

Vergaderjaar 2016–2017

34 552

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

Nr. 3

MEMORIE VAN TOELICHTING

INHOUDSOPGAVE

	blz.
I. ALGEMEEN	2
1. Inleiding	2
2. Samenstelling pakket Belastingplan 2017	2
3. Opzet algemeen deel	4
4. Inkomensbeleid	4
5. Constructiebestrijding en aanpak belastingontwijking	8
5.1. Maatregelen box 2-beleggen in vrijgestelde beleggingsinstellingen	8
5.2. Beperking reikwijdte toerekeningsstop afgezonderde particuliere vermogens	10
5.3. Innovatiebox	14
5.4. Wijziging van enkele specifieke renteaftrekbeperkingen	27
6. Stimulering start-ups	33
7. Verlenging van de eerste tariefschijf van de vennootschapsbelasting	34
8. Maatregelen als gevolg van jurisprudentie	34
8.1. Teruggaaf dividendbelasting voor niet-ingezetenen en heffingvrij vermogen voor buitenlands belastingplichtigen	34
8.2. Bouwterreinen in de btw	35
8.3. Wijziging btw-vrijstelling voor watersportorganisaties	37
9. Exportheffing afvalstoffenbelasting	38
10. Budgettaire aspecten	39
11. EU-aspecten	41
12. Uitvoeringskosten Belastingdienst	42
13. Gevolgen voor bedrijfsleven en burger	42
14. Advies en consultatie	43
II. ARTIKELSGEWIJZE TOELICHTING	43

I. ALGEMEEN

1. Inleiding

Het gaat na een aantal moeilijke jaren weer beter met de Nederlandse economie. Dit betekent niet dat alle problemen nu zijn opgelost. Het kabinet blijft zich inzetten om alle Nederlanders te laten profiteren van het economisch herstel, het belastingstelsel moet en kan eenvoudiger en de aanpak van belastingontwijking blijft aandacht vragen. Daarom gaat het kabinet door op de ingeslagen weg: het kabinet brengt de koopkracht in evenwicht, vereenvoudigt waar mogelijk en gaat ongewenst gebruik van fiscale regels tegen.

Koopkracht

Vorig jaar heeft het kabinet ruimte gevonden om met het vijf miljard pakket de werkgelegenheid te bevorderen en de koopkracht te verbeteren. Ook dit jaar leidt het Belastingplan tot een evenwichtige verbetering van de koopkracht. Ouderen en jongeren, eenverdieners en tweeverdieners, gezinnen en alleenstaanden zijn in 2017 over het algemeen weer beter af dan in 2016. Ook bedrijven, en dan met name het midden- en kleinbedrijf, krijgen een steuntje in de rug doordat de eerste tariefschijf van de vennootschapsbelasting wordt verlengd.

Vereenvoudiging

Een tweede belangrijke doelstelling van het pakket Belastingplan 2017 is het belastingstelsel verder te vereenvoudigen. Dat is evenals vorig jaar een hele opgave. Vereenvoudigen dwingt tot het maken van keuzes, terwijl ingewikkelder maken – door bijvoorbeeld allerlei specifieke regelingen toe te voegen – ongemerkt vanzelf lijkt te gaan. Deze regelingen worden geïntroduceerd met de beste bedoelingen, maar vergroten in de toekomst de kans op incidenten rondom belastingen en toeslagen. Voor de Belastingdienst is het daarom noodzakelijk dat doorlopend wordt gewerkt aan het vereenvoudigen van het belastingstelsel. Dat komt ook overeen met de wens van burgers en bedrijven, die behoefte hebben aan begrijpelijke regels, waardoor kosten en frustratie bespaard worden. Het kabinet heeft daarom begin dit jaar iedereen de gelegenheid gegeven voorstellen te doen voor praktische vereenvoudigingen van het belastingstelsel. Een aantal van de ontvangen ideeën is opgenomen in het pakket Belastingplan 2017, onder meer in het wetsvoorstel Fiscale vereenvoudigingswet 2017.

Belastingontwijking

Belasting betalen doet bijna niemand voor zijn plezier. Juist daarom is het belangrijk dat iedereen zijn bijdrage levert. Als enkelen door gebruikmaking van constructies geen of weinig belasting betalen, ervaart de rest dat als onrechtvaardig. Dit schaadt de belastingmoraal. Daarom zet het kabinet in het pakket Belastingplan 2017 stappen om belastingontwijking tegen te gaan. Belastingdruk is immers alleen te dragen als iedereen zijn deel bijdraagt. Zo neemt het kabinet maatregelen met betrekking tot arbitrage tussen box 2 en box 3, renteaftrek in de vennootschapsbelasting en de innovatiebox.

2. Samenstelling pakket Belastingplan 2017

Het pakket Belastingplan bestaat ook dit jaar uit verschillende wetsvoorstellen. In het wetsvoorstel Belastingplan 2017 zijn maatregelen opgenomen die per 1 januari 2017 budgettair effect hebben, zoals

maatregelen die raken aan de koopkracht van burgers. Daarnaast zijn in het wetsvoorstel Belastingplan 2017 maatregelen opgenomen die zijn gericht op het tegengaan van belastingontwijking in nationale en internationale verhoudingen. De andere wetsvoorstellen uit het pakket Belastingplan 2017 zijn het wetsvoorstel Overige fiscale maatregelen 2017, het wetsvoorstel Fiscale vereenvoudigingswet 2017, het wetsvoorstel Wet uitfasering pensioen in eigen beheer en overige fiscale pensioenmaatregelen, het wetsvoorstel Wet fiscale maatregelen rijksmonumenten en scholing en het wetsvoorstel Wet tijdelijk verlaagd tarief laadpalen met een zelfstandige aansluiting. In het wetsvoorstel Overige fiscale maatregelen 2017 zijn maatregelen opgenomen ten behoeve van het noodzakelijke onderhoud van het fiscale stelsel en andere maatregelen die meer technisch van aard zijn of die geen budgettaire gevolgen hebben. Het wetsvoorstel Fiscale vereenvoudigingswet 2017 bevat maatregelen waarmee een stap wordt gezet richting de noodzakelijke vereenvoudiging van het fiscale stelsel. In het wetsvoorstel Wet uitfasering pensioen in eigen beheer en overige fiscale pensioenmaatregelen is het voorstel opgenomen om het pensioen in eigen beheer uit te faseren. Daarnaast bevat dat wetsvoorstel enkele andere fiscale pensioenmaatregelen, die mede gericht zijn op het vereenvoudigen van de fiscale regelingen voor pensioenen. Het wetsvoorstel Wet tijdelijk verlaagd tarief laadpalen met een zelfstandige aansluiting brengt wijzigingen aan in de energibelasting voor de transitie naar elektrisch rijden. Het wetsvoorstel Wet fiscale maatregelen rijksmonumenten en scholing bevat enkele maatregelen voor het structureel op orde brengen van de begroting van het Ministerie van Onderwijs, Cultuur en Wetenschap, waarmee ook de uitvoering door de Belastingdienst vereenvoudigd wordt.

Het onderhavige wetsvoorstel, het wetsvoorstel Overige fiscale maatregelen 2017, het wetsvoorstel Fiscale vereenvoudigingswet 2017, het wetsvoorstel Wet uitfasering pensioen in eigen beheer en overige fiscale pensioenmaatregelen en het wetsvoorstel Wet fiscale maatregelen rijksmonumenten en scholing zijn aan te merken als inhoudelijke verzamelwetsvoorstellen. De 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 Overige fiscale maatregelen 2017 is sprake van uitvoeringstechnische samenhang, waarbij voor de doelgroep of de Belastingdienst – voor zover mogelijk – gelijktijdige invoering op 1 januari 2017 gewenst is. Voor het wetsvoorstel Fiscale vereenvoudigingswet 2017 geldt dat de maatregelen een thematische samenhang hebben, nu deze maatregelen zijn gericht op het vereenvoudigen van het belastingstelsel voor de burger en de Belastingdienst. Ook voor het wetsvoorstel Wet uitfasering pensioen in eigen beheer en overige fiscale pensioenmaatregelen geldt dat de maatregelen een thematische samenhang kennen, omdat de maatregelen zien op de fiscale behandeling van oudedagsvoorzieningen. De maatregelen die zijn opgenomen in het wetsvoorstel Wet fiscale maatregelen rijksmonumenten en scholing hangen thematisch samen nu deze voorstellen zijn gericht op het op orde brengen van de begroting van het Ministerie van Onderwijs, Cultuur en Wetenschap. De onderdelen van de verschillende wetsvoorstellen zijn niet van een omvang of complexiteit dat een afzonderlijk wetsvoorstel gerechtvaardigd zou zijn.

¹ Kamerstukken I 2010/11, 32 500 VI, M.

3. Opzet algemeen deel

De paragrafen in het algemeen deel van deze memorie zijn op onderwerp gerangschikt. Allereerst worden in paragraaf 4 de maatregelen toegelicht die voortkomen uit de besluitvorming over het inkomensbeleid in augustus. Daarna wordt een toelichting gegeven op de overige in het wetsvoorstel Belastingplan 2017 opgenomen maatregelen. Paragraaf 5 licht de maatregelen toe tegen constructies waarmee belasting ontweken of uitgesteld kan worden. De versoepeling van de gebruikelijkloonregeling voor innovatieve start-ups wordt toegelicht in paragraaf 6 en de diverse maatregelen die voortvloeien uit jurisprudentie in paragraaf 7. Tot slot wordt in paragraaf 8 de maatregel toegelicht waarmee het tarief van de exportheffing in de afvalstoffenbelasting op nul wordt gezet. 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, de gevolgen voor burgers en bedrijfsleven en het resultaat van advies en consultatie van dit wetsvoorstel.

4. Inkomensbeleid

De besluitvorming in augustus van dit jaar heeft geleid tot de volgende fiscale maatregelen op het vlak van het inkomensbeleid: een beperking van de uit eerdere wetgeving voortvloeiende verlenging van de derde schijf van de loon- en inkomstenbelasting, een verhoging van de maximale algemene heffingskorting, een beperking van de uit eerdere wetgeving voortvloeiende verhoging van de maximale arbeidskorting in combinatie met een lager startpunt van de afbouw en een verhoging van de ouderenkorting. Deze maatregelen worden hierna toegelicht. Er vindt ook een technische correctie plaats van de tarieven in de eerste en tweede schijf van de loon- en inkomstenbelasting, vanwege een corresponderende verlaging van de premie voor de Algemene nabestaandenwet. Deze technische correctie wordt in het artikelsgewijze deel van deze memorie toegelicht.

Beperking van de verlenging van de derde schijf van de loon- en inkomstenbelasting

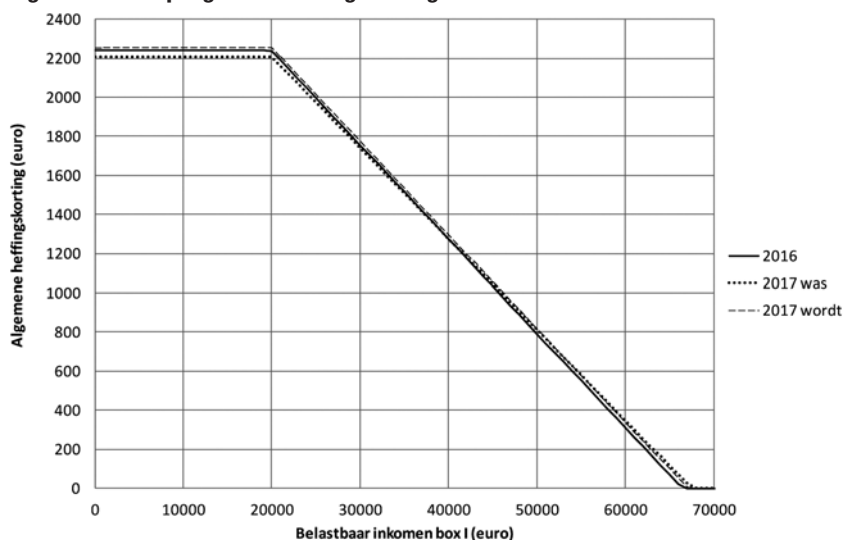
In 2016 bedraagt de bovengrens van de derde schijf van de loon- en inkomstenbelasting € 66.421. Op grond van de Wet maatregelen woningmarkt 2014 II, het Belastingplan 2016 en de inflatiecorrectie zou deze bovengrens per 2017 worden verhoogd naar € 67.472. Voorgesteld wordt om deze bovengrens, nadat de hiervoor genoemde verhogingen zijn aangebracht en de indexatie heeft plaatsgevonden, met € 400 te verlagen. In dat geval eindigt de derde schijf van de loon- en inkomstenbelasting in 2017 bij een belastbaar inkomen uit werk en woning van € 67.072.

Verhoging van de algemene heffingskorting

In 2016 bedraagt de maximale algemene heffingskorting € 2.242. Op grond van het Belastingplan 2014, het Belastingplan 2016 en de inflatiecorrectie zou de maximale algemene heffingskorting per 2017 worden verlaagd naar € 2.206. Voorgesteld wordt de maximale algemene heffingskorting, nadat de hiervoor genoemde verlagingen zijn aangebracht en de indexatie heeft plaatsgevonden, met € 48 te verhogen. In dat geval bedraagt de maximale algemene heffingskorting voor 2017 € 2.254.

In de hierna opgenomen grafiek is het verloop van de algemene heffingskorting in de jaren 2016 en 2017 weergegeven. Voor 2017 wordt zowel het verloop zonder Belastingplan 2017 (2017 was) als met Belastingplan 2017 (2017 wordt) getoond.

Figuur 1: Verloop algemene heffingskorting 2016 en 2017



In de hierna opgenomen tabel is zichtbaar hoe hoog de algemene heffingskorting bij een bepaald belastbaar inkomen in box 1 is in de jaren 2016 en 2017, voor en na de wijziging van de maximale algemene heffingskorting.

Tabel 1: Hoogte algemene heffingskorting bij een bepaald belastbaar inkomen box 1 in 2016 en 2017 in €

Inkomen	2016	2017 was	2017 wordt
10.000	2.242	2.206	2.254
20.000	2.238	2.205	2.253
30.000	1.756	1.741	1.774
40.000	1.274	1.276	1.296
50.000	792	812	817
60.000	309	347	338
70.000	0	0	0

Beperking van de verhoging van de maximale arbeidskorting en wijziging van het startpunt van de afbouw van de arbeidskorting

In 2016 bedraagt de maximale arbeidskorting € 3.103. Op grond van het Belastingplan 2014, het Belastingplan 2016 en de inflatiecorrectie zou de maximale arbeidskorting per 2017 worden verhoogd naar € 3.269. Voorgesteld wordt om de maximale arbeidskorting, nadat de hiervoor genoemde verhogingen zijn aangebracht en de indexatie heeft plaatsgevonden, met € 46 te verlagen. In dat geval bedraagt de maximale arbeidskorting in 2017 € 3.223.

Naast deze aanpassing van de maximale arbeidskorting, wordt ook het startpunt van de afbouw van de arbeidskorting aangepast. In 2016 ligt het startpunt van de afbouw op € 34.015. Op grond van het Belastingplan 2015, het Belastingplan 2016 en de inflatiecorrectie zou dit startpunt per 2017 worden verlaagd naar € 33.944. Voorgesteld wordt het startpunt van de afbouw van de arbeidskorting, nadat de hiervoor genoemde verhogingen zijn aangebracht en de indexatie heeft plaatsgevonden, verder te

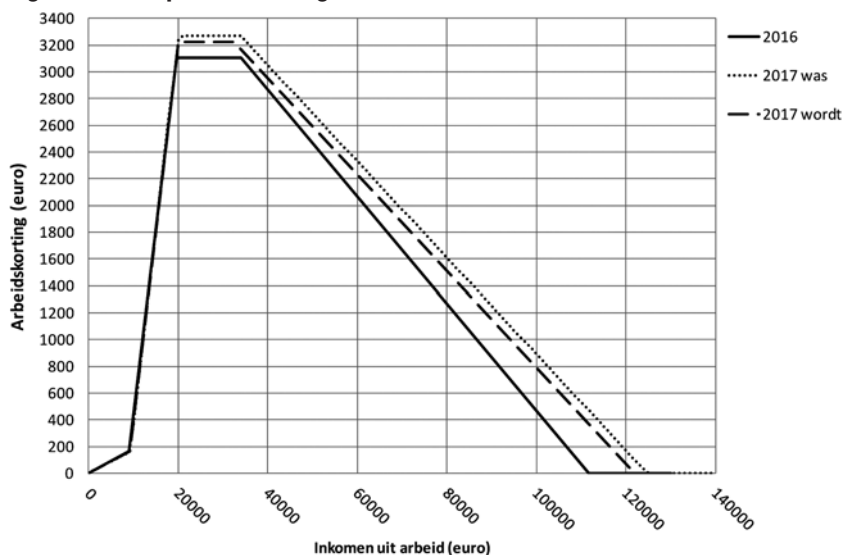
verlagen met € 1.500. In dat geval komt het startpunt van de afbouw van de arbeidskorting in 2017 op € 32.444 te liggen. In de hierna opgenomen tabel is zichtbaar wat het startpunt en het eindpunt van de afbouw van de arbeidskorting is in de jaren 2016 en 2017, voor en na de wijzigingen die in dit wetsvoorstel opgenomen zijn.

Tabel 2: Hoogte afbouwgrens arbeidskorting 2016 t/m 2017 in €

	2016	2017 was	2017 wordt
Startpunt afbouw	34.015	33.944	32.444
Eindpunt afbouwtraject	111.590	124.750	121.972

In de hierna opgenomen grafiek is het verloop van de arbeidskorting in de jaren 2016 en 2017 weergegeven. Voor 2017 wordt zowel het verloop zonder Belastingplan 2017 (2017 was) als met Belastingplan 2017 (2017 wordt) getoond.

Figuur 2: Verloop arbeidskorting 2016–2017



In de hierna opgenomen tabel is zichtbaar hoe hoog de arbeidskorting bij een bepaald inkomen is in de jaren 2016 en 2017, voor en na de wijziging van de maximale arbeidskorting en het startpunt van de afbouw van de arbeidskorting.

Tabel 3: Hoogte arbeidskorting bij een bepaald arbeidsinkomen in 2016 en 2017 in €

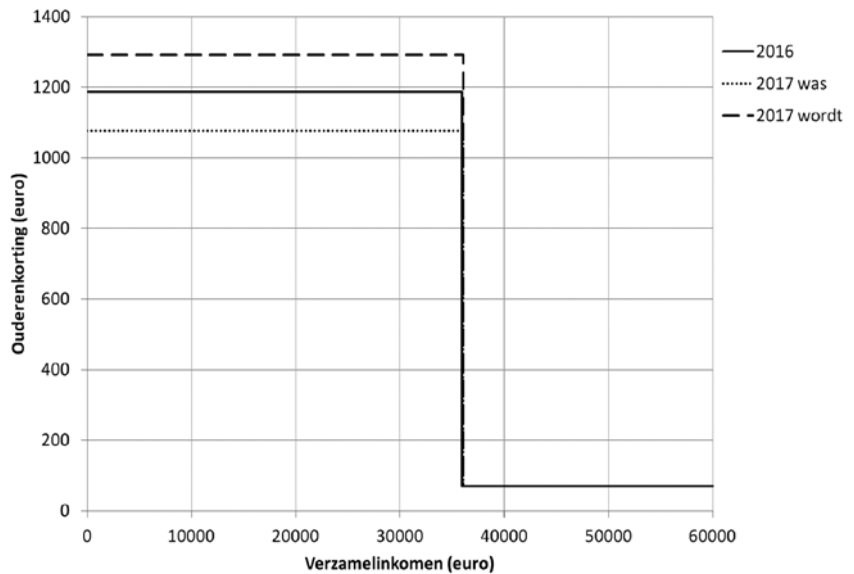
Inkomen	2016	2017 was	2017 wordt
10.000	400	364	361
20.000	3.103	3.238	3.192
30.000	3.103	3.269	3.223
40.000	2.864	3.051	2.951
50.000	2.464	2.691	2.591
60.000	2.064	2.331	2.231
70.000	1.664	1.971	1.871
80.000	1.264	1.611	1.511
90.000	864	1.251	1.151
100.000	464	891	791
110.000	64	531	431
120.000	0	171	71
130.000	0	0	0

Verhoging ouderenkorting

Op grond van het Belastingplan 2016 wordt de in die wet opgenomen verhoging van de ouderenkorting per 2016 van € 222 per 2017 grotendeels teruggedraaid. Het Belastingplan 2016 bevat namelijk een verlaging van de ouderenkorting per 2017 van € 114. Voorgesteld wordt om de ouderenkorting, nadat de hiervoor genoemde verlaging is aangebracht en de indexatie heeft plaatsgevonden, met € 215 te verhogen. In dat geval wordt de ouderenkorting per 2017 € 1.292 (in 2016: € 1.187) voor pensioengerechtigden met een verzamelinkomen van niet meer dan € 36.057. Met deze verhoging van de ouderenkorting wordt de koopkracht van pensioengerechtigden structureel verbeterd.

In de hierna opgenomen grafiek is het verloop van de ouderenkorting in de jaren 2016 en 2017 weergegeven, voor en na de in dit wetsvoorstel opgenomen verhoging van de ouderenkorting. Voor 2017 wordt zowel het verloop zonder Belastingplan 2017 (2017 was) als met Belastingplan 2017 (2017 wordt) getoond.

Figuur 3: Verloop ouderenkorting 2016–2017



Overzicht van heffingskortingen, tarieven en schijven

De in dit wetsvoorstel opgenomen fiscale maatregelen op het vlak van het inkomensbeleid zijn onderdeel van het totale lastenbeeld van het kabinet en komen tot uitdrukking in het koopkrachtbeeld. In de begroting van het Ministerie van Sociale Zaken en Werkgelegenheid wordt het koopkrachtbeeld voor 2017 weergegeven. In de hierna opgenomen tabel wordt voor de volledigheid een overzicht gegeven van de heffingskortingen, tarieven en schijven van de loon- en inkomstenbelasting in 2016 en 2017.

Tabel 4: Overzicht heffingskortingen, schijven en tarieven loon- en inkomstenbelasting 2016 en 2017

Heffingskortingen	Stand 2016	Stand 2017
Maximum algemene heffingskorting onder AOW-leeftijd	€ 2.242	€ 2.254
Maximum algemene heffingskorting boven AOW-leeftijd	€ 1.145	€ 1.151
Afbouwpercentage algemene heffingskorting	4,822%	4,787%
Minimale algemene heffingskorting onder AOW-leeftijd	€ 0	€ 0
Minimale algemene heffingskorting boven AOW-leeftijd	€ 0	€ 0
Maximum arbeidskorting	€ 3.103	€ 3.223
Afbouwpercentage arbeidskorting	4%	3,6%

Heffingskortingen	Stand 2016	Stand 2017
Minimale arbeidskorting	€ 0	€ 0
Opbouwpercentage arbeidskorting	27,698%	28,317%
Maximum inkomensafhankelijke combinatiekorting	€ 2.769	€ 2.778
Jonggehandicaptenkorting	€ 719	€ 722
Ouderenkorting (lagere inkomens)	€ 1.187	€ 1.292
Ouderenkorting (hogere inkomens)	€ 70	€ 71
Alleenstaande ouderenkorting	€ 436	€ 438

Schijven en grenzen	Stand 2016	Stand 2017
Einde eerste schijf	€ 19.922	€ 19.982
Einde tweede schijf geboren voor 1 januari 1946	€ 34.027	€ 34.130
Einde tweede schijf geboren na 1 januari 1946	€ 33.715	€ 33.791
Einde derde schijf	€ 66.421	€ 67.072

Gecombineerde tarief IB/LB ¹	Stand 2016	Stand 2017
Tarief eerste schijf onder AOW-leeftijd	36,55%	36,55%
Tarief eerste schijf boven AOW-leeftijd	18,65%	18,65%
Tarief tweede schijf onder AOW-leeftijd	40,40%	40,80%
Tarief tweede schijf boven AOW-leeftijd	22,50%	22,90%
Tarief derde schijf	40,40%	40,80%
Tarief vierde schijf	52%	52%

¹ Inclusief premie voor de volksverzekeringen.

5. Constructiebestrijding en aanpak belastingontwijking

Een van de voortdurende aandachtspunten van het fiscale beleid van het kabinet is de aanpak van internationale belastingontwijking, waarbij tegelijkertijd eerlijke concurrentie en het behoud van banen in Nederland zeker moet worden gesteld. Daarnaast neemt het kabinet waar nodig nationale maatregelen tegen constructies waarmee belasting ontweken of uitgesteld kan worden. Ieder jaar komen nieuwe ontwijkingsconstructies aan het licht, die fiscale gevolgen hebben die niet door de wetgever zijn bedoeld. Dit leidt tot ondermijning van de belastingmoraal van burgers die niet de mogelijkheid hebben belasting te ontwijken. Daarom stelt het kabinet ook dit jaar voor om enkele maatregelen te treffen tegen belastingontwijking. In dit wetsvoorstel zijn de volgende maatregelen opgenomen die bijdragen aan dit kabinetsbeleid: maatregelen tegen box 2-beleggen in vrijgestelde beleggingsinstellingen (vbi's), het beperken van de reikwijdte van de toerekeningsstop van afgezonderde particuliere vermogens (APV's), de invoering van de nexusbenadering en aanpassing van de toegang bij de innovatiebox en de wijziging van enkele specifieke renteaftrekbepalingen. Deze maatregelen worden hierna toegelicht.

5.1. Maatregelen box 2-beleggen in vrijgestelde beleggingsinstellingen

In een vbi kunnen beleggingen worden gehouden met een vrijstelling van vennootschapsbelasting (Vpb) voor de beleggingsresultaten. Voor een belastingplichtige kan het voordelig zijn om het overtollige vermogen uit zijn besloten vennootschap (bv) af te splitsen naar een vbi, zodat dit vermogen voortaan vrij van Vpb rendeert. Dit afsplitsen kan geruisloos, waardoor hij op dat moment in box 2 niet hoeft af te rekenen over de aanmerkelijkbelangclaim (ab-claim) op de aandelen in de bv. Ook kan het voor de belastingplichtige voordelig zijn om box 3-vermogen tijdelijk onder te brengen in een zogenoemde flits-vbi, waarin hij een aanmerkelijk belang heeft. Dat vermogen wordt dan tegen het einde van een bepaald jaar ondergebracht in die vbi en vervolgens in het begin van het tweede

daaropvolgende jaar teruggehaald naar box 3. Dit vermogen wordt dan gedurende iets meer dan één jaar belast in box 2, met een vrijstelling van Vpb voor het behaalde rendement, terwijl dit vermogen twee jaar lang ook niet in box 3 belast wordt. In die periode valt namelijk twee keer de datum 1 januari, hetgeen de peildatum is voor de bepaling van de rendementsgrondslag van box 3. Op deze wijze kan tot bijna 50% van het rendement op dit vermogen onbelast blijven.

Een motie van de Tweede Kamerleden Bashir en Groot roept de regering op om met voorstellen te komen om sluiproutes te dichten waarmee box 2- en box 3-heffing kan worden uitgesteld of ontlopen.² Zoals hiervoor beschreven, kan de belastingdruk op box 2-vermogen worden beperkt door vermogen waarop een ab-claim rust onder te brengen in een vbi. Box 3-heffing kan ontgaan worden door vermogen tijdelijk in box 2 te plaatsen door in een vbi te beleggen. Daarom stelt het kabinet drie maatregelen voor die het minder aantrekkelijk maken om via box 2 in een vbi te beleggen. De eerste maatregel is dat voortaan in box 2 afgerekend moet worden over de positieve ab-claim als een lichaam waarin de belastingplichtige een aanmerkelijk belang heeft de vbi-status verkrijgt. Door deze maatregel kan een ab-claim niet langer doorgeschoven worden naar het fiscaalvriendelijke regime van de vbi. Om anticipatie op deze maatregel te voorkomen, wordt voorgesteld deze maatregel met terugwerkende kracht tot en met Prinsjesdag 2016 in werking te laten treden. De tweede maatregel is dat box 3-vermogen dat ondergebracht wordt in een vbi waarin de belastingplichtige een aanmerkelijk belang heeft niet alleen belast wordt in box 2, maar ook belast blijft in box 3 als dit vermogen binnen achttien maanden weer terugkomt naar box 3. Door deze maatregel wordt de flits-vbi tegengegaan. Wel komt er een tegenbewijsregel zodat er geen dubbele belastingheffing plaatsvindt als de belastingplichtige aannemelijk kan maken dat er een zakelijke reden was om het vermogen binnen achttien maanden weer terug te halen naar box 3. De derde maatregel is het automatisch koppelen van het percentage van het forfaitaire rendement uit een vbi aan het voor dat jaar geldende percentage van de hoogste schijf in box 3. Deze maatregel en een aantal meer technische wijzigingen worden nader toegelicht in het artikelsgewijze deel van deze memorie.

Om te voorkomen dat belastingplichtigen als gevolg van deze wetswijziging vermogen gaan onderbrengen in een buitenlands beleggingslichaam waarvan geen of nauwelijks winstbelasting wordt geheven in plaats van in een vbi, wordt voorgesteld de hiervoor beschreven maatregelen ook te laten gelden voor vermogen dat in een dergelijk buitenlands beleggingslichaam wordt ondergebracht.

Onderzochte alternatieven

Het kabinet heeft ook twee andere maatregelen onderzocht die het minder aantrekkelijk maken om via box 2 in een vbi of in een buitenlands beleggingslichaam te beleggen. Die maatregelen worden hieronder beschreven.

Ten eerste betreft dit het in box 3 belasten van een aanmerkelijk belang in een vbi of in een buitenlands beleggingslichaam. Dit zou een inbreuk op het boxenstelsel betekenen, hetgeen zou leiden tot de nodige complexiteit. Daarnaast is het mogelijk om in een buitenlands beleggingslichaam activiteiten onder te brengen die met een relatief klein kapitaal, bijvoorbeeld door inzet van arbeid, een relatief hoge winst genereren. Deze relatief hoge winst zou dan onbelast blijven in box 2, terwijl in box 3

² Kamerstukken II 2015/16, 34 302, nr. 98.

slechts belasting hoeft te worden betaald over het forfaitaire rendement over het relatief lage kapitaal. Het kabinet schat in dat hierop geconstrueerd gaat worden als deze maatregel genomen zou worden.

De tweede onderzochte maatregel betreft het niet toestaan van het in aanmerking nemen van een negatieve ab-claim bij de vervreemding van het aanmerkelijk belang in de vbi of in het buitenlands beleggingslichaam, met als gevolg dat onder omstandigheden in box 2 uiteindelijk niet het werkelijke rendement belast wordt, maar minimaal het rendement dat maximaal in box 3 in aanmerking moet worden genomen. Een negatieve ab-claim kan ontstaan doordat de belastingplichtige met een aanmerkelijk belang in een vbi of in een buitenlands beleggingslichaam jaarlijks een forfaitair rendement van 4%³ over de waarde in het economische verkeer in aanmerking moet nemen in box 2⁴ en de verkrijgingsprijs van de aandelen of winstbewijzen in de vbi of in het buitenlands beleggingslichaam wordt verhoogd met dit forfaitaire voordeel. Op het moment van daadwerkelijke vervreemding van de aandelen of winstbewijzen is inkomstenbelasting (box 2) verschuldigd over het verschil tussen de overdrachtprijs en de (verhoogde) verkrijgingsprijs. Een eventueel ab-verlies dat daarbij kan ontstaan, kan onder de huidige wetgeving verrekend worden of in een belastingkorting worden omgezet.

Deze maatregel roept veel vragen op, zoals wat te doen indien in een bepaald jaar meer dividend wordt uitgekeerd dan in box 2 minimaal in aanmerking moet worden genomen of de vraag of in totaal meer belast mag worden dan het minimumrendement in box 2 als het werkelijke langjarige rendement van de vbi of van het buitenlands beleggingslichaam niet hoger is. Ook deze maatregel zou in ieder geval tot complexiteit leiden voor zowel de belastingplichtige als voor de Belastingdienst.

Gezien de complexiteit die de onderzochte maatregelen met zich meebrengen, heeft het kabinet ervoor gekozen deze maatregelen niet in te voeren.

5.2. Beperking reikwijdte toerekeningsstop afgezonderde particuliere vermogens

Met ingang van 1 januari 2010 worden het vermogen en het inkomen van een APV, bijvoorbeeld een trust of een (buitenlandse) particuliere stichting, belast bij de inbrenger van het vermogen (of bij zijn erfgenamen). Het kan gaan om inkomen uit werk en woning, inkomen uit aanmerkelijk belang of inkomen uit sparen en beleggen. Met de APV-wetgeving wordt beoogd geen «zwevend», dat wil zeggen nergens belast, vermogen te laten bestaan.

In de APV-regeling is tevens een bepaling opgenomen om dubbele belastingheffing te voorkomen: de zogenoemde toerekeningsstop. Deze toerekeningsstop voorkomt dat over dezelfde vermogensbestanddelen zowel belasting bij het APV als bij de inbrenger van het vermogen wordt geheven. De bezittingen en schulden alsmede de opbrengsten en uitgaven waarvoor het APV wordt betrokken in een winstbelasting, worden dan niet bij de inbrenger in aanmerking genomen bij de heffing van inkomstenbelasting. Deze toerekeningsstop geldt alleen als het APV

³ Met ingang van 1 januari 2017 wordt dit, afgezien van de mogelijke bijstelling op grond van het met ingang van die datum in werking tredende artikel 10.6bis van de Wet IB 2001, 5,5%.

⁴ Wanneer er wel dividend wordt uitgekeerd wordt het forfaitaire rendement verminderd met dit dividend (maar niet verder dan tot nihil).

zelf in een naar Nederlandse maatstaven reële heffing naar de winst wordt betrokken (van ten minste 10% over een vergelijkbare grondslag).

De APV-regeling als zodanig blijkt in de praktijk effectief bij de aanpak van belastingconstructies. Alleen de toerekeningsstop werkt in de praktijk niet uit zoals hij bedoeld is. De toerekeningsstop is bedoeld om dubbele belastingheffing te voorkomen, maar is steeds meer een route om toerekening aan de inbrenger te voorkomen, terwijl in het buitenland effectief (praktisch) geen (winst)belasting wordt geheven. Dat blijkt uit de ervaringen zoals die de afgelopen jaren zijn opgedaan. Sommige buitenlandse belastingstelsels (bijvoorbeeld in Cyprus, Hongkong, Liechtenstein, Malta en Singapore) lenen zich er in het bijzonder voor om op de Nederlandse toerekeningsstop in te spelen. Door de toerekeningsstop wordt in dergelijke situaties per saldo (nagenoeg) geen belasting betaald, niet in Nederland en niet (of nauwelijks) in het land waar het APV is gevestigd. Dat is in strijd met de bedoeling van de wetgever. Bovendien kan de toerekeningsstop ertoe leiden dat de gebruikelijkloonregeling, de terbeschikkingstellingsregeling en de dividendbelasting, in strijd met de bedoeling van deze regelingen, niet van toepassing zijn.

Belastingconstructies met APV's die dienen om de Nederlandse heffingsgrondslag uit te hollen, zijn het kabinet een doorn in het oog. Waar mogelijk bestrijdt de Belastingdienst dit soort belastingconstructies in de uitvoerings sfeer. Maar omdat de situaties zich in verschillende jurisdicties voordoen en naar de wetgeving van het desbetreffende land statutair bijvoorbeeld wel sprake kan zijn van een belastingheffing van 10%, maar op een ondoorzichtige manier de werkelijke belastingdruk lager is, is bestrijding moeilijk en tijdrovend. Tevens lijkt bestrijding onder de huidige wetgeving vaak niet mogelijk in gevallen waarin ook bij een (relatief) lage heffing bij het APV sprake is van een naar Nederlandse maatstaven reële heffing naar de winst, bijvoorbeeld door toepassing van een deelnemingsvrijstelling of een buitenlands tarief van precies 10%, terwijl indien het vermogen en het inkomen niet zouden zijn ondergebracht in een APV bij de inbrenger een (fors) hogere heffing in de inkomstenbelasting zou hebben plaatsgevonden.

Voorgesteld wordt daarom om de reikwijdte van de toerekeningstop te beperken (zie hierna). Om het belang van dit voorstel te benadrukken worden hierna drie belastingconstructies met de toerekeningsstop beschreven. De situaties hebben met elkaar gemeen dat de toerekeningsstop bewust wordt opgezocht waarbij er de facto (bijna) geen (winst)belasting wordt betaald en waardoor sprake is van strijdigheid met doel en strekking van de regeling. Van een «echte» compenserende heffing van een winstbelasting op het niveau van het APV is immers geen sprake.

1. Deelnemingsvrijstelling

In de eerste situatie gaat het om een door de inbrenger gehouden aanmerkelijk belang in een vennootschap dat is of wordt ingebracht in een buitenlandse APV en dat bij dit APV een deelneming vormt. Voor winsten van het APV geldt een tarief van 10% of meer, maar de voordelen (zoals dividenden) die het APV uit de deelneming ontvangt, vallen onder een met de deelnemingsvrijstelling vergelijkbare vrijstelling. Deze situatie leidt tot een normaal tarief op het niveau van het APV maar met een grondslag van (bijna) nihil. Uitgaande van een vergelijking met de winstsfeer kan er echter wel sprake zijn van een naar Nederlandse begrippen reële heffing. De toerekeningsstop wordt alsdan op basis van de huidige wetgeving

op zichzelf terecht toegepast, maar feitelijk wordt er (bijna) geen belasting betaald. Dit terwijl die voordelen wel belast zouden zijn in box 2 als het door het APV gehouden aandelenbelang toegerekend zou worden aan de inbrenger van het vermogen (of, anders gezegd, indien dit niet zou zijn ingebracht in een APV).

2. In werkelijkheid wordt geen (reële) belasting betaald

In deze situatie is er naar de wetgeving van het land waar de APV is gevestigd weliswaar sprake van onderworpenheid aan belasting naar de winst, maar in werkelijkheid wordt er in dat land geen of nauwelijks belasting betaald. Deze constructie doet zich in vele verschijningsvormen voor: bijvoorbeeld een teruggaaf van een (groot) deel van de belasting op een later moment waardoor de belastingdruk uiteindelijk (veel) lager is dan 10%, of afspraken met de buitenlandse belastingdienst waardoor er in werkelijkheid minder belasting betaald wordt dan de belasting die het APV volgens de wetgeving aldaar verschuldigd is. Ook kan het voorkomen dat het lijkt alsof er een naar Nederlandse maatstaven reële heffing is omdat het tarief 10% is, maar de belastinggrondslag (veel) kleiner is waardoor er toch geen sprake is van een reële heffing. In die gevallen is de toerekeningsstop onterecht toegepast, maar is opsporing en bestrijding door de Belastingdienst zeer bewerkelijk.

3. Tarief van ten minste 10%

Sommige landen spelen in op onder andere het Nederlandse APV-regime door de mogelijkheid te bieden om te opteren voor een belastingheffing van exact 10%. Dit tarief is namelijk net voldoende om de toerekeningsstop te activeren. Het maakt in deze landen niet uit of het APV wel of niet een onderneming uitoefent in materiële zin. Het optionele tarief van 10% kan dus ook toegepast worden als het APV enkel banktegoeden of aandelen houdt. Met een APV die is gevestigd in een dergelijk land kan dus op eenvoudige wijze op de toepassing van de toerekeningsstop worden ingespeeld, maar met deze heffing van exact 10% is de belastingheffing wel een stuk lager dan de heffing in Nederland wanneer de toerekeningsstop niet van toepassing zou zijn. Dit verschil in belastingdruk werkt structuren in de hand die fiscaal zijn gedreven.

Voor de Belastingdienst is het zeer bewerkelijk om gevallen waarbij sprake is van onterecht gebruik van de toerekeningsstop, die zich in verschillende jurisdicties voordoen, te signaleren, waardoor belastingheffing in Nederland waarschijnlijk in veel gevallen onterecht achterwege blijft. De constructies die opgezet worden vergen onevenredig veel capaciteit van de Belastingdienst om te doorgronden en – waar dit onder de huidige wetgeving mogelijk is – te bestrijden. In de bijlage van deze memorie zijn enkele voorbeelden van constructies opgenomen die de noodzaak van reparatie laten zien.

In 2009 adviseerde de Raad van State de toerekeningsstop niet in te voeren. De Raad achtte het enkele feit dat een belasting naar de winst wordt geheven niet toereikend voor rechtvaardiging van deze uitzondering op de APV-regeling, omdat dubbele belasting ook kan worden voorkomen door bij degene aan wie het vermogen wordt toegerekend de geheven winstbelasting te verrekenen als ware deze belasting een belasting naar het inkomen. De Raad adviseerde toen de bepaling waarin

de toerekeningsstop is opgenomen opnieuw te bezien.⁵ De ervaringen van bijna zeven jaren APV-regeling leren dat de toerekeningsstop inderdaad een uitzondering is op de APV-regeling waar oneigenlijk gebruik of misbruik van wordt gemaakt. Bovendien wordt in de literatuur door sommige auteurs bepleit, dat behoefte bestaat aan een andere methode om dubbele belastingheffing te voorkomen.⁶

Gezien het voorgaande stelt het kabinet voor om de reikwijdte van de toerekeningsstop te beperken en de voorkoming van dubbele belasting anders vorm te geven. Voorgesteld wordt om de toerekeningsstop alleen nog te laten gelden voor APV's voor zover die een reële, actieve onderneming drijven. Zo wordt onder meer een dam opgeworpen tegen het op relatief eenvoudige wijze opzoeken van de toerekeningsstop via een passieve APV die als houdstermaatschappij fungeert. Flankerend aan dit voorstel zullen, voor de situaties waarin de toerekeningsstop niet van toepassing is, in het Besluit voorkoming dubbele belasting 2001 (Bvdb 2001) aanvullende voorkomingsregelingen worden getroffen om bij de Nederlandse belastingheffing van de inbrenger rekening te houden met daadwerkelijk in het buitenland betaalde belasting.⁷ Op grond van het Bvdb 2001 zal de door het APV in het vestigingsland betaalde winstbelasting kunnen worden verrekend met de door de inbrenger in Nederland verschuldigde inkomstenbelasting. Voor de buitenlandse heffing op APV-inkomsten in het land waar het vermogen van het APV zich bevindt, zal op grond van het Bvdb 2001 voorkoming van dubbele belasting worden verleend voor zover daar, op grond van een belastingverdrag of het Bvdb 2001, recht op zou hebben bestaan zonder de tussenkomst van het APV. Deze dubbele belasting is dan namelijk het gevolg van het feit dat Nederland het APV als transparant kwalificeert.

Dit voorstel wijzigt in wezen de scheidslijn tussen APV's waarvan het vermogen en het inkomen wel aan de inbrenger (of zijn erfgenamen) wordt toegerekend (die als het ware als transparant worden behandeld) en de APV's waarbij dit niet het geval is. Toerekening wordt hierbij nog meer het uitgangspunt. Het voor reële, actieve ondernemingen handhaven van de toerekeningsstop is in lijn met het Nederlandse internationale fiscale uitgangspunt dat ondernemingswinsten primair behoren te worden belast waar zij zijn gecreëerd.

Het voorstel geeft, samen met de voorstellen met betrekking tot vbi's, invulling aan de motie van de Tweede Kamerleden Bashir en Groot, waarin de regering opgeroepen wordt om met voorstellen te komen om sluiproutes te dichten waarmee box 2- en box 3-heffing kan worden uitgesteld of ontlopen.⁸

Vanaf de inwerkingtreding van de voorgestelde beperking van de reikwijdte van de toerekeningsstop zullen in een (aanzienlijk) aantal gevallen waarin dit voorheen niet het geval was het door een APV genoten inkomen en gehouden bezittingen, zoals aandelen en winstbewijzen, worden toegerekend aan de inbrenger of aan diens erfgenamen. De aldus toegerekende aandelen en winstbewijzen kunnen bij die inbrenger of diens erfgenamen gaan behoren tot een aanmerkelijk belang. Het voorstel voorziet hierbij in overgangsrecht dat de verkrijgingsprijs van deze aandelen en winstbewijzen vaststelt. Deze wordt in beginsel

⁵ Kamerstukken II 2008/09, nr. 31 930, nr. 4, blz. 13.

⁶ X.G.R. Auerbach en S.H. Hompe, «De wetgever en het APV-regime: «kurieren am Symptom», *WFR* 2014/757.

⁷ Het Bvdb 2001 voorziet reeds in voorkoming van dubbele belasting in geval van APV's voor box 2- en box 3-inkomen.

⁸ Kamerstukken II 2015/16, 34 302, nr. 98.

vastgesteld op de historische verkrijgingsprijs van de inbrenger vóór de inbreng in het APV. Hiermee wordt voorkomen dat de constructies met APV's die in de afgelopen jaren hebben plaatsgevonden ertoe leiden dat over de waardestijging van de aandelen en winstbewijzen tot het moment van inwerkingtreding van de voorgestelde wijzigingen, definitief geen belasting meer geheven kan worden. Om te voorkomen dat reeds genoten of reeds belast inkomen dubbel belast wordt of juist onbelast blijft, voorziet het overgangsrecht in enkele correcties op de historische verkrijgingsprijs. In het artikelsgewijze deel van deze memorie wordt nader ingegaan op dit overgangsrecht. Omdat op relatief eenvoudige wijze op dit overgangsrecht geanticipeerd kan worden, wordt voorgesteld dat de maatregel met terugwerkende kracht tot en met het moment van publicatie van het onderhavige wetsvoorstel in werking treedt.

5.3. Innovatiebox

De innovatiebox verlaagt het effectieve belastingtarief van de vennootschapsbelasting voor winst uit innovatieve activiteiten. Daarmee is de innovatiebox vooral een belangrijk instrument voor het vestigingsklimaat. Hierdoor wordt het immers aantrekkelijk om innovatieve activiteiten in Nederland te verrichten, waarmee de relatieve concurrentiepositie van Nederland wordt verbeterd. Dat is goed voor de concurrentiekracht van de Nederlandse economie en het bevordert hoogwaardige werkgelegenheid in Nederland. Daarnaast is de innovatiebox een instrument voor het bevorderen van innovatieve activiteiten in Nederland. Innovatie is een bron van welvaartsgroei en levert een bijdrage aan de versterking van de Nederlandse economie. De innovatiebox speelt een rol bij het bevorderen van innovatie, omdat de innovatiebox innovatieve bedrijven aanzet tot het doen van meer onderzoek en ontwikkeling en succesvolle innovatieve bedrijven belooft.

De innovatiebox is alleen bedoeld voor ondernemingen met een substantiële economische aanwezigheid in Nederland en voor innovatieve activiteiten die in Nederland worden ontplooid. Dit wordt voor de Nederlandse innovatiebox geborgd door het stellen van eisen aan de door de belastingplichtige verrichte activiteiten in Nederland (een zogenoemd substancecriterium). Door het vereiste dat de belastingplichtige voor de toepassing van de innovatiebox zelf een immaterieel activum heeft voortgebracht, wordt zeker gesteld dat ondernemingen die zich bedienen van kunstmatige structuren geen baat hebben bij de innovatiebox, terwijl reële innovatieve activiteiten effectief worden bevorderd en Nederland een aantrekkelijk vestigingsklimaat behoudt voor deze activiteiten. Alleen zo kan de innovatiebox effectief een bijdrage leveren aan innovatie en werkgelegenheid in Nederland.

Het substancecriterium mitigeert het risico dat een preferentieel regime, zoals een innovatiebox of een octrooibox, wordt gebruikt voor belastingontwijking, doordat in een ander land ontwikkelde immateriële activa met minimale substance worden verschoven naar een land waar voor winst behaald met dat activum een laag tarief geldt. Zorgen over dergelijke belastingontwijking door middel van een innovatie- of octrooiboxregime hebben ertoe geleid dat in de Gedragscodegroep van de Europese Unie afspraken zijn gemaakt over een verplicht substancecriterium. De Tweede Kamer is in december 2014 geïnformeerd over deze afspraken,⁹ die nader zijn uitgewerkt in het *Base Erosion and Profit Shifting* (BEPS)-project van de Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling (OESO).

⁹ Kamerstukken II 2014/15, 25 087, nr. 80.

Nederland heeft zich actief ingespannen voor het welslagen van het BEPS-project. Het tegengaan van belastingontwijking is een doelstelling die het kabinet van harte ondersteunt. Het BEPS-project bestaat uit vijftien actiepunten en heeft geleid tot een aantal rapporten die op 5 oktober 2015 door de OESO zijn gepresenteerd. Het vijfde actiepunt zag onder meer op de invulling van het vereiste van substantiële activiteiten in preferentiële regimes voor intellectueel eigendom, zoals innovatie- en octrooiboxes. De belangrijkste onderdelen van het rapport¹⁰ zien op (a) de invulling van het substancecriterium door middel van de zogenoemde nexusbenadering (ook wel: *nexus approach*), (b) de criteria voor de toegang tot preferentiële regimes voor intellectueel eigendom en (c) bepalingen over transparantie. De afspraken met betrekking tot transparantie behoeven geen implementatie in Nederland; de belastingverdragen en het Verdrag inzake wederzijdse administratieve bijstand in belastingzaken (WABB-verdrag) bieden reeds voldoende basis tot uitwisseling van informatie. Met het onderhavige wetsvoorstel worden de nexusbenadering en de toegangscriteria geïmplementeerd in de Nederlandse innovatiebox. Deze voorstellen doen naar het oordeel van het kabinet geen afbreuk aan de relatieve concurrentiepositie van Nederland, omdat de nexusbenadering in OESO-verband is vastgesteld en ook de Europese Gedragsgroep toeziet op naleving ervan door de verschillende lidstaten van de Europese Unie (EU-lidstaten). In grote lijnen zal de wetgeving van EU-lidstaten en OESO-landen met een preferentieel regime voor intellectueel eigendom dus hetzelfde zijn.

Het substancecriterium in de huidige Nederlandse innovatiebox

De Nederlandse innovatiebox kent sinds de introductie een substancecriterium. Het criterium bestaat uit twee onderdelen. Allereerst komt alleen winst die toerekenbaar is aan in Nederland ontplooidde activiteiten en derhalve in Nederland wordt belast in aanmerking voor de innovatiebox. Dit wordt geborgd door de regelgeving met betrekking tot verrekenprijzen tussen gelieerde partijen, die is opgenomen in de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (Wet Vpb 1969) en in de bilaterale verdragen ter voorkoming van dubbele belasting die Nederland sluit. Daarenboven is voor toepassing van de innovatiebox vereist dat het immateriële activum door de belastingplichtige zelf is voortgebracht. Daarvan is slechts sprake als de Nederlandse belastingplichtige zelf de activiteiten heeft verricht die hebben geleid tot het voortbrengen van het immateriële activum. Als de bepalende activiteiten die leiden tot een immaterieel activum niet in Nederland plaatsvinden, bestaat dus voor dat activum geen recht op de innovatiebox. Het overnemen van immateriële activa van een (andere) gelieerde partij kan derhalve niet leiden tot een besparing van belasting. Genoemde substancecriteria kennen een benadering op basis van de uitgeoefende functies, dat wil zeggen dat de aard en omvang van de innovatieve activiteiten in Nederland bepalend zijn voor de toegang tot de innovatiebox. De huidige innovatiebox kent dus nu al (internationaal gezien bovengemiddelde) maatregelen om belastingontwijking tegen te gaan. De substancecriteria dragen bij aan het doel van de innovatiebox, te weten het verbeteren van het vestigingsklimaat voor innovatieve bedrijven en het stimuleren van bedrijven tot het doen van meer onderzoek en ontwikkeling.

De nexusbenadering als aanvullend substancecriterium

In OESO-verband is gekozen voor een substancecriterium dat een mathematische benadering kent. Deze benadering wordt op dit moment in Nederland nog niet toegepast, maar alle landen met een octrooi- of

¹⁰ OESO, *Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance*, 2015.

innovatiebox hebben zich gecommitteerd om deze benadering te implementeren. Daarbij worden de uitgaven van de belastingplichtige voor het voortbrengen van kwalificerende immateriële activa gebruikt als indicatie voor de aan- of afwezigheid van substantiële activiteiten bij de belastingplichtige die een preferentieel regime wil toepassen voor intellectueel eigendom. Deze benadering wordt wel de nexusbenadering genoemd. Het kabinet heeft ingestemd met de nexusbenadering, omdat deze als doel heeft te voorkomen dat preferentiële regimes voor intellectueel eigendom kunnen worden gebruikt voor belastingontwijking. Omdat de Nederlandse innovatiebox op dit moment niet volledig in lijn is met de nexusbenadering, wordt de innovatiebox aangepast. Dat gebeurt met het onderhavige wetsvoorstel. Genoemde benadering komt bovenop en gaat in sommige gevallen verder dan de waarborgen tegen belastingontwijking die de Nederlandse innovatiebox reeds kent.

De nexusbenadering betekent dat, indien een gedeelte van de uitgaven van een belastingplichtige verband houdt met het uitbesteden van speur- en ontwikkelingswerk aan verbonden lichamen, een navenant deel van de voordelen niet in aanmerking komt voor de innovatiebox. De aanwezigheid van substantiële activiteiten wordt zodoende bepaald aan de hand van de verdeling van de uitgaven in verband met speur- en ontwikkelingswerk tussen vennootschappen van een concern. De nexusbenadering schrijft daartoe voor dat de volgende formule wordt toegepast:

$$\text{kwalificerende voordelen} = \frac{\text{kwalificerende uitgaven} \times 1,3}{\text{totale uitgaven}} \times \text{voordelen}$$

Op grond van de nexusbenadering wordt het kwalificerende voordeel voor de innovatiebox dus bepaald door de kwalificerende uitgaven gedaan door de belastingplichtige ten behoeve van het voortbrengen van het kwalificerende immateriële activum te vermenigvuldigen met 1,3 (de teller), de uitkomst daarvan te delen door de totale uitgaven (de noemer) en de uitkomst daarvan te vermenigvuldigen met de voordelen die belastingplichtige verkrijgt uit kwalificerende immateriële activa. De noemer staat in deze berekening voor alle uitgaven gedaan door de belastingplichtige ten behoeve van het voortbrengen van het kwalificerende immateriële activum. De teller bestaat uit de totale uitgaven, verminderd met de uitgaven die verband houden met het uitbesteden van speur- en ontwikkelingswerk aan een verbonden lichaam. De nexusbenadering uit de OESO-afspraken kent daarbij een zogenoemde verhoging, die bepaalt dat de uitgaven in verband met het onderzoekswerk dat belastingplichtige zelf uitvoert of uitbesteedt aan niet-verbonden lichamen, mag worden vermenigvuldigd met 1,3. Deze verhoging kan er echter niet toe leiden dat de kwalificerende voordelen groter zijn dan de voordelen. Met de verhoging wordt een belastingplichtige die een beperkt deel van het speur- en ontwikkelingswerk uitbesteedt binnen de groep niet onmiddellijk geconfronteerd met een verlaging van het innovatiebox-voordeel. Deze verhoging beoogt recht te doen aan het feit dat ondernemingen ook uit zakelijke overwegingen een deel van het speur- en ontwikkelingswerk kunnen uitbesteden binnen de groep.

Voorbeeld

Een belastingplichtige heeft een immaterieel activum ontwikkeld, waarvoor hij een S&O-verklaring en een octrooi heeft gekregen. De *totale uitgaven* die hij in voorgaande jaren heeft gedaan ten behