkelingen. Wat betreft de opmerking van het RB over overdrachten van aandelen tegen zakelijke condities, klopt het dat bepaalde transacties (soms beperkt tot een bepaalde familiekring) ingevolge het derde lid van artikel 2.14a van de Wet IB 2001 worden aangemerkt als afzonderingen in de zin van de APV-wetgeving, ongeacht of sprake is van zakelijke of onzakelijke condities. In de aangepaste toerekeningsstop worden weliswaar reële ondernemingsactiviteiten uitgezonderd van de toerekening, maar blijft deze bepaling nodig om het ontlopen van de maatregel te voorkomen. Uit de toepassing van de APV-wetgeving sinds de invoering vanaf 2010, blijkt dat de term APV en wat verstaan wordt onder afzonderen in de praktijk voldoende duidelijk zijn. De APV-wetgeving heeft inmiddels haar bestaansrecht bewezen. Onbillijkheden of oneigenlijke compromissen zijn bij de Belastingdienst niet bekend.

Innovatiebox

Het RB merkt op dat voor belastingplichtigen die op grond van het voorgestelde artikel 12ba, tweede lid, van de Wet Vpb 1969 zijn aan te merken als kleinere belastingplichtige bij beleidsbesluit onder voorwaarden wordt goedgekeurd dat de VSO niet wordt ontbonden. In het conceptbesluit worden aan de goedkeuring een aantal voorwaarden verbonden. Eén van die voorwaarden is dat de belastingplichtige voor de immateriële activa waarop de VSO betrekking heeft, beschikt over een S&O-verklaring. Het RB kan deze voorwaarde, mede in het licht van het in het voorgestelde artikel 34d, tweede lid, van de Wet Vpb 1969 opgenomen overgangsrecht, niet plaatsen. Het RB verzoekt in overweging te nemen deze voorwaarde uit het beleidsbesluit te schrappen.

Artikel 34, tweede lid, van de Wet Vpb 1969, biedt een overgangsregeling voor bestaande gevallen waarin alleen een octrooi is verkregen. Om te kwalificeren voor de innovatiebox op basis van het voorgestelde artikel 12b van de Wet Vpb 1969 dient de belastingplichtige bij een nieuw ontwikkeld immaterieel activum echter ook te beschikken over een S&O-verklaring. Een VSO wordt gesloten op basis van het nieuwe artikel 12b van de Wet Vpb 1969. Ik ben daarom niet voornemens deze voorwaarde uit het beleidsbesluit te schrappen.

Het RB vraagt om een nadere, meer exacte, omschrijving van het begrip programmatuur, omdat er geen eenduidige definitie is in het spraakgebruik. Het is niet mogelijk een meer exacte omschrijving te geven van het begrip programmatuur. Vanuit de uitvoeringspraktijk bereiken mij signalen dat men met het begrip en de gegeven omschrijving voldoende uit de voeten kan.

¹¹³ Kamerstukken II 2008/09, 31 930, nr. 9, blz. 109.

Het RB heeft gevraagd of onder een vergunning voor het in de handel brengen van een geneesmiddel ook het apparaat voor toediening valt en/of het apparaat voor toediening kan worden gezien als een samenhangend activum. Of sprake is van bijvoorbeeld een samenhangend activum is afhankelijk van de specifieke feiten en omstandigheden. De uitkomst kan ik op basis van het geschetste voorbeeld niet op voorhand aangeven. Bovendien merk ik op dat de samenhang wordt getoetst op het niveau van de immateriële activa.

Het RB merkt op dat het niet precies duidelijk is vanuit welk perspectief de wijze van het bepalen van de voordelen het meest passend moet zijn. Het RB verneemt graag of de belastingplichtige kan kiezen voor een wijze van het bepalen van de voordelen, zolang hij kan beargumenteren dat de methode voor hem het meest passend is en uiteraard past binnen de kaders van goed koopmansgebruik. Tevens vraagt het RB of, als innovatie een kernfunctie is, toch toepassing van een kostengerelateerde methode mogelijk is. Het RB verzoekt te bevestigen dat een negatief voordeel uit hoofde van het ene activum in enig jaar niet verrekend hoeft te worden met het positieve voordeel uit hoofde van het andere activum in hetzelfde jaar.

De innovatiebox is optioneel. Per belastingplichtige is slechts één innovatiebox mogelijk. De keuze voor toepassing van de innovatiebox wordt in beginsel per kwalificerend activum gemaakt. De innovatiebox bestaat daardoor uit de gezamenlijke kwalificerende activa waarvoor is gekozen voor de toepassing van de innovatiebox. De belastingplichtige kan ten aanzien van een immaterieel activum voor het eerst kiezen in het jaar dat aan alle voorwaarden is voldaan. Dit betekent dat niet voor de toepassing van de innovatiebox kan worden gekozen als het immateriële activum nog in ontwikkeling is. De voordelen uit innovatieve activiteiten in de jaren waarin niet is gekozen voor de toepassing van de innovatiebox worden volledig – en dus niet tegen het verlaagde belastingtarief – in de heffingsgrondslag betrokken. Het begrip voordelen is een algebraïsch begrip. Dat betekent dat de innovatiebox ook van toepassing is in een jaar waarin de negatieve kwalificerende voordelen uit een kwalificerend immaterieel activum worden behaald. Het bepalen van de voordelen uit hoofde van een immaterieel activum is maatwerk en vereist een benadering waarbij rekening wordt gehouden met de specifieke feiten en omstandigheden. Per geval dient te worden vastgesteld wat de meest passende wijze is om de voordelen te berekenen. Welke wijze het meest passend is, is onder andere afhankelijk van de aard van de onderneming en het speur- en ontwikkelingswerk. Dit werkt overigens ook door in de wijze waarop de administratie ten behoeve van de toepassing van de innovatiebox moet worden gevoerd.

Uitgangspunt is dat de voordelen (en uitgaven) per kwalificerend activum worden bepaald. Het voordeel kan dan worden bepaald aan de hand van de zogenoemde per-activummethode. Dit is een methode waarbij per kwalificerend activum wordt bepaald wat de voortbrengingskosten (dit zijn de kosten gemaakt ten behoeve van onderzoek en ontwikkeling), uitgaven en voordelen zijn. Het is echter mogelijk dat deze methode niet toepasbaar is, bijvoorbeeld omdat zeer veel verschillende immateriële activa in meerdere producten worden gebruikt. In dat geval kan er geen direct verband worden gelegd tussen de voordelen en het immateriële activum en kunnen de voordelen per groep van samenhangende kwalificerende immateriële activa worden vastgesteld.

Als het belang van de kwalificerende activa in de onderneming relatief groot is, kan het voordeel uit hoofde van deze activa veelal worden bepaald met de zogenoemde apelmethode. Hierbij worden de functies

binnen een onderneming onderscheiden in enerzijds ondersteunende en routinematige functies en anderzijds kernfuncties.

Indien de onderzoeksfunctie en de kwalificerende activa geen centrale rol in een onderneming spelen, maar meer bijkomstig of ondersteunend van aard zijn, kan het voordeel worden bepaald aan de hand van een kostengerelateerde methode. Indien innovatie een kernfunctie is, lijkt het op voorhand niet logisch om een kostengerelateerde methode toe te passen. Uiteraard is het afhankelijk van de feiten en omstandigheden welke methode in een situatie het meest passend is.

Het RB verzoekt om een nadere toelichting hoe moet worden omgegaan met belastingplichtigen die gedurende het jaar wel of niet meer kwalificeren als kleinere belastingplichtigen. Zij vragen of de periode binnen het jaar voorafgaande aan de groepswijziging als een boekjaar moet worden gezien. Tevens vragen zij wat er gebeurt als de belastingplichtige binnen het jaar wordt doorverkocht en dus meerdere malen van groep wisselt. Of sprake is van een kleinere belastingplichtige, wordt op grond van artikel 12ba, tweede lid, van de Wet Vpb 1969 per «jaar» getoetst. Dit betreft derhalve een boekjaar. Indien een belastingplichtige binnen een boekjaar van groep wisselt wordt op het moment dat hij deel uitmaakt van die nieuwe groep aldaar getoetst of sprake is van een kleinere belastingplichtige. In het geval dat er in hetzelfde boekjaar meerdere keren van groep wordt gewisseld is artikel 12ba, derde lid, van de Wet Vpb 1969 van toepassing. In voornoemd artikel is – kort gezegd – opgenomen dat indien de belastingplichtige in enig jaar deel uitmaakt van meer dan één groep, voor de beoordeling of sprake is van een kleinere of grotere belastingplichtige, de groep in aanmerking wordt genomen met de grootste netto-omzet in dat jaar.

Wijziging van enkele specifieke renteaftrekbeperkingen

Het ontbreken van overgangsrecht leidt er volgens het RB potentieel toe dat in een groot aantal bestaande situaties alsnog een beroep op de tegenbewijsregeling van artikel 10a, derde lid, van de Wet Vpb 1969 moet worden gedaan. De bewijslast ligt daarbij in eerste instantie bij de belastingplichtige. Het RB zou het passend vinden als dit bij wijze van overgangsrecht wordt omgedraaid, door te bepalen dat voor bestaande situaties de inspecteur aannemelijk dient te maken dat aan de schuld en de daarmee verband houdende rechtshandeling niet in overwegende mate zakelijke overwegingen ten grondslag liggen.

Aangezien de belastingplichtige een beroep doet op een uitzondering van de aftrekbeperking ligt het voor de hand dat de belastingplichtige ook het tegenbewijs levert. De belastingplichtige weet bovendien als geen ander waarom een bepaalde transactie en de gekozen wijze van financieren hebben plaatsgevonden. In het geval de belastingplichtige erin slaagt aannemelijk te maken dat zowel de rechtshandeling als het aangaan van de daarmee verband houdende schuld door zakelijke overwegingen is ingegeven, vindt het eerste lid van artikel 10a van de Wet Vpb 1969 geen toepassing en is de rente aftrekbaar. Indien sprake is van een compenserende heffing van ten minste 10% heeft de inspecteur overigens de mogelijkheid om aannemelijk te maken dat aan de schuld of aan de daarmee verband houdende rechtshandeling niet in overwegende mate zakelijke overwegingen ten grondslag liggen. Wanneer de inspecteur slaagt in dit bewijs heeft de inspecteur bewezen dat sprake is van onzakelijk handelen en is de rente niet aftrekbaar.

Stimulering van start-ups

Het RB vraagt zich af waarom de verruiming van de gebruikelijkloonregeling niet voor alle startende inhoudingsplichtigen kan gelden, omdat ook niet-innovatieve startende ondernemingen zich in het begin vaak genoodzaakt zien om extra investeringen te verrichten en ook deze dga's in de eerste jaren afzien van loon. Het RB verzoekt om de tegemoetkoming met het oog daarop te verruimen. De verruiming van de gebruikelijkloonregeling is alleen van toepassing met betrekking tot dga's van innovatieve start-ups die beschikken over een S&O-verklaring voor starters. Start-ups die zich bezighouden met speur- en ontwikkelingswerk moeten voor deze werkzaamheden extra investeringen doen. Innovatieve werkzaamheden zijn met bovengemiddelde onzekerheid omgeven: de kans dat innovaties mislukken, is groter dan de kans dat een beproefde activiteit mislukt. Doordat de kans groter is dat innovaties mislukken zijn ook externe investeerders terughoudender. Dergelijk speur- en ontwikkelingswerk is echter van groot belang voor de economie. Daarom is gekozen voor een maatregel om deze specifieke groep te stimuleren. Overigens is het voor dga's van (startende) ondernemingen met lage of geen winst onder omstandigheden nog steeds mogelijk het loon in overleg met de Belastingdienst op een lager bedrag vast te stellen dan bij dga's van andere ondernemingen.

Bouwterreinen in de btw

Het RB stelt dat de voorgestelde definitie van een bouwterrein leidt tot rechtsonzekerheid en tot procedures. Een aanvulling op de huidige definitie is een vereiste om de wetgeving in overeenstemming te brengen met de BTW-richtlijn. Voorts vraagt het RB waarom de huidige definitie volledig terzijde moet worden gesteld. De aanpassing met betrekking tot bouwterreinen heeft verruiming van de huidige definitie van een bouwterrein als doel. Op grond van de huidige bepaling zijn enkel de vier genoemde voorwaarden van belang voor de kwalificatie van een bouwterrein. Volgens het HvJ EU bestaan er echter daarnaast ook andere objectieve gegevens waaruit kan blijken dat sprake is van een bouwterrein, waarvan de intentie van partijen, mits ondersteund door objectieve gegevens, er één kan zijn.¹¹⁴ De aanpassing betreft derhalve de Europeesrechtelijke uitleg van het begrip bouwterrein. De huidige vier voorwaarden zijn niet limitatief en daarom is ervoor gekozen om de bepaling te verruimen. Hiermee wordt voorkomen dat belastingplichtigen naar believen kunnen kiezen voor de toepassing van de BTW-richtlijn of de Wet OB 1968. Uitbreiding met een extra, limitatieve voorwaarde voldoet hier niet aan en sluit de huidige keuzemogelijkheid niet uit. Dit geldt te meer omdat de voorgestelde voorwaarde van vrijwillige opname van de bouwbestemming in de notariële akte eenvoudig te beïnvloeden is door belastingplichtigen.

In de in het Belastingplan voorgestelde algehele aanpassing van het begrip bouwterrein wordt geregeld dat onder bouwterrein wordt verstaan onbebouwde grond die kennelijk bestemd is om te worden bebouwd met een of meer gebouwen. Dit is in lijn met de uitspraak van het HvJ EU.¹¹⁵ Op deze wijze wordt overlap in de wettekst voorkomen en worden tegelijkertijd de huidige voorwaarden niet terzijde gesteld. Dit laatste volgt ook uit de memorie van toelichting. De stelling van het RB dat het wegvallen van de huidige definitie tot rechtsonzekerheid leidt en niet richtlijnconform is onderschrijf ik dan ook niet.

¹¹⁴ HvJ EU 17 januari 2013, nr. C-543/11 (Woningstichting Maasdriel), ECLI:EU:C:2013:20.

¹¹⁵ HvJ EU 17 januari 2013, nr. C-543/11 (Woningstichting Maasdriel), ECLI:EU:C:2013:20.

13. Commentaar van de SRA

De leden van de fractie van het CDA vragen te reageren op de vragen en opmerkingen van de Samenwerkende Registeraccountants (SRA). In het commentaar van de SRA is opgemerkt dat een aantal zaken niet in het Belastingplan maar elders wordt aangekondigd zodat het totaaloverzicht steeds complexer wordt. Als voorbeeld noemt de SRA dat in de begroting van Economische Zaken staat te lezen dat per 1 januari 2018 de btw-vrijstelling voor de agrarische sector komt te vervallen. Ik merk op dat de btw-landbouwregeling een belastinguitgave is waarvoor de Minister van Economische Zaken (gedeeltelijk) beleidsverantwoordelijk is. Om die reden is ervoor gekozen om ook bij de begrotingsbehandeling van Economische Zaken over dit beleidsvoornemen verantwoordelijkheid af te leggen. Het voornemen tot afschaffen van de maatregel betreft overigens een vereenvoudiging die voortvloeit uit het Interdepartementale Beleidsonderzoek Agro en waarin is geconstateerd dat deze regeling in mindere mate bijdraagt aan het beleidsdoel van het betreffende begrotingsartikel.

De Staatssecretaris van Financiën,
E.D. Wiebes