

Vergaderjaar 2015–2016

34 302

Wijziging van enkele belastingwetten en enige andere wetten (Belastingplan 2016)

Nr. 3

MEMORIE VAN TOELICHTING

Inhoudsopgave	blz.
I. ALGEMEEN	2
1. Inleiding	2
2. Opzet algemeen deel	3
3. Inkomensbeleid	3
4. Herziening box 3	9
4.1. Afwegingen	9
4.2. Samenstelling box 3-vermogen en rendementen	10
4.3. Gemiddelde vermogensmix op basis van schijven	13
4.4. Gevolgen voor partners	17
4.5. Gevolgen voor buitenlandse belastingplichtigen	18
4.6. Complexiteit	18
4.7. Onderzochte alternatieven	19
4.8. Evaluatie	20
4.9. Budgettaire aspecten box 3	20
5. Pakket bestrijden emigratielek aanmerkelijkbelanghouders	20
6. Integratie S&O-afdrachtvermindering en RDA per 2016	23
7. Vereenvoudiging verbruiksbelasting van alcoholvrije dranken	28
8. Verruiming schenkingsvrijstelling eigen woning	28
9. Overig	29
9.1. Betere aansluiting loonbelasting en inkomstenbelasting	29
9.2. Maatregelen met betrekking tot «partners»	30
9.2.1. Uitzondering partnerbegrip bij opvanghuizen	30
9.2.2. Fiscale behandeling kinderalimentatieverplichting	30
9.3. Erfpachtstructuren in de overdrachtsbelasting	31
9.4. Heffing MRB en provinciale opcenten voor niet-ingezetenen	32
9.5. Herintroductie vrijstelling kolenbelasting voor opwekking elektriciteit	32
10. Budgettaire aspecten	34

11. EU-aspecten	37
12. Uitvoeringskosten Belastingdienst	37
13. Gevolgen voor bedrijfsleven en burger	38
II. ARTIKELSGEWIJZE TOELICHTING	38

I. ALGEMEEN

1. Inleiding

Het pakket Belastingplan bestaat dit jaar uit verschillende wetsvoorstellen. In het wetsvoorstel Belastingplan 2016 zijn maatregelen opgenomen die per 1 januari 2016 budgettair effect hebben, waaronder een aantal maatregelen die positief bijdragen aan de werkgelegenheid zoals deze voortvloeien uit de gesprekken die in het kader van het vijf miljardpakket zijn gevoerd. Tevens zijn maatregelen opgenomen die leiden tot een vereenvoudiging van de uitvoering voor de Belastingdienst. Daarnaast is in het wetsvoorstel Belastingplan 2016 een herziening van box 3 opgenomen. Het pakket Belastingplan bevat dit jaar ook vier andere wetsvoorstellen, te weten het wetsvoorstel Wet implementatie wijzigingen Moeder-dochterrichtlijn 2015, het wetsvoorstel Overige fiscale maatregelen 2016 (wetsvoorstel OFM 2016), het wetsvoorstel Wet tegemoetkomingen loondomein (wetsvoorstel Wtl) en het wetsvoorstel Wet vrijstelling uitkeringen Artikel 2-Fonds. Zoals gebruikelijk vormt een implementatie van een Europese richtlijn een separaat wetsvoorstel. Daarnaast is er, in tegenstelling tot vorig jaar maar in overeenstemming met daaraan voorafgaande jaren, voor gekozen om een wetsvoorstel Overige fiscale maatregelen op te nemen. Hierin zijn maatregelen opgenomen ten behoeve van het noodzakelijke onderhoud en andere maatregelen die meer technisch van aard zijn en die geen budgettaire gevolgen hebben. Vanwege het aantal en de omvang van de maatregelen lijkt het voor de hand liggend om deze onder te brengen in een separaat wetsvoorstel in plaats van hen deel uit te laten maken van het wetsvoorstel Belastingplan 2016. De Wet tegemoetkoming loondomein (Wtl) is een nieuw te introduceren wet waarvan de Staatssecretaris van Financiën de eerste ondertekenaar is en de Minister van Sociale Zaken en Werkgelegenheid de tweede ondertekenaar. De Wtl is een kaderwet voor tegemoetkomingen in het loondomein en leidt tot een nieuw instrument waardoor bijvoorbeeld de huidige premiekortingen grotendeels worden vervangen door een andere vorm van tegemoetkomingen. In de Wtl worden tegelijkertijd het lage-inkomensvoordeel (LIV) en de loonkostenvoordelen voor specifieke groepen (LKV's) opgenomen. Daarnaast is in het pakket Belastingplan 2016 een wetsvoorstel opgenomen ten aanzien van zogenaamde «Artikel 2 Fonds-uitkeringen» met betrekking tot uitkeringen aan Joodse slachtoffers van vervolging ten tijde van de Tweede Wereldoorlog.

Het onderhavige wetsvoorstel en het wetsvoorstel OFM 2016 zijn aan te merken als inhoudelijke verzamelwetsvoorstellen. Beide wetsvoorstellen voldoen aan de criteria in de Notitie Verzamelwetgeving.¹ Bij het onderhavige wetsvoorstel is sprake van budgettaire samenhang. De opbrengst van bepaalde maatregelen wordt gebruikt als dekking voor andere maatregelen. Bij het wetsvoorstel OFM 2016 is sprake van uitvoeringstechnische samenhang, waarbij voor de doelgroep of de Belastingdienst – voor zover mogelijk – gelijktijdige invoering op 1 januari 2016 gewenst is. De onderdelen zijn niet van een omvang of complexiteit dat een afzonderlijk wetsvoorstel gerechtvaardigd zou zijn.

¹ Brief van de Staatssecretaris van Veiligheid en Justitie van 20 juli 2011, Kamerstukken I 2010/11, 32 500 VI, M.

2. Opzet algemeen deel

De paragrafen in het algemeen deel van deze memorie zijn op onderwerp gerangschikt. Allereerst worden in paragraaf 3 tot en met 7 de maatregelen toegelicht die voortvloeien uit de gesprekken omtrent de belastingherziening, waarvoor verwezen wordt naar de brief van 19 juni 2015, en de augustusbesluitvorming. In paragraaf 8 wordt ingegaan op de overige maatregelen onder andere als gevolg van gewezen jurisprudentie of maatregelen ter reparatie van onbedoelde effecten. Voor een (nadere) toelichting op de afzonderlijke maatregelen wordt verwezen naar de artikelsgewijze toelichting bij dit wetsvoorstel. Aan het slot van het algemeen deel van deze memorie wordt in een aantal paragrafen achtereenvolgens ingegaan op de budgettaire effecten, de EU-aspecten, de gevolgen voor de uitvoeringskosten van de Belastingdienst – waarbij ook zal worden ingegaan op de uitvoeringstoets nieuwe stijl – en de gevolgen voor bedrijfsleven en burger van dit wetsvoorstel.

3. Inkomensbeleid

De besluitvorming in augustus van dit jaar heeft geleid tot de volgende fiscale maatregelen op het vlak van inkomensbeleid: een verlaging van het tarief in de tweede en derde schijf en het verlengen van de derde schijf van de loon- en inkomstenbelasting, een steilere en tevens volledige afbouw van de algemene heffingskorting, een verhoging van de arbeidskorting in combinatie met een vroeger startpunt van de afbouw, een verhoging van de inkomensafhankelijke combinatiekorting en een verhoging van de ouderenkorting. Deze maatregelen worden hierna toegelicht.

Verlaging tweede en derde schijf en verlenging derde schijf

Het tarief van de tweede en derde schijf van de loon- en inkomstenbelasting bedraagt in 2015 42%.² Met ingang van 1 januari 2016 wordt het tarief in beide schijven verlaagd met 1,85%-punt naar 40,15%. De schijven van de inkomstenbelasting worden geïndexeerd en vervolgens wordt de derde schijf verlengd met € 8.548, waardoor de vierde schijf van de inkomstenbelasting in 2016 begint bij een belastbaar inkomen uit werk en woning van meer dan € 66.421 (in 2015: € 57.585). Van deze verlenging is € 8.000 het gevolg van de besluitvorming van dit jaar. De overige € 548 volgt uit de Wet maatregelen woningmarkt 2014 II. Voor de verlaging van het tarief in de tweede en derde schijf heeft het kabinet € 2,6 miljard gereserveerd en voor het verlengen van de derde schijf € 0,8 miljard.

In het Belastingplan 2014 is nog een verhoging van het tarief van de eerste schijf voorzien per 1 januari 2016 met 0,06%-punt. Verder wordt in dit wetsvoorstel het tarief van de eerste schijf verlaagd met 0,01%-punt. Beide maatregelen samen zorgen ervoor dat het tarief in de eerste schijf per 1 januari 2016 uitkomt op 36,55%³.

Steilere en volledige afbouw algemene heffingskorting

Het afbouwpercentage van de algemene heffingskorting wordt per 2016 verhoogd met 2,476%-punt, waarvan 1%-punt verhoging volgt uit het Belastingplan 2015. In 2016 komt het afbouwpercentage daarmee op 4,796%. In 2015 wordt de algemene heffingskorting niet verder

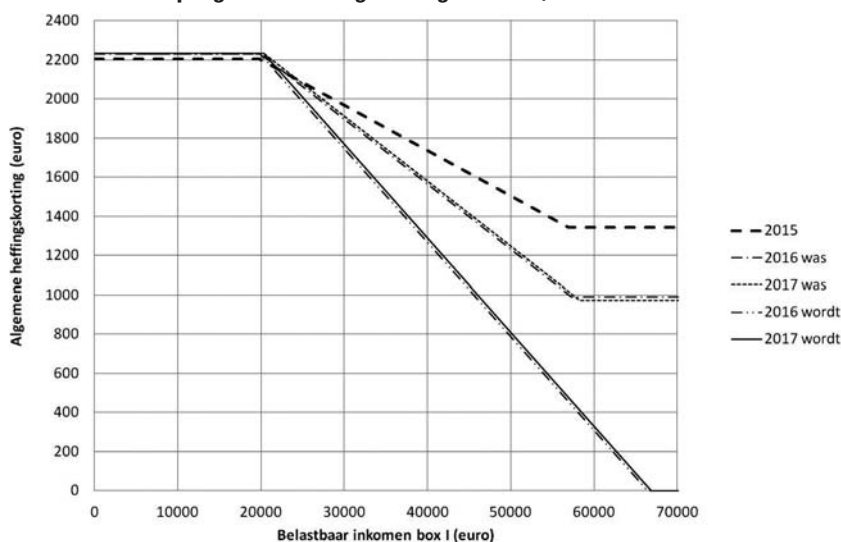
² Bij het tarief van de tweede schijf van de loon- en inkomstenbelasting gaat het om het gecombineerde tarief van belasting en premie voor de volksverzekeringen.

³ Voor belastingplichtigen die de AOW-gerechtigde leeftijd hebben bereikt geldt – eveneens rekening houdend met de premie voor de volksverzekeringen – een percentage van 18,65.

afgebouwd dan tot € 1.342. Zonder verdere aanpassingen in het Belastingplan 2016, zou de algemene heffingskorting in 2016 op grond van het Belastingplan 2015, na indexatie, afgebouwd worden tot € 991. De aanpassingen in dit wetsvoorstel leiden er echter toe dat deze korting volledig wordt afgebouwd. In 2015 loopt het afbouwtraject van circa € 20.000 tot circa € 57.000. In 2016 loopt het afbouwtraject van circa € 20.000 tot circa € 66.000. Verder wordt in dit wetsvoorstel geregeld dat het startpunt van de afbouw van de algemene heffingskorting structureel wordt gekoppeld aan het eindpunt van de eerste schijf van de inkomstenbelasting. Daarnaast wordt het eindpunt van die afbouw structureel gekoppeld aan het eindpunt van de derde schijf. De aanpassingen in de algemene heffingskorting in dit wetsvoorstel leveren € 2,1 miljard op. Deze opbrengst dient als gedeeltelijke dekking van de andere maatregelen die in het kader van het inkomensbeleid voor het jaar 2016 genomen worden.

In de hierna opgenomen grafiek is het verloop van de algemene heffingskorting in de jaren 2015 tot en met 2017 weergegeven⁴, waarbij rekening is gehouden met de verwachte inflatiecorrectie voor de komende jaren.

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



In de hierna opgenomen tabel is zichtbaar hoe hoog de algemene heffingskorting is bij een bepaald inkomen in de jaren 2015 tot en met 2017, voor en na de wijzigingen in de afbouw overeenkomstig dit wetsvoorstel en wederom rekening houdend met de verwachte inflatiecorrectie.

⁴ Het gaat hierbij om de algemene heffingskorting voor belastingplichtigen tot de AOW-gerechtigde leeftijd.

Tabel 1: Hoogte algemene heffingskorting bij een bepaald inkomen in 2015 t/m 2017 in €.

Inkomen	2015	2016		2017	
	is	was	wordt	was	wordt
10.000	2.203	2.230	2.230	2.233	2.233
20.000	2.199	2.230	2.226	2.233	2.233
30.000	1.967	1.898	1.747	1.911	1.768
40.000	1.735	1.566	1.267	1.579	1.288
50.000	1.503	1.234	788	1.247	809
60.000	1.341	991	308	971	329
70.000	1.341	991	0	971	0

Verhoging arbeidskorting

Op grond van het Belastingplan 2014 wordt de maximale arbeidskorting per 2016 met € 233 verhoogd en wordt de arbeidskorting volledig afgebouwd voor hogere inkomens. Het Belastingplan 2015 verlaagt het startpunt van de afbouw van de arbeidskorting per 2016 met € 500. Op grond van de besluitvorming van dit jaar wordt het maximumbedrag van de arbeidskorting, nadat dit bedrag geïndexeerd is, met € 638 extra verhoogd. Het startpunt van de afbouw met 4% van het arbeidsinkomen wordt, nadat dit startpunt geïndexeerd is, met € $638/4\% = € 15.950$ verlaagd. Ten opzichte van de eerdere maatregelen voor 2016 profiteren arbeidsinkomens tussen circa € 9.000 en circa € 50.000 van een hogere arbeidskorting van maximaal € 638. Voor andere arbeidsinkomens heeft de besluitvorming van dit jaar geen effect op de hoogte van de arbeidskorting, maar zij profiteren wel van de verhoging van de arbeidskorting zoals bepaald in het Belastingplan 2014. Voor de aanpassingen in de arbeidskorting in dit wetsvoorstel heeft het kabinet € 2,6 miljard gereserveerd.

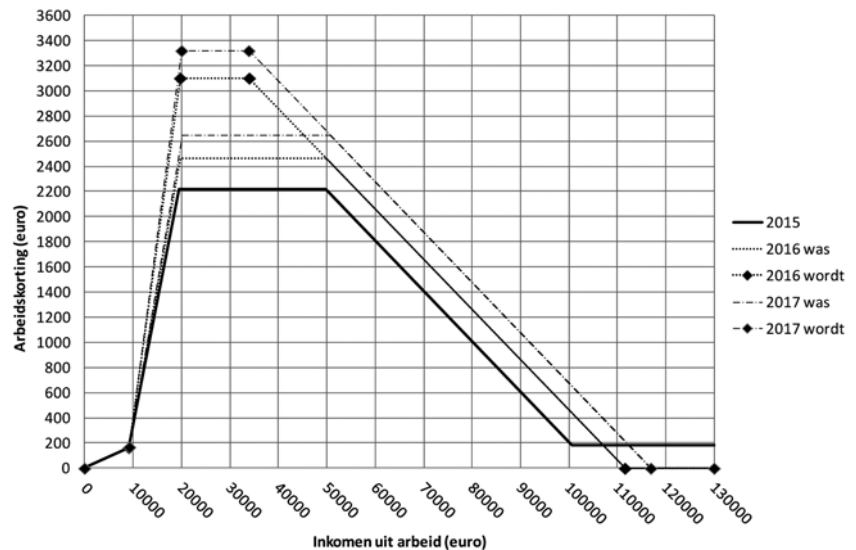
In de hierna opgenomen tabel is zichtbaar wat het startpunt en het eindpunt van de afbouw van de arbeidskorting is in de jaren 2015 tot en met 2017, voor en na de wijzigingen die in dit wetsvoorstel opgenomen zijn, rekening houdend met de verwachte inflatiecorrectie.

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

	2015	2016		2017	
	is	was	wordt	was	wordt
Startpunt afbouw	49.700	50.000	34.000	50.600	33.900
Eindpunt afbouwtraject	100.700	111.600	111.600	116.800	116.900
Mutatie startpunt afbouw		- 16.000		- 16.700	

In de hierna opgenomen grafiek is het verloop van de arbeidskorting in de jaren 2015 tot en met 2017 weergegeven⁵, waarbij wederom rekening is gehouden met de verwachte inflatiecorrectie en de verwachte stijging van het wettelijke minimumloon. Per jaar is zichtbaar hoe hoog de arbeidskorting was en wordt bij een bepaald inkomen. Zichtbaar is dat ten opzichte van 2015 de arbeidskorting hoger wordt voor belastingplichtigen met een arbeidsinkomen tussen circa € 9.000 en circa € 107.000 (in 2016).

⁵ Het gaat hierbij om de arbeidskorting voor belastingplichtigen tot de AOW-gerechtigde leeftijd.

Grafiek 2: Verloop arbeidskorting in 2015 t/m 2017

In de hierna opgenomen tabel is zichtbaar hoe hoog de arbeidskorting bij een bepaald inkomen is in de jaren 2015 tot en met 2017, voor en na de wijziging van maximale arbeidskorting en de afbouwgrens overeenkomstig dit wetsvoorstel en wederom rekening houdend met de verwachte inflatiecorrectie en de verwachte stijging van het wettelijke minimumloon.

Tabel 3: Hoogte arbeidskorting bij een bepaald arbeidsinkomen in 2015 t/m 2017 in €.

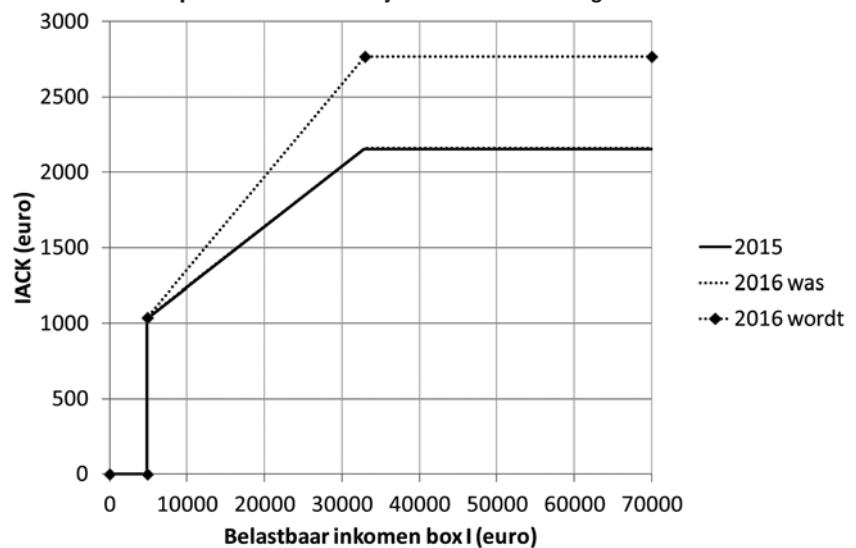
Inkomen	2015	2016		2017	
	is	was	wordt	Was	wordt
10.000	100	349	400	325	381
20.000	2220	2465	3103	2619	3312
40.000	2220	2465	2864	2647	3077
60.000	1811	2064	2064	2273	2277
80.000	1011	1264	1264	1473	1477
90.000	611	864	864	1073	1077
100.000	211	464	464	673	677
110.000	184	64	64	273	277
120.000	184	0	0	0	0

Verhoging van de inkomensafhankelijke combinatiekorting

Het kabinet heeft € 0,3 miljard gereserveerd voor een verhoging van de inkomensafhankelijke combinatiekorting. Het opbouwpercentage wordt verhoogd met 2,159%-punt naar 6,159%. Het maximumbedrag van de inkomensafhankelijke combinatiekorting wordt, nadat dit bedrag geïndexeerd is, verhoogd met € 606. In 2016 bedraagt de inkomensafhankelijke combinatiekorting daardoor vanaf een arbeidsinkomen van € 4.881 (in 2015: € 4.857) € 1.039 (in 2015: € 1.033). Dit bedrag wordt vermeerderd met 6,159% (in 2015: 4%) van het arbeidsinkomen boven € 4.881 tot een maximum van € 2.769 (in 2015: € 2.152). Dit maximum wordt bereikt bij een arbeidsinkomen van € 32.970 (in 2015: € 32.832).

In de hierna opgenomen grafiek is het verloop van de inkomensafhankelijke combinatiekorting in de jaren 2015 en 2016 weergegeven⁶. Het jaar 2017 wordt niet weergegeven, omdat voor dat jaar, los van indexatie, geen wijzigingen zijn voorzien.

Grafiek 3: Verloop inkomensafhankelijke combinatiekorting in 2015 en 2016



In de hierna opgenomen tabel is zichtbaar hoe hoog de inkomensafhankelijke combinatiekorting is bij een bepaald inkomen in de jaren 2015 tot en met 2016, voor en na de wijziging van het opbouwpercentage en van het maximumbedrag overeenkomstig dit wetsvoorstel en rekening houdend met de inflatiecorrectie.

Tabel 4: Hoogte inkomensafhankelijke combinatiekorting bij een bepaald arbeidsinkomen in 2015 en 2016 in €.

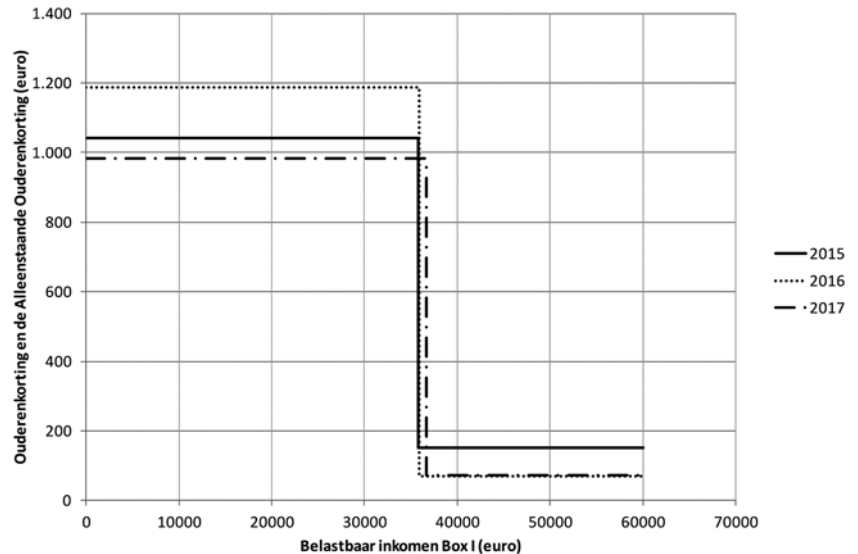
Inkomen	2015		2016	
	is	was	wordt	
5000	1039	1044	1046	
10.000	1239	1244	1354	
20.000	1639	1644	1970	
30.000	2039	2044	2586	
40.000	2152	2163	2769	
50.000	2152	2163	2769	

Om de koopkracht van gepensioneerden in 2016 te repareren wordt de ouderenkorting eenmalig met € 222 verhoogd (tot een inkomen van circa € 35.000). In het Belastingplan 2015 is nog een verlaging voorzien van € 83, waarmee de verhoging in 2016, inclusief indexatie, in totaal uitkomt op € 139. In 2016 bedraagt de ouderenkorting daarmee € 1.187 (in 2015: € 1.042).

In de hierna opgenomen grafiek is het verloop van de ouderenkorting in de jaren 2015 tot en met 2017 weergegeven⁷, waarbij rekening is gehouden met de verwachte inflatiecorrectie voor de komende jaren.

⁶ Het gaat hierbij om de inkomensafhankelijke combinatiekorting voor belastingplichtigen tot de AOW-gerechtigde leeftijd.

⁷ Het gaat hierbij om de algemene heffingskorting voor belastingplichtigen tot de AOW-gerechtigde leeftijd.

Grafiek 4: Verloop ouderenkorting in 2015 t/m 2017

De in dit wetsvoorstel opgenomen wijzigingen van heffingskortingen, tarieven en schijven zijn onderdeel van het totale lastenbeeld van het kabinet en komen tot uitdrukking in het standaardkoopkrachtbeeld. In de begroting van het Ministerie van Sociale Zaken en Werkgelegenheid wordt het standaardkoopkrachtbeeld voor 2016 weergegeven. In de hierna opgenomen tabel wordt voor de volledigheid een overzicht gegeven van de heffingskortingen, tarieven en schijven in 2015 en 2016.

Tabel 5: Overzicht heffingskortingen, schijven en tarieven 2015 en 2016

Heffingskortingen	Stand 2015	Stand 2016
Maximum algemene heffingskorting onder AOW-leeftijd	€ 2.203	€ 2.230
Maximum algemene heffingskorting boven AOW-leeftijd	€ 1.123	€ 1.139
Afbouwpercentage algemene heffingskorting	2,32%	4,796%
Minimale algemene heffingskorting onder AOW-leeftijd	€ 1.342	€ 0
Minimale algemene heffingskorting boven AOW-leeftijd	€ 685	€ 0
Maximum arbeidskorting	€ 2.220	€ 3.103
Afbouwpercentage arbeidskorting	4%	4%
Minimale arbeidskorting	€ 184	€ 0
Opbouwpercentage arbeidskorting	19,679%	27,698%
Maximum werkbonus	€ 1.119	€ 1.119
Maximum inkomensafhankelijke combinatiekorting	€ 2.152	€ 2.769
Jonggehandicaptenkorting	€ 715	€ 719
Ouderenkorting ¹	€ 1.042 /	€ 1.187/
	€ 152	€ 70
Alleenstaande ouderenkorting	€ 433	€ 436

¹ De ouderenkorting kent twee hoogtes. De hogere ouderenkorting geldt voor belastingplichtigen met een verzamelinkomen van niet meer dan € 35.770 (in 2015) en boven dit verzamelinkomen geldt het lagere bedrag aan ouderenkorting.

Schijven en grenzen	Stand 2015	Stand 2016
Einde eerste schijf	€ 19.822	€ 19.922
Einde tweede schijf geboren voor 1 januari 1946	€ 33.857	€ 34.027
Einde tweede schijf geboren na 1 januari 1946	€ 33.589	€ 33.715
Einde derde schijf	€ 57.585	€ 66.421

Tarief ¹	Stand 2015	Stand 2016
Tarief eerste schijf onder AOW-leeftijd	36,5%	36,55%
Tarief eerste schijf boven AOW-leeftijd	18,6%	18,65%
Tarief tweede schijf onder AOW-leeftijd	42%	40,15%
Tarief tweede schijf boven AOW-leeftijd	24,1%	22,25%
Tarief derde schijf	42%	40,15%
Tarief vierde schijf	52%	52%

¹ Inclusief aandeel premie voor de volksverzekeringen.

4. Herziening box 3

4.1. Afwegingen

De vermogensrendementsheffing in box 3 wordt met ingang van 1 januari 2017 herzien zodat deze beter aansluit bij de rendementen die door belastingbetalers in voorafgaande jaren gemiddeld zijn behaald. Terwijl voor het totale box 3-vermogen het tot nu toe gehanteerde forfaitaire rendement van 4% nog dicht wordt benaderd, is de spaarrente de afgelopen jaren flink gedaald. Veel spaarders in box 3 hebben het gevoel belasting te betalen over een opbrengst die er nooit is geweest. Het kabinet heeft daarom gezocht naar alternatieven voor de bestaande vermogensrendementsheffing die beter aansluiten bij de werkelijk behaalde rendementen en die tegelijkertijd goed uitvoerbaar zijn.

Voorafgaand aan de invoering van box 3 was sprake van een sterke uitholling van de belastinggrondslag, doordat vermogensbezitters de belastingheffing over vermogensinkomsten vermeden door in toenemende mate in beleggingsproducten te beleggen die een onbelast rendement opleverden. Met de invoering van box 3 kwam hieraan een einde en is de efficiëntie van de kapitaalmarkt verbeterd. De kern van box 3 is het belasten van een forfaitair rendement tegen een uniform tarief. Hierbij is een evenwicht gezocht tussen de elementen eenvoud, uitvoerbaarheid en rechtvaardigheid. Uit het oogpunt van eenvoud is destijds gekozen voor een ongedifferentieerd rendement van 4%.⁸ Het kabinet heeft bij het zoeken naar alternatieven allereerst uitvoerig gekeken naar een belastingheffing over het werkelijk door de belastingplichtige behaalde rendement uit sparen en beleggen, omdat dit op individueel niveau de kloof die kan bestaan tussen belast en behaald rendement zou dichten. Deze manier van heffen wordt immers door velen als de meest eerlijke, en de meest «natuurlijke», beschouwd. De conclusie was dat deze belasting met de stand van de informatievoorziening nu en in de nabije toekomst niet uitvoerbaar is. Een dergelijke belasting is complex, en zou ingrijpende waarborgen en een uitvoerige informatie-infrastructuur vergen om ontwijkmogelijkheden te beheersen. Daarnaast zou het de verdere digitalisering van het aangifteproces en de uitrol van de voorgevulde aangifte (de VIA) in de komende jaren ernstig verstoren, met een toename van de administratieve lasten tot gevolg, meer «gedoe» voor de belastingbetaler en veel meer fouten in het proces. Ook de ervaring in andere landen leert dat het belasten van het werkelijke door de belastingplichtige behaalde rendement uit sparen en beleggen nog steeds gepaard gaat met ingewikkelde wetgeving, hoge uitvoeringslasten en administratieve lasten en vaak een omvangrijke hoeveelheid jurisprudentie en juridische procedures. In de bijlage⁹ A bij de memorie wordt ingegaan op de afwegingen en de problemen aangaande het belasten van

⁸ Kamerstukken II 1999/00, 26 727, nr. 3, blz. 38; Kamerstukken II 1999/00, 26 727, nr. 7, blz. 267.

⁹ Ter inzage gelegd bij het Centraal Informatiepunt Tweede Kamer.

het werkelijke rendement uit sparen en beleggen en in dat kader ook op de voorgeschiedenis van de huidige box 3.

De informatiesystemen en de mogelijkheden voor informatie-uitwisseling tussen banken, beleggingsinstellingen en tussenpersonen enerzijds, en belastingdiensten anderzijds, maken snelle ontwikkelingen door. De VIA bevat ieder jaar meer informatie, zodat belastingbetalers steeds minder zelf hoeven in te vullen. Het kabinet wil dan ook periodiek, om te beginnen bij een eerste evaluatie van de werking van het voorgestelde systeem drie jaar na inwerkingtreding, opnieuw bezien of, in welke mate, op welke termijn en onder welke voorwaarden een heffing op werkelijk rendement tot de mogelijkheden behoort. De met dit wetsvoorstel herziene rendementsheffing benadert het behaalde rendement weliswaar gemiddeld beter, maar op individueel niveau blijven verschillen tussen het werkelijke en het als grondslag in box 3 genomen rendement voorkomen. De roep om een volgende stap zal dan ook blijven bestaan. Het kabinet ziet deze stap dan ook niet a priori als een eindstation. Uiteraard zal de uitvoerbaarheid ook bij toekomstige afwegingen een belangrijke rol blijven spelen.

De in dit wetsvoorstel opgenomen differentiatie van het forfaitaire rendement op sparen en op beleggen komt tegemoet aan de genoemde ontwikkeling dat een rendement van 4% voor het totale box 3-vermogen nog steeds dicht wordt benaderd, maar het rendement op spaargeld sinds enige tijd ruim beneden de 4% ligt. Ook met deze differentiatie is het mogelijk om de eenvoud en het beperkte risico op belastingontwijking in box 3 zo veel mogelijk te behouden. Het kabinet wil dit bewerkstelligen door het forfaitaire rendement voortaan te baseren op de gemiddelde verdeling van het box 3-vermogen over spaargeld en beleggingen (de *vermogensmix*) in combinatie met een in het verleden in de markt gerealiseerd rendement op beide componenten. Zowel het rendement op het spaardeel als op het beleggingsdeel wordt jaarlijks aangepast aan de hand van de meest actueel beschikbare gegevens. Er wordt dus niet gedifferentieerd naar de vermogenstitels die een belastingplichtige daadwerkelijk bezit, maar naar een gemiddelde vermogensverdeling over sparen en beleggen. Deze gemiddelde vermogensmix is gebaseerd op de belastingaangiften en wordt periodiek geëvalueerd, voor het eerst tegelijk met de evaluatie van het nieuwe systeem drie jaar na inwerkingtreding en vervolgens elke vijf jaar. Het kabinet handhaaft het vlakke tarief van 30%, ongeacht de vermogenstitel of de omvang van het vermogen. Het kabinet verhoogt het heffingvrije vermogen met ingang van 2017 naar € 25.000 per persoon (bedrag 2015: € 21.330). Dit zorgt ervoor dat het aantal personen dat geen box 3-heffing verschuldigd is toeneemt met 240.000 (150.000 huishoudens). De eenvoud van het forfaitaire systeem blijft met dit voorstel behouden, terwijl beter wordt aangesloten bij de in de voorafgaande jaren gemiddeld door belastingbetalers in de markt behaalde rendementen.

Hierna wordt eerst ingegaan op de gemiddelde verdeling van de rendementsgrondslag (het box 3-vermogen) over de verschillende vermogenstitels en op de behaalde marktrendementen op die vermogenstitels. Daarna wordt het voorstel voor box 3 toegelicht.

4.2. Samenstelling box 3-vermogen en rendementen

De opbouw van het box 3-vermogen en het aantal belastingplichtigen dat box 3-heffing betaalt staan in tabel 6 voor het totale box 3-vermogen en vervolgens onderscheiden naar drie vermogensklassen, namelijk € 0 tot € 100.000, € 100.000 tot € 1 miljoen en meer dan € 1 miljoen. Het totale box 3-vermogen bedraagt € 423 miljard. Voor de berekening van de

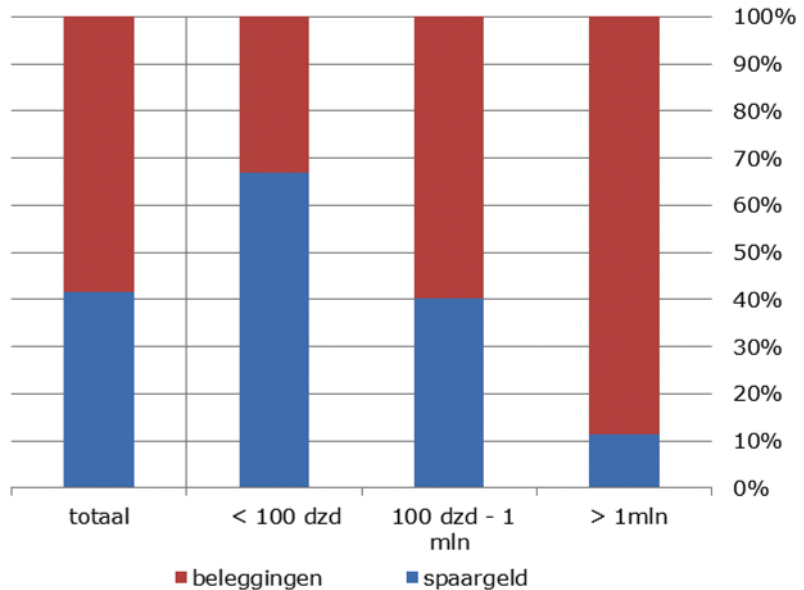
belasting gaat hier in totaal € 71 miljard heffingvrij vermogen van af. Er zijn 3,4 miljoen belastingplichtigen (2,1 miljoen huishoudens) die box 3-heffing betalen, waarvan ruim 2,4 miljoen met een vermogen minder dan € 100.000. Samen betalen zij ruim € 4 miljard box 3-heffing. Dit is gemiddeld € 1.250 per persoon. Ongeveer 75% van de in totaal circa 13,6 miljoen loon- en inkomstenbelastingbetalers heeft een vermogen dat niet uitkomt boven het heffingvrije vermogen en is dus geen belasting in box 3 verschuldigd. De box 3-heffing raakt dus ongeveer 25% van de loon- en inkomstenbelastingbetalers (27% van de Nederlandse huishoudens).

Tabel 6: Box 3-vermogen en aantal box 3-betalers (gegevens 2012)

	Totaal mln euro	100dzd–1mln		
		0– 100dzd		> 1mln
Bank- en spaartegoeden	232.694	90.335	119.474	22.885
Schuld	– 56.433	– 14.324	– 28.612	– 13.497
Aandelen/obligaties	97.722	12.721	48.496	36.506
Onroerende zaken	111.466	18.532	65.978	26.956
Andere vermogenstitels	37.647	6.376	21.059	10.212
Rendementsgrondslag	423.096	113.640	226.395	83.062
Heffingvrij vermogen (mln)	71.069	50.217	20.066	786
Aantal belastingplichtigen (*1000)	3.361	2.375	949	37

In grafiek 5 is de feitelijke gemiddelde verdeling van het box 3-vermogen over spaargeld en beleggingen inzichtelijk gemaakt voor het totale box 3-vermogen en voor de drie onderscheiden vermogensklassen, zoals deze blijkt uit de integrale gegevens van de belastingaangiften over 2012 voor box 3. Het spaargeld in de vermogensmix (het spaardeel) betreft het nettospaargeld, namelijk de bank- en spaartegoeden in box 3 verminderd met de schulden in box 3 (de eerste twee regels van tabel 6). De beleggingen in de vermogensmix (het beleggingsdeel) bestaan uit aandelen, obligaties, onroerende zaken en een restpost van andere vermogenstitels (te denken valt aan roerende zaken zoals kunst die als belegging worden gehouden of verhuurd worden). Te zien is dat naarmate het vermogen toeneemt, het relatieve aandeel spaargeld afneemt en het belang van de beleggingen toeneemt.

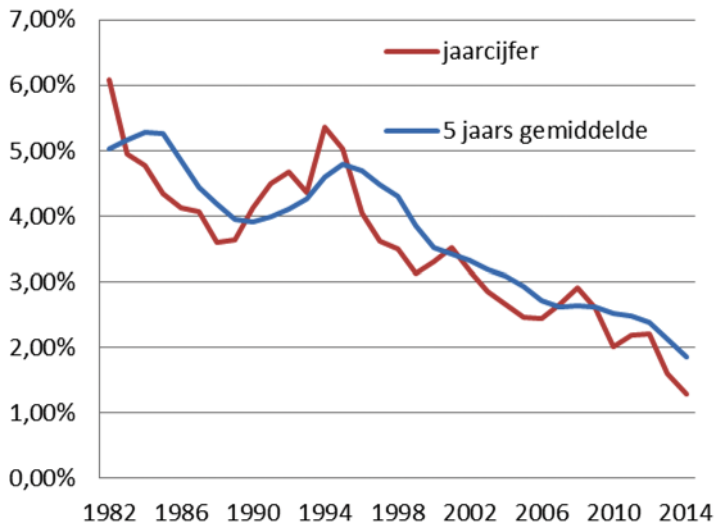
Grafiek 5: Gemiddelde vermogensmix van personen totaal en naar drie vermogensklassen



Bron: Ministerie van Financiën, integrale belastingaangiften 2012

Onderzocht is welke rendementen spaartegoeden, aandelen, obligaties en onroerende zaken in het verleden in de markt hebben laten zien. Spaargeld neemt daarbij een andere positie in dan de beleggingen. Het rendement is lager dan het rendement op beleggingen, vooral door het verschil in risico dat wordt gelopen. Voor spaargeld wordt aangesloten bij de renteontwikkeling in het recente verleden. In de analyse voor de spaarrente wordt aangesloten bij de rentestand op direct opvraagbare tegoeden voor huishoudens zoals gepubliceerd door DNB. De spaarrente is gedaald van meer dan 6% begin jaren tachtig naar 1,3% in 2014 en komt voor 2015 naar verwachting uit op 1,0%. Het vijfjaarsgemiddelde over 2011 tot en met 2015 bedraagt dan 1,63%.

Grafiek 6: Spaarrente



Bron: DNB (rentestand op direct opvraagbare tegoeden)

De schulden in box 3 kunnen betrekking hebben op hypothecaire leningen ter financiering van een tweede woning, maar bijvoorbeeld ook op onderlinge vorderingen tussen twee belastingplichtigen, waaronder

renteloze leningen. Daarom is geen directe indicator beschikbaar voor het te hanteren rentepercentage op schulden. Om die reden wordt aangenomen dat de rente op schuld meebeweegt met de spaarrente. Omdat ook renteloze leningen deel uit kunnen maken van de totale schulden in box 3, waardoor de gemiddelde rente op schuld wordt gedrukt, is gekozen voor een gemiddelde renteopslag van 0,1 procentpunt.

Bij beleggingen, zoals aandelen, obligaties en onroerende zaken, domineert meer het langetermijnkarakter. Op dergelijke beleggingen is een hoger rendement mogelijk door het hogere risico, maar het vermogen is minder liquide of het is alleen met een groter risico op koersverlies op korte termijn liquide te maken. De jaarlijkse rendementen van vooral aandelen en onroerende zaken kunnen namelijk zeer sterk fluctueren van mogelijk tientallen procenten in de plus tot tientallen procenten in de min. De jaarlijkse rendementen op dit type beleggingen zijn veel volatieler dan die op spaargeld, maar de belegger zal voor deze beleggingen vooral kijken naar het langetermijnrendement. Om die reden is onderzocht welke rendementen op aandelen, obligaties en onroerende zaken gemiddeld in het verleden over een langere periode zijn behaald. De uitkomst van deze analyse is dat op grond van werkelijk behaalde marktrendementen op beleggingen in het verleden, gemiddeld op de lange termijn voor de beleggingen in box 3 een rendement van 5,5% een goede benadering is voor het behaalde rendement. Voor een nadere onderbouwing wordt verwezen naar bijlage A.

Tabel 7 Langetermijnrendement op beleggingen

	Rendement	Gewicht
Aandelen	8,25%	28%
Onroerende zaken	4,25%	45%
Obligaties	4,00%	12%
Andere vermogenstitels (cf gemiddelde)	5,5%	15%
Totaal gemiddeld beleggingen	5,5%	100%

Het gemiddelde rendement op het *totale* box 3-vermogen (sparen en beleggen samen) bedraagt volgens de gehanteerde rendementen voor de vermogenstitels 3,88% en wijkt weinig af van het huidige forfaitaire percentage van 4. Dit percentage houdt echter geen rekening met de verschillen in vermogensmix tussen verschillende vermogensklassen: lagere vermogens bestaan gemiddeld voor een aanzienlijk groter deel uit spaargeld dan hogere vermogens.

4.3. Gemiddelde vermogensmix op basis van schijven

Op basis van de macrogegevens uit de voorgaande analyse kan binnen box 3 een betere aansluiting worden verkregen met het gemiddeld door belastingbetalers met een bepaald vermogen behaalde rendement. Daartoe wordt het vermogen van elke belastingplichtige verdeeld over schijven en geldt per schijf een gemiddelde vermogensmix. De vermogensmix is gebaseerd op de feitelijke gegevens uit alle belastingaangiften over het kalenderjaar 2012. De vermogensmix zal voor het eerst drie jaar na inwerkingtreding van het voorstel en vervolgens elke vijf jaar worden geëvalueerd om te beoordelen of deze nog voldoende aansluit bij de realiteit of aanpassing behoeft. Het vermogen van de belastingplichtige wordt verdeeld over maximaal drie schijven, namelijk: € 0 tot € 100.000, € 100.000 tot € 1 miljoen en meer dan € 1 miljoen.

Vervolgens wordt op basis van werkelijk gerealiseerde marktrendementen in het verleden een gemiddeld rendement toegerekend aan het spaardeel en het beleggingsdeel in de vermogensmix. Dit gebeurt in overeenstemming met de uitgangspunten in paragraaf 4.2 en de bijlage¹⁰. Beide rendementen worden elk jaar voorafgaande aan het belastingjaar herijkt aan de hand van het meest recent beschikbare rendementscijfer zodat de actualiteit blijvend wordt gevolgd. Het meest recente beschikbare cijfer is afkomstig van het jaar voorafgaand aan het jaar waarin het nieuwe rendement wordt vastgesteld. Anders gezegd: het rendement voor 2017 wordt in 2016 herijkt met de realisatiecijfers over 2015. Op die manier is voorafgaande aan het belastingjaar bekend wat het veronderstelde rendement in box 3 zal zijn en kan dit ook worden verwerkt in de voorlopige aanslag.

Voor het rendement op spaargeld is gekozen voor een vijfjarig voortschrijdend gemiddelde om de jaarlijkse belastingdruk niet te sterk te laten fluctueren, maar wel de ontwikkeling in de tijd te volgen. Dit betekent dat het rendement op spaargeld jaarlijks wordt aangepast aan de hand van de rente over de periode t-6 tot en met t-2 (jaar t is het belastingjaar). Dus voor 2017 geldt de gemiddelde rente over de jaren 2011 tot en met 2015, voor 2018 over 2012 tot en met 2016 et cetera. Het percentage voor 2017 is naar verwachting 1,63% en zal volgend jaar definitief worden vastgesteld.

Het gemiddelde langetermijnrendement op beleggingen is voor dit moment berekend op 5,5% en zal ook jaarlijks worden herijkt, afhankelijk van de recent gemiddeld in de markt behaalde beleggingsrendementen. Net als voor spaargeld zal het percentage voor 2017 volgend jaar definitief worden vastgesteld. Vanwege het langetermijnkarakter van deze beleggingen zal de herijking plaatsvinden met een methode waarin het meest recente jaar voor een 15^e deel van invloed is. Daarmee wordt het te belasten rendement jaarlijks aangepast op basis van daadwerkelijk gemiddeld in de markt gerealiseerde rendementen. Het nieuwe langetermijnrendement in jaar t (het belastingjaar) wordt vastgesteld op het meetkundig gemiddelde van het langetermijnrendement van voorgaand jaar t-1 en het rendement van het meest recente beschikbare jaar t-2, waarbij het meest recente beschikbare jaar voor een vijftiende deel wordt ingewogen. De herijking van het langetermijnrendement gebeurt voor aandelen, obligaties en onroerende zaken afzonderlijk. Vervolgens wordt met het wegingsschema van tabel 7 het nieuwe langetermijnrendement voor het totaal van de beleggingen bepaald. De rendementen worden jaarlijks voor aandelen ontleend aan de MSCI-index voor Europa, voor onroerende zaken aan het CBS-prijsindexcijfer voor bestaande koopwoningen en voor obligaties aan de DNB-statistiek voor het rendement op de meest recente 10-jarige staatsobligatie. Voor een nadere onderbouwing van het rendement op deze beleggingen wordt verwezen naar de bijlage¹¹.

Tabel 8: Rendementen voor de onderscheiden vermogenstitels in de vermogensmix

Vermogenstitel	Wijze van jaarlijkse herijking	Raming 2017
Spaargeld	Vijfjaars voortschrijdend gemiddelde	1,63%
Beleggingen	Meetkundig gemiddelde met laatste jaar voor een vijftiende deel	5,5%

¹⁰ Ter inzage gelegd bij het Centraal Informatiepunt Tweede Kamer.

¹¹ Ter inzage gelegd bij het Centraal Informatiepunt Tweede Kamer.

- De belasting wordt dus bepaald aan de hand van drie stappen, namelijk:
- 1) de gemiddelde verdeling van het vermogen per schijf over spaargeld en beleggingen (de vermogensmix),
 - 2) een voortschrijdend rendement voor spaargeld en voor beleggingen,
 - 3) een vlak tarief van 30%.

Het heffingvrije vermogen wordt verhoogd naar € 25.000. Het heffingvrije vermogen wordt verrekend in de eerste schijf, zodat het voordeel, net als nu, voor iedereen met een vermogen gelijk aan of groter dan het heffingvrije vermogen in absolute bedragen even groot is. Als het vermogen lager is dan het heffingvrije vermogen is, net als nu, geen box 3-heffing verschuldigd. Aan de hand van de onderstaande tabel (met de rendementen volgens raming 2017) en het totale vermogen van de belastingplichtige kan de box 3-heffing worden berekend. In de tabel wordt het spaardeel aangeduid als rendementsklasse I (RI) en het beleggingsdeel als rendementsklasse II (RII).

Tabel 9: marginale verdeling vermogensmix en rendement naar twee rendementsklassen

Schijf	Box 3-vermogen ¹ (€)	Heffingvrij vermogen (€)	RI (sparen) 1,63% ²	RII (beleggen) 5,5% ²
1 ^e	0 – 100.000	-/- 25.000	67%	33%
2 ^e	100.000 – 1 mln		21%	79%
3 ^e	> 1 mln		0%	100%

¹ Wettechnisch worden de schijven niet vormgegeven naar het box 3-vermogen van de belastingplichtige, maar naar de grondslag sparen en beleggen, dus na aftrek van het heffingvrije vermogen. Omdat het heffingvrije vermogen wordt verrekend in de eerste schijf, komt dat neer op een eerste schijf voor de grondslag sparen en beleggen tot € 75.000. De tweede schijf begint dan bij een grondslag sparen en beleggen van € 75.000, hetgeen overeenkomt met een box 3-vermogen van € 100.000. De tweede schijflengte is € 900.000, waardoor de derde schijf dan begint bij een grondslag sparen en beleggen van € 975.000, hetgeen overeenkomt met een box 3-vermogen van € 1 miljoen.

² Raming 2017

In de 1^e schijf bedraagt het spaardeel 67%. In de 2^e schijf bedraagt het marginale spaardeel 21%. In de derde schijf is het marginale spaardeel nihil omdat het marginale aandeel bank- en spaartegoed en schuld in deze schijf even groot zijn, zodat het saldo nihil is. Daarom valt vanaf de 3^e schijf het gehele vermogen in rendementsklasse II voor beleggen. De vermogensverdeling in de tabel is bepaald aan de hand van de vermogensverdeling van personen. De schijven worden dus toegepast op individueel niveau. Dit is in overeenstemming met het uitgangspunt van de individuele inkomenstoerekening in partnerrelaties in de Wet inkomstenbelasting 2001 (Wet IB 2001). De schijven betreffen, anders dan de vermogensklassen in grafiek 5 en tabel 6 waarbij iemand met zijn volledige vermogen in een bepaalde klasse valt, de *marginale* verdeling van de vermogensmix. Dus voor een box 3-vermogen van een belastingplichtige van bijvoorbeeld € 150.000 geldt tot € 100.000 de vermogensmix volgens de eerste schijf en voor € 50.000 de vermogensmix volgens de tweede schijf. Veruit de meeste belastingplichtigen in box 3 blijven met hun volledige vermogen binnen de eerste schijf (zie tabel 6). Omdat het heffingvrije vermogen wordt verrekend in de eerste schijf, worden de percentages van de eerste schijf per saldo toegepast over het box 3-vermogen tot € 100.000 minus het heffingvrije vermogen van € 25.000. De schijfgrenzen worden jaarlijks geïndexeerd met de tabelcorrectiefactor.

Voorbeeld:

Het box 3-vermogen van X bedraagt € 120.000. Het heffingvrije vermogen bedraagt € 25.000.

In het nieuwe systeem kan de te betalen belasting als volgt worden berekend:

	R I (spaardeel)		R II (beleggingsdeel)	
1 ^e schijf	$67\% \times (100.000 - 25.000) =$	€ 50.250	$33\% \times (100.000 - 25.000) =$	€ 24.750
2 ^e schijf	$21\% \times 20.000 =$	€ 4.200	$79\% \times 20.000 =$	€ 15.800
3 ^e schijf	$0\% \times 0 =$	€ 0	$100\% \times 0 =$	€ 0
Grondslag sparen en beleggen		€ 54.450		€ 40.550

Het voordeel sparen en beleggen bedraagt $1,63\% \times € 54.450 + 5,5\% \times € 40.550 = € 3.118$

De te betalen belasting bedraagt $30\% \times € 3.118 = € 935$

In het huidige systeem met een vast forfaitair rendement van 4% wordt de belasting als volgt berekend:

Rendementsgrondslag	€ 120.000
Heffingvrij vermogen	€ 21.330 –
Grondslag sparen en beleggen	€ 98.670
Voordeel sparen en beleggen $4\% \times € 98.670$	€ 3.946
Te betalen belasting $30\% \times € 4.146$	€ 1.184

Omdat wordt uitgegaan van een gemiddelde vermogensmix en gemiddelde rendementen, wijzigt er voor de belastingplichtige niets bij het doen van aangifte. Net als nu, hoeft hij alleen zijn relevante vermogensbestanddelen aan te geven in box 3 (dan wel controleert hij of deze correct zijn ingevuld in de VIA). De hiervoor opgenomen berekening wordt vervolgens automatisch gegenereerd.

In de voorgestelde systematiek zijn er geen vaste forfaitaire rendementen per schijf. Deze kunnen jaarlijks wijzigen als gevolg van de herijking. Ter illustratie is volgens de huidige raming van de rendementen, het forfaitaire rendement per schijf als resultante van de vermogensmix en een rendement op sparen van 1,63% en op beleggen van 5,5% weergegeven in de onderstaande tabel. Het rendement per schijf is in het voorbeeld afgerond op 1 decimaal.

Voorbeeld van rendement per schijf (marginaal en per persoon) conform raming 2017

Schijf	Box 3-vermogen (€)	Heffingvrij vermogen (€)	Rendement per schijf
1 ^e	0 – 100.000	-/- 25.000	2,9% ¹
2 ^e	100.000 – 1 mln		4,7% ¹
3 ^e	> 1 mln		5,5% ¹

¹ $67\% \times 1,63\% + 33\% \times 5,5\%$

¹ $21\% \times 1,63\% + 79\% \times 5,5\%$

¹ $0\% \times 1,63\% + 100\% \times 5,5\%$

Na vermenigvuldiging met het tarief van 30%, is de te betalen belasting bij deze rendementen uitgedrukt als percentage van het vermogen in box 3 (na aftrek heffingvrij vermogen) in de eerste schijf 0,87%, in de tweede schijf 1,41% en in de derde schijf 1,65%.

4.4. Gevolgen voor partners

De systematiek voor fiscale partners verandert niet. Fiscale partners mogen net als nu kiezen hoe zij de gezamenlijke grondslag sparen en beleggen, dus het gezamenlijke box 3-vermogen na aftrek van tweemaal het heffingvrije vermogen, onderling verdelen. Indien zij geen keuze maken, wordt bij beide partners automatisch de helft van de grondslag in aanmerking genomen (50:50-toerekening). Anders dan nu, kan de verdeling van de grondslag invloed hebben op de belastingdruk in box 3, namelijk wanneer een schijfgrens wordt overschreden. De eenvoudige stelregel is dat, indien partners met de gezamenlijke grondslag sparen en beleggen een schijfgrens overschrijden, een 50:50-toerekening altijd voordelig is voor de belastingdruk in box 3. Net als nu kan het overigens onder omstandigheden in verband met de doorwerking naar andere regelingen wel voordeliger zijn om te kiezen voor een andere verdeling dan een 50:50-verdeling.

Voorbeeld:

X en Y zijn fiscaal partner. Hun gezamenlijke box 3-vermogen bedraagt € 200.000. Het heffingvrije vermogen bedraagt € 25.000 per persoon. X en Y passen een 50:50-verdeling toe.

In het nieuwe systeem kan de te betalen belasting als volgt worden berekend:

Huishoudelijk vermogen:	€ 200.000
Vermogen per partner ¹ :	€ 100.000

¹ In de wettelijke systematiek wordt het vermogen tussen partners verdeeld na aftrek van twee maal het heffingvrije vermogen. Dit geldt ook voor het voorbeeld onder het huidige systeem.

Grondslag sparen en beleggen per partner verdeeld over de rendementsklassen:

Per partner	R I (spaardeel)	R II (beleggingsdeel)
1 ^o schijf	$67\% \times (100.000 - 25.000) =$	$33\% \times (100.000 - 25.000) =$
2 ^o schijf	$20\% \times 0 =$	$80\% \times 0 =$
3 ^o schijf	$0\% \times 0 =$	$100\% \times 0 =$
Grondslag sparen en beleggen	€ 50.250	€ 24.750

Voordeel sparen en beleggen per partner: $1,63\% \times € 50.250 + 5,5\% \times € 24.750 = € 2.180$

De te betalen belasting per partner bedraagt $30\% \times € 2.180 = € 654$

De te betalen belasting voor de partners gezamenlijk bedraagt twee maal € 654 = € **1.308**.

In het huidige systeem met een vast forfaitair rendement van 4% wordt de belasting als volgt berekend:

Huishoudelijk vermogen:	€ 200.000
Vermogen per partner:	€ 100.000
Heffingvrij vermogen per partner	€ 21.330
Grondslag sparen en beleggen per partner	€ 78.670
Voordeel sparen en beleggen per partner 4% x € 78.670	€ 3.146
Te betalen belasting per partner 30% x € 3.146	€ 944

De te betalen belasting voor de partners gezamenlijk bedraagt twee maal € 944 = **€ 1.888.**

4.5. Gevolgen voor buitenlandse belastingplichtigen

Buitenlandse belastingplichtigen worden in Nederland in box 3 belast voor het (forfaitair bepaalde) inkomen uit in Nederland gelegen onroerende zaken en rechten die daarop betrekking hebben.¹² Voor buitenlandse belastingplichtigen behoren spaartegoeden, aandelen en obligaties dus niet tot het box 3-vermogen. Deze (beperkte) grondslag voor buitenlandse belastingplichtigen blijft ook in de nieuwe systematiek van toepassing, maar in de nieuwe systematiek wordt het forfaitaire rendement voor buitenlandse belastingplichtigen, net als voor binnenlandse belastingplichtigen, vastgesteld op basis van een gemiddelde vermogensmix die al die vermogenstitels bevat, inclusief vermogenstitels die geen deel uitmaken van de grondslag. Indien voor buitenlandse belastingplichtigen de onderliggende vermogensmix zou worden aangepast, zou een buitenlandse belastingplichtige namelijk kunnen worden benadeeld ten opzichte van een binnenlandse belastingplichtige die zich in een vergelijkbare situatie bevindt. Zo zou een niet-inwoner die alleen een vakantiehuis in Nederland bezit met een nettowaarde van € 100.000, afhankelijk van de rendementen op de vermogenstitels in de vermogensmix, een hoger forfaitair rendement toegerekend kunnen krijgen dan een inwoner met alleen een vakantiehuis in Nederland met een nettowaarde van € 100.000 (en geen ander box 3-vermogen). Ondanks het feit dat dit verschil vanuit de ratio van de vermogensklassen en de onderliggende vermogensmix wellicht te verdedigen is, bestaat het reële risico dat dit Europeesrechtelijk niet houdbaar is. Daarom zal voor buitenlandse belastingplichtigen met een bepaald box 3-vermogen in Nederland hetzelfde forfaitaire rendement worden toegepast als voor binnenlandse belastingplichtigen met een even groot box 3-vermogen. Dit forfaitaire rendement is dus mede gebaseerd op de aanwezigheid van spaartegoeden, aandelen en obligaties, die niet tot het box 3-vermogen van buitenlandse belastingplichtigen behoren.

4.6. Complexiteit

Het voorgestelde systeem is voor de Belastingdienst, vanwege het forfaitaire karakter, nog steeds goed uitvoerbaar. Wel wordt de berekening van de in box 3 verschuldigde belasting ontegenzeggelijk complexer. Immers, in plaats van een constante voet van 1,2%, komt er een schijven-systeem met verschillende, ieder jaar te herijken tarieven. Voor de computer is het sommetje geen probleem. Voor de Belastingdienst is wezenlijk dat de vaststelling van de verschuldigde belasting nog steeds

¹² Evenals voor bepaalde, tot de inkomsten uit sparen en beleggen te rekenen, rechten op aandelen in de winst van een Nederlandse onderneming. Deze laatste categorie is in de praktijk te verwaarlozen.

voor een belangrijk deel blijft gebaseerd op gegevens die de Belastingdienst al heeft, dat geen wezenlijk nieuwe informatiestromen op gang hoeven te worden gebracht en dat geen aanvullende persoonlijke omstandigheden hoeven te worden meegewogen. Ook de verwerking in de VIA vraagt weliswaar meer cijferopstellingen, maar blijft goed uitvoerbaar. Voor belastingplichtigen verandert er praktisch gezien niet veel. Tot slot blijft sprake van slechts een beperkt risico op arbitrage en grondslagerosie. Dit neemt niet weg dat belastingontwijkend gedrag, waarbij de randen van het stelsel worden opgezocht, ook na deze wetwijziging permanent wordt gemonitord.

4.7. Onderzochte alternatieven

Behalve naar een belastingheffing over het werkelijk door de belastingplichtige behaalde rendement, waar de bijlage¹³ uitgebreid op ingaat, is ook gekeken naar een systeem met een forfaitair rendement per vermogenstitel die de belastingplichtige daadwerkelijk bezit. Dit zou in beginsel beter aansluiten op de individuele situatie dan de gemiddelde vermogensmix. Hiervoor is echter niet gekozen, omdat het zou leiden tot arbitrage. Door vlak voor de peildatum (1 januari) vermogenstitels met een hoog rendement tijdelijk om te zetten in vermogenstitels met een laag rendement, zou de verschuldigde belasting (fors) worden beperkt. Het (her)introduceren van meerdere peildata per jaar om dit te bestrijden zou deze problematiek niet kunnen voorkomen en is bovendien onwenselijk. Bij meerdere peildata zouden de banken en andere financiële instellingen evenzoveel keren extra gegevens moeten verzamelen en aanreiken en kan de Belastingdienst de gegevens bovendien niet tijdig voorinvullen in de aangiften. Om laatstgenoemde reden is in 2011 ook overgestapt op één peildatum (1 januari) en is de tot dan toe gehanteerde tweepeildatastelsel (1 januari en 31 december) verlaten. Ook zou het introduceren van meerdere peildata per jaar geen oplossing bieden voor het te verwachten effect dat belastingplichtigen de grenzen gaan opzoeken van de verschillende vermogenstitels met speciaal daarop afgestemde hybride (financiële) producten. Voorts zouden de verschillende vermogenstitels wettelijk moeten worden afgebakend en door de Belastingdienst worden onderscheiden, hetgeen bij diverse producten tot kwalificatieproblemen zou leiden. De belastingopbrengst en de eenvoud van box 3 zouden kortom worden ondermijnd als de werkelijke individuele vermogensmix het uitgangspunt zou zijn.

Ook is de mogelijkheid van een uitvoerbare tegenbewijsregeling onderzocht, maar zonder positief resultaat. Een uitvoerbare tegenbewijsregeling zou alleen denkbaar zijn als deze fors wordt ingeperkt tot zeer specifieke situaties, zoals veelvermogenden (> € 1 miljoen) met uitsluitend spaargeld. Een dusdanig sterke inperking van de groep is juridisch echter kwetsbaar en leidt bovendien tot afbakeningsproblematiek. Te verwachten is dat de regeling daardoor zal worden uitgebreid naar een (veel) grotere groep mensen. Al deze mensen zouden bewijsstukken moeten overleggen die de Belastingdienst handmatig zou moeten beoordelen. Dit botst volledig met de opzet van de online aangifte inkomstenbelasting en zou noodzaken tot een afzonderlijk (bezwaar)proces los van de aangifte. Zo zou de Belastingdienst moeten beoordelen of gedurende het gehele jaar sprake was van alleen spaartegoed. Mogelijk is uit zakelijke overwegingen het vermogen voorafgaande aan de peildatum omgezet in spaartegoed, maar er kan ook sprake zijn van constructies rond de peildatum door fiscaal geïndiceerde tijdelijke aanpassingen van de beleggingsmix. De beoordeling vergt in beide gevallen inzicht in de vermogenspositie van de belastingplichtige gedurende het gehele

¹³ Ter inzage gelegd bij het Centraal Informatiepunt Tweede Kamer.

belastingjaar. Ook zouden (zowel binnenlandse als buitenlandse) spaartegoeden afgebakend moeten worden. Een belangrijke pijler van box 3 is juist dat geen vermogenstitels hoeven te worden onderscheiden. Om voornoemde redenen zou een tegenbewijsregeling leiden tot enorme uitvoeringsproblemen, een aanzienlijke teruggang in de sfeer van de vooraf ingevulde aangifte, astronomisch hoge uitvoeringskosten en erosie van de belastinggrondslag.

4.8. Evaluatie

Een steeds betere benadering van het werkelijke rendement zal voor het kabinet altijd een streven zijn. Met dit voorstel wordt een stap gezet om binnen het forfaitaire systeem van box 3 beter aan te sluiten bij het werkelijke door belastingbetalers behaalde rendement. Het volledig dichten van de kloof tussen belast en behaald rendement op individueel niveau is in de nabije toekomst niet uitvoerbaar. Het kabinet vindt het daarom belangrijk om periodiek opnieuw te bezien of, in welke mate, op welke termijn en onder welke voorwaarden een heffing op werkelijk rendement tot de mogelijkheden behoort. Dit zal voor het eerst gebeuren tegelijkertijd met de evaluatie van de werking van het nieuwe systeem in box 3, drie jaar na inwerkingtreding.

4.9. Budgettaire aspecten box 3

Ook met een verhoging van het heffingvrije vermogen naar € 25.000 is het voorstel voor de box 3-herziening budgettair neutraal. De jaarlijkse opbrengst van box 3 zal vervolgens afhankelijk zijn van de jaarlijkse herijking van het rendement op sparen en op beleggen en van de uitkomst van de vijfjaarlijkse evaluatie van de vermogensmix. Deze opbrengstmutaties hangen een-op-een samen met de economische ontwikkeling en zijn daarom niet lastenrelevant.

5. Pakket bestrijden emigratielek aanmerkelijkbelanghouders

Algemeen

Emigratie van een aanmerkelijkbelanghouder wordt in de Wet IB 2001 aangemerkt als een belastbaar feit. De aanmerkelijkbelanghouder die ophoudt binnenlands belastingplichtig te zijn, wordt geacht de tot het aanmerkelijk belang behorende aandelen of winstbewijzen onmiddellijk voorafgaand aan het tijdstip van emigratie te hebben vervreemd. Over de waardeaan groei van het aanmerkelijk belang gedurende de binnenlandse periode wordt belasting geheven in de vorm van een conserverende belastingaanslag. Voor deze conserverende belastingaanslag wordt op grond van de huidige wetgeving tien jaar uitstel van betaling verleend. Indien zich binnen deze tien jaar geen omstandigheden voordoen die tot invordering leiden, wordt de belasting verschuldigd uit hoofde van de conserverende belastingaanslag na afloop van de termijn op verzoek kwijtgescholden. Omstandigheden die ertoe leiden dat de conserverende belastingaanslag moet worden betaald zijn onder meer vervreemding van de aandelen of winstbewijzen die aan de conserverende belastingaanslag ten grondslag liggen en gehele of nagenoeg gehele (dat wil zeggen 90% of meer) uitkering van de reserves door de vennootschap waarin het aanmerkelijk belang wordt gehouden in combinatie met – indien de vennootschap een onderneming drijft – gehele of nagenoeg gehele staking van de onderneming van die vennootschap. Deze laatste situatie is zodanig gelijk te stellen met een vervreemding van aandelen, dat deze ook als zodanig wordt behandeld.

De afrekening bij emigratie in de aanmerkelijkbelangsfere door het opleggen van een conserverende belastingaanslag dient een tweeledig

doel, namelijk (1) het in Nederland belasten van de waardeangroei van het aanmerkelijk belang in de periode dat de aanmerkelijkbelanghouder in Nederland woonde (claimbehoud) en (2) het tegengaan van fiscaal gedreven emigratie waarbij de aanmerkelijkbelangheffing wordt ontgaan (antimisbruikarakter).¹⁴

Een conserverende aanslag over inkomen uit aanmerkelijk belang wordt niet alleen bij emigratie van een aanmerkelijkbelanghouder opgelegd, maar ook in andere situaties zoals bij een schenking of vererving van aandelen die tot een aanmerkelijk belang behoren aan een natuurlijk persoon die niet in Nederland woont. De onderhavige maatregelen zijn ook op deze situaties van toepassing. Hoewel in deze toelichting de emigratie van de aanmerkelijkbelanghouder centraal staat, wordt de toelichting ook geacht betrekking te hebben op de andere situaties, ook al worden deze hierna niet (steeds) expliciet genoemd.

Claimbehoud

In Nederland woonachtige aanmerkelijkbelanghouders worden op enig moment belasting verschuldigd over de waardeangroei van het aanmerkelijk belang. Doel van het opleggen van de conserverende belastingaanslag is om ook bij emigrerende aanmerkelijkbelanghouders de claim over de waardeangroei van het aanmerkelijk belang veilig te stellen. De conserverende belastingaanslag hoeft niet direct te worden voldaan; de betaling ervan dient uiterlijk plaats te vinden op het moment waarop ook in binnenlandse situaties afgerekend zou moeten worden, zoals bij vervreemding van de aandelen. Om praktische redenen is er destijds voor gekozen de conserverende belastingaanslag na tien jaar kwijt te schelden. In de praktijk blijkt evenwel dat aanmerkelijkbelanghouders die naar het buitenland verhuizen dit vaak doen voor een periode van ten minste tien jaar en in die periode geen handelingen verrichten die tot invordering van de conserverende aanslag leiden. Kwietschelding is derhalve de regel geworden, en betaling van de conserverende aanslag de uitzondering. Hiermee gaat de in Nederland opgebouwde fiscale claim veelal alsnog verloren.

Belastingontwijking

Veelal gaat de emigratie van de aanmerkelijkbelanghouder gepaard met verplaatsing van de werkelijke leiding van de vennootschap waarin het aanmerkelijk belang wordt gehouden. Daarbij wordt bij emigratie gekozen voor een land waarmee Nederland een belastingverdrag heeft gesloten zonder zogenoemd aanmerkelijkbelangvoorbehoud ten aanzien van dividenden. Hierdoor kan Nederland op grond van het verdrag niet het volledige nationale heffingsrecht kan uitoefenen over reguliere voordelen, veelal dividenden, uit aanmerkelijk belang. Bovendien betreft het emigratieland daarbij zelf de voordelen uit aanmerkelijk belang niet of slechts beperkt in de belastingheffing. België is in dit kader een veelvoorkomend emigratieland. Veelal wordt (kort) na emigratie een winstuitdeling tot net onder 90% van de aanwezige winstreserves aan de aanmerkelijkbelanghouder gedaan. Deze winstuitdeling leidt niet tot inning van de conserverende belastingaanslag. De aanmerkelijkbelanghouder kan vervolgens na afloop van de tienjaarstermijn de resterende reserves uitkeren of het aanmerkelijk belang vervreemden. Met deze (combinatie van) handelingen wordt voorkomen dat de conserverende belastingaanslag wordt geïnd. Het verleende uitstel van betaling op de conserverende belastingaanslag leidt dan tot afstel. Immers, de conserverende belastingaanslag wordt na afloop van de tienjaarstermijn kwijtgescholden.

¹⁴ Kamerstukken II 1995/96, 24 761, nr. 3, blz. 18 en 19.

Dergelijke constructies worden regelmatig door de Belastingdienst gesignaleerd en gaan vaak gepaard met aanzienlijke fiscale belangen. Bovendien wordt de beschreven combinatie van handelingen actief in de markt gezet. Om de in Nederland opgebouwde fiscale claim te behouden en om fiscaal gedreven emigratie te voorkomen, is het huidige systeem van de conserverende belastingaanslag derhalve onvoldoende geschikt.

Voorgestelde maatregelen

Het kabinet acht het wenselijk dat de in Nederland over het aanmerkelijk belang opgebouwde fiscale claim behouden blijft. Bovendien is het kabinet, in lijn met de bij het Belastingplan 2015 aangenomen motie van de leden Groot en Bashir,¹⁵ van mening dat belastingontwijking daar waar mogelijk moet worden tegengegaan. Daarom stelt het kabinet een regeling voor waarbij (1) winstuitdelingen na emigratie in alle gevallen leiden tot belastingheffing of tot een (naar rato) intrekking van het uitstel en (2) de conserverende belastingaanslag niet meer louter als gevolg van tijdsverloop na tien jaar wordt kwijtgescholden. Door deze maatregelen, die ertoe leiden dat Nederland de conserverende belastingaanslag ook bij een winstuitdeling van minder dan 90% kan innen, wordt het doel van de conserverende belastingaanslag bereikt. In buitenlandsituaties wordt hierdoor op hetzelfde moment afgerekend als in binnenlandsituaties, zij het onder een verschillende titel. Bovendien komen ook bij winstuitkeringen van minder dan 90% financiële middelen beschikbaar ter voldoening van de belastingschuld. Het is onwenselijk dat voldoening van de Nederlandse fiscale claim onnodig wordt uitgesteld en dat de claim na tien jaar zelfs wordt prijsgegeven. Daarom komt de tienjaarstermijn te vervallen.

Verdragsrechtelijke aspecten

Bij emigratie van een aanmerkelijkbelanghouder belast Nederland de waardeaan groei van het aanmerkelijk belang gedurende de periode dat de aanmerkelijkbelanghouder inwoner was van Nederland. Deze belasting wordt onmiddellijk voorafgaand aan het tijdstip van emigratie geheven en Nederland wordt hierbij niet beperkt door een belastingverdrag.¹⁶ De belasting wordt geheven in de vorm van een conserverende belastingaanslag waarvoor uitstel van betaling wordt verleend. Inning van de conserverende belastingaanslag vindt plaats nadat de aanmerkelijkbelanghouder is geëmigreerd. Op basis van het nationale recht is over winstuitdelingen na emigratie inkomstenbelasting of dividendbelasting verschuldigd. Het internationale belastingrecht kan deze heffingsbevoegdheid beperken. Met het bedrag van de daadwerkelijk verschuldigde belasting wordt de openstaande conserverende belastingaanslag kwijtgescholden. Het nationale heffingsrecht over winstuitdelingen kan Nederland onder belastingverdragen ten volle effectueren als is voorzien in een aanmerkelijkbelangvoorbehoud ten aanzien van dividenden. Op grond van dit aanmerkelijkbelangvoorbehoud behoudt Nederland zich het heffingsrecht voor over dividenden uit aanmerkelijk belang voor zover er op de – bij emigratie van de aanmerkelijkbelanghouder opgelegde – conserverende belastingaanslag nog een bedrag openstaat.

Op grond van de voorgestelde maatregel worden de mogelijkheden van Nederland om de conserverende belastingaanslag te innen uitgebreid omdat het uitstel van betaling bij winstuitdelingen na emigratie naar rato wordt ingetrokken. Deze manier van innen betreft geen belastingheffing over winstuitdelingen na emigratie en staat daarmee los van de toewijzing

¹⁵ Kamerstukken II 2014/15, 34 002, nr. 62.

¹⁶ Illustratief hiervoor is het arrest HR 20 februari 2009, nr. 09/42701, ECLI:NL:HR:2009:AZ2232.

van het heffingsrecht onder een belastingverdrag. De maatregelen zijn daardoor ook niet in strijd met de goede verdragstrouw die tussen verdragspartners geldt;¹⁷ er is immers geen sprake van een verschuiving in de verdeling van heffingsrechten, maar slechts van inning van een openstaande belastingschuld over de waardeangroei gedurende de binnenlandse periode.¹⁸ De conserverende belastingaanslag kan aldus ook worden geïnd indien het vigerende belastingverdrag geen of een, bijvoorbeeld in de tijd, beperkt aanmerkelijkbelangvoorbehoud bevat. Net als in de huidige situatie wordt de conserverende belastingaanslag kwijtescholden voor zover Nederland (op grond van een belastingverdrag) een heffingsrecht kan effectueren over de winstuitdelingen na emigratie. Voor zover over de winstuitdeling in het buitenland daadwerkelijk belasting is verschuldigd wordt het uitstel niet ingetrokken.

Overgangsrecht

De voorgestelde maatregelen zijn van toepassing indien de belastbare feiten, die leiden tot een conserverende belastingaanslag over inkomen uit aanmerkelijk belang, zich hebben voorgedaan na bekendmaking van het wetsvoorstel op 15 september 2015, 15.15 uur. Een voorbeeld van een dergelijke omstandigheid is emigratie van een aanmerkelijkbelanghouder uit Nederland.

Terugwerkende kracht

Om anticipatiegedrag te voorkomen, stelt het kabinet voor aan de voorgenomen maatregelen terugwerkende kracht te verlenen tot en met 15 september 2015, 15.15 uur. Hiermee wordt voorkomen dat belasting wordt ontweken door emigratie in de periode tussen publicatie van het wetsvoorstel en inwerkingtreding van de maatregel, waardoor alsnog aanzienlijke fiscale claims verloren gaan.

6. Integratie S&O-afdrachtvermindering en RDA per 2016

Inleiding

In de memorie van toelichting bij het Belastingplan 2015¹⁹ heeft het kabinet aangekondigd nader te onderzoeken of met ingang van 2016 de RDA met de S&O-afdrachtvermindering kan worden samengevoegd tot één geïntegreerde regeling in de sfeer van de loonheffing. Hierbij is een aantal elementen benoemd waaraan de nieuwe regeling zou moeten voldoen. Voorwaarde is dat deze tot een eenvoudigere aanvraagprocedure voor bedrijven leidt terwijl tegelijkertijd de uitvoeringslasten voor de Belastingdienst moeten worden teruggebracht. Verder dient de verrekening van het RDA-voordeel na samenvoeging van beide regelingen op dezelfde wijze te gebeuren als de huidige verrekeningssystematiek van de S&O-afdrachtvermindering. Tot slot dient bij de concrete vormgeving en het budget van de nieuwe regeling rekening te worden gehouden met het financiële nadeel dat het bedrijfsleven zou kunnen ondervinden van de samenvoeging.

Bij brief van 7 juli 2015²⁰ van de Minister van Economische Zaken is de Tweede Kamer geïnformeerd over de uitkomsten van het aangekondigde onderzoek en is de vormgeving van de nieuwe regeling op hoofdlijnen uiteengezet. In het onderzoek is vooral gekeken naar de signalen die over de RDA waren ontvangen. De vormgeving van de huidige RDA in de

¹⁷ Artikelen 26 en 31, eerste lid, van het Verdrag van Wenen inzake het Verdragenrecht.

¹⁸ Zie hiervoor ook het arrest HR 20 februari 2009, nr. 09/42701, ECLI:NL:HR:2009:AZ2232.

¹⁹ Kamerstukken II 2014/15, 34 002, nr. 3, blz. 11.

²⁰ Kamerstukken II 2014/15, 34 002, nr. 106.

winstbelasting heeft een aantal nadelen wat ten koste gaat van de effectiviteit van de regeling. De belangrijkste signalen hierover, die nader uiteen zijn gezet in voornoemde brief, kunnen als volgt worden samengevat: er is geen zekerheid over het exacte fiscale voordeel van de RDA, het RDA-voordeel is pas na afloop van het jaar van investeren te verzilveren (of mogelijk nog later) en de RDA kan vanwege internationale accountingregels niet als gegarandeerde kostenverlaging worden ingeboekt.

Het kabinet wil door het huidige RDA-voordeel via de loonheffing te verrekenen in plaats van via de winstbelasting, de effectiviteit van de RDA verbeteren. In voornoemde brief wordt tevens benoemd dat de nadere uitwerking plaatsvindt in het onderhavige wetsvoorstel.

Vormgeving

De integratie van de S&O-afdrachtvermindering en de RDA heeft tot gevolg dat er per 2016 een fiscale regeling minder is en de S&O-afdrachtvermindering bestaat uit een grondslag voor alle S&O-kosten (S&O-loonkosten, overige S&O-kosten en S&O-uitgaven). De huidige S&O-afdrachtvermindering zal dus in een soortgelijke vorm blijven bestaan. Echter naast de S&O-loonkosten worden ook de overige S&O-kosten en S&O-uitgaven (die nu nog onder de RDA vallen) onder het regime van de S&O-afdrachtvermindering gebracht. Daarbij blijft het mogelijk om, aan eigen S&O gerelateerde, kosten en uitgaven op te voeren die worden gemaakt door een ander lichaam dat deel uitmaakt van dezelfde fiscale eenheid als de S&O-inhoudingsplichtige. Verder blijft de opzet van de regeling (de parameters) in grote lijnen gelijk. Er gelden twee schijven met een verschillend voordeelpcentage (32% en 16% – thans nog 35% en 14%), waarbij de te gebruiken schijf afhankelijk is van de totaal gemaakte S&O-kosten (grens tussen de eerste en de tweede schijf ligt bij € 350.000 (thans nog € 250.000)). Daarnaast zal er een verhoogd starterspercentage van de eerste schijf blijven bestaan (40% – thans nog 50%). Tot slot vervalt het huidige plafond in de S&O-afdrachtvermindering waardoor er geen maximum meer bestaat voor de in aanmerking te nemen afdrachtvermindering op de te betalen loonbelasting en premie voor de volksverzekeringen.

Bij het vaststellen van de percentages en de schijven en het vervallen van het plafond van de S&O-afdrachtvermindering per 2016, is gekeken naar het voordeel dat bedrijven op dit moment ontvangen met de twee huidige regelingen (de S&O-afdrachtvermindering en RDA). Uit een analyse van de Rijksdienst voor Ondernemend Nederland (RVO.nl) blijkt dat bij genoemde voordeelppercentages de verdeling van het budget over verschillende grootteklassen bedrijven naar het aantal werkzame personen (en ook de verdeling tussen MKB/grootbedrijf) in grote lijnen gelijk blijft. Omdat er voor zowel loonkosten (ook thans reeds S&O-afdrachtvermindering) en overige S&O-kosten en S&O-uitgaven (thans nog RDA) straks dezelfde voordeelppercentages gelden, worden deze onder de geïntegreerde regeling binnen een bedrijf op dezelfde wijze ondersteund.

Daarnaast is er voor de overige S&O-kosten en S&O-uitgaven (thans nog RDA) na de integratie meer zekerheid over het tijdstip van en de mogelijkheden voor verzilvering.

Overige aanpassingen S&O-afdrachtvermindering per 2016

In verband met de integratie van de RDA in de S&O-afdrachtvermindering wordt het Besluit RDA ingetrokken en worden de voor de geïntegreerde regeling relevante begrippen opgenomen in de Wet vermindering afdracht loonbelasting en premie voor de volksverzekeringen (WVA). Dit zijn voornamelijk wijzigingen van technische aard die noodzakelijkerwijs

voortvloeien uit de integratie van beide regelingen. Verder wordt er een forfait in de S&O-afdrachtvermindering geïntroduceerd (als vervanging van het huidige RDA-forfait). Daarnaast wordt de definitie van S&O-inhoudingsplichtige gewijzigd. Door het uitsluiten van inhoudingsplichtigen die ook een publieke kennisinstelling zijn, blijft geborgd dat de S&O-afdrachtvermindering zich richt op het bevorderen van speur- en ontwikkelingswerk door private bedrijven. In het Belastingplan 2015 was al een maatregel opgenomen waardoor contractonderzoek door publieke kennisinstellingen niet meer voor S&O-afdrachtvermindering in aanmerking komt. Daarnaast wordt bepaald dat de ontwikkeling van technisch nieuwe (onderdelen van) programmatuur alleen kwalificeert indien het niet-fysieke logische deelsysteem van een informatiesysteem is vastgelegd in een formele programmeertaal. Deze wijzigingen worden nader toegelicht in het artikelsgewijze deel van deze memorie. Naast de integratie dient invulling te worden gegeven aan de taakstelling op het fiscale innovatie-instrumentarium in overeenstemming met de Begrotingsafspraken 2014.²¹ Het kabinet kiest ervoor de grondslag van de geïntegreerde regeling te versoberen door twee soorten werkzaamheden met ingang van 1 januari 2016 niet langer te laten kwalificeren voor de S&O-afdrachtvermindering. Dit betreft het uitvoeren van een systematisch opgezette analyse van de technische haalbaarheid (ATH) voor het zelf verrichten van het S&O en het uitvoeren van een technisch onderzoek (TO) naar een substantiële wijziging van een productiemethode (bij productieprocessen) dan wel naar een modellering van processen (bij programmatuur). Met deze aanpassingen richt het kabinet de ondersteuning via de S&O-afdrachtvermindering op activiteiten die de kern van innovatie vormen (technisch wetenschappelijk onderzoek en de ontwikkeling van nieuwe producten, productieprocessen en programmatuur). Naar verwachting levert het laten vervallen van ATH en TO in de grondslag van de S&O-afdrachtvermindering een jaarlijkse besparing van ruim € 30 miljoen op. Ook leidt dit tot een vereenvoudiging in de uitvoering door RVO.nl omdat RVO.nl naar verwachting minder aanvragen zal hoeven af te handelen.

Overgang RDA naar S&O-afdrachtvermindering

Onder de huidige RDA-regeling dienen S&O-uitgaven boven € 1 miljoen verplicht verdeeld in vijf jaar te worden opgevoerd, in die zin dat maximaal een vijfde deel per kalenderjaar in aanmerking kan komen. De bedragen die onder de huidige RDA-regeling nog niet zijn opgevoerd, de zogenoemde *nog openstaande* S&O-uitgaven, kunnen in de nieuwe regeling in diezelfde periode als reeds op de huidige RDA-beschikking staat, jaarlijks voor een evenredig deel, worden opgevoerd bij de S&O-aanvraag. Om de overgang van de huidige regelingen naar de nieuwe regeling goed te laten verlopen, zal RVO.nl als uitvoerder van de regeling tijdig het aanvraagprogramma voor de nieuwe geïntegreerde regeling openstellen, zodat aanvragen met als startmaand januari 2016 uiterlijk eind november 2015 kunnen worden ingediend.²²

Evaluatie van de S&O-afdrachtvermindering

De S&O-afdrachtvermindering is laatstelijk over de periode 2006–2010 geëvalueerd en zou uiterlijk in 2016 opnieuw worden geëvalueerd.²³ De RDA zou uiterlijk in 2016 worden geëvalueerd.²⁴ Door de in dit Belastingplan voorziene integratie van beide regelingen per 1 januari 2016

²¹ Kamerstukken II 2013/14, 33 750, nr. 19.

²² www.rvo.nl/subsidies-regelingen/wbso-en-rda.

²³ Kamerstukken II 2013/14, 34 000 XIII, nr. 2, blz. 256.

²⁴ Kamerstukken II 2011/12, 33 003, nr. 5, blz. 5.

worden deze evaluaties uitgesteld en meegenomen in de evaluatie van de nieuwe geïntegreerde regeling. Deze evaluatie zal plaatsvinden in 2018.

Parameters S&O-afdrachtvermindering 2016

Naast de effecten van de hiervoor genoemde aanpassingen in de (nieuwe) S&O-afdrachtvermindering dienen bij het vaststellen van de parameters per 2016, alvorens de budgetten (zoals opgenomen in de Miljoenennota 2015 voor de S&O-afdrachtvermindering en de RDA) bij elkaar worden opgeteld, nog enkele mutaties op die budgetten te worden verwerkt. Deze worden hierna toegelicht.

Het gebruik van de S&O-afdrachtvermindering in 2014 heeft geleid tot een overschrijding van € 24 miljoen op het budget van de S&O-afdrachtvermindering. Deze overschrijding wordt conform de budgetsystematiek verrekend in 2016, waardoor het voor 2016 beschikbaar budget van de S&O-afdrachtvermindering incidenteel € 24 miljoen lager is (zie tabel 10).

Verder heeft in 2014 het gebruik van de RDA geleid tot een onderuitputting van € 47 miljoen op het budget van de RDA. Deze onderuitputting wordt conform de budgetsystematiek in 2016 verrekend. Gelet op de voorgestelde integratie van RDA met de S&O-afdrachtvermindering, zal dat bedrag in 2016 worden toegevoegd aan het budget van de geïntegreerde regeling S&O-afdrachtvermindering.

Daarnaast zal in de loop van 2016 bekend worden in welke mate het budget van de S&O-afdrachtvermindering en het budget van de RDA voor 2015 zijn uitgeput. Een eventuele onderuitputting of overschrijding zal in 2017 conform de budgetsystematiek worden verrekend met het budget van de geïntegreerde regeling S&O-afdrachtvermindering. Het in tabel 10 opgenomen budget voor 2017 en de jaren daarna kan dus nog wijzigen.

Zoals aangegeven in de memorie van toelichting bij het Belastingplan 2015 wordt bij de concrete vormgeving en het budget van de nieuwe regeling rekening gehouden met het financiële nadeel dat het bedrijfsleven zou kunnen ondervinden van de samenvoeging. Met het oog hierop heeft het kabinet het budget voor de S&O-afdrachtvermindering per 2016 structureel geïntensiveerd met € 85 miljoen. Met deze intensivering blijft voor bedrijven een nagenoeg gelijke ondersteuning van S&O-loonkosten en S&O-kosten en -uitgaven bestaan.

In het Belastingplan 2014 was de taakstelling «Boetes marktwerking NMa» uit het regeerakkoord ingevuld door een korting op het budget voor de S&O-afdrachtvermindering en de RDA. Bij de augustusbesluitvorming is budgettaire ruimte gevonden voor lastenverlichting voor het bedrijfsleven. Een deel van deze ruimte is ingezet om de resterende taakstelling van € 100 miljoen in 2016 en € 115 miljoen vanaf 2017 terug te draaien. Deze ruimte is gebruikt om de parameters aan te passen en de samengevoegde regeling effectiever te maken.

In de eerder genoemde Begrotingsafspraken 2014 is besloten om de middelen voor het bedrijfsleven vanaf 2015 te herschikken en de subsidies rijksbreed te verlagen. Het gaat om een taakstelling van € 55 miljoen in 2015 oplopend naar € 110 miljoen vanaf 2016. Het kabinet heeft in de memorie van toelichting bij het Belastingplan 2015²⁵ aangekondigd € 50 miljoen van deze taakstelling vanaf 2016 via het fiscale innovatie instrumentarium te realiseren. Deze taakstelling is in de Miljoenennota 2015 reeds technisch ingevuld bij de S&O-afdrachtvermindering.

²⁵ Kamerstukken II 2014/15, 34 002, nr. 3, blz. 9.

In onderstaande tabel 10 is weergegeven op welke wijze bovengenoemde mutaties in de S&O-afdrachtvermindering worden verwerkt in het beschikbare budget en zijn tevens de effecten opgenomen van het te integreren budget RDA, zodat opgeteld kan worden naar een beschikbaar budget 2016 voor de S&O-afdrachtvermindering en een potentieel budget S&O-afdrachtvermindering voor 2017 en verder.

Tabel 10: «Budget S&O-afdrachtvermindering 2016 en 2017 e.v.»

	2016	2017 e.v.
Budget S&O-afdrachtvermindering voor BP 2016 (stand MN 2015)	804	794
Incidentele compensatie budgetoverschrijding S&O-afdrachtvermindering 2014	- 24	n.v.t.
Structureel verhogen budget in verband met integratie S&O-afdrachtvermindering RDA	85	85
Structureel verhogen budget in verband met terugdraaien deel taakstelling regeerakkoord	100	115
Effect uitputting S&O-afdrachtvermindering 2015 incidenteel verrekenen	n.v.t.	1
<i>Effect te integreren budget RDA op beschikbaar budget S&O-afdrachtvermindering</i>		
a. Incidentele schuif van volledige RDA-budget naar S&O-afdrachtvermindering	131	n.v.t.
b. Structurele schuif van volledige RDA-budget naar S&O-afdrachtvermindering	n.v.t.	126
c. Incidentele onderuitputting RDA 2014 naar budget S&O-afdrachtvermindering	47	n.v.t.
d. Effect uitputting RDA 2015 incidenteel verrekenen met budget S&O-afdrachtvermindering	n.v.t.	1
Beschikbaar budget S&O-afdrachtvermindering (na BP 2016)	1.143	1.120

¹ dit bedrag is pas medio 2016 bekend.

Het beschikbare budget voor de geïntegreerde S&O-afdrachtvermindering voor 2016 leidt tot de parameters van de S&O-afdrachtvermindering zoals in onderstaande tabel 11.

Tabel 11: Parameters S&O-afdrachtvermindering

	2015	2016
Tarief eerste schijf	35%	32%
Tarief eerste schijf starters	50%	40%
Grens eerste schijf	€ 250.000	€ 350.000
Tarief tweede schijf	14%	16%
Plafond	€ 14 mln.	Vervallen

Uitvoeringsaspecten RVO.nl

RVO.nl zal de uitvoering, het toezicht en de handhaving van de geïntegreerde S&O-afdrachtvermindering verzorgen. RVO.nl is nu al verantwoordelijk voor de uitvoering van de S&O-afdrachtvermindering en de RDA. RVO.nl zal de kennis en ervaring van deze afzonderlijke regelingen inzetten voor de uitvoering van de geïntegreerde S&O-afdrachtvermindering. De integratie heeft naar verwachting beperkt effect op de uitvoeringskosten van RVO.nl, omdat de uitvoering van de S&O-afdrachtvermindering en de RDA in de praktijk al verregaand zijn geïntegreerd. Het laten vervallen van ATH en TO uit de S&O-definitie leidt naar verwachting tot een besparing in de uitvoering van € 500.000. De wijzigingen in deze wetgeving zijn in overleg met RVO.nl tot stand gekomen.

7. Vereenvoudiging verbruiksbelasting van alcoholvrije dranken

Het kabinet stelt in de verbruiksbelasting van alcoholvrije dranken enerzijds een tariefverhoging voor en anderzijds enkele vereenvoudigingen om de administratieve lasten voor bedrijven en de uitvoeringskosten voor de Belastingdienst te verminderen. De huidige twee tarieven – voor vruchtensap, groentesap en mineraalwater € 5,70 per 100 liter en voor limonade € 7,59 per 100 liter – worden vervangen door één tarief van € 7,91 per 100 liter. Ook komt het onderscheid in huishoudelijk en niet huishoudelijk gebruik voor de berekening van de verbruiksbelasting voor onder meer siropen en poeders te vervallen. Tot slot schaft het kabinet de vrijstellingen voor vruchten- en groentesappen die uitsluitend bestemd zijn als aanvulling op kindervoeding, voor medicinale doeleinden of voor ander gebruik dan om te worden gedronken, af. De twee eerstgenoemde toepassingen zijn nauwelijks denkbaar terwijl de laatstgenoemde toepassing wordt afgedekt door een andere vrijstellingsmogelijkheid in de wet. Het gaat dan om alcoholvrije dranken die worden gebruikt als grondstof voor het vervaardigen van andere goederen dan alcoholvrije dranken, zoals groentesap dat wordt toegevoegd aan potjes baby- en kindervoeding. Door de vereenvoudigingen vermindert de problematiek van afbakening tussen producten en wordt de toepassing van de verbruiksbelasting van alcoholvrije dranken eenduidiger.

In verband met het invoeren van het nieuwe hogere tarief in de verbruiksbelasting van alcoholvrije dranken wordt het laagste tarief van de bieraccijns aan dat tarief gelijkgesteld. Anders zou alcoholvrij bier (bier met een alcoholpercentage van maximaal 0,5%, dat als frisdrank wordt aangemerkt) zwaarder worden belast dan bier dat valt onder het laagste tarief van de bieraccijns. Overigens is de omzet van bier, vallend onder het laagste tarief van de bieraccijns, heel beperkt.

De tariefverhogingen van de verbruiksbelasting op alcoholvrije dranken en van het laagste tarief van de bieraccijns leiden tot een opbrengst van € 30 miljoen.

8. Verruiming schenkingsvrijstelling eigen woning

De eenmalig verhoogde vrijstelling in de schenkbelasting voor schenkingen van ouders aan kinderen tussen 18 en 40 jaar voor schenkingen die verband houden met de eigen woning wordt verruimd. In de Successiewet 1956 is een eenmalig verhoogde vrijstelling van € 53.016 (bedrag 2016) opgenomen voor schenkingen van ouders aan kinderen tussen 18 en 40 jaar, mits de schenking verband houdt met de verwerving of verbouwing van een eigen woning, de afkoop van rechten van erfpacht, opstal of beklemming met betrekking tot die woning dan wel voor de aflossing van de eigenwoningschuld of een restschuld van de vervreemde eigen woning van het kind. In de eerste plaats wordt de hoogte van de vrijstelling structureel verruimd van € 53.016 (bedrag 2016) tot € 100.000 (bedrag 2017). Voorts vervalt eveneens de beperking dat de schenking moet zijn gedaan van een ouder aan een kind, waardoor er ook buiten de gezinssituatie gebruik kan worden gemaakt van de vrijstelling. Wel blijft de beperking van kracht dat de begunstigde tussen 18 en 40 jaar moet zijn. Deze verruiming zal om budgettaire redenen pas in werking treden per 1 januari 2017. Dit betekent dat vanaf 1 januari 2017 iedereen tussen 18 en 40 jaar van een familielid of van een derde eenmalig een schenking van maximaal € 100.000 vrij van schenkbelasting mag ontvangen, mits deze wordt aangewend voor de eigen woning.

De structurele verruiming van de vrijstelling beoogt een bijdrage te leveren aan de reductie van de eigenwoningschuld. Nederlandse huishoudens hebben een relatief hoge eigenwoningschuld. Dit is onder meer veroorzaakt door ruimhartige kredietverstrekkingen in het verleden, waarbij veelvuldig niet werd afgelost op de schuld. Met de schenking kunnen woningbezitters hun schuldniveau verlagen, zowel direct bij aankoop van de woning als door op de bestaande schuld af te lossen. Dit maakt woningbezitters minder kwetsbaar.

Het betreft een structurele verruiming. Het motief voor de structurele verruiming wijkt af van het beleidsmotief bij de tijdelijke verruiming. Bij de tijdelijke verruiming ging het erom de woningmarkt in een tijd van crisis weer op gang te helpen. Deze verruiming had dan ook direct te maken met de situatie in de bouw. De nu voorgestelde maatregel is structureel en wordt genomen in een andere context. Bij de nieuwe structurele maatregel ligt het accent op de aanpak van lange balansen van veel huishoudens. Daarbij kan de maatregel bijdragen aan het wegwerken van de uit de crisis voortvloeiende onderwaterproblematiek en het verminderen van de financiële kwetsbaarheid van gezinnen.

Voor 2020 is een evaluatie met betrekking tot de effectiviteit en doelmatigheid voorzien. Bij de evaluatie zal onder meer worden bekeken waar de schenking aan is besteed, en wat het effect van de schenking is op de hoogte van de macro-eigenwoningschuld. Tevens zal worden gekeken wie gebruikmaakt van de regeling (ouder kindrelaties; overige familieleden en derden) en tot welke bedragen, ook om te voorkomen dat er gebruikge maakt wordt van ongewenste constructies. Tot slot zal worden bezien of de regeling budgettair blijft sporen met de geraamde derving van € 90 miljoen.

De verhoogde schenkingsvrijstellingen zijn eenmalige vrijstellingen. De hoofdregel is dat de verkrijger per schenker eenmaal in zijn leven van één van de regelingen gebruik kan maken. In 2013 en 2014 is eenieder in de gelegenheid gesteld om eerdere schenkingen voor de eigen woning aan te vullen tot de voor die jaren geldende verhoogde vrijstelling van € 100 000. Op grond van het thans voorgestelde overgangsrecht gaat een vergelijkbare regeling ook gelden voor diegenen die in de kalenderjaren 2015 en 2016 gebruikmaken van de voor die jaren geldende verhoogde schenkingsvrijstelling voor de eigen woning van € 53.016 (bedrag 2016). Zij kunnen in de kalenderjaren 2017 en 2018 bij een schenking voor de eigen woning nog een vrijstelling toepassen tot het bedrag waarmee de met ingang van 2017 geldende vrijstelling voor de eigen woning de thans bestaande verhoogde vrijstelling van € 53.016 (bedrag 2016) te boven gaat. Het overgangsrecht wordt daarmee – in combinatie met de tijdelijke verhoogde vrijstelling in 2013 en 2014 – zodanig vorm gegeven dat eenieder de mogelijkheid krijgt of heeft gehad om vrij van schenkbelasting te schenken tot een ton voor de eigen woning.

9. Overig

9.1. Betere aansluiting loonbelasting en inkomstenbelasting

In het Belastingplan 2015 is het mogelijk gemaakt om in de zogenoemde tabel bijzondere beloningen de arbeidskorting te verwerken. Voor het jaar 2015 is van die mogelijkheid gebruikgemaakt door de inkomensafhankelijke *afbouw* van de arbeidskorting in die tabel te verwerken. Met ingang van 1 januari 2016 zal ook de inkomensafhankelijke *opbouw* van de arbeidskorting in de tabel bijzondere beloningen worden verwerkt. Dit heeft gevolgen voor werknemers met een inkomen tot circa € 20.000. Veel van deze werknemers kunnen het deel van de arbeidskorting dat wordt

toegekend ter zake van bijzondere beloningen op dit moment niet direct in de loonbelasting realiseren, maar kunnen dat alleen via de inkomstenbelasting. Dat betreft ongeveer 1,1 miljoen werknemers die gedurende het jaar één werkgever hebben. De aanpassing van de tabel bijzondere beloningen zal zodanig worden vormgegeven dat dit aantal wordt teruggebracht tot ongeveer 230.000. Tegelijkertijd is het hierbij onvermijdelijk dat het aantal werknemers dat te maken krijgt met een te lage loonheffing beperkt stijgt van ongeveer 5000 naar ongeveer 25.000. De tabellen bevatten namelijk een zekere mate van grofheid waardoor een volledige aansluiting tussen de loonbelasting en de inkomstenbelasting niet haalbaar is. Na de eerste stap per 2015 – het verwerken van de afbouw van de arbeidskorting in de tabel bijzondere beloningen – wordt met deze tweede stap de aansluiting verder verbeterd.

9.2. Maatregelen met betrekking tot «partners»

9.2.1. Uitzondering partnerbegrip bij opvanghuizen

Bij de behandeling van het Belastingplan 2015 is door de Tweede Kamer aandacht gevraagd voor de situatie waarin twee personen die worden gehuisvest in een opvanghuis met een kind van een van beiden, (toeslag)partner worden. Dit partnerschap leidt ertoe dat, omdat ter bepaling van de draagkracht het toetsingsinkomen van de partner in aanmerking wordt genomen, de aanspraak op verschillende toeslagen daalt. Ook heeft dit partnerschap gevolgen voor de inkomstenbelasting.

Zoals eind vorig jaar per brief²⁶ is aangegeven, acht het kabinet het onwenselijk de gevolgen van het kwalificeren als partners voor deze groep te laten voortbestaan. Voor de overwegingen van het kabinet is van doorslaggevend belang geweest dat het een groep kwetsbare personen betreft die geen zeggenschap heeft over de specifieke woning waarin zij worden geplaatst. De uitzondering om door middel van een zakelijke huurovereenkomst te doen blijken dat een van beiden op zakelijke gronden een gedeelte van de woning huurt van de ander biedt voor hen geen uitkomst. Deze wijziging van het partnerbegrip geeft uitvoering aan de in de Tweede Kamer breed geuite wens om deze personen, gedurende het verblijf in een accommodatie van een instelling die opvang biedt, niet als partners aan te merken. Zoals hiervoor is aangegeven, zijn de Tweede Kamer en de Eerste Kamer op 16 december 2014 per brief geïnformeerd over het voornemen om op dit punt een uitzondering op het partnerbegrip te introduceren. Mede omdat per 1 januari 2015 de alleenstaande-ouderkop in het kindgebonden budget is geïntroduceerd en partners daarop geen aanspraak kunnen maken is op 5 juni 2015 – vooruitlopend op wetswijziging – voor het belasting- en berekeningsjaar 2015 een goedkeurend beleidsbesluit gepubliceerd in de Staatscourant.²⁷

9.2.2. Fiscale behandeling kinderalimentatieverplichting

Voor de bepaling van de rendementsgrondslag in box 3 worden in beginsel alle rechten en verplichtingen die een waarde in het economische verkeer hebben als bezitting, onderscheidenlijk schuld, in aanmerking genomen. Voor kinderalimentatie – waaraan op basis van een arrest van de Hoge Raad uit 2011²⁸ ook een waarde in het economische verkeer is toe te kennen – geldt dat kinderalimentatierechten op basis van de rangorderegeling (vanwege het (vrijgesteld) in aanmerking nemen in box 1) zijn uitgezonderd van box 3. Voor deze rechten wordt dus geen bezitting in aanmerking genomen. Voor kinderalimentatieverplichtingen geldt sinds 1 januari 2015 dat deze niet langer zijn uitgesloten als

²⁶ Kamerstukken II 2014/15, 34 002, nr. 81.

²⁷ Besluit van 27 mei 2015, nr. BLKB2015/555M (Stcrt. 2015, 14899).

²⁸ HR 11 februari 2011, nr. 10/00367 ECLI:NL:HR:2011:BO0403.

verplichting in box 3 en dus als schuld in aanmerking zouden kunnen worden genomen. Met de invoering van de Wet hervorming kindregelingen (WHK) is de aftrek van uitgaven voor levensonderhoud van kinderen namelijk met ingang van die datum komen te vervallen. Als gevolg hiervan valt een kinderalimentatieverplichting niet langer onder de uitsluiting in box 3 van verplichtingen die kunnen leiden tot uitgaven die als een persoonsgebonden aftrekpost in aanmerking worden genomen. Bij de invoering van de WHK is verzuimd om per 2015 voornoemde verplichting via een afzonderlijke bepaling uit te sluiten van box 3. Hierdoor is een disbalans in box 3 ontstaan waarbij het recht niet, maar de verplichting wel in aanmerking wordt genomen. Om dit te herstellen, wordt voorgesteld met ingang van 1 januari 2017 een bepaling toe te voegen waarmee verplichtingen aan bloed- of aanverwanten in de rechte lijn of in de tweede graad van de zijlijn die rechtstreeks uit het familierecht voortvloeien worden uitgezonderd van de in box 3 in aanmerking te nemen verplichtingen. Om uitvoeringstechnische redenen is gekozen voor invoering met ingang van 1 januari 2017 omdat invoering per 1 januari 2016 bijvoorbeeld tot gevolg zou hebben dat een door een belastingplichtige aangevraagde voorlopige aanslag 2016 te laag zou worden opgelegd met als gevolg dat het te veel ontvangen bedrag bij de definitieve aanslag 2016 moet worden terugbetaald. Ten behoeve van de consistentie worden ook vergelijkbare verplichtingen tot het doen van periodieke uitkeringen en verstrekkingen waarvan het recht ook is uitgezonderd van box 3 op basis van de rangorderegeling (vanwege het (vrijgesteld) in aanmerking nemen in box 1), uitgesloten van box 3. Het gaat dan om verplichtingen tot het doen van uitkeringen of verstrekkingen aan bloed- of aanverwanten in de rechte lijn of in de tweede graad van de zijlijn en aan personen die behoren tot het huishouden van de schuldenaar die in rechte vorderbaar zijn en niet de tegenwaarde vormen voor een prestatie.

9.3. Erfpachtstructuren in de overdrachtsbelasting

Geconstateerd is dat in de praktijk als financieringsstructuur of voor de vervreemding van beleggingsvastgoed steeds vaker gebruik wordt gemaakt van de zogenoemde erfpachtlease in plaats van een «sale-en-leaseback» om heffing van overdrachtsbelasting te voorkomen. Het kabinet stelt voor deze economische vergelijkbare gevallen gelijk te behandelen door niet meer toe te staan dat de grondslag waarover in geval van verkoop met gelijktijdige vestiging van een erfdienstbaarheid, een recht van erfpacht of een recht van opstal verminderd kan worden met de gekapitaliseerde waarde van de erfpacht canon of retributie. Bij een «sale-en-leaseback» wordt de onroerende zaak verkocht waarbij de verkoper en de koper gelijktijdig een huurovereenkomst sluiten. De verkoper verkrijgt hiermee de positie van huurder. Bij de erfpachtlease daarentegen wordt de onroerende zaak verkocht en geleverd onder voorbehoud van een recht van erfpacht. De verkoper verkrijgt hiermee de positie van erfpachter, waarbij in plaats van een huursom een jaarlijkse canon is verschuldigd (die veelal gelijk is aan de huur die anders betaald zou worden). De erfpachtvoorwaarden zoals die in de erfpachttakte worden vastgesteld, worden zoveel mogelijk gemodelleerd naar de voorwaarden zoals die in een huurovereenkomst zouden worden opgenomen. Zo is ook de looptijd van het recht van erfpacht vergelijkbaar met de looptijd van de huurovereenkomst. De positie van de verkoper als erfpachter verschilt hierdoor in economische zin niet wezenlijk van de positie die hij als huurder zou hebben. Hetzelfde geldt voor de positie van de koper in beide situaties. De keuze voor erfpacht in plaats van huur is vooral ingegeven door een forse besparing van overdrachtsbelasting. Voor de overdrachtsbelasting kan namelijk, door het gebruik van de rechtsfiguur erfpachtlease, heffing worden vermeden die in geval van een «sale-en-leaseback»

wel verschuldigd zou zijn. Immers in geval van een levering van een onroerende zaak onder voorbehoud van een erfdienstbaarheid, een recht van erfpacht of een recht van opstal, mag voor de berekening van overdrachtsbelasting de gekapitaliseerde waarde van de verschuldigde canon in mindering worden gebracht op de waarde van de eigendom van de onroerende zaak.

Na afloop van de voorbehouden erfdienstbaarheid, het recht van erfpacht of het recht van opstal heeft de koper de volle eigendom van de onroerende zaak. Ter zake van de aanwas naar volle eigendom vindt dan in beginsel geen heffing van overdrachtsbelasting meer plaats.

Bij een levering van de onroerende zaak onder gelijktijdige vaststelling van een huurovereenkomst vindt deze vermindering van de maatstaf van heffing niet plaats. De koper van de verhuurde onroerende zaak betaalt in dat geval overdrachtsbelasting over de volle waarde in het economische verkeer van de onroerende zaak (en tenminste over de tegenprestatie). Ook bij vervreemding van beleggingsvastgoed wordt in toenemende mate de rechtsfiguur erfpachtlease toegepast. In die gevallen verkoopt een belegger zijn verhuurd vastgoed aan een andere belegger, onder voorbehoud van een tijdelijk recht van erfpacht tegen een prijs die gelijk is aan de waarde in het economische verkeer van het vastgoed. De verkoper blijft verhuurder van het vastgoed en recht hebben op de huuropbrengsten, maar tegelijkertijd verkrijgt hij de positie van erfpachter en dus ook de verplichting om canon te betalen (die veelal gelijk is aan de huuropbrengsten). Op deze wijze wordt bewerkstelligd dat de koper het beleggingsvastgoed verkrijgt met een forse besparing van overdrachtsbelasting.

Met de onderhavige wijziging kan de bovenbedoelde vermindering van de maatstaf van heffing niet toegepast worden wanneer een onroerende zaak wordt geleverd onder voorbehoud van een erfdienstbaarheid, een recht van erfpacht of een recht van opstal. Daarmee worden economisch vergelijkbare gevallen, ook fiscaal gelijk behandeld.

9.4. Heffing MRB en provinciale opcenten voor niet-ingezetenen

De voorgestelde wijziging op de heffing van de provinciale opcenten regelt dat een niet-ingezetene die aan de heffing van motorrijtuigenbelasting is onderworpen, geacht wordt te wonen in de provincie die het laagste aantal opcenten heeft. Op dit moment wordt een niet-ingezetene die aan de heffing van motorrijtuigenbelasting is onderworpen, geacht te wonen in de provincie die de hoogste provinciale opcenten heft. In een recente uitspraak van de Rechtbank Zeeland-West-Brabant heeft de rechtbank geconcludeerd dat de heffing van provinciale opcenten in verband met het Europese recht onverbindend is, voor zover het bepaalt dat niet-ingezetenen geacht worden te wonen in de provincie die het hoogste aantal provinciale opcenten heft.²⁹ Voor het zwaarder belasten van niet-ingezetenen bestaat volgens de rechtbank geen objectieve rechtvaardiging. De heffing is strijdig met het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie en daarmee onverbindend. Om die reden wordt er nu voor gekozen de Provinciewet op dit punt aan te passen.

9.5. Herintroductie vrijstelling kolenbelasting voor opwekking elektriciteit

Met dit voorstel geeft het kabinet uitvoering aan de afspraak uit het Energieakkoord om opnieuw een vrijstelling van kolenbelasting voor kolen die worden gebruikt voor de productie van elektriciteit in te voeren. Op 1 januari 2013 werd deze vrijstelling bij de Wet uitwerking fiscale maatregelen Begrotingsakkoord 2013 afgeschaft vanuit milieubeleidsoverwegingen en om budgettaire redenen. Naast de herintroductie van de

²⁹ Rechtbank Zeeland-West-Brabant 24 april 2015, nr. AWB – 14_5972, ECLI:NL:RBZWB:2015:2612.

vrijstelling is in het Energieakkoord de afspraak gemaakt om de meest vervuilende elektriciteitsproductie af te bouwen als onderdeel van de transitie naar een duurzame energiehuishouding. Hiertoe is het kabinet voornemens om per 1 januari 2016 minimum rendementseisen te introduceren in het Activiteitenbesluit milieubeheer. Per 1 januari 2016 dienen kolencentrales dan ten minste een netto elektrisch rendement van 38% te halen. Per 1 juli 2017 dienen zij een netto elektrisch rendement van 40% te halen. De invoering van de minimum rendementseisen draagt bij aan de verlaging van het primaire energieverbruik en de verlaging van de emissie van CO₂, NO_x, SO₂ en fijnstof in Nederland. Wanneer een kolencentrale op de invoeringsdata niet aan de gestelde eisen voldoet, zal deze moeten sluiten. Op dit moment voldoen vijf kolencentrales uit de jaren tachtig niet aan deze minimum rendementseis van 38% respectievelijk 40%. De motie van de leden Jan Vos en Van Veldhoven³⁰ verzoekt de vrijstelling van kolenbelasting in te trekken als zou blijken dat de genoemde kolencentrales niet zouden sluiten, conform de oorspronkelijke afspraak uit het Energieakkoord. De oorspronkelijke afspraak tot sluiting van de meest vervuilende kolencentrales is echter vervallen vanwege strijdigheid met de mededingingsregels. Deze afspraak zal daarom worden vervangen door de genoemde minimum rendementseisen. Aan de motie van de leden Jan Vos en Van Veldhoven wordt dan ook uitvoering gegeven door de opnieuw te introduceren vrijstelling gelijktijdig toe te passen, althans op een eerste dag van een kalenderjaar, met de inwerkingtreding van de beoogde wijziging van het Activiteitenbesluit milieubeheer waarmee de rendementseisen worden ingevoerd die is voorzien op 1 januari 2016. Aangezien die wijziging van het Activiteitenbesluit milieubeheer nog niet in het Staatsblad is gepubliceerd, is de inwerkingtreding technisch vormgegeven door een inwerkingtreding bij koninklijk besluit. De exploitanten van de kolencentrales zijn voorbereid op de invoering van deze regelgeving in de context van het Energieakkoord, zoals onder andere is toegelicht in de brief van de Minister van Economische Zaken van 3 juli 2014³¹ en het verslag van het schriftelijk overleg van 26 februari 2015 over het ontwerpbesluit tot wijziging van het Activiteitenbesluit milieubeheer (rendementseisen kolencentrales).³² De borging van de maatregelen over kolencentrales uit het Energieakkoord wordt gedaan door de SER Borgingscommissie.

De herinvoering van de vrijstelling brengt een belastingderving met zich mee van € 189 miljoen per jaar. In het Energieakkoord is vastgelegd dat deze derving wordt gedekt uit een verhoging van de energiebelasting die voor 50% neerslaat bij bedrijven en voor 50% bij huishoudens. Het kabinet heeft onderzocht hoe de lasten binnen deze beide groepen op een evenwichtige wijze kunnen worden verdeeld. Bij bedrijven is daarbij gekeken naar een evenwichtige verdeling over de bedrijven die met name aardgas gebruiken en de bedrijven die met name elektriciteit gebruiken. Daarbij is ervoor gekozen de lasten voor het bedrijfsleven zodanig te verdelen dat de lastenstijging van een bedrijf dat met zijn verbruik de eerste drie belastingschijven voor aardgas doorloopt ongeveer gelijk is aan de lastenstijging van een bedrijf dat met zijn verbruik de eerste drie belastingschijven voor elektriciteit doorloopt.

Bij de verdeling van de lasten van huishoudens is een belangrijk uitgangspunt de verhouding tussen de tarieven op aardgas en elektriciteit gelet op de energie-inhoud en de CO₂-prestatie. Deze verhouding tussen de belasting op aardgas en elektriciteit komt bij huishoudens beter in balans als elektriciteit lager wordt belast en gas hoger wordt belast. Hieruit volgt dat de lasten voor huishoudens het beste kunnen neerslaan bij aardgas. In de hogere schijven waar het verbruik van bedrijven met

³⁰ Kamerstukken II 2014/15, 30 196, nr. 281.

³¹ Kamerstukken II 2013/14, 30 196, nr. 252.

³² Kamerstukken II 2014/15, 29 383, nr. 234.

name wordt belast, is die verhouding overigens al beter in balans. De voorgaande overwegingen hebben geleid tot de volgende, naar de mening van het kabinet evenwichtige, verdeling van de verhoging van de energiebelasting:

Tabel 12: Tariefwijzigingen energiebelasting ter dekking vrijstelling kolenbelasting

Verbruik	Tarief 2015 in centen	Verhoging ter dekking in centen	Verhoging ter dekking in procenten	Tarief 2016 in centen inclusief inflatiecor- rectie
Aardgas				
0–170.000 m ³	19,11	0,858	4,49%	20,064
170.000–1.000.000 m ³	6,77	0,150	2,21%	6,954
1.000.000–10 mln. m ³	2,47	0,055	2,21%	2,537
>10 mln. m ³	1,18	0,026	2,21%	1,212
Aardgas glastuinbouw				
0–170.000 m ³	3,069	0,138	4,49%	3,222
170.000–1.000.000 m ³	2,278	0,050	2,21%	2,339
1.000.000–10 mln. m ³	2,47	0,055	2,21%	2,537
>10 mln. m ³	1,18	0,026	2,21%	1,212
Elektriciteit				
0–10.000 kWh	11,96	0,000	0,00%	12,020
10.000–50.000 kWh	4,69	0,283	6,04%	4,996
50.000 –10 mln. kWh	1,25	0,075	6,04%	1,331
> 10 mln. kWh niet- zakelijk	0,10	0,006	6,04%	0,107
> 10 mln. kWh zakelijk	0,05	0,003	6,04%	0,053

10. Budgettaire aspecten

In de hierna opgenomen tabel is het totale budgettaire beeld, op transactiebasis, weergegeven van alle maatregelen in het wetsvoorstel Belastingplan 2016 met budgettaire gevolgen.

Tabel 13: Totale budgettaire beeld

Maatregel (lasten)	2015	2016	2017	struc.
Vijfmiljardpakket				
Intensivering IACK		– 301	– 301	– 301
Intensivering arbeidskorting		– 2.631	– 2.631	– 2.631
Verlaging tarief tweede en derde schijf		– 2.560	– 2.560	– 2.560
Verlengen schijflengte derde schijf		– 838	– 838	– 838
Volledige afbouw algemene heffingskorting		2.081	2.081	2.081
Totaal vijfmljardpakket (lasten)		– 4.249	– 4.249	– 4.249
Overig				
Verhoging ouderenkorting		– 395	0	0
Mutatie tarief eerste schijf		– 40	– 40	– 40
Mutatie tarief tweede en derde schijf		80	0	0
Mutatie arbeidskorting		67	0	0
Mutatie tarief tweede en derde schijf (zorgpremies)		139	429	429
Structureel koppelen einde afbouw AHK en einde 3 ^e schijf		0	– 75	– 1040
Mutatie tarief tweede en derde schijf i.v.m. struc. koppelen AHK		0	96	1250
Verlengen schijflengte derde schijf		0	– 21	– 210
Emigratie ab-houders		3	6	65
Integratie RDA in S&O- afdrachtvermindering/ taakstelling		– 135	– 150	– 150
Betere aansluiting loonbelasting en inkomstenbelasting (afschaffen uitzonde- ringsregel)		20	20	20

Maatregel (lasten)	2015	2016	2017	struc.
Kinderalimentatieverplichtingen uitsluiten in box 3	- 4	- 4		
Erfpachtstructuren overdrachtsbelasting		20	20	20
Herintroductie vrijstelling kolenbelasting voor opwekking elektriciteit		- 189	- 189	- 189
Verhogen energiebelasting (dekking vrijstelling kolenbelasting)		189	189	189
Uniform tarief in verbruiksbelasting van alcoholvrije dranken van € 7,91 per hectoliter		30	30	30
Verruiming schenkbelasting ten behoeve van eigenwoning			- 90	- 90
<i>Totaal overig</i>	- 4	- 215	225	284
Totaal lasten	- 4	- 4.464	- 4.024	- 3.965

Maatregel (uitgaven)	2015	2016	2017	struc.
Uitzondering partnerbegrip bij opvanghuizen		- 6	- 6	- 6
Uitstel wijziging tarieven ABB bovenwindse eilanden		- 1		
Wijziging opcenten niet-ingezetenen		- 1	- 1	- 1
Totaal uitgaven	-	- 8	- 7	- 7

Toelichting

In de tabel zijn voor de jaren 2015 tot en met 2017 en structureel de budgettaire gevolgen weergegeven van de maatregelen in dit wetsvoorstel die budgettaire gevolgen hebben.

In totaal wordt vanaf 2016 structureel € 5 miljard vrijgemaakt om de lasten op arbeid te verlagen. € 0,3 miljard wordt ingevuld door middel van een intensivering van de uitgaven, door de kinderopvangtoeslag te verhogen. € 4,2 miljard wordt ingevuld door maatregelen die opgenomen zijn in dit wetsvoorstel. De resterende € 0,5 miljard wordt vanaf 2017 ingevuld door een loonkostenmaatregel die is opgenomen in het wetsvoorstel Wtl.

Om de koopkracht van gepensioneerden in 2016 te repareren wordt de ouderenkorting eenmalig met € 222 verhoogd. Dit kost € 0,4 miljard in 2016.

Het tarief van de eerste schijf wordt vanaf 2016 neerwaarts afgerond op 0,05%-punt. Dit kost € 40 miljoen. Daarnaast worden ter dekking van de eenmalige koopkrachtreparatie in 2016 de tarieven in de tweede en derde schijf licht verhoogd, alsmede wordt het maximum van de arbeidskorting licht verlaagd. Dit levert respectievelijk € 80 miljoen en € 67 miljoen op in 2016.

Het einde van de afbouw van de algemene heffingskorting wordt structureel gekoppeld aan het einde van de derde schijf, dat door de maatregelen uit de Wet maatregelen woningmarkt 2014 II de komende jaren (tot en met 2031) stapsgewijs opschuift. Dit wordt gedekt uit een verhoging van het tarief van de tweede en derde schijf met structureel 0,9%-punt. Structureel komt het tarief van de tweede en derde schijf (inclusief de maatregelen uit de Wet maatregelen woningmarkt 2014 II) hiermee uit op 37,2% in 2042. Daarnaast wordt het einde van de derde

schijf structureel verlengd met € 4.500 (prijzen 2016). Per saldo pakken deze maatregelen budgetneutraal uit.

De zorgpremies komen ten opzichte van de premieraming bij miljeu-nennota 2015 lager uit. Dit zorgt voor een lastenverlichting. Het structurele deel van deze lastenverlichting wordt gecompenseerd met een even grote lastenverzwaring. Dit leidt tot een verhoging van het tarief van de tweede en derde schijf met 0,11%-punt in 2016 en 0,21%-punt in 2017.

De opbrengst van de maatregel om fiscaal gedreven emigratie door aanmerkelijkbelanghouders tegen te gaan, is € 3 miljoen in 2016, € 6 miljoen in 2017 en structureel € 65 miljoen, waarbij verondersteld is dat het structurele effect na twintig jaar wordt bereikt. Voor reeds geëmigreerde aanmerkelijkbelanghouders geldt dat deze onder het bestaande regime van de conserverende aanslag blijven vallen.

Het budget voor de RDA en de S&O-afrachtvermindering – die per januari 2016 samengevoegd worden – wordt structureel met € 85 miljoen verhoogd. Daarnaast wordt de in het Belastingplan 2014 opgenomen taakstelling «Boetes marktwerking NMa» uit het regeerakkoord terugge-draaid per 2016. Dit betekent dat er in 2016 € 100 miljoen en in 2017 en verder € 115 miljoen extra beschikbaar komt voor het budget van de geïntegreerde regeling. Ten slotte heeft het kabinet vorig jaar besloten om de taakstelling op subsidies uit het Begrotingsakkoord 2015 vanaf 2016 voor een bedrag van € 50 miljoen via het fiscale innovatie instrumen-tarium (RDA en S&O-afrachtvermindering) te realiseren.

De in het kader van de betere aansluiting van loonbelasting en inkomsten-belasting voorgestelde afschaffing van de uitzonderingsregel leidt tot een structurele opbrengst van € 20 miljoen. Deze opbrengst wordt terugge-sluisd in het algemene koopkrachtbeeld.

Het uitsluiten van kinderalimentatieverplichtingen in box 3 beoogt de ontstane disbalans op te heffen en uitvoeringsproblemen te voorkomen. Hierdoor is het resultaat weer gelijk aan de tot 1 januari 2015 geldende situatie. Deze wijziging heeft daarom vanaf 2017 geen budgettaire gevolgen. Wel zal zowel in 2015 als in 2016 de belasting op box 3-vermogen naar schatting € 4 miljoen lager uitvallen. Het uitsluiten van een aantal vergelijkbare onderhoudsverplichtingen in box 3 leidt naar verwachting tot een zodanig marginale budgettaire opbrengst, dat deze op nihil is gesteld.

De maatregel met betrekking tot erfpachtstructuren in de overdrachtsbe-lasting levert vanaf 2016 € 20 miljoen per jaar op.

De herinvoering van de vrijstelling in de kolenbelasting kost € 189 miljoen per jaar. In het Energieakkoord is afgesproken om deze te dekken uit een verhoging van de energiebelasting, die voor 50% neerslaat bij bedrijven en voor 50% bij huishoudens. Per saldo werken beide maatregelen budgettair neutraal uit.

Het tarief in de verbruiksbelasting van alcoholvrije dranken wordt geüniformeerd en tevens verhoogd naar € 7,91 per 100 liter. Dit leidt tot een budgettaire opbrengst van € 30 miljoen vanaf 2016.

De verruiming van de vrijstelling in de schenkbelasting ten behoeve van de eigen woning leidt vanaf 2017 tot een geraamde derving van € 90 miljoen per jaar.

Het geheel van deze maatregelen maakt deel uit van het totale lastenbeeld zoals dat is beschreven in de Miljoenennota 2016.

11. EU-aspecten

Naar aanleiding van de uitspraak van de Rechtbank Zeeland-West-Brabant van 24 april 2015 wordt de heffing van opcenten bij niet-ingezetenen aangepast om deze in overeenstemming te brengen met het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie.

12. Uitvoeringskosten Belastingdienst

De voorstellen van het wetsvoorstel Belastingplan 2016 zijn door de Belastingdienst beoordeeld met de uitvoeringstoets nieuwe stijl. Waar uitvoeringstoetsen van de Belastingdienst zich in het verleden vooral concentreerden op de vraag of de noodzakelijke aanpassingen in de geautomatiseerde systemen nog konden worden doorgevoerd, wordt met de uitvoeringstoets nieuwe stijl breed gekeken naar aspecten die vanuit het perspectief van de uitvoering van belang kunnen zijn. De uitvoeringstoetsen hebben de vorm gekregen van een rapportage per onderdeel van het wetsvoorstel, waarin die aspecten worden uitgewerkt. Bij de verschillende uitvoeringstoetsen³³ is een leeswijzer gevoegd met een nadere toelichting op de vorm waarin die rapportages zijn gegoten.

Voor alle voorstellen uit het onderhavige wetsvoorstel geldt dat de Belastingdienst die uitvoerbaar en handhaafbaar acht per de voorgestelde inwerkingtredingsdatum. Bij een aantal voorstellen worden door de Belastingdienst kanttekeningen geplaatst, waarmee duidelijk is welke potentiële kansen, problemen of risico's de Belastingdienst voorziet bij de invoering daarvan. Dat lijkt nieuw, maar is het niet. In het verleden werd binnen de Belastingdienst een afweging gemaakt, waarbij zonder nadere toelichting het oordeel uitvoerbaar en handhaafbaar volgde, als kansen werden gezien, of als werd besloten bepaalde risico's te accepteren. Met de uitvoeringstoets nieuwe stijl wordt de gemaakte afweging voor de buitenwereld inzichtelijk gemaakt. Dit leidt tot een evenwichtiger beeld van de gevolgen voor de uitvoering die achter de diverse voorstellen schuil gaan. In een aparte brief wordt meer in detail ingegaan op de uitvoeringstoets nieuwe stijl en op de uitvoeringsgevolgen van het gehele pakket Belastingplan 2016.

Een aantal voorstellen uit het wetsvoorstel Belastingplan 2016 heeft gevolgen voor de uitvoeringskosten van de Belastingdienst. Deze zijn opgenomen in de onderstaande tabel. De besparingen die voortvloeien uit de maatregelen worden ingezet ter invulling van de vereenvoudigingtaakstelling bij de Belastingdienst.

³³ Ter inzage gelegd bij het Centraal Informatiepunt Tweede Kamer.

Tabel 14: Overzicht additionele uitvoeringskosten Belastingdienst (€ mln., + is toename van uitvoeringskosten)

Totaal uitvoeringskosten BP (x€ 1 mln.)							
Maatregel	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021
Wijziging partnerbegrip (opvanghuizen)	0,000	0,224	0,200	0,200	0,200	0,200	0,200
Herziening box 3	0,000	0,335	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000
Pakket bestrijden emigratielek aanmerkelijk-belanghouders	0,000	0,010	0,000	0,501	0,075	0,075	0,075
Bestrijding erfpachtconstructies in de overdrachtsbelasting	0,190	0,190	0,190	0,143	0,095	0,047	0,047
Verruiming schenkingsvrijstelling	0,000	0,342	0,298	0,298	0,298	0,298	0,298
Totaal kosten BP	0,190	1,101	0,688	1,142	0,668	0,620	0,620
Integratie RDA in S&O-afrachtvermindering	0,000	- 0,215	- 0,232	- 0,232	- 0,317	- 0,317	- 0,317
Totaal besparingen BP	0,000	- 0,215	- 0,232	- 0,232	- 0,317	- 0,317	- 0,317
Totaal BP	0,190	0,886	0,456	0,910	0,351	0,303	0,303

13. Gevolgen voor bedrijfsleven en burger

De in het onderhavige wetsvoorstel opgenomen maatregelen die zijn aan te merken als tariefmaatregelen of als het herstel van een omissie hebben in het geheel geen invloed op de regeldruk. Daarnaast heeft slechts één maatregel een meer dan verwaarloosbaar effect op de administratieve lasten. Die maatregel betreft de integratie van de RDA in de S&O-faciliteit (circa € 1 miljoen reductie voor bedrijven). De integratie bevat verschillende vereenvoudigingen, die invloed hebben op het administratieve lastenniveau voor bedrijven. Zo ontvangen bedrijven straks nog maar één S&O-verklaring, die ziet op zowel de S&O-loonkosten als de overige aan S&O-gerelateerde kosten en uitgaven. Bedrijven ontvangen nu hiervoor nog twee aparte beschikkingen. Daarnaast kunnen bedrijven straks het gehele fiscale voordeel verrekenen via de loonheffing. Nu verrekenen bedrijven het RDA-voordeel nog via de vennootschapsbelasting. Ook wordt het forfaitaire regime voor overige kosten en uitgaven vereenvoudigd. In plaats van een verplicht regime voor bedrijven die minder dan 1800 S&O-uren maken krijgen bedrijven de keuze om al dan niet van het forfait gebruik te maken.

II. ARTIKELSGEWIJZE TOELICHTING

Artikel I

Artikel I, onderdeel A (artikel 1.2 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

In artikel 5a van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR) en artikel 1.2 van de Wet inkomstenbelasting 2001 (Wet IB 2001) is bepaald onder welke voorwaarden een persoon voor de inkomstenbelasting als partner kwalificeert. Ingevolge artikel 1.2, eerste lid, onderdeel e, van de Wet IB 2001 is eveneens sprake van partners ingeval twee meerderjarige personen op hetzelfde adres in de basisregistratie personen staan ingeschreven en op dat adres tevens een minderjarig kind van ten minste een van beiden staat ingeschreven. Voorgesteld wordt een zevende lid aan genoemd artikel toe te voegen, waarin een uitzondering op deze regel wordt opgenomen. Ingeval de belastingplichtige samen met die andere persoon staat ingeschreven op het adres van een instelling die opvang als bedoeld in artikel 1.1.1 van de Wet maatschappelijke ondersteuning 2015 biedt, worden zij – in afwijking van artikel 1.2, eerste lid, onderdeel e, van de Wet IB 2001 – dan niet meer als partners aangemerkt. Om in aanmerking te komen voor plaatsing in een dergelijke accommodatie is eerder door de gemeente een maatwerkvoorziening ten behoeve van

opvang getroffen. Daartoe heeft de gemeente beide personen een gemeentelijke beschikking verstrekt als bedoeld in artikel 2.3.5, tweede lid, van de Wet maatschappelijke ondersteuning 2015. Om voor uitsluiting van het partnerbegrip gedurende het verblijf in deze accommodatie in aanmerking te komen, verstrekt de belastingplichtige een afschrift van deze beschikkingen aan de inspecteur. De uitsluiting van het partnerschap duurt vanaf het moment van inschrijving in de basisregistratie personen op het adres van de hiervoor bedoelde opvanginstelling tot het moment van uitschrijving. Vanzelfsprekend wordt bij verhuizing van een van beiden opnieuw, volgens de regels van het objectieve partnerbegrip, bezien of dan sprake is van partnerschap.

Artikel I, onderdelen B en C (artikelen 2.10 en 2.10a van de Wet inkomstenbelasting 2001)

Ingevolge artikel I, onderdelen B en C, worden de tabel van artikel 2.10, eerste lid, van de Wet IB 2001, onderscheidenlijk de tabel van artikel 2.10a, eerste lid, van die wet, vervangen. Daarbij zijn ten opzichte van de bestaande tabellen enkele wijzigingen aangebracht, die onderdeel zijn van het koopkrachtpakket voor het jaar 2016, zoals beschreven in het algemeen deel van deze memorie, alsmede de wijzigingen die nog voortvloeien uit artikel III, onderdeel B, van het Belastingplan 2014, onderscheidenlijk artikel III, onderdeel C, van het Belastingplan 2014, zoals eveneens beschreven in het algemeen deel van deze memorie. Bij de in de tabellen opgenomen bedragen is voorts rekening gehouden met de inflatiecorrectie van artikel 10.1 van de Wet IB 2001 die per 1 januari 2016 wordt toegepast, alsmede met de in artikel 3.5 van de Wet maatregelen woningmarkt 2014 II opgenomen wijziging.

Artikel I, onderdeel D (artikel 3.52a van de Wet inkomstenbelasting 2001)

Artikel 3.52a van de Wet IB 2001, dat de wettelijke basis vormt voor de zogenoemde Research en Development Aftrek (RDA), vervalt vanwege de in dit wetsvoorstel voorziene integratie van de RDA in de S&O-aftichtvermindering.

Artikel I, onderdeel E (artikel 3.77 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

De aanpassing van de in artikel 3.77, vierde lid, van de Wet IB 2001 opgenomen verwijzing houdt verband met de in artikel XXXIII, onderdeel I, voorgestelde aanpassing van artikel 29 van de Wet vermindering afticht loonbelasting en premie voor de volksverzekering (WVA). Een inhoudelijke wijziging is hierbij niet beoogd.

Artikel I, onderdeel F (artikel 7.5 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

De vestigingsplaatsfictie in artikel 7.5, zesde lid, van de Wet IB 2001 bepaalt dat een lichaam dat ten minste vijf jaar in Nederland gevestigd is geweest, gedurende tien jaar na verplaatsing van de werkelijke leiding nog geacht wordt in Nederland te zijn gevestigd. Op basis van deze vestigingsplaatsfictie kan Nederland nationaalrechtelijk 25% inkomstenbelasting van een geëmigreerde aanmerkelijkbelanghouder (blijven) heffen over dividend dat is uitgekeerd binnen een periode van tien jaar na verplaatsing van de werkelijke leiding van de vennootschap. Een belastingverdrag kan dit heffingsrecht beperken. Het is Nederlands verdragsbeleid om een bepaling in de belastingverdragen op te nemen op grond waarvan Nederland het heffingsrecht voorbehoudt over dividenden uit aanmerkelijk belang voor zover er op de – bij emigratie van de aanmerkelijkbelanghouder opgelegde – conserverende belastingaanslag nog een bedrag openstaat. Daarbij wordt

aangesloten bij het inwonerschap van de dividendbetalende vennootschap volgens de nationale wet- en regelgeving. Nederland bewerkstelligt inwonerschap onder meer door de vestigingsplaatsfictie van artikel 7.5, zesde lid, van de Wet IB 2001. De vestigingsplaatsfictie is bij invoering om praktische redenen beperkt tot tien jaar. Een langere termijn was bovendien destijds niet functioneel, omdat de nationale wetgeving ten aanzien van conserverende belastingaanslagen het invorderingsrecht van Nederland over voordelen uit aanmerkelijk belang beperkt tot tien jaar. Het voorstel is om de tienjaarstermijn in de vestigingsplaatsfictie te vervangen door een termijn die loopt totdat de conserverende belastingaanslag (volledig) is voldaan. Deze wijziging van de vestigingsplaatsfictie vloeit logischerwijs voort uit de in dit wetsvoorstel opgenomen wijziging van de Invorderingswet 1990 (IW 1990) op grond waarvan conserverende belastingaanslagen opgelegd aan geëmigreerde aanmerkelijkbelanghouders niet meer louter door tijdsverloop van tien jaar worden kwijtgescholden. Voorts sluit deze wijziging aan bij het inmiddels door Nederland gevoerde verdragsbeleid om het Nederlandse voorbehoud over dividenden uit aanmerkelijk belang niet langer te beperken in de tijd, maar van toepassing te laten zijn zolang de conserverende belastingaanslag nog openstaat.³⁴ Met de voorgestelde wijziging in de vestigingsplaatsfictie kunnen de aanmerkelijkbelangvoorbehouden in de verdragen die geen beperking in de tijd (meer) zullen kennen, ten volle, immers ook na verloop van tien jaar, worden benut.

Artikel I, onderdeel G (artikel 8.10 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

De wijzigingen van artikel 8.10 van de Wet IB 2001 bewerkstelligen dat de algemene heffingskorting steiler en voorts volledig wordt afgebouwd. Deze wijzigingen zijn nader beschreven in het algemeen deel van deze memorie. Voorts wordt het startpunt van de afbouw van de algemene heffingskorting expliciet gekoppeld aan het belastbare inkomen uit werk en woning waarbij de eerste schijf van box 1 van de inkomstenbelasting eindigt. Deze bedragen waren al hetzelfde, maar er was nog geen wettelijke koppeling. Door de wettelijke koppeling verandert het startpunt van de afbouw van de algemene heffingskorting automatisch mee met een wijziging in het eindpunt van de eerste schijf van box 1 van de inkomstenbelasting.

Bij de in artikel 8.10 van de Wet IB 2001 op te nemen bedragen is voorts rekening gehouden met de inflatiecorrectie van artikel 10.1 van de Wet IB 2001 die per 1 januari 2016 wordt toegepast, almede met de in artikel III, onderdeel C, van het Belastingplan 2014 opgenomen wijziging.

Artikel I, onderdeel H (artikel 8.11 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

Ingevolge artikel I, onderdeel H, onder 1, wordt het in artikel 8.11, tweede lid, eerste volzin, onderdeel b, van de Wet IB 2001 opgenomen bedrag van de maximale arbeidskorting op € 3.103 gesteld. Dit betreft een verhoging van dit bedrag ten opzichte van 2015 met € 883. Deze verhoging vloeit, zoals beschreven in het algemeen deel van deze memorie, deels voort uit de besluitvorming van augustus van dit jaar. Voorts is bij de bepaling van de voor 2016 geldende maximale arbeidskorting rekening gehouden met de inflatiecorrectie van artikel 10.1 van de Wet IB 2001 die per 1 januari

³⁴ Zie het op 19 april 2015 te Washington tot stand gekomen Verdrag tussen het Koninkrijk der Nederlanden en de Republiek Malawi tot het vermijden van dubbele belasting en het voorkomen van het ontgaan van belasting met betrekking tot belastingen naar het inkomen (Trb. 2015, nr. 75), en het op 22 juli 2015 te Lusaka tot stand gekomen Verdrag tussen het Koninkrijk der Nederlanden en de Republiek Zambia tot het vermijden van dubbele belasting en het voorkomen van het ontgaan van belasting met betrekking tot belastingen naar het inkomen (Trb. 2015, nr. 113).

2016 wordt toegepast, alsmede met de in artikel III, onderdeel D, van het Belastingplan 2014 opgenomen wijziging.

In artikel 8.11, tweede lid, tweede volzin, van de Wet IB 2001 is geregeld dat de arbeidskorting voor de inkomstenbelasting en premie voor de volksverzekeringen, ingeval het arbeidsinkomen niet meer bedraagt dan € 49.770, ten minste de volgens artikel 22a van de Wet op de loonbelasting 1964 (Wet LB 1964) toegekende arbeidskorting bedraagt, met een maximum van € 2.220 (bedragen 2015). De volgens artikel 22a van de Wet LB 1964 toegekende arbeidskorting betreft zowel de arbeidskorting die is toegekend ter zake van het zogenoemde reguliere loon waarop de loonbelastingtabellen, bedoeld in artikel 25, tweede lid, van de Wet LB 1964, van toepassing zijn als de arbeidskorting die is toegekend ter zake van de zogenoemde bijzondere beloningen waarop de loonbelastingtabellen voor bijzondere beloningen, bedoeld in artikel 26, eerste lid, van de Wet LB 1964, worden toegepast. Voorgesteld wordt om vanaf 2016 in artikel 8.11, tweede lid, tweede volzin, van de Wet IB 2001 uitsluitend uit te gaan van de arbeidskorting die volgens artikel 22a van de Wet LB 1964 wordt toegekend ter zake van het reguliere loon. In lijn daarmee wordt voorgesteld in artikel 28 van de Wet LB 1964 te bepalen dat het op de jaaropgaaf op te nemen bedrag wordt beperkt tot de bij de toepassing van de loonbelastingtabellen, bedoeld in artikel 25, tweede lid, van de Wet LB 1964, met de loonbelasting en premie voor de volksverzekeringen verrekende arbeidskorting (zie artikel XVII, onderdeel H).

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

Ingevolge artikel I, onderdeel I, wordt het opbouwpercentage van de inkomensafhankelijke combinatiekorting in artikel 8.14a van de Wet IB 2001 verhoogd van 4% naar 6,159% en wordt het maximale bedrag van de inkomensafhankelijke combinatiekorting op € 2.769 gesteld. Daarmee wordt het maximale bedrag van de inkomensafhankelijke combinatiekorting € 617 hoger dan in 2015. Deze verhoging vloeit, zoals beschreven in het algemeen deel van deze memorie, deels voort uit de besluitvorming van augustus van dit jaar. Voorts is bij de bepaling van de voor 2016 geldende maximale inkomensafhankelijke combinatiekorting rekening gehouden met de inflatiecorrectie van artikel 10.1 van de Wet IB 2001 die per 1 januari 2016 wordt toegepast.

Artikel I, onderdeel J (artikel 8.17 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

Ingevolge artikel I, onderdeel J, wordt de in artikel 8.17, tweede lid, van de Wet IB 2001 opgenomen hoge ouderenkorting op € 1.187 gesteld. Dit betreft een verhoging van deze korting ten opzichte van 2015 met € 145. Deze verhoging vloeit, zoals beschreven in het algemeen deel van deze memorie, deels voort uit de besluitvorming van augustus van dit jaar. Voorts is bij de bepaling van het voor 2016 geldende hoge bedrag van de ouderenkorting rekening gehouden met de inflatiecorrectie van artikel 10.1 van de Wet IB 2001 die per 1 januari 2016 wordt toegepast, alsmede met de in artikel II, onderdeel G, van het Belastingplan 2015 opgenomen wijziging.

Artikel I, onderdeel K (artikel 10.6b van de Wet inkomstenbelasting 2001)

Op grond van het voorgestelde artikel 10.6b van de Wet IB 2001 wordt het afbouwpercentage van de algemene heffingskorting bij het begin van het kalenderjaar bij ministeriële regeling aangepast. Dit percentage wordt berekend door de algemene heffingskorting te delen door het verschil tussen enerzijds het belastbare inkomen uit werk en woning waarbij de derde schijf van box 1 van de inkomstenbelasting eindigt en anderzijds het belastbare inkomen uit werk en woning waarbij de eerste schijf van

box 1 van de inkomstenbelasting eindigt. Het berekende percentage wordt rekenkundig afgerond op drie decimalen. Met deze indexatiebepaling wordt bewerkstelligd dat het punt waarbij de algemene heffingskorting volledig is afgebouwd, grosso modo gelijk ligt met het einde van de derde schijf van box 1 van de inkomstenbelasting.

Artikel I, onderdeel L (artikel 10.7 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

De wijziging in artikel 10.7, vijfde lid, van de Wet IB 2001 strekt tot een verlaging van het startpunt van de afbouw van de arbeidskorting zoals reeds toegelicht in het algemeen deel van deze memorie. De verlaging van het startpunt van de afbouw van de arbeidskorting per 2016 met € 15.755 ten opzichte van 2015 bestaat uit een aantal componenten, namelijk uit een verhoging van het in artikel 8, eerste lid, onderdeel a, van de Wet minimumloon en minimumvakantiebijslag bedoelde bedrag, uit de verlaging van genoemd startpunt als gevolg van de besluitvorming van augustus van dit jaar zoals beschreven in het algemeen deel van deze memorie, uit een verlaging van dit startpunt op grond van artikel II, onderdeel I, van het Belastingplan 2015 en uit een verhoging als gevolg van de inflatiecorrectie van artikel 10.1 van de Wet IB 2001 die per 1 januari 2016 wordt toegepast op het in 2015 in artikel 10.7, vijfde lid, van de Wet IB 2001 vermelde bedrag.

Artikel II

Artikel II, onderdeel A, artikel III, onderdeel A, artikelen IV tot en met XVI, artikel XVIII, onderdeel A, en artikelen XIX tot en met XXXII (artikelen 2.10 en 2.10a van de Wet inkomstenbelasting 2001 en artikelen 20a en 20b van de Wet op de loonbelasting 1964)

De wijzigingen die zijn opgenomen in artikel II, onderdeel A, artikel III, onderdeel A, de artikelen IV tot en met XVI, artikel XVIII, onderdeel A, en de artikelen XIX tot en met XXXII betreffen aanpassing voor de jaren 2017 en met 2031 van het tarief van de tweede en derde schijf van de inkomsten- en loonbelasting, zoals dat is opgenomen in de tarieftabel van de artikelen 2.10, eerste lid, en 2.10a, eerste lid, van de Wet IB 2001 en in de tarieftabel van de artikelen 20a, eerste lid, en 20b, eerste lid, van de Wet LB 1964. De aanpassing behelst het verhogen in de inkomsten- en loonbelasting van het tarief van de tweede en derde schijf met 0,2%-punt in het jaar 2017, met 0,1%-punt in de jaren 2018, 2020 en 2023 en met 0,05%-punt in de jaren 2019, 2021, 2022 en 2024 tot en met 2031.

Artikel II, onderdeel B (artikel 3.119a van de Wet inkomstenbelasting 2001)

Ingevolge de in artikel XXXV opgenomen wijzigingen van artikel 33 van de Successiewet 1956 (SW 1956) wordt de vrijstelling in de schenkbelasting ter zake van schenkingen ten behoeve van de eigen woning uitgebreid vanaf 1 januari 2017. Artikel 3.119a van de Wet IB 2001 wordt in overeenstemming hiermee aangepast.

Artikel II, onderdelen C, E, F, G en J en artikel III (artikelen 5.2, 5.5, 7.7, 7.8, 10.1 en 10.6bis van de Wet inkomstenbelasting 2001)

Inleiding

Deze wijzigingen in de Wet IB 2001 houden verband met de herziening van de vermogensrendementsheffing in box 3 per 1 januari 2017. De herziening is al uitgebreid toegelicht in het algemeen deel van de memorie van toelichting. De kern van deze herziening vindt zijn weerslag in de wijziging van artikel 5.2 van de Wet IB 2001. Deze artikelsgewijze

toelichting beschrijft daarom eerst de wijzigingen in dat artikel. Vervolgens komen de andere wijzigingen aan bod die in dit kader plaatsvinden. Daarbij gaat het achtereenvolgens om de verhoging van het heffingvrije vermogen (artikel 5.5 van de Wet IB 2001), buitenlandse belastingplichtigen (artikel 7.7 van de Wet IB 2001), kwalificerende buitenlandse belastingplichtigen (artikel 7.8 van de Wet IB 2001), een indexatiebepaling (artikel 10.1 van de Wet IB 2001) en een herijgingsbepaling (10.6bis van de Wet IB 2001).

Artikel 5.2 van de Wet IB 2001 – Voordeel uit sparen en beleggen

In de nieuwe systematiek worden twee zogenoemde rendementsklassen geïntroduceerd (rendementsklasse I en II). Rendementsklasse I heeft betrekking op het veronderstelde aandeel spaargeld in de grondslag sparen en beleggen en rendementsklasse II heeft betrekking op het veronderstelde aandeel overige bezittingen.

In artikel 5.2, eerste lid, van de Wet IB 2001 wordt het totale voordeel uit sparen en beleggen (het forfaitaire rendement) gesteld op 1,63% van het gedeelte *van de grondslag sparen en beleggen* dat behoort tot rendementsklasse I vermeerderd met 5,5% van het gedeelte van die grondslag dat behoort tot rendementsklasse II. De *grondslag sparen en beleggen* is, net als onder de huidige wetgeving, de rendementsgrondslag voor zover die meer bedraagt dan het heffingvrije vermogen. Hoe groot het aan rendementsklasse I, onderscheidenlijk rendementsklasse II, toe te rekenen gedeelte van de grondslag sparen en beleggen is, wordt bepaald op basis van de in de tabel genoemde percentages. Deze tabel werkt met een schijvensysteem met drie vermogensschijven: voor het gedeelte van de grondslag sparen en beleggen van € 0 tot € 75.000, van € 75.000 tot € 975.000 en boven € 975.000. Deze bedragen zijn de uitkomst van de in het algemeen deel van de memorie genoemde schijfgrenzen, verminderd met het heffingvrije vermogen, dat per 1 januari 2017 wordt verhoogd naar € 25.000. Met deze benadering is het belastingvoordeel van het heffingvrije vermogen voor iedereen met een (gezamenlijk) vermogen gelijk aan of hoger dan het (gezamenlijke) heffingvrije vermogen in absolute bedragen even groot.

Voor elk van de vermogensschijven geldt een andere vermogensmix. Van het gedeelte van de grondslag sparen en beleggen van € 0 tot € 75.000 wordt 67% in rendementsklasse I ingedeeld en 33% in rendementsklasse II. Van het gedeelte van de grondslag sparen en beleggen van € 75.000 tot € 975.000 wordt 21% in rendementsklasse I ingedeeld en 79% in rendementsklasse II. Ten slotte wordt 100% van het gedeelte van de grondslag sparen en beleggen vanaf € 975.000 in rendementsklasse II ingedeeld.

Voorbeeld 1

Stel, de rendementsgrondslag van X bedraagt € 125.000 en het heffingvrije vermogen bedraagt € 25.000. Dan gaat de berekening van het voordeel uit sparen en beleggen als volgt.

De grondslag sparen en beleggen bedraagt € 100.000 (€ 125.000 -/- € 25.000).

Het gedeelte van de grondslag sparen en beleggen dat behoort tot rendementsklasse I bedraagt € 55.500:

Vermogensschijf 1 (67% van € 75.000):	€ 50.250
Vermogensschijf 2 (21% van € 25.000):	€ 5.250

Vermogensschijf 3 (0% van € 0):	€ 0	+
Totaal:	€ 55.500	
Het gedeelte van de grondslag sparen en beleggen dat behoort tot rendementsklasse II bedraagt € 44.500 (= € 100.000 -/- € 55.500):		
Vermogensschijf 1 (33% van € 75.000):	€ 24.750	
Vermogensschijf 2 (79% van € 25.000):	€ 19.750	
Vermogensschijf 3 (100% van € 0):	€ 0	+
Totaal:	€ 44.500	
Het voordeel uit sparen en beleggen bedraagt € 3.352, namelijk de som van 1,63% van € 55.500 en 5,5% van € 44.500.		

Artikel 5.2, tweede lid, van de Wet IB 2001 bepaalt in samenhang met artikel 2.17 van de Wet IB 2001 het voordeel uit sparen en beleggen voor partners. De wijziging van dit lid betreft een technische wijziging die voortvloeit uit de wijziging van artikel 5.2, eerste lid, van de Wet IB 2001.

Artikel 5.5 van de Wet IB 2001 – Heffingvrij vermogen

De wijziging van artikel 5.5 van de Wet IB 2001 bewerkstelligt dat het heffingvrije vermogen per 1 januari 2017 wordt verhoogd tot € 25.000.

Artikel 7.7 van de Wet IB 2001 – Buitenlandse belastingplichtigen

De wijziging van artikel 7.7 van de Wet IB 2001 brengt de percentages die worden gebruikt voor de berekening van het voordeel uit sparen en beleggen in Nederland voor buitenlandse belastingplichtigen per 1 januari 2017 in overeenstemming met de nieuwe percentages die met ingang van die datum gelden voor binnenlandse belastingplichtigen. Omdat voor onder artikel 7.7 van de Wet IB 2001 vallende buitenlandse belastingplichtigen het heffingvrije vermogen niet van toepassing is,³⁵ wordt het voordeel uit sparen en beleggen in Nederland gesteld op 1,63% van het gedeelte van de *rendementsgrondslag* in Nederland aan het begin van het kalenderjaar (peildatum) dat behoort tot rendementsklasse I vermeerderd met 5,5% van het gedeelte van die *rendementsgrondslag* dat behoort tot rendementsklasse II. De omvang van het gedeelte dat behoort tot rendementsklasse I, onderscheidenlijk rendementsklasse II, wordt bepaald aan de hand van de in artikel 7.2, eerste lid, van de Wet IB 2001 op te nemen tabel. Om te bewerkstelligen dat buitenlandse belastingplichtigen net als binnenlandse belastingplichtigen vanaf een *rendementsgrondslag* van € 100.000 en € 1.000.000 in de tweede, onderscheidenlijk derde, schijf vallen, zijn de schijfgrenzen in deze tabel ten opzichte van de tabel in artikel 5.2 van de Wet IB 2001, die ziet op de *grondslag sparen en beleggen*, opgehoogd met het heffingvrije vermogen.

Voorbeeld 2

Stel een buitenlandse belastingplichtige heeft een *rendementsgrondslag* in Nederland van € 125.000.

³⁵ Voor kwalificerende buitenlandse belastingplichtigen is het heffingvrije vermogen wel van toepassing.

Het gedeelte van de rendementsgrondslag in Nederland dat behoort tot rendementsklasse I bedraagt € 72.250:

Vermogensschijf 1 (67% van € 100.000):	€ 67.000	
Vermogensschijf 2 (21% van € 25.000):		+
	€ 5.250	
Totaal:	€ 72.250	

Het gedeelte van de rendementsgrondslag in Nederland dat behoort tot rendementsklasse II bedraagt € 52.750 (= € 125.000 -/- € 72.250):

Vermogensschijf 1 (33% van € 100.000):	€ 33.000	
Vermogensschijf 2 (79% van € 25.000):		+
	€ 19.750	
Totaal:	€ 52.750	

Het voordeel uit sparen en beleggen in Nederland bedraagt € 4.078, namelijk de som van 1,63% van € 72.250 en 5,5% van € 52.750.

Artikel 7.8 van de Wet IB 2001 – Kwalificerende buitenlandse belastingplichtigen

Het invoegen van een nieuw onderdeel c in artikel 7.8, derde lid, van de Wet IB 2001 zorgt ervoor dat voor kwalificerende buitenlandse belastingplichtigen bij het bepalen van de omvang van het gedeelte van de grondslag sparen en beleggen dat behoort tot rendementsklasse I, onderscheidenlijk rendementsklasse II, de tabel wordt gebruikt die ook geldt voor binnenlandse belastingplichtigen. Dit is de tabel die wordt opgenomen in artikel 5.2, eerste lid, van de Wet IB 2001. Voor een voorbeeld wordt verwezen naar voorbeeld 1, met dien verstande dat de rendementsgrondslag van een kwalificerende buitenlandse belastingplichtige is beperkt tot de rendementsgrondslag in Nederland. De wijziging van het laatste onderdeel van artikel 7.8, derde lid, van de Wet IB 2001 betreft een aanpassing van een verwijzing. Artikel 7.8, zevende lid, van de Wet IB 2001 regelt onder meer dat geen rekening wordt gehouden met het heffingvrije vermogen bij de voor kwalificerende buitenlandse belastingplichtigen relevante toets of het inkomen van een buitenlandse belastingplichtige geheel of nagenoeg geheel in Nederland is onderworpen aan de loonbelasting en inkomstenbelasting. Daarom wordt bij de bepaling van het (wereld)inkomen voor die toets de grondslag sparen en beleggen verhoogd met het heffingvrije vermogen. Nu de tabel die wordt opgenomen in artikel 7.7, eerste lid, van de Wet IB 2001 evenmin rekening houdt met het heffingvrije vermogen, wordt geregeld dat deze tabel wordt gebruikt voor het bepalen van de omvang van het gedeelte van die grondslag dat behoort tot rendementsklasse I en de omvang van het gedeelte van die grondslag dat behoort tot rendementsklasse II. De tabel die wordt opgenomen in artikel 5.2, eerste lid, van de Wet IB 2001 kan hiervoor niet worden gebruikt omdat deze uitgaat van de rendementsgrondslag verminderd met het heffingvrije vermogen (de grondslag sparen en beleggen).

Artikel 10.1 – Indexatiebepaling

De in artikel III opgenomen wijziging van artikel 10.1 van de Wet IB 2001 voorziet erin dat de schijfgrenzen in de tabel van artikel 5.2, eerste lid, van de Wet IB 2001 en in de tabel van artikel 7.7, eerste lid, van de Wet IB 2001

die gelden voor het bepalen van de omvang van de rendementsklassen, bij ministeriële regeling jaarlijks worden geïndexeerd aan de hand van de tabelcorrectiefactor, bedoeld in artikel 10.2 van de Wet IB 2001. Dit zal voor het eerst plaatsvinden per 1 januari 2018.

Artikel 10.6bis – Herijking percentage

Het voorgestelde artikel 10.6bis van de Wet IB 2001 voorziet erin dat het percentage dat geldt voor rendementsklasse I en het percentage dat geldt voor rendementsklasse II in de vermogensrendementsheffing elk jaar worden herijkt.

Het eerste lid bepaalt op welke manier het percentage dat geldt voor rendementsklasse I jaarlijks wordt herijkt. Dit percentage is samengesteld uit het gewogen gemiddelde rentepercentage op spaargeld vermindert met het gewogen gemiddelde rentepercentage op schulden. Het gemiddelde rentepercentage op spaargeld wordt gesteld op het gemiddelde van de rentestand op deposito's van huishoudens met een opzegtermijn van minder dan drie maanden, zoals gepubliceerd door De Nederlandsche Bank, waarbij de vijf kalenderjaren in aanmerking worden genomen die volgen op het kalenderjaar dat zeven jaar voorafgaat aan het kalenderjaar. Hierdoor worden de vijf meest actuele jaren gebruikt waarvan de gegevens beschikbaar zijn. Het gemiddelde rentepercentage op schulden wordt gesteld op het gemiddelde rentepercentage op spaargeld met een opslag van 0,1 procentpunt.

Bij het bepalen van het rendement van het nettospaargeld weegt het gemiddelde rentepercentage op spaargeld voor 131% mee en het gemiddelde rentepercentage op schulden voor 31%. De onderlinge weging komt voort uit de omvang van het spaargeld en de omvang van de schulden binnen de veronderstelde gemiddelde vermogensmix. Het tweede lid bepaalt op welke manier het percentage dat geldt voor rendementsklasse II jaarlijks wordt herijkt. Dit percentage bestaat uit het gewogen gemiddelde van het langetermijnrendement op onroerende zaken, het langetermijnrendement op aandelen en het langetermijnrendement op obligaties. Hierbij weegt het langetermijnrendement op onroerende zaken voor 53%, op aandelen voor 33% en op obligaties voor 14% mee. Deze percentages zijn afgeleid van het relatieve gewicht van onroerende zaken, aandelen, obligaties en andere vermogenstitels binnen de categorieën die vallen onder rendementsklasse II. Voor onroerende zaken is dit 45%, voor aandelen 28%, voor obligaties 12% en voor andere vermogenstitels 15%. Voor de andere vermogenstitels is bij het bepalen van het rendement het gewogen gemiddelde genomen van onroerende zaken, aandelen en obligaties in dezelfde verhouding als hiervoor beschreven. Daarom is de weging van deze categorie meegenomen in de weging voor de andere categorieën.

De langetermijnrendementen op onroerende zaken, aandelen en obligaties worden bepaald aan de hand van het derde, vierde en vijfde lid. Van alle drie de vermogenstitels wordt jaarlijks het nieuwe langetermijnrendement vastgesteld op het meetkundige gemiddelde van het langetermijnrendement zoals dat geldt voor het voorafgaande kalenderjaar, waarbij dit langetermijnrendement veertienmaal wordt ingewogen, en het rendement van het jaar dat twee jaar voorafgaat aan het kalenderjaar, waarbij dit rendement eenmaal wordt ingewogen. Het jaar dat twee jaar voorafgaat aan het kalenderjaar is het recentste jaar waarvan de gegevens beschikbaar zijn. In formulevorm luidt de berekening als volgt:

$$rlt_t = \left(\sqrt[15]{(1 + 0,01 * rlt_{t-1})^{14} * (1 + 0,01 * r_{t-2})} - 1 \right) * 100\%$$

waarbij wordt verstaan onder:

rlt_t : het langetermijnrendement op de betreffende vermogenstitel voor het betreffende kalenderjaar (t);
 rlt_{t-1} : het langetermijnrendement op de betreffende vermogenstitel voor het kalenderjaar voorafgaand aan het betreffende kalenderjaar (t-1);
 r_{t-2} : het rendement op de betreffende vermogenstitel voor het kalenderjaar dat twee jaar voorafgaat aan het betreffende kalenderjaar (t-2).

Het rendement op onroerende zaken over het jaar t-2 wordt gesteld op de procentuele verandering van het CBS-prijsindexcijfer voor Bestaande Koopwoningen (2010 = 100) in het betreffende jaar. Daartoe wordt de mutatie genomen van deze index in het jaar t-2 in procenten ten opzichte van de index in het jaar t-3. Dit wordt geregeld in het derde lid.

Het rendement op aandelen over het jaar t-2 wordt gesteld op de procentuele verandering van de beleggingsindex voor Europa (bruto in lokale valuta), zoals gepubliceerd door Morgan Stanley Capital International, in het betreffende kalenderjaar. Daartoe wordt de mutatie opgenomen van deze index aan het einde van het jaar t-2 in procenten ten opzichte van de index aan het einde van het jaar t-3. Dit wordt geregeld in het vierde lid.

Het rendement op obligaties wordt gesteld op het jaarcijfer van het jaar t-2 voor de kapitaalmarktrentevoet van de jongste Nederlandse 10-jarige staatsobligatie, zoals gepubliceerd door De Nederlandsche Bank. Dit wordt geregeld in het vijfde lid.

Het langetermijnrendement wordt aan het begin van het kalenderjaar 2017 voor het eerst vastgesteld. Daarom wordt in artikel XLIX geregeld dat voor de definitieve vaststelling van het langetermijnrendement voor 2017 het langetermijnrendement in het voorafgaande jaar, te weten het jaar 2016, wordt gesteld op 4,25% voor onroerende zaken, op 8,25% voor aandelen en op 4% voor obligaties.

Artikel II, onderdeel D (artikel 5.3 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

Zoals in het algemeen deel van deze memorie is toegelicht, wordt in artikel 5.3, derde lid, van de Wet IB 2001 een nieuw onderdeel ingevoegd op basis waarvan verplichtingen tot het doen van periodieke uitkeringen of verstrekkingen die ingevolge artikel 3.101, eerste lid, onderdelen b en c, van de Wet IB 2001 voor de genietter daarvan geen aangewezen periodieke uitkeringen en verstrekkingen als bedoeld in artikel 3.100, eerste lid, onderdeel a, van de Wet IB 2001 zijn, worden uitgezonderd van de in box 3 als schuld in aanmerking te nemen verplichtingen. Het betreft:

- verplichtingen tot het doen van uitkeringen of verstrekkingen aan bloed- of aanverwanten in de rechte lijn of in de tweede graad van de zijlijn die rechtstreeks uit het familierecht voortvloeien, en
- verplichtingen tot het doen van uitkeringen of verstrekkingen aan bloed- of aanverwanten in de rechte lijn of in de tweede graad van de zijlijn en aan personen die behoren tot het huishouden van de schuldenaar, die in rechte vorderbaar zijn en niet de tegenwaarde voor een prestatie vormen.

Het gaat bij de laatstgenoemde categorie bijvoorbeeld om schadevergoedingen uit onrechtmatige daad en uitkeringen op basis van een dringende morele verplichting die juridisch afdwingbaar zijn gemaakt. De overige wijzigingen zijn technisch van aard en zien op aanpassing van verwijzingen als gevolg van verlettering van bestaande onderdelen.

Artikel II, onderdeel H (artikel 8.11 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

Zoals toegelicht in het algemeen deel van deze memorie wordt de maximale arbeidskorting per 1 januari 2017 verhoogd met € 23.

Artikel II, onderdeel I (artikel 8.17 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

Zoals toegelicht in het algemeen deel van deze memorie wordt de hoge ouderenkorting per 1 januari 2017 verlaagd met € 222.

Artikel II, onderdeel K (artikel 10.7 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

Ingevolge artikel II, onderdeel K, wordt het startpunt van de afbouw van de arbeidskorting verlaagd met € 575. Dit bedrag is verkregen door de in artikel II, onderdeel H, opgenomen verhoging van de maximale arbeidskorting met € 23 te delen door het afbouwpercentage van 4%. Door deze twee maatregelen samen wijzigt het afbouwtraject voor degenen die zonder de in artikel II, onderdelen H en K, voorgestelde wijzigingen al in het afbouwtraject zouden zitten, niet.

Artikel XVII

Artikel XVII, onderdelen A en B (artikelen 20a en 20b van de Wet op de loonbelasting 1964)

Deze wijzigingen sluiten aan op de per 1 januari 2016 voorziene wijzigingen van de tabel die is opgenomen in artikel 2.10, eerste lid, van de Wet IB 2001, onderscheidenlijk op de per 1 januari 2016 voorziene wijzigingen van de tabel die is opgenomen in artikel 2.10a, eerste lid, van de Wet IB 2001 (artikel I, onderdelen B en C).

Artikel XVII, onderdeel C (artikel 22 van de Wet op de loonbelasting 1964)

Deze wijziging sluit aan op de per 1 januari 2016 voorziene wijziging van artikel 8.10 van de Wet IB 2001, zoals opgenomen in artikel I, onderdeel G.

Artikel XVII, onderdeel D (artikel 22a van de Wet op de loonbelasting 1964)

Deze wijziging sluit aan op de per 1 januari 2016 voorziene wijziging van artikel 8.11 van de Wet IB 2001, zoals opgenomen in artikel I, onderdeel H, onder 1.

Artikel XVII, onderdeel E (artikel 22b van de Wet op de loonbelasting 1964)

Deze wijziging sluit aan op de per 1 januari 2016 voorziene wijziging van artikel 8.17 van de Wet IB 2001, zoals opgenomen in artikel I, onderdeel J.

Artikel XVII, onderdeel F (artikel 22d van de Wet op de loonbelasting 1964)

De wijziging van artikel 22d van de Wet LB 1964 bewerkstelligt dat ook het percentage van de afbouw van de algemene heffingskorting in artikel 22 van de Wet LB 1964 bij het begin van het kalenderjaar van rechtswege vervangen wordt door het percentage dat krachtens het in artikel I, onderdeel K, voorgestelde artikel 10.6a van de Wet IB 2001 wordt vastgesteld ter vervanging van het percentage in artikel 8.10, tweede lid, van de Wet IB 2001.

Artikel XVII, onderdeel G (artikel 26 van de Wet op de loonbelasting 1964)

Tantièmes, gratificaties en andere beloningen die in de regel slechts eenmaal of eenmaal per jaar worden toegekend, worden op grond van artikel 26, eerste lid, van de Wet LB 1964 belast volgens de loonbelasting-tabellen voor bijzondere beloningen. Het tweede lid van artikel 26 van de Wet LB 1964 bepaalt dat de in het eerste lid van dat artikel bedoelde beloningen in bepaalde gevallen, in afwijking van dat eerste lid, mogen

worden beschouwd als een toevoeging aan het loon over het loontijdvak waarin zij worden uitbetaald (de uitzonderingsregel). Het totaal van het tijdvakloon en de in het eerste lid van artikel 26 van de Wet LB 1964 bedoelde beloningen wordt vervolgens belast volgens de tijdvaktabellen. Voorgesteld wordt om genoemd tweede lid te laten vervallen. Door het vervallen van de uitzonderingsregel wordt de aansluiting tussen de loonbelasting en de inkomstenbelasting over het loon beter, met minder bijbetalingen in de inkomstenbelasting tot gevolg. Vanwege de werking van artikel 8.11, tweede lid, tweede volzin, van de Wet IB 2001 hoeft de als gevolg van de toepassing van de uitzonderingsregel te veel toegepaste arbeidskorting overigens niet in alle gevallen terugbetaald te worden in de inkomstenbelasting.

Artikel XVII, onderdeel H (artikel 28 van de Wet op de loonbelasting 1964)

Ingevolge artikel 28, eerste lid, onderdeel e, van de Wet LB 1964 is de inhoudingsplichtige gehouden aan de werknemer een opgave te verstrekken van bepaalde gegevens die samenhangen met het in het voorafgaande kalenderjaar genoten loon. Deze gegevensverstrekking vindt meestal plaats in de vorm van een jaaropgaaf. Eén van deze gegevens is de met de loonbelasting en premie voor de volksverzekeringen verrekende arbeidskorting. Voorgesteld wordt het bedrag aan arbeidskorting waarvan de inhoudingsplichtige aan de werknemer opgave moet verstrekken te beperken tot het bedrag aan arbeidskorting dat is toegepast op het zogenoemde reguliere loon, zijnde het loon dat wordt belast volgens de loonbelastingtabellen, bedoeld in artikel 25, tweede lid, van de Wet LB 1964. Artikel 8.11, tweede lid, tweede volzin, van de Wet IB 2001 wordt dienovereenkomstig gewijzigd (zie artikel I, onderdeel H). Het ingevolge artikel 28, eerste lid, onderdeel e, van de Wet LB 1964 op de jaaropgave te vermelden bedrag komt daardoor in situaties waarin artikel 8.11, tweede lid, tweede volzin, van de Wet IB 2001 van toepassing is en de loonbelastingtabellen correct zijn toegepast weer overeen met het bedrag aan arbeidskorting dat, rekening houdend met de toepassing van de artikelen 8.3 tot en met 8.6 van de Wet IB 2001 op het uit artikel 8.11 van de Wet IB 2001 voortvloeiende bedrag, in de aanslagsfeer in aanmerking dient te worden genomen.

Artikel XVIII

Artikel XVIII, onderdeel B (artikel 22a van de Wet op de loonbelasting 1964)

Deze wijziging sluit aan op de per 1 januari 2017 voorziene wijziging van artikel 8.11 van de Wet IB 2001, zoals opgenomen in artikel II, onderdeel H.

Artikel XVIII, onderdeel C (artikel 22b van de Wet op de loonbelasting 1964)

Deze wijziging sluit aan op de per 1 januari 2017 voorziene wijziging van artikel 8.17 van de Wet IB 2001, zoals opgenomen in artikel II, onderdeel I.

Artikel XXXIII

Artikel XXXIII, onderdeel A (artikel 1 van de Wet vermindering afdracht loonbelasting en premie voor de volksverzekeringen)

Artikel 1 van de WVA bevat de begripsbepalingen die voor de WVA van belang zijn. In verband met de integratie van de RDA in de S&O-afdrachtvermindering wordt het Besluit RDA ingetrokken en worden de voor de geïntegreerde regeling relevante begrippen opgenomen in

artikel 1 van de WVA. De terminologie van de RDA wordt daarbij zo veel mogelijk gehandhaafd. Daarnaast wordt onder meer de definitie van S&O-inhoudingsplichtige aangepast, waardoor de vorig jaar in het Belastingplan 2015 ingezette weg om de regeling beter te richten op het stimuleren van zelfstandig speur- en ontwikkelingswerk door bedrijven, wordt voortgezet. Tevens worden onder meer de definities van speur- en ontwikkelingswerk en programmatuur gewijzigd.

In het eerste lid, onderdeel l, wordt het begrip S&O-inhoudingsplichtige aangescherpt en in de voorgestelde onderdelen m en n worden in verband daarmee twee nieuwe begrippen geïntroduceerd, te weten de publieke kennisinstelling en de onderzoeksorganisatie. De S&O-afdrachtvermindering is gericht op het stimuleren van speur- en ontwikkelingswerk door private bedrijven. Tot en met 2014 konden publieke kennisinstellingen voor S&O-afdrachtvermindering in aanmerking komen als zij speur- en ontwikkelingswerk verrichtten in opdracht en voor rekening van een onderneming of een samenwerkingsverband van ondernemingen. Met ingang van 2015 is deze mogelijkheid vervallen.

Publieke kennisinstellingen kunnen echter ook zelf een onderneming drijven en als zij speur- ontwikkelingswerk verrichten in aanmerking komen voor S&O-afdrachtvermindering. Door het aanscherpen van de definitie van S&O-inhoudingsplichtige met betrekking tot publieke kennisinstellingen blijft geborgd dat de S&O-afdrachtvermindering zich richt op het bevorderen van speur- en ontwikkelingswerk door private bedrijven.

Met de in het eerste lid, onderdeel p, op te nemen definitie van speur- en ontwikkelingswerk komen, ten opzichte van de thans nog in het eerste lid, onderdeel n, opgenomen definitie, twee soorten werkzaamheden te vervallen waardoor hiervoor niet langer S&O-afdrachtvermindering kan worden verkregen. Het gaat hierbij allereerst om het uitvoeren van een systematisch opgezette analyse van de technische haalbaarheid (ATH) van het zelf verrichten van het speur- en ontwikkelingswerk en ten tweede om het uitvoeren van technisch onderzoek naar een substantiële wijziging van een productiemethode (bij productieprocessen) dan wel naar een modellering van processen (bij programmatuur).

Bij ATH wordt niet de kern van het speur- en ontwikkelingswerk beoordeeld (technische nieuwheid), maar wordt de vraag beantwoord of het bedrijf aan technische vernieuwing kan gaan doen. Het blijkt in de praktijk dat projecten in een voorbereidingsfase blijven hangen (herhaalde analyses). Daarom is deze categorie niet altijd effectief en ook niet noodzakelijk gebleken om bedrijven aan te zetten tot technische vernieuwing.

De categorie technisch onderzoek naar een substantiële wijziging van een productiemethode dan wel naar een modellering van processen, is in de praktijk lastig te hanteren. Het is vaak moeilijk te bepalen wat een significante verbetering (maar niet technische nieuwe aanpassing) van een productieproces of van programmatuur is. Ook maken de administratieve vereisten die gelden voor de projectadministratie, de bewijslast die op de S&O-inhoudingsplichtige of S&O-belastingplichtige rust en de verplichting om te komen tot een schriftelijk rapport of model deze categorie bewerkelijk voor zowel de S&O-inhoudingsplichtige of S&O-belastingplichtige als voor de Rijksdienst voor Ondernemend Nederland (RVO.nl).

Speur- en ontwikkelingswerk dat onder de geïntegreerde regeling voor S&O-afdrachtvermindering in aanmerking komt, wordt behoudens een redactionele aanpassing ongewijzigd gedefinieerd in het eerste lid, onderdeel p, onder 1° en 2°. Het moet dus direct en uitsluitend gericht zijn op technisch-wetenschappelijk onderzoek of op de ontwikkeling van voor de S&O-inhoudingsplichtige of S&O-belastingplichtige technisch nieuwe (onderdelen van) fysieke producten, (onderdelen van) fysieke productie-

processen of (onderdelen van) programmatuur. Daarbij blijft cruciaal dat de S&O-inhoudingsplichtige of S&O-belastingplichtige in een traject met technische onzekerheden werkt aan het oplossen van technische knelpunten en door middel van het zelf zoeken en bewijzen aantoonst in hoeverre het werkingsprincipe van de oplossing in technische zin voldoet. In het eerste lid, onderdeel q, wordt een definitie van het begrip programmatuur opgenomen. In de afgelopen jaren – en zeker sinds de inwerking-treding van de RDA – is er sprake van een groei van het aandeel aangevraagde projecten waarin de bouw van systemen centraal staat. Bij de introductie van de S&O-afdrachtvermindering is nadrukkelijk aangegeven dat de S&O-afdrachtvermindering onder andere gericht is op de ontwikkeling van technisch nieuwe programmatuur en niet op het ontwerp van nieuwe systemen. Ondanks nieuwe ontwikkelmethodieken, tooling, codegeneratoren, (functionele) programmeertalen en toepassingen ligt de focus onveranderd op de eigen technische ontwikkeling door de aanvrager. De genoemde groei vraagt om een verduidelijking van de thans nog in het eerste lid, onderdeel o, opgenomen definitie. Op grond van de in het eerste lid, onderdeel q, op te nemen definitie is pas sprake van technisch nieuwe programmatuur als die is vastgelegd in een formele programmeertaal, zoals C++ of Java. Het (technische) ontwerp, de beschrijving van de architectuur en instructies in natuurlijke taal vallen buiten de definitie van programmatuur. De ontwikkeling van technisch nieuwe programmatuur kenmerkt zich door een iteratief karakter. Alleen als de werkzaamheden van de S&O-inhoudingsplichtige of S&O-belastingplichtige bestaan uit het daadwerkelijk oplossen van (programmeer)technische knelpunten en het aantonen van een nieuw informatietechnologisch werkingsprincipe, kunnen de werkzaamheden voor deze S&O-inhoudingsplichtige of S&O-belastingplichtige worden gerekend tot speur- en ontwikkelingswerk. Het S&O-traject eindigt als het werkingsprincipe is aangetoond.

Vaak zijn er meerdere partijen betrokken bij het uiteindelijk realiseren van technisch nieuwe programmatuur. Aangezien de kennis en kunde van de individuele S&O-inhoudingsplichtige of S&O-belastingplichtige bepalend is voor de kwalificatie van speur- en ontwikkelingswerk, vindt toetsing plaats op individueel niveau. Bij samenwerking tussen ondernemingen, bijvoorbeeld binnen project- of scrumteams, zal elke

S&O-inhoudingsplichtige of S&O-belastingplichtige afzonderlijk aannemelijk moeten maken dat hij speur- en ontwikkelingswerk verricht.

In het eerste lid, onderdelen t tot en met w, worden de begrippen kosten, uitgaven, bedrijfsmiddel en uitbesteed onderzoek uit het huidige artikel 1 van het Besluit RDA grosso modo overgenomen. Afgezien van de uitbreiding tot kosten en uitgaven die zijn gemaakt door een lichaam dat deel uitmaakt van dezelfde fiscale eenheid als de

S&O-inhoudingsplichtige, zijn hierbij geen inhoudelijke wijzigingen beoogd. Deze uitbreiding is nodig omdat onder de geïntegreerde regeling ook kosten en uitgaven die zijn betaald door een lichaam dat deel uitmaakt van dezelfde fiscale eenheid als de S&O-inhoudingsplichtige onder de grondslag voor de S&O-afdrachtvermindering van de S&O-inhoudingsplichtige moeten kunnen worden gebracht. Hiermee wordt de huidige RDA-praktijk, waarbij het mogelijk is om de relevante kosten en uitgaven van alle lichamen in de fiscale eenheid op te voeren als grondslag voor de RDA, voortgezet binnen het systeem van de S&O-afdrachtvermindering.

De geïntegreerde regeling wordt, zoals in het algemeen deel van deze memorie al is toegelicht, een afdrachtvermindering met als grondslag alle S&O-kosten (zowel loonkosten als overige kosten en uitgaven). Kosten en uitgaven moeten drukken op de S&O-inhoudingsplichtige of een lichaam dat deel uitmaakt van dezelfde fiscale eenheid als de S&O-inhoudingsplichtige.

Alleen kosten of uitgaven die direct toerekenbaar zijn aan het door de inhoudingsplichtige verrichte S&O kunnen kwalificeren voor de S&O-afdrachtvermindering. Deze voorwaarde, die onder de huidige regeling voor de RDA is opgenomen in artikel 3.52a van de Wet IB 2001, wordt in de WVA opgenomen in de definities voor kosten en uitgaven. Ook wordt de voorwaarde uit het Besluit RDA overgenomen dat kosten «uitsluitend dienstbaar» en uitgaven «dienstbaar» aan het speur- en ontwikkelingswerk van de S&O-inhoudingsplichtige moeten zijn. Het verschil tussen «uitsluitend dienstbaar» en «dienstbaar» hangt samen met de aard van uitgaven en kosten. Kosten kunnen doorgaans heel specifiek aan S&O worden toegerekend terwijl dat voor een grote uitgave als bijvoorbeeld het realiseren van een nieuw bedrijfspand, doorgaans slechts gedeeltelijk het geval zal zijn. Het is niet de bedoeling dat deze investeringen in dat geval in het geheel niet voor de S&O-afdrachtvermindering in aanmerking zouden komen. Daarom is gekozen om voor uitgaven het criterium «dienstbaar» te hanteren. In dit verband is nog van belang dat niet alle kosten in aanmerking komen voor de S&O-afdrachtvermindering. Kosten of uitgaven mogen niet in een eerdere S&O-verklaring zijn meegenomen. Ook is het uiteraard niet de bedoeling dat een uitgave later ook als kostenpost wordt opgevoerd. Omdat uitgaven voor de S&O-afdrachtvermindering in aanmerking komen, ligt het voor de hand afschrijvingen niet voor de S&O-afdrachtvermindering in aanmerking te nemen, omdat dit de facto zou resulteren in een dubbeltelling.

Kosten die afhankelijk van het S&O wel zouden kunnen kwalificeren zijn de kosten die verband houden met de:

- aanschaf van verbruiksgoederen, materialen en grondstoffen voor het doen van proeven of het maken van proefbatches;
- aanschaf van materialen en onderdelen voor het zelf vervaardigen van prototypes in het kader van een eigen ontwikkelingsproject;
- kosten voor het laten vervaardigen van prototypes door derden, zijnde de realisatie van het werkingsprincipe zonder gebruikswaarde, in het kader van een eigen ontwikkelingsproject;
- aanschaf van licenties voor specifieke softwarepakketten of ICT-tools die noodzakelijk zijn in het kader van een eigen S&O-project;
- kosten voor het doen van metingen aan of het testen van prototypes in het kader van een eigen S&O-project; en
- kosten van huur of lease van apparatuur van derden die noodzakelijk zijn in het kader van een eigen S&O-project.

Kosten die niet in aanmerking komen voor de S&O-afdrachtvermindering – omdat deze niet direct toerekenbaar zijn aan S&O-activiteiten – zijn onder meer:

- kosten van de leaseauto voor de R&D-directeur;
- overheadkosten voor zover niet direct toerekenbaar en uitsluitend dienstbaar aan S&O;
- licenties voor softwarepakketten die voor algemeen bedrijfsgebruik zijn bedoeld;
- abonnementen op kranten en tijdschriften; en
- kosten voor opleidingen of kosten voor beurs- en congresbezoeken.

Bij uitgaven gaat het om de verwerving van bedrijfsmiddelen. Niet elke aanschaf van een bedrijfsmiddel classificeert als uitgave voor de S&O-afdrachtvermindering. Het moet gaan om betaalde, nieuwe en niet eerder gebruikte bedrijfsmiddelen. Ook moet het gaan om bedrijfsmiddelen die dienstbaar zijn aan eigen S&O. Door te eisen dat het gaat om nieuw vervaardigde bedrijfsmiddelen die niet eerder zijn gebruikt wordt voorkomen dat voor dezelfde bedrijfsmiddelen naar verloop van tijd meerdere malen S&O-afdrachtvermindering kan worden ontvangen.

Evenals voor de kosten is er ook voor de uitgaven voor gekozen een beperkt aantal categorieën uitgaven uit te sluiten. Uitgaven die afhankelijk van het S&O wel kunnen kwalificeren zijn:

- (delen van) gebouwen direct en uitsluitend dienstbaar aan S&O-werkzaamheden;
- apparatuur of instrumenten specifiek bedoeld voor speur- en ontwikkelingswerk;
- apparatuur of instrumenten specifiek bedoeld voor het vervaardigen van modellen, proefbatches of prototypes zonder productieve/commerciële eindbestemming; en
- ICT-middelen specifiek bedoeld voor S&O.

Uitgaven die niet kwalificeren zijn onder meer:

- investeringen in apparatuur of instrumenten die door derden (al dan niet binnen een S&O-project) zijn ontwikkeld en die als bedrijfsmiddel worden ingezet zonder directe toerekenbaarheid en dienstbaarheid aan S&O;
- investeringen in meer algemeen inzetbare ICT-middelen.

Artikel XXXIII, onderdeel B (artikel 22 van de Wet vermindering afdracht loonbelasting en premie voor de volksverzekeringen)

Met de aanpassing in de artikelen 22, tweede lid, en 27, achtste lid, van de WVA wordt geregeld dat een aanvraag als bedoeld in artikel 22, eerste lid, van de WVA, een opgave als bedoeld in artikel 22, vierde lid, van de WVA en een mededeling als bedoeld in artikel 24, tweede lid, van de WVA voortaan alleen elektronisch kunnen plaatsvinden. De «papieren» weg wordt hiermee uitgesloten. De Minister van Economische Zaken stelt hiervoor een voorziening met nadere aanwijzingen beschikbaar. Die nadere aanwijzingen kunnen inhouden dat bepaalde informatie beschikbaar moet worden gesteld om in aanmerking te kunnen komen voor S&O-afdrachtvermindering. Door deze aanpassing kunnen de artikelen 22, vijfde lid, en 24, vijfde lid, van de WVA vervallen.

Artikel XXXIII, onderdeel C (artikel 23 van de Wet vermindering afdracht loonbelasting en premie voor de volksverzekeringen)

Artikel 23 van de WVA bevat bepalingen die verband houden met de S&O-verklaring en met de omvang van de S&O-afdrachtvermindering. In het tweede lid is bepaald welke gegevens de S&O-verklaring bevat. Aan dit lid wordt toegevoegd dat de S&O-verklaring ook het bedrag aan kosten en uitgaven bevat dat naar verwachting betrekking heeft op de periode waarvoor de S&O-verklaring verstrekt wordt, of het forfaitaire bedrag aan kosten en uitgaven als de S&O-inhoudingsplichtige voor de forfaitaire benadering gekozen heeft.

Het derde lid stelt de omvang van de S&O-afdrachtvermindering vast in het geval de S&O-inhoudingsplichtige bij de eerste aanvraag in het jaar niet gekozen heeft voor de forfaitaire benadering van de kosten en uitgaven, maar voor het regime van werkelijke kosten en uitgaven. In het kader van de integratie van de RDA in de S&O-afdrachtvermindering wordt de grondslag van de S&O-afdrachtvermindering uitgebreid met het bedrag van de kosten en uitgaven. Als de S&O-inhoudingsplichtige bij de eerste aanvraag van een S&O-verklaring voor (een deel van) een kalenderjaar in het aanvraagprogramma van RVO.nl de keuze maakt voor de forfaitaire benadering, dan geldt die keuze voor het gehele kalenderjaar. Als de forfaitaire benadering van toepassing is, wordt de omvang van de S&O-afdrachtvermindering niet op basis van het derde lid vastgesteld, maar op basis van het vierde lid. De bestaande grondslag wordt in dat geval uitgebreid met het forfaitaire bedrag aan kosten en uitgaven. Dit forfaitaire bedrag wordt berekend door de eerste 1800

S&O-uren in het kalenderjaar te vermenigvuldigen met € 10 en de overige S&O-uren met € 4.

Het forfait in de geïntegreerde regeling wijkt af van het forfait onder de RDA. Op dit moment is voor bedrijven die RDA aanvragen, bij aanvragen tot 150 S&O-uren per maand, standaard een forfait van € 15 per S&O-uur voor kosten en uitgaven van toepassing. Dit forfait is geïntroduceerd omdat het vereisen van inzicht in de werkelijke kosten en uitgaven bij kleinere aanvragen kan leiden tot relatief hoge administratieve lasten. De gekozen werkwijze is echter inflexibel gebleken. Bedrijven kunnen bij een aanvraag niet kiezen of ze al dan niet onder het forfaitaire regime willen vallen. Verder kan zich de situatie voordoen dat een bedrijf in de ene periode in het kalenderjaar onder het forfait valt en in een andere periode in dat kalenderjaar onder het regime van werkelijke kosten en uitgaven, afhankelijk van het aantal S&O-uren in die periode. Om de regeling op deze punten flexibeler en logischer te maken, wil het kabinet alle bedrijven onder de geïntegreerde regeling de keuze bieden of ze in een kalenderjaar een forfaitair bedrag per S&O-uur willen toepassen, of dat ze in dat jaar de werkelijke kosten en uitgaven willen opvoeren.

Het forfaitaire bedrag wordt onder de nieuwe regeling vastgesteld op € 10 per S&O-uur. Omdat het forfait onder de eerste schijf van de geïntegreerde regeling valt (32% in plaats van het huidige RDA-voordeel van 15% bij een tarief voor de vennootschapsbelasting van 25%), levert dit per S&O-uur een voordeel op dat vergelijkbaar is met het huidige forfait van de RDA. Onder de RDA werd het forfait maximaal voor 1.800 uren op jaarbasis toegepast (12 x 150 S&O-uren). Onder het keuzeregime van de geïntegreerde regeling krijgen bedrijven die het forfait kiezen de € 10 per S&O-uur ook voor maximaal 1800 S&O-uren. Dit is in lijn met het doel van het forfait, namelijk het beperken van administratieve lasten voor kleine aanvragen. Bedrijven die verwachten per uur hogere kosten en uitgaven te hebben dan de genoemde € 10 per S&O-uur, kunnen bij aanvraag van de S&O-verklaring die betrekking heeft op de eerste periode van een kalenderjaar waarvoor de S&O-inhoudingsplichtige een aanvraag doet, ervoor kiezen werkelijke kosten en uitgaven op te voeren.

Naast kosten en uitgaven die kenmerkend zijn voor bepaalde vormen van S&O, zijn er kosten die bij alle bedrijven terugkomen. Bijvoorbeeld kosten voor huisvesting (panden waar S&O wordt verricht, gas, water, elektra etcetera) en werkplekken (bureaus, computers etcetera). Een inschatting van RVO.nl is dat deze «algemene kosten» gemiddeld ongeveer € 4 per S&O-uur bedragen. Het forfait wordt daarom uitgebreid met een forfait van € 4 per uur voor zover de S&O-uren de 1800 per kalenderjaar overschrijden. Daardoor kunnen ook bedrijven die meer dan 1800 S&O-uren per kalenderjaar maken, gebruikmaken van het forfait. Dit is vooral interessant voor bedrijven die geen of nauwelijks andere kosten hebben dan de algemene kosten. Door deze uitbreiding van het forfait worden de administratieve lasten en uitvoeringslasten beperkt.

Op grond van de voorgestelde tekst van het derde en vierde lid wordt het percentage S&O-afdrachtvermindering in de eerste schijf, die loopt tot en met een grondslag van € 350.000, vastgesteld op 32% (voor starters, op grond van het gewijzigde derde, vierde en zevende lid, 40%). Het percentage S&O-afdrachtvermindering in de tweede schijf wordt vastgesteld op 16%. Het in het huidige vijfde lid opgenomen plafond vervalt.

In het toe te voegen negende lid wordt opgenomen dat kosten en uitgaven slechts bij één S&O-inhoudingsplichtige tot de grondslag van de S&O-afdrachtvermindering gerekend kunnen worden. Deze aanvullende bepaling is van belang om te voorkomen dat dezelfde kosten en uitgaven bij meerdere S&O-inhoudingsplichtigen tot de grondslag gerekend kunnen worden.

In verband met de integratie van de RDA in de S&O-afdrachtvermindering worden vier artikelen uit het Besluit RDA in aangepaste vorm overgenomen in de WVA.

Artikel 23a

In artikel 23a van de WVA worden bepalingen opgenomen ten aanzien van de in aanmerking te nemen uitgaven. Deze bepalingen zijn, afgezien van enkele tekstuele wijzigingen die geen inhoudelijke wijziging met zich brengen, overgenomen uit artikel 4 van het Besluit RDA.

Ingevolge het eerste lid komt een uitgave die slechts ten dele direct toerekenbaar is aan het door de S&O-inhoudingsplichtige verrichte S&O uitsluitend voor dat deel voor de S&O-verklaring in aanmerking.

Ingevolge het tweede lid kan een uitgave slechts eenmaal in één kalenderjaar in een S&O-verklaring worden opgenomen.

Ingevolge het derde lid kunnen, in afwijking van de hoofdregel, uitgaven voor een bedrijfsmiddel van € 1.000.000 of meer in meerdere kalenderjaren in een S&O-verklaring worden opgenomen. Uitgaven van € 1.000.000 of meer kunnen per jaar voor maximaal een vijfde deel in aanmerking worden genomen voor de S&O-afdrachtvermindering. Deze systematiek is ongewijzigd overgenomen uit het Besluit RDA. Hiervoor is gekozen om te voorkomen dat (grote) investeringen slechts zeer tijdelijk worden ingezet voor S&O enkel om de S&O-afdrachtvermindering te incasseren. Deze regeling zorgt dat uitgaven van € 1.000.000 of meer voor ten minste vijf jaar moeten zijn te relateren aan S&O om voor de volledige aftrek in aanmerking te komen. Vanuit het perspectief van de S&O-inhoudingsplichtige die een S&O-verklaring aanvraagt kan de verleiding bestaan om uitgaven op te splitsen om zodoende het bedrag van € 1.000.000 te omzeilen en de uitgave in één kalenderjaar in een S&O-verklaring op te nemen. Uitgaven laten zich echter niet gemakkelijk splitsen, omdat het moet gaan om bedrijfsmiddelen die zelfstandig moeten zijn te relateren aan S&O. RVO.nl beoordeelt of een uitgave al dan niet terecht door de aanvrager is aangemerkt als bedrijfsmiddel dat als zelfstandige uitgave kwalificeert.

Artikel 23b

In artikel 23b van de WVA wordt bepaald wat niet tot de kosten en uitgaven wordt gerekend. Deze bepaling is, met enkele tekstuele wijzigingen, overgenomen uit artikel 5 van het Besluit RDA. Tevens is de bepaling aangescherpt om ook bij «sale-en-leaseback»-constructies te voorkomen dat een uitgave later nogmaals, maar dan als kostenpost wordt opgevoerd.

Ingevolge het eerste lid, onderdeel a, komen kosten van uitbesteed onderzoek niet in aanmerking voor de S&O-afdrachtvermindering indien het gaat om werkzaamheden die voor de S&O-inhoudingsplichtige als S&O kunnen worden aangemerkt en door deze S&O-inhoudingsplichtige worden uitbesteed aan een derde. Met deze uitsluiting wordt voorkomen dat bedrijven werkzaamheden aan elkaar uitbesteden, enkel om zo hetzelfde S&O meerdere malen onder de S&O-afdrachtvermindering te brengen. Bij de beoordeling of iets als uitbesteed onderzoek kwalificeert is niet het oogmerk van een eventuele derde bepalend, maar de positie van de S&O-inhoudingsplichtige die wil dat de kosten van dit onderzoek als kosten in aanmerking worden genomen voor de S&O-afdrachtvermindering. Hierdoor kan rekening worden gehouden met de bijzondere omstandigheden van de aanvrager en wordt tevens

voorkomen dat gekeken moet worden naar eventuele derden die mogelijk niet in Nederland gevestigd zijn.

Ingevolge het eerste lid, onderdeel b, komen kosten als gevolg van de inhuur van arbeid niet in aanmerking voor de S&O-afrachtvermindering. Ingevolge het eerste lid, onderdeel c, komen financieringskosten niet voor de S&O-afrachtvermindering in aanmerking. Hiervoor is gekozen, omdat de regeling niet het gebruik van vreemd vermogen bij het doen van S&O wil bevoordelen boven de inzet van eigen vermogen. Voor financiering van S&O zijn daarnaast ook andere instrumenten zoals het Innovatiefonds MKB+ beschikbaar.

Ingevolge het eerste lid, onderdeel d, komen kosten van grondverwerving of grondverbetering niet in aanmerking voor de

S&O-afrachtvermindering. Kosten voor grondverwerving hangen in het algemeen te weinig direct samen met S&O en worden daarom categorisch uitgesloten. Grondverwerving of grondverbetering kan ook niet worden opgevoerd als uitgave omdat het hier niet gaat om nieuw vervaardigde bedrijfsmiddelen. Daarbij komt dat de S&O-afrachtvermindering vooral beoogt uitgaven te stimuleren in bedrijfsmiddelen die na betaling in waarde afnemen. Dat is bij grondverwerving of grondverbetering doorgaans niet aan de orde.

Met de aanpassing van het eerste lid, onderdeel e, (ten opzichte van artikel 5, eerste lid, onderdeel e, onder 1°, van het Besluit RDA) is een kleine inhoudelijke wijziging beoogd. Zoals ook al voorzien in het Besluit RDA blijft gelden dat kosten die een vergoeding vormen voor het ter beschikking stellen van een bedrijfsmiddel en waarvoor eerder een S&O-verklaring is ontvangen, in bepaalde gevallen worden uitgesloten. Deze uitzondering is opgenomen om constructies tussen verbonden S&O-inhoudingsplichtigen met als doel om voor hetzelfde bedrijfsmiddel tweemaal S&O-afrachtvermindering te kunnen ontvangen, te voorkomen. Hierbij wordt rekening gehouden met zowel de lichamen waarmee de S&O-inhoudingsplichtige direct of indirect is verbonden als met de lichamen waarmee het lichaam uit de fiscale eenheid direct of indirect is verbonden.

De bepaling in het eerste lid, onderdeel f, dat ook loonkosten niet tot de kosten worden gerekend, is niet afkomstig uit het Besluit RDA, maar uit artikel 3.52a, eerste lid, van de Wet IB 2001, dat vervalt ingevolge artikel I, onderdeel D, van het onderhavige wetsvoorstel.

Investeringskosten die in aanmerking komen voor energie-investeringsaftrek (EIA) of milieuinvesteringsaftrek (MIA) worden ingevolge het tweede lid niet in aanmerking genomen voor de S&O-afrachtvermindering. Hoewel niet wordt aangenomen dat het frequent zal voorkomen dat investeringen die in aanmerking komen voor de EIA of MIA ook in aanmerking komen voor de S&O-afrachtvermindering, wordt stapeling van investeringssubsidies onwenselijk geacht.

Artikel 23c

De antimisbruikbepaling van artikel 23c van de WVA is bedoeld voor situaties dat tussen twee lichamen een bepaalde verbondenheid bestaat en tussen die lichamen voorwaarden worden overeengekomen of opgelegd die afwijken van voorwaarden die in het economische verkeer door onafhankelijke partijen zouden zijn overeengekomen. De bepaling corrigeert naar voorwaarden die in het economische verkeer door onafhankelijke partijen zouden zijn overeengekomen, en is met enkele aanpassingen, overgenomen uit artikel 6 van het Besluit RDA.

Artikel 23d

Artikel 23d van de WVA ziet op de realisatietermijn van kosten en uitgaven. Deze bepaling is, afgezien van enkele tekstuele wijzigingen, overgenomen uit artikel 8 van het Besluit RDA. Ingevolge het eerste lid moeten kosten zijn betaald voordat de mededeling over de bestede uren en de gerealiseerde kosten en uitgaven wordt gedaan. Hiermee wordt verzekerd dat kosten die worden opgegeven voor een S&O-verklaring ook binnen een redelijke termijn na het afgeven van de S&O-verklaring worden betaald. Deze bepaling zorgt er tevens voor dat het mogelijk is dat kosten die in oktober in enig kalenderjaar zijn opgenomen in een S&O-verklaring mogen worden betaald in februari van het jaar volgend op dat kalenderjaar. Hiermee wordt tegemoetgekomen aan de ervaring dat het niet altijd mogelijk is om kosten op korte termijn te betalen. Dat zal vooral voorkomen voor kosten die worden opgevoerd in een S&O-verklaring aan het einde van een kalenderjaar.

Artikel XXXIII, onderdeel E (artikel 24 van de Wet vermindering afdracht loonbelasting en premie voor de volksverzekeringen)

De in artikel 24, eerste lid, van de WVA opgenomen eisen aan de administratie worden aangepast. Als de forfaitaire benadering niet is toegepast, moet de S&O-inhoudingsplichtige ook een overeenkomstig bij regeling van de Minister van Economische Zaken vast te stellen regels ingerichte administratie bijhouden omtrent de kosten en uitgaven die zijn gemaakt voor het S&O waarvoor de S&O-inhoudingsplichtige de S&O-verklaring ontvangen heeft. Deze administratieplicht komt in de plaats van de administratieplicht ten aanzien van kosten en uitgaven zoals opgenomen in artikel 9 van het Besluit RDA.

Op grond van het voorgestelde artikel 24, tweede lid, van de WVA moet de S&O-inhoudingsplichtige mededeling doen aan de Minister van Economische Zaken over aan S&O bestede uren per afgegeven S&O-verklaring en ingeval de forfaitaire benadering niet van toepassing is, ook van de in dat kalenderjaar gerealiseerde kosten en uitgaven per afgegeven S&O-verklaring. De mededeling kan alleen bestaan uit de uren, kosten en uitgaven voor zover hier een S&O-verklaring voor is verstrekt. Dit artikel 24, tweede lid, van de WVA is gebaseerd op artikel 10, eerste lid, van het Besluit RDA en vervangt de huidige mededelingsverplichtingen van het huidige artikel 24, tweede lid, eerste en tweede volzin, van de WVA en artikel 10, eerste lid, van het Besluit RDA. In tegenstelling tot onder de huidige regeling, mogen onder de nieuwe regeling ook de uren, kosten en uitgaven medegedeeld worden die wel in hetzelfde kalenderjaar vallen, maar in een latere periode vallen dan de periode waarop de S&O-verklaring (momenteel S&O-verklaring en RDA-beschikking) betrekking heeft. Hiermee wordt mogelijk gemaakt dat uren, kosten en uitgaven meegenomen kunnen worden indien deze uren, kosten en uitgaven, door bijvoorbeeld onvoorziene omstandigheden, later in het kalenderjaar gemaakt of gedaan worden dan in de periode waarop de S&O-verklaring betrekking heeft. De uren, kosten en uitgaven moeten wel betrekking hebben op het werk, waarvoor de betreffende S&O-verklaring is afgegeven.

Daarnaast wordt, zoals toegelicht bij de wijziging van artikel 22 van de WVA, het doen van de mededeling via elektronische wijze verplicht; hierdoor kan het vijfde lid van artikel 24 van de WVA vervallen.

Artikel XXXIII, onderdeel F (artikel 25 van de Wet vermindering afdracht loonbelasting en premie voor de volksverzekeringen)

De wijziging in artikel 25, eerste lid, van de WVA voorziet erin dat de correctie-S&O-verklaring ook afgegeven wordt voor de volgens de

mededeling, bedoeld in artikel 24, tweede lid, van de WVA, niet-gerealiseerde kosten en uitgaven. Deze verklaring wordt alleen afgegeven als de volgens de mededeling gerealiseerde uren, kosten of uitgaven lager zijn dan de op de S&O-verklaring(en) vermelde uren, kosten en uitgaven. Het bedrag van de correctie-S&O-verklaring wordt gespecificeerd per S&O-verklaring, omdat de S&O-inhoudingsplichtige toegekende uren, kosten en uitgaven niet ook voor eerdere afgegeven S&O-verklaringen in een kalenderjaar mag inzetten. Wel mogen – zoals bij de toelichting op artikel 24 van de WVA is vermeld – uren, kosten en uitgaven in het resterende deel van het kalenderjaar worden gemaakt, mits ze betrekking hebben op het werk dat als S&O is toegekend. Voorts wordt in artikel 25, tweede lid, van de WVA de huidige correctiepraktijk voor de S&O-afdrachtvermindering en de RDA vastgelegd. Voor de volledigheid wordt in onderdeel b verwezen naar artikel 24, tweede, derde of vierde lid, van de WVA. Hiermee is geen wijziging beoogd. Daarnaast wordt invulling gegeven aan de consequentie van het niet doen van de hiervoor bedoelde mededeling. Met deze aanpassing wordt geëxpliciteerd dat in dat geval een correctie-S&O-verklaring van 100% volgt. Een dergelijke correctie wordt niet eerder opgelegd dan nadat de S&O-inhoudingsplichtige in een rappel uitdrukkelijk is gewezen op de verplichting de gerealiseerde uren, kosten en uitgaven op te geven, waarbij hij ook gewezen is op de gevolgen van het niet doen van de mededeling.

De toevoeging aan het slot van het derde lid bewerkstelligt dat geen twijfel kan bestaan over de mogelijkheid te corrigeren indien kosten en uitgaven niet uit de administratie blijken.

Artikel XXXIII, onderdeel G (artikel 26 van de Wet vermindering afdracht loonbelasting en premie voor de volksverzekeringen)

De aanpassingen in de verwijzingen in artikel 26, eerste en tweede lid, van de WVA houden verband met het vervallen van de mededeling, bedoeld in artikel 24, tweede lid, tweede volzin, van de WVA. Voor de volledigheid wordt in artikel 26, tweede lid, van de WVA ook verwezen naar artikel 24, vierde lid, van de WVA.

Artikel XXXIII, onderdeel H (artikel 27 van de Wet vermindering afdracht loonbelasting en premie voor de volksverzekeringen)

De aanpassing van artikel 27, achtste lid, van de WVA houdt verband met de bij artikel 22 van de WVA toegelichte wijziging om de aanvraag en mededeling verplicht op elektronische wijze in te dienen.

Artikel XXXIII, onderdeel I (artikel 29 van de Wet vermindering afdracht loonbelasting en premie voor de volksverzekeringen)

De aanpassingen in artikel 29 van de WVA houden verband met de gewijzigde parameters (percentages) in artikel 23 van de WVA en met het tevens opnemen van de parameters van artikel 23, derde lid, van de WVA in artikel 23, vierde lid, van de WVA. Een inhoudelijke wijziging is hierbij niet beoogd.

Artikel XXXIII, onderdeel J (artikel 47 van de Wet vermindering afdracht loonbelasting en premie voor de volksverzekeringen)

De aanpassingen in artikel 47 van de WVA houden verband met het kunnen vervallen van het overgangsrecht voor S&O verricht vóór 2006 en met overgangsrecht dat nodig is in verband met de integratie van de RDA in de S&O-afdrachtvermindering. De S&O-afdrachtvermindering over de jaren tot en met 2005 is inmiddels definitief vastgesteld en het oude

overgangsrecht kan daarom vervallen. In plaats daarvan komt overgangsrecht in verband met de samenvoeging van de RDA met de S&O-afdrachtvermindering. Dit moet onder andere borgen dat de integratie niet leidt tot veranderingen voor vóór 2016 afgegeven S&O-verklaringen.

Het eerste lid regelt dat voor de toepassing van artikel 1, eerste lid, onderdeel t, onder 1°, en onderdeel u, onder 1°, van de WVA onder kosten en uitgaven die eerder in aanmerking zijn genomen voor een S&O-verklaring mede worden verstaan kosten en uitgaven die eerder in aanmerking zijn genomen voor een RDA-beschikking als bedoeld in artikel 3.52a, eerste lid, van de Wet IB 2001 zoals deze luidde tot en met 31 december 2015. Hiermee wordt voorkomen dat kosten en uitgaven nogmaals in aanmerking worden genomen.

Verder wordt in het tweede lid overgangsrecht opgenomen voor uitgaven van € 1.000.000 of meer per bedrijfsmiddel die zijn gedaan vóór 2016. Net als bij de in artikel 23a van de WVA, op te nemen regeling voor uitgaven van € 1.000.000 of meer per bedrijfsmiddel kunnen deze uitgaven verdeeld over maximaal vijf jaren worden opgevoerd. Voorwaarde is dat de uitgaven in een RDA-beschikking in aanmerking zijn genomen. Dit biedt de mogelijkheid om vanaf 2016 het restant van de jaren waarvoor geen RDA-beschikking of S&O-verklaring is ontvangen in aanmerking te nemen onder de S&O-afdrachtvermindering.

Tot slot wordt in het derde lid overgangsrecht opgenomen voor S&O-verklaringen die vóór de inwerkingtreding van het Belastingplan 2016 zijn afgegeven. Daarop blijven de regels van toepassing zoals deze vóór inwerkingtreding van het Belastingplan 2016 golden.

Artikel XXXIV

Artikel XXXIV (artikel 12b van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)

Artikel 12b, negende lid, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (Wet Vpb 1969) heeft tot doel te voorkomen dat de innovatieboxwinst wordt verlaagd door de RDA. Voor de S&O-afdrachtvermindering is een dergelijke bepaling niet nodig, omdat de S&O-afdrachtvermindering de fiscale winst niet verlaagt (maar verhoogt). In verband met de integratie van de RDA in de S&O-afdrachtvermindering, kan genoemd negende lid daarom vervallen.

Artikel XXXV

Artikel XXXV, onderdeel A (artikel 12 van de Successiewet 1956)

Artikel 12 van de SW 1956 bevat de regel dat schenkingen die binnen 180 dagen voor het overlijden zijn gedaan door een erflater die ten tijde van dat overlijden binnen Nederland woonde, worden belast alsof ze zijn verkregen als gevolg van dat overlijden. Aan het derde lid van genoemd artikel dat een aantal uitzonderingen op deze regel bevat, worden de op grond van dit wetsvoorstel in de SW 1956 aan te brengen wijzigingen verwerkt.

Artikel XXXV, onderdelen B en C (artikelen 33 en 33a van de Successiewet 1956)

De wijziging van artikel 33 van de SW 1956 betreft de uitwerking van de beoogde verruiming per 1 januari 2017 van de vrijstelling in de schenkbelasting tot een bedrag van € 100.000 voor schenkingen ten behoeve van de eigen woning. Deze eenmalige verhoging van de op basis van het huidige artikel 33 van de SW 1956 geldende vrijstellingen geldt op grond van de in artikel 33a van de SW 1956 op te nemen definitie voor alle

schenken die worden gedaan aan iemand tussen 18 en 40 jaar met het oog op de verwerving van een eigen woning of voor verbetering of onderhoud van die eigen woning, de afkoop van rechten van erfpacht, opstal of beklemming met betrekking tot de eigen woning of voor de aflossing van een eigenwoningschuld of van een restschuld van een vervreemde eigen woning waarvan de rente en kosten van geldlening aftrekbaar zijn voor de inkomstenbelasting.

De verhoging is, anders dan de bestaande verhoogde vrijstellingen van artikel 33, onderdelen 5° en 6°, van de SW 1956, niet beperkt tot schenkingen van ouders aan kinderen. Iedereen tussen 18 en 40 jaar mag dus van een familielid of van een derde vrijgesteld een schenking van € 100.000 ontvangen, mits dit bedrag wordt aangewend voor de eigen woning. Bij ministeriële regeling zullen voorwaarden worden gesteld die ertoe strekken zeker te stellen dat het verkregen bedrag wordt aangewend voor de verwerving van een eigen woning of een van de andere genoemde doelen. Dat de vrijgestelde bedragen van artikel 33, aanhef en onderdelen 5° en 7°, van de SW 1956 voor één kalenderjaar worden verhoogd, betekent dat in de relatie tussen degene die schenkt en degene die de schenking ontvangt, eenmaal een beroep op deze verhoogde vrijstelling kan worden gedaan.

Op grond van het voorgestelde artikel 33, onderdelen 5° en 7°, van de SW 1956 kunnen bij ministeriële regeling voorwaarden worden gesteld voor bijvoorbeeld het doen van de vereiste aangifte met betrekking tot de verhoogde vrijstelling.

Artikel XXXV, onderdeel D, en artikel XXXVI (artikel 35a van de Successiewet 1956)

De wijziging van artikel 35a van de SW 1956 hangt samen met het vervallen van artikel 33, onderdeel 6°, van de SW 1956. Met deze aanpassing is geen inhoudelijke wijziging beoogd. Artikel XXXVI regelt dat het in artikel 33, onderdelen 5° en 7°, van de SW 1956 op te nemen bedrag van € 100.000 pas met ingang van 2018 wordt geïndexeerd.

Artikel XXXV, onderdeel E, en artikel XXXVII (artikel 82a van de Successiewet 1956)

Artikel 82a van de SW 1956 regelt de samenloop van de met ingang van 1 januari 2017 in artikel 33, onderdelen 5° en 7°, van de SW 1956 op te nemen verhoogde vrijstellingen met de vóór 1 januari 2017 bestaande verhoogde vrijstellingen van artikel 33 van de SW 1956 voor wat betreft verkrijgingen afkomstig van ouders en met de tijdelijke verhoogde vrijstelling, zoals die heeft bestaan van 1 oktober 2013 tot en met 31 december 2014, voor verkrijgingen afkomstig van ouders en van derden. Voor de voorgestelde regeling van artikel 33, onderdelen 5° en 7°, van de SW 1956 vanaf 2017 geldt volgens de wettekst al dat slechts in één kalenderjaar van de verhoogde vrijstelling gebruik kan worden gemaakt (en dat deze dus niet gespreid over verschillende jaren kan worden benut). Het onderhavige artikel 82a van de SW 1956 regelt dus alleen de samenloop met de vóór 1 januari 2017 bestaande verhoogde vrijstellingen.

De uitwerking van het eerste lid van genoemd artikel 82a komt overeen met die van het huidige – en ingevolge dit wetsvoorstel te vervallen – artikel 33, onderdeel 6°, van de SW 1956, met dien verstande dat het thans nog in laatstgenoemde bepaling opgenomen bedrag daarbij wordt vervangen door het oorspronkelijk bedoelde verschil tussen de verhoogde schenkingsvrijstelling eigen woning of studie en de algemeen verhoogde vrijstelling. Doordat de verschillende bedragen afzonderlijk worden geïndexeerd is inmiddels een verschil van € 2 ontstaan.

Artikel 82a, tweede lid, van de SW 1956 regelt dat indien voorafgaand of ten tijde van de tijdelijke verhoogde vrijstelling eigen woning (die gold van 1 oktober 2013 tot en met 31 december 2014) gebruik is gemaakt van een van de verhoogde vrijstellingen van artikel 33, onderdelen 5° of 6°, van de SW 1956 of van artikel 33a van de SW 1956, zoals dat luidde op 31 december 2014, ongeacht het toen geschonken bedrag, geen gebruik kan worden gemaakt van de verhoogde vrijstelling zoals die met ingang van 2017 van toepassing wordt en dus geen nadere aanvulling mogelijk is tot het bedrag van € 100.000. In deze situaties bestond in de kalenderjaren 2013 en 2014 de keuze om in één kalenderjaar tot € 100.000 vrijgesteld van schenkbelasting te schenken. Het vierde lid regelt op gelijke wijze de samenloop met de tijdelijk verhoogde vrijstelling in de jaren 2013 en 2014 voor schenkingen van derden.

Op basis van artikel 82a, derde lid, van de SW 1956 wordt het bedrag van € 100.000 dat met ingang van 2017, onder de daarvoor geldende voorwaarden, voor vrijstelling in aanmerking komt, verminderd met het vrijstellingsbedrag waarvoor door de verkrijger in de kalenderjaren 2015 en 2016 al een beroep is gedaan op de verhoogde vrijstelling, bedoeld in het huidige artikel 33, onderdelen 5° en 6°, van de SW 1956. Dit is van belang indien ouders in aanvulling op een in 2015 of 2016 door hen gedane schenking waarvoor een beroep op de verhoogde vrijstelling is gedaan, in 2017 of 2018 nogmaals een schenking doen, die voor toepassing van de nu voorgestelde verhoogde vrijstelling kwalificeert. Het derde lid regelt derhalve dat indien gedurende de kalenderjaren 2015 en 2016 gebruik is gemaakt van de verhoogde schenkingsvrijstelling deze aangevuld kan worden tot € 100.000, met dien verstande dat aanvulling mogelijk is met het verschil tussen het voor de jaren vanaf 2017 geldende bedrag van de schenkingsvrijstelling eigen woning en het (geïndexeerde) bestaande bedrag van de verhoogde schenkingsvrijstelling eigen woning. Artikel XXXVII regelt dat deze mogelijkheid tot aanvulling komt te vervallen met ingang van 1 januari 2019. Degenen die in 2015 of 2016 € 100.000 hadden willen schenken, krijgen derhalve nog twee jaar de tijd om hun eerdere schenking aan te vullen tot dit bedrag.

Artikel 82a, vierde lid, van de SW 1956 regelt dat vanaf 2017 geen beroep op de verhoogde vrijstelling kan worden gedaan bij een schenking door een derde, terwijl voor een schenking door dezelfde schenker (of diens partner) aan dezelfde begiftigde ook al een beroep is gedaan op de verhoogde vrijstelling zoals die gold van 1 oktober 2013 tot en met 31 december 2014. Om tot uitdrukking te brengen dat het ook geldt bij een eerdere schenking door de partner wordt in genoemd vierde lid de zinsnede «verkrijging van dezelfde schenker of zijn partner» opgenomen.

Artikel XXXVIII

Artikel XXXVIII (evaluatiebepaling schenkbelasting)

Dit artikel voorziet in een evaluatie van de vanaf 1 januari 2017 geldende verruiming van de vrijstelling van schenkingsrecht ter zake van schenkingen ten behoeve van de eigen woning tot een bedrag van € 100.000 voor verkrijgers tussen 18 en 40 jaar. Deze verruiming wordt opgenomen in artikel 33, onderdelen 5° en 7°, van de SW 1956. De Minister van Financiën is op grond van het onderhavige artikel gehouden de Tweede Kamer der Staten-Generaal uiterlijk in 2020 een verslag over de doeltreffendheid en de effecten van artikel 33, onderdelen 5° en 7°, van de SW 1956 te doen toekomen.

Artikel XXXIX

Artikel XXXIX (artikel 11 van de Wet op belastingen van rechtsverkeer)

Indien bij overdracht van een onroerende zaak door de vervreemder een erfdienstbaarheid, een recht van erfpacht of een recht van opstal wordt voorbehouden, is ingevolge artikel 11, tweede lid, van de Wet op belastingen van rechtsverkeer (WBR) overdrachtsbelasting verschuldigd over de waarde van de eigendom verminderd met de waarde van de gekapitaliseerde canon of retributie die is verschuldigd ten aanzien van de erfdienstbaarheid, het recht van erfpacht of het recht van opstal (ofwel, de bloot eigendom).

De afgelopen jaren is een toenemend gebruik van erfpachtlease geconstateerd, in situaties waarin voorheen een «sale-en-leaseback» transactie gebruikelijk was, waarmee een forse besparing van overdrachtsbelasting wordt gerealiseerd. Teneinde erfpachtlease en «sale-en-leaseback» fiscaal op eenzelfde manier te behandelen en onbedoelde toepassing van de vermindering bij verkrijging van beleggingsvastgoed tegen te gaan, wordt voorgesteld om artikel 11, tweede lid, van de WBR, niet toe te passen wanneer eigendom wordt verkregen door een levering onder voorbehoud van een erfdienstbaarheid, een recht van erfpacht of een recht van opstal ten behoeve van diegene die vervreemdt (het voorgestelde artikel 11, vierde lid, onderdeel a, van de WBR).

Artikel 11, vierde lid, onderdeel b, van de WBR wordt opgenomen om te voorkomen dat de werking van het voorgestelde artikel 11, vierde lid, onderdeel a, van de WBR op eenvoudige wijze kan worden ontlopen. Niet ondenkbaar is dat een vennootschap eerst een onroerende zaak onder voorbehoud van een erfdienstbaarheid, een recht van erfpacht of een recht van opstal aan een concernvennootschap levert waarbij voor de heffing van overdrachtsbelasting bijvoorbeeld de zogenoemde interne reorganisatievrijstelling (artikel 15, eerste lid, onderdeel h, van de WBR in samenhang met artikel 5b van het Uitvoeringsbesluit belastingen van rechtsverkeer) van toepassing is. Daarna draagt de concernvennootschap de bloot eigendom over aan een derde partij. De erfdienstbaarheid, het recht van erfpacht of het recht van opstal blijft voorbehouden aan de vennootschap die de bloot eigendom als eerste overdroeg. Zonder het voorgestelde artikel 11, vierde lid, onderdeel b, van de WBR valt een dergelijke verkrijging niet onder de uitzondering van artikel 11, vierde lid, onderdeel a, van de WBR en kan alsnog een vermindering van de maatstaf van heffing op grond van artikel 11, tweede lid, van de WBR worden toegepast. Ook wordt de tegenovergestelde situatie voorkomen waarbij eerst een erfdienstbaarheid, een recht van erfpacht of een recht van opstal wordt gevestigd ten behoeve van een concernvennootschap (zonder heffing van overdrachtsbelasting door toepassing van een vrijstelling als bedoeld in artikel 15, eerste lid, onderdeel h, van de WBR) en daarna de bloot eigendom wordt overgedragen aan een derde partij. In dit geval is qua resultaat ook sprake van een levering onder voorbehoud van een beperkt recht, echter vindt het voorbehoud niet plaats door de overdragende vennootschap zelf maar ten behoeve van een tot hetzelfde concern behorende vennootschap.

Met de voorgestelde driejaarstermijn wordt aangesloten bij de gangbare termijn in de overdrachtsbelasting om misbruik van faciliteiten te voorkomen.

Het voorgestelde artikel 11, vijfde lid, van de WBR is geschreven om te voorkomen dat de verkrijger van de bloot eigendom bij opvolgende verkrijging door hem van de erfdienstbaarheid, het recht van erfpacht of het recht van opstal dat was voorbehouden door de vervreemder, opnieuw overdrachtsbelasting over (een deel van) de waarde van de onroerende zaak betaalt. Bij de verkrijging van de betreffende erfdienstbaarheid, het recht van erfpacht of recht van opstal wordt de maatstaf van

heffing bij de opvolgende verkrijging – naar analogie met artikel 9, vierde lid, van de WBR – verminderd met het bedrag waarover bij de vorige verkrijging overdrachtsbelasting was verschuldigd welke niet reeds in mindering is gebracht op verschuldigde schenk- of erfbelasting of omzetbelasting welke op grond van artikel 15 van de Wet op de omzetbelasting 1968 in het geheel niet in aftrek kon worden gebracht. Tenslotte wordt opgemerkt dat – ook zonder uitdrukkelijke vermelding – het recht van ondererfpacht (artikel 93 van Boek 5 van het Burgerlijk Wetboek) en het recht van onderopstal (artikel 104 van Boek 5, tweede lid, van het Burgerlijk Wetboek juncto artikel 93 van Boek 5, eerste lid, van het Burgerlijk Wetboek) onder de werking van artikel 11 van de WBR vallen.³⁶

Artikel XL

Artikel XL (artikel 7 van de Wet op de accijns)

In verband met het invoeren van één nieuw tarief in de Wet op de verbruiksbelasting van alcoholvrije dranken (WVAD) (artikel XLI, onderdeel B) wordt het laagste tarief voor de bieraccijns hieraan gelijkgesteld door wijziging van artikel 7, eerste lid, onderdeel a, van de Wet op de accijns. Anders zou alcoholvrij bier (bier met een alcoholpercentage van maximaal 0,5%, dat als frisdrank wordt aangemerkt) zwaarder worden belast dan bier dat valt onder het laagste tarief van de bieraccijns.

Artikel XLI

Artikel XLI, onderdelen A en B (artikelen 7 en 10 van de Wet op de verbruiksbelasting van alcoholvrije dranken)

Zoals beschreven in het algemeen deel van deze memorie worden in de WVAD een tariefverhoging en enkele vereenvoudigingen voorgesteld. In artikel 7 van de WVAD wordt de definitie van vruchten- en groentesap vereenvoudigd. Door het invoeren in artikel 10, eerste lid, van de WVAD van één nieuw tarief van € 7,91 per hectoliter, is het namelijk niet meer van belang of een drank als vruchtensap, groentesap of als limonade moet worden aangemerkt. Als gevolg daarvan kan ook de bijlage in de Uitvoeringsregeling verbruiksbelasting van alcoholvrije dranken vervallen. Genoemde bijlage is gebaseerd op het huidige artikel 7, eerste lid, van de WVAD. In die bijlage is opgenomen welke gehalten aan vruchtensap of vruchtenmoes een mengsel van water en vruchtensap minimaal moet bevatten om voor de verbruiksbelasting als vruchtensap te kunnen worden aangemerkt. Voorts is in artikel 10, tweede lid, van de WVAD bepaald dat voor het herleiden van dranken in vaste of geconcentreerde vorm naar voor gebruik gerede drank, in alle gevallen de factor 4 moet worden gebruikt. Dit houdt in dat in geval van bijvoorbeeld 1 liter siroop belasting is verschuldigd over 4 liter voor gebruik gerede drank. Op grond van de huidige wettekst moet voor huishoudelijk gebruik een factor 3 worden gebruikt, terwijl voor niet huishoudelijk gebruik de daadwerkelijke factor moet worden gebruikt. Door de invoering van de uniforme factor van 4 is het onderscheid in huishoudelijk gebruik en niet huishoudelijk gebruik niet langer van belang en wordt in alle gevallen de factor 4 gebruikt. Omwille van de duidelijkheid wordt in artikel 10, tweede lid, van de WVAD ook bepaald dat voor het herleiden van dranken in vaste vorm naar voor gebruik gerede drank een gram wordt gelijkgesteld aan een milliliter.

³⁶ Vergelijk daarbij Kamerstukken II 1985/86, 19 527, nr. 3, blz. 31.

Artikel XLI, onderdelen C en D (artikelen 28 en 29 van de Wet op de verbruiksbelasting van alcoholvrije dranken)

De huidige tekst van artikel 28 van de WVAD voorziet in een vrijstelling van belasting voor vruchten- en groentesappen die uitsluitend zijn bestemd om te worden gebruikt als aanvulling op kindervoeding, voor medicinale doeleinden of gebruik anders dan om te worden gedronken. Het is echter nauwelijks denkbaar dat er vruchten- of groentesappen zijn die uitsluitend kunnen dienen als aanvulling op kindervoeding of uitsluitend bestemd zijn voor medicinale doeleinden. Voor de Belastingdienst zou dit tot extra handhavingskosten leiden als toch een beroep zou worden gedaan op deze vrijstellingen. Daarom wordt voorgesteld deze vrijstellingen te laten vervallen. Wat betreft de vrijstelling voor ander gebruik dan om te worden gedronken zullen denkbare toepassingen, zoals alcoholvrije dranken die worden gebruikt als grondstof voor het vervaardigen van andere goederen dan alcoholvrije dranken, al vallen onder de vrijstelling van het huidige artikel 29, eerste lid, onderdeel b, van de WVAD. In verband met het laten vervallen van genoemd artikel 28 moet ook het huidige artikel 29, eerste lid, onderdeel a, van de WVAD komen te vervallen. Daarom wordt genoemd artikel 29, eerste lid, zodanig herzien, dat deze alleen het huidige artikel 29, eerste lid, onderdeel b, bevat. Voorts wordt in laatstgenoemde bepaling een kleine redactionele aanpassing aangebracht.

Artikel XLII

Artikel XLII, onderdelen A en B (artikelen 44 en 45 van de Wet belastingen op milieugrondslag)

Voorgesteld wordt een vrijstelling van kolenbelasting weder in te voeren die wordt verleend ter zake van de uitslag en de invoer van kolen die worden gebruikt als brandstof voor het opwekken van elektriciteit. Hiertoe wordt in artikel 44 van de Wet belastingen op milieugrondslag (Wbm) een nieuw tweede lid ingevoegd. De overige aanpassingen van artikel 44 en de aanpassing van artikel 45, eerste lid, van de Wbm vloeien hieruit voort. De vrijstelling geldt voor alle installaties waarin door middel van kolen elektriciteit wordt opgewekt. Anders dan in de situatie vóór 1 januari 2013 wordt daarbij niet de voorwaarde gesteld, dat de installatie een elektrisch rendement heeft van minimaal 30%. Een dergelijke voorwaarde is overbodig, omdat grote stookinstallaties op grond van een voorgenomen wijziging van het Activiteitenbesluit milieubeheer vanaf 1 januari 2016 moeten voldoen aan een minimum rendementseis van 38% (vanaf 1 juli 2017 40%).

Artikel XLII, onderdelen C en D (artikelen 59 en 60 van de Wet belastingen op milieugrondslag)

Deze onderdelen strekken tot aanpassing van de bedragen, genoemd in de artikelen 59, eerste lid, onderdelen a en c, en derde lid, en 60 van de Wbm. Het gaat hierbij om de tarieven van de energiebelasting op aardgas (uitgezonderd aardgas dat geleverd wordt aan een CNG-vulstation) en elektriciteit, het blokverwarmingstarief en de verlaagde tarieven op aardgas voor de glastuinbouw. Bij de wijziging van de genoemde tarieven is al rekening gehouden met de indexering van deze tarieven met ingang van 1 januari 2016. Voor deze tarieven blijft indexering per genoemde datum op de voet van artikel 90 van de Wbm achterwege. Dit wordt geregeld in artikel L.

Artikel XLIII

Artikel XLIII (artikel 3 van de Algemene wet inkomensafhankelijke regelingen)

In artikel 5a van de AWR en artikel 3 van de Algemene wet inkomensafhankelijke regelingen (Awir) is bepaald onder welke voorwaarden een persoon voor de inkomensafhankelijke regelingen als partner kwalificeert. Ingevolge artikel 3, tweede lid, onderdeel e, van de Awir is eveneens sprake van partners ingeval twee meerderjarige personen op hetzelfde adres in de basisregistratie personen staan ingeschreven en op dat adres tevens een minderjarig kind van ten minste een van beiden staat ingeschreven. Voorgesteld wordt een zevende lid aan genoemd artikel toe te voegen, waarin een uitzondering op deze regel wordt opgenomen. Ingeval de belastingplichtige samen met die andere persoon staat ingeschreven op het adres van een instelling die opvang als bedoeld in artikel 1.1.1 van de Wet maatschappelijke ondersteuning 2015 biedt, worden zij – in afwijking van artikel 3, tweede lid, onderdeel e, van de Awir – dan niet meer als partners aangemerkt. Om in aanmerking te komen voor plaatsing in een dergelijke accommodatie is eerder door de gemeente een maatwerkvoorziening ten behoeve van opvang getroffen. Daartoe heeft de gemeente beide personen een gemeentelijke beschikking verstrekt als bedoeld in artikel 2.3.5, tweede lid, van de Wet maatschappelijke ondersteuning 2015. Om voor uitsluiting van het partnerbegrip gedurende het verblijf in deze accommodatie in aanmerking te komen, verstrekt de belanghebbende een afschrift van deze beschikkingen aan de inspecteur. De uitsluiting van het partnerschap duurt vanaf het moment van inschrijving in de basisregistratie personen op het adres van de hiervoor bedoelde opvanginstelling tot het moment van uitschrijving. Vanzelfsprekend wordt bij verhuizing van een van beiden opnieuw, volgens de regels van het objectieve partnerbegrip, bezien of dan sprake is van partnerschap.

Artikel XLIV

Artikel XLIV, onderdelen A en C (artikelen 25 en 70ea van de Invorderingswet 1990)

Het vervallen van de tweede volzin van artikel 25, achtste lid, van de IW 1990 heeft tot gevolg dat de uitsteltermijn van maximaal tien jaar voor conserverende belastingaanslagen opgelegd aan aanmerkelijkbelanghouders ter zake van inkomen uit aanmerkelijk belang, wordt vervangen door een uitstel voor, in beginsel, onbepaalde tijd. In combinatie met de hiermee samenhangende wijziging van artikel 26 van de IW 1990 leidt dit ertoe dat de op grond van de conserverende belastingaanslag verschuldigde belasting niet langer uiterlijk na verloop van tien jaar wordt kwijtescholden. Voor conserverende belastingaanslagen ter zake van inkomen uit aanmerkelijk belang die zijn opgelegd naar aanleiding van belastbare feiten die zich hebben voorgedaan voor 15 september 2015, 15.15 uur, is overgangsrecht opgenomen. Voor deze belastingaanslagen zijn de voorgestelde wijzigingen niet van toepassing.

Op grond van de voorgestelde wijziging van de laatste volzin, onderdeel b, van artikel 25, achtste lid, van de IW 1990 leidt een uitdeling van winstreserves aan de aanmerkelijkbelanghouder tot intrekking van het uitstel van betaling voor de conserverende belastingaanslag tot een bedrag van 25% van de winstuitdeling, verminderd met de over die winstuitdeling in Nederland verschuldigde dividendbelasting of inkomstenbelasting en verminderd met de over die winstuitdeling in het buitenland feitelijk geheven belasting. Als Nederland op grond van een belastingverdrag al het heffingsrecht heeft over de winstuitdeling, is het

intrekken van het uitstel niet of slechts gedeeltelijk nodig. Het bedrag van de in Nederland verschuldigde belasting zal, conform de huidige regeling, worden kwijtgescholden op de conserverende belastingaanslag. Voor zover over de uitgedeelde reserves feitelijk in het buitenland belasting wordt geheven, zal het uitstel van betaling niet worden ingetrokken. De conserverende belastingaanslag blijft hierdoor in stand. De facto leidt de voorgenomen maatregel in alle gevallen tot inning van de conserverende belastingaanslag en/of belastingheffing ter hoogte van 25% van de winstuitdeling.

Met de termen «uitgedeelde reserves» of «winstuitdeling» wordt beoogd iedere vorm van winstuitkering, dus ook verkapte winstuitkeringen (bijvoorbeeld door middel van onttrekkingen door de aanmerkelijkbelanghouder via de rekening-courant), onder de werking van deze bepaling te laten vallen.

Onderstaande cijfermatige voorbeelden dienen ter illustratie van de voorgenomen wijzigingen in de artikelen 25 en 26 van de IW 1990:

Alle voorbeelden:

Verkrijgingsprijs aandelen:	€ 0
Waarde aandelen bij emigratie (jaar t):	€ 10 miljoen
Conserverende aanslag (CA) bij emigratie:	€ 2,5 miljoen (25% van € 10 miljoen)
Dividend jaar t+1:	€ 5 miljoen
Waarde aandelen bij vervreemding in jaar t+20:	€ 20 miljoen
Na de dividenduitkering in jaar t+1 worden geen dividenduitkeringen meer gedaan.	

Voorbeeld 1:

Emigratie aanmerkelijkbelanghouder naar EU-lidstaat met belastingverdrag zonder aanmerkelijkbelangvoorbehoud ten aanzien van dividenden, besloten vennootschap (bv) blijft feitelijk gevestigd in Nederland

		Nu:	Straks:
Dividendbelasting in NL (t+1):	15%	€ 750.000	€ 750.000
Belasting in buitenland (t+1):	7,5%	€ 375.000	€ 375.000
Kwijtschelding CA (t+1):		€ 750.000	€ 750.000
Intrekken uitstel en innen CA (t+1):		0	€ 125.000 ¹
Restant CA waarvoor uitstel (t+1):		€ 1.750.000	€ 1.625.000
Kwijtschelding CA (t+10):		€ 1.750.000	0
Intrekken uitstel en innen CA (t+20):		0	€ 1.625.000
Totale belastingopbrengst NL:		€ 750.000	€ 2.500.000

¹ Namelijk: 25% van € 5 miljoen (winstuitdeling) minus € 750.000 (Nederlandse dividendbelasting) minus € 375.000 (buitenlandse belasting).

Voorbeeld 2:

Emigratie aanmerkelijkbelanghouder en zetelverplaatsing bv naar EU-lidstaat met belastingverdrag zonder aanmerkelijkbelangvoorbehoud ten aanzien van dividenden

		Nu:	Straks:
Dividendbelasting in NL (t+1):		0	0
Belasting in buitenland (t+1):	7,5%	€ 375.000	€ 375.000
Kwijtschelding CA (t+1):		0	0
Intrekken uitstel en innen CA (t+1):		0	€ 875.000
Restant CA waarvoor uitstel (t+1):		€ 2.500.000	€ 1.625.000
Kwijtschelding CA (t+10):		€ 2.500.000	0
Intrekken uitstel en innen CA (t+20):		0	€ 1.625.000
Totale belastingopbrengst NL:		0	€ 2.500.000

Voorbeeld 3:

Emigratie aanmerkelijkbelanghouder naar EU-lidstaat met belastingverdrag met aanmerkelijkbelangvoorbehoud ten aanzien van dividenden, al dan niet met zetelverplaatsing bv

		Nu:	Straks:
Inkomstenbelasting (box 2) in NL (t+1):	25%	€ 1.250.000	€ 1.250.000
Belasting in buitenland (t+1):		0	0
Kwijtschelding CA (t+1):		€ 1.250.000	€ 1.250.000
Intrekken uitstel en innen CA (t+1):		0	0
Restant CA waarvoor uitstel (t+1):		€ 1.250.000	€ 1.250.000
Kwijtschelding CA (t+10):		€ 1.250.000	0
Intrekken uitstel en innen CA (t+20):		0	€ 1.250.000
Totale belastingopbrengst NL:		€ 1.250.000	€ 2.500.000

Artikel XLIV, onderdeel B (artikel 26 van de Invorderingswet 1990)

In combinatie met de wijziging van artikel 25 van de IW 1990 leidt de wijziging van artikel 26 van de IW 1990 ertoe dat de ter zake van inkomen uit aanmerkelijk belang opgelegde conserverende belastingaanslag niet langer op verzoek van de aanmerkelijkbelanghouder na verloop van tien jaar na emigratie wordt kwijtgescholden.

De overige bestaande kwijtscheldingsfaciliteiten met betrekking tot de conserverende belastingaanslag, bijvoorbeeld die in de situatie waarin er na emigratie in Nederland dividendbelasting is verschuldigd wegens reguliere voordelen uit aanmerkelijk belang of waarin het buitenland feitelijk belasting heft over vervreemdingsvoordelen, blijven ongemoeid. Voor conserverende belastingaanslagen ter zake van inkomen uit aanmerkelijk belang die zijn opgelegd naar aanleiding van omstandigheden die zich hebben voorgedaan voor 15 september 2015, 15.15 uur, is overgangsrecht opgenomen. Voor deze belastingaanslagen zijn de voorgestelde wijzigingen niet van toepassing.

Artikel XLV

Artikel XLV (artikel 222a van de Provinciewet)

Met de onderhavige wijziging worden houders van motorrijtuigen die niet hier te lande wonen of gevestigd zijn, maar die wel aan de heffing van motorrijtuigenbelasting zijn onderworpen, voor de heffing van opcenten voortaan geacht te wonen of te zijn gevestigd in een provincie die het laagste aantal opcenten heft. Hiermede wordt artikel 222a, vierde lid, van de Provinciewet weer in overeenstemming gebracht met het Europees recht, zoals is omschreven in het algemene gedeelte van deze toelichting.

Artikel XLVI

Artikel XLVI (artikel II van de Invoeringswet fiscaal stelsel BES)

Deze aanpassing strekt er toe om het niveau van de lagere tarieven van de algemene bestedingsbelasting (ABB) die van toepassing zijn in de openbare lichamen Saba en Sint Eustatius (de bovenwinden) ongewijzigd te laten tot 1 januari 2017. Genoemde tarieven zijn opgenomen in de Belastingwet BES en zijn tijdelijk lager dan de tarieven die van toepassing zijn op Bonaire. In hoofdstuk III, artikel II, vierde lid, van de Invoeringswet fiscaal stelsel BES is bepaald dat deze van de ABB-tarieven op Bonaire afwijkende lagere tarieven vijf jaar na de inwerkingtreding van de Belastingwet BES komen te vervallen. Daarmee zouden de 2%-punt lagere tarieven op de bovenwinden worden gelijkgesteld aan de voor Bonaire geldende ABB-tarieven. Reden voor de tijdelijk lagere ABB-tarieven was de andere startpositie van de bovenwinden ten opzichte van Bonaire. Bonaire kende voorheen – soms hoge – invoerrechten en een omzetbelasting (OB) van 5%; een OB die ook van toepassing was bij invoer. Die invoerrechten en OB zijn vervallen bij de introductie van de ABB van 8% voor de invoer van goederen. De bovenwinden hadden echter geen invoerrechten en hadden voor ondernemers alleen een belasting op bedrijfsomzetten van 3%. Daarom werd besloten dat op de bovenwinden tijdelijk lagere ABB-tarieven zouden gaan gelden. Wettelijk is in genoemd artikel II vastgelegd dat deze lagere tarieven automatisch – na het verstrijken van een periode van vijf jaar – per 1 januari 2016 komen te vervallen. Momenteel voert de Evaluatiecommissie Caribisch Nederland een evaluatie uit die ook het fiscale stelsel zal betreffen. Aangezien de uitkomsten uit deze evaluatie mogelijk in 2017 tot fiscale wijzigingen zouden kunnen leiden, wordt voorgesteld de genoemde toepassing van de lagere ABB-tarieven die van toepassing zijn op de bovenwinden met een jaar te verlengen, tot 1 januari 2017. De lagere ABB-tarieven die gelden voor personenauto's voor de bovenwinden worden hierdoor eveneens met een jaar verlengd. In het kader van de uitkomsten uit het evaluatierapport zal dan op een later moment een definitief standpunt kunnen worden ingenomen over de tariefstructuur die geldt op de bovenwinden.

Artikel XLVII

Artikel XLVII (artikelen 3.6 tot en met 3.20 en 5.4 tot en met 5.18 van de Wet maatregelen woningmarkt 2014 II)

Ingevolge artikel XLVII wordt het bedrag van het einde van de derde schijf van de inkomsten- en loonbelasting, zoals dat is opgenomen in de tarieftabel van de artikelen 2.10, eerste lid, en 2.10a, eerste lid, van de Wet IB 2001 en in de tarieftabel van de artikelen 20a, eerste lid, en 20b, eerste lid, van de Wet LB 1964, in de jaren 2017 tot en met 2031 met € 300 per jaar extra verhoogd. Deze verhoging komt bovenop de reeds in de

artikelen 3.6 tot en met 3.20 en 5.4 tot en met 5.18 van de Wet maatregelen woningmarkt 2014 II opgenomen verhoging. De nieuwe bedragen van de verhogingen in de artikelen 3.6 tot en met 3.20 en 5.4 tot en met 5.18 van de Wet maatregelen woningmarkt 2014 II worden, ingevolge artikel 8.1 van de Wet woningmaatregelen 2014 II, indien artikel 10.1 van de Wet IB 2001 wordt toegepast, met overeenkomstige toepassing van artikel 10.1 van de Wet IB 2001 bij ministeriële regeling gewijzigd.

Artikel XLVIII

Artikel XLVIII (artikel III van het Belastingplan 2015)

De bedoeling van artikel III van het Belastingplan 2015 is te regelen dat het startpunt van de afbouw van de arbeidskorting per 2017 met € 250 verlaagd wordt. Door de in artikel I, onderdeel L, opgenomen vervanging van «vermeerderd» door «verminderd» in artikel 10.7, vijfde lid, van de Wet IB 2001, zou de wijzigingsopdracht van artikel III van het Belastingplan 2015 ertoe leiden dat het startpunt van de afbouw van de arbeidskorting per 2017 met € 250 verhoogd zou worden. De in artikel XLVIII opgenomen wijziging bewerkstelligt dat het startpunt van de afbouw van de arbeidskorting per 2017 toch met € 250 verlaagd wordt.

Artikel XLIX

Artikel XLIX (toepassing van artikel 10.6bis van de Wet inkomstenbelasting 2001 bij het begin van het kalenderjaar 2017)

Artikel XLIX bepaalt dat voor de toepassing van artikel 10.6bis van de Wet IB 2001 bij het begin van het kalenderjaar 2017 het langetermijnrendement op onroerende zaken, aandelen en obligaties van het kalenderjaar 2016 wordt gesteld op 4,25%, 8,25%, onderscheidenlijk 4,00%. Omdat bij het begin van het kalenderjaar 2017 voor de eerste maal het langetermijnrendement op onroerende zaken, aandelen en obligaties via herijking wordt vastgesteld, is het noodzakelijk deze percentages op deze wijze separaat te noemen.

Artikel L

Artikel L (indexatiebepaling Wet belastingen op milieugrondslag)

Artikel 90 van de Wbm regelt de jaarlijkse indexatie van een aantal tarieven in de Wbm. De tarieven van de energiebelasting in de genoemde schijven, het blokverwarmingstarief en de verlaagde tarieven op aardgas voor de glastuinbouw worden bij het onderhavige wetsvoorstel zodanig aangepast (artikel XLII, onderdelen C en D) dat al rekening wordt gehouden met de gebruikelijke jaarlijkse indexatie. Om te voorkomen dat via de zogenoemde jaarlijkse bijstellingregeling de inflatiecorrectie nogmaals zou worden toegepast, wordt deze voor de bij dit wetsvoorstel te wijzigen tarieven voor het jaar 2016 buiten toepassing verklaard.

Artikel LII

Artikel LII (inwerkingtreding)

Deze wet treedt in werking met ingang van 1 januari 2016. Met het eerste lid, onderdelen a tot en met d, wordt onder meer bewerkstelligd dat de in die onderdelen genoemde wijzigingen eerst worden toegepast nadat de in artikel 10.1 van de Wet IB 2001 opgenomen inflatiecorrectie aan het begin van het kalenderjaar 2016 heeft plaatsgevonden. In de onderdelen f tot en met i is een vergelijkbare formulering

opgenomen voor de samenloop met de toepassing van de artikelen 20a, tweede lid, 20b, tweede lid, en 22d van de Wet LB 1964. Met de onderdelen a en f is eveneens geregeld dat de in die onderdelen genoemde wijzigingen eerst worden toegepast nadat toepassing van de artikelen 3.5 en 5.3 van de Wet maatregelen woningmarkt 2014 II heeft plaatsgevonden. Met de onderdelen b, c, g en h is eveneens geregeld dat de in die onderdelen genoemde wijzigingen eerst worden toegepast nadat toepassing van de artikelen III, onderdelen C en D, en VII, onderdelen C en D, van het Belastingplan 2014 heeft plaatsgevonden.

Met het eerste lid, onderdeel e, wordt geregeld dat, indien bij het begin van het kalenderjaar 2017 de in artikel 10.1 van de Wet IB 2001 opgenomen inflatiecorrectie wordt toegepast, de in artikel II, onderdeel E, genoemde wijziging eerst wordt toegepast nadat de genoemde inflatiecorrectie heeft plaatsgevonden. Met deze formulering is tevens verzekgesteld dat de genoemde volgordebepaling ook werkt indien de in artikel 10.1 van de Wet IB 2001 opgenomen inflatiecorrectie in het betreffende jaar niet wordt toegepast, zoals aan het begin van de kalenderjaren 2013 en 2014 het geval was.

Zoals in het algemeen deel van deze memorie reeds is toegelicht, wordt voorzien in de inwerkingtreding van de artikelen XLII en L op een bij koninklijk besluit te bepalen tijdstip. De genoemde artikelen zien op de invoering van de vrijstelling kolenbelasting in de Wbm voor de uitslag en de invoer van kolen die worden gebruikt als brandstof voor het opwekken van elektriciteit en de daarmee samenhangende tariefsaanpassing in de energiebelasting. Op het moment dat de besluitvorming omtrent de rendementseisen voor kolencentrales is afgerond, de daaruit voortvloeiende regelgeving in het Staatsblad is gepubliceerd en daarmee de inwerkingtreding van die wijziging vastligt, zal worden voorzien in het van toepassing zijn van de artikelen XLII en L op dezelfde dag als waarop de wijziging van het Activiteitenbesluit in werking treedt. In verband met de uitvoerbaarheid van de maatregel door de Belastingdienst wordt daarbij wel expliciet bepaald dat de artikelen XLII en L slechts van toepassing worden met ingang van 1 januari van het eerste jaar volgend op de inwerkingtreding van het koninklijk besluit waarbij de inwerkingtreding van genoemde artikelen XLII en L wordt geregeld.

De overige wijzigingen die in werking treden met ingang van een ander tijdstip dan 1 januari 2016 of terugwerken zijn toegelicht bij de betreffende onderdelen.

De Minister van Financiën,
J.R.V.A. Dijsselbloem

De Staatssecretaris van Financiën,
E.D. Wiebes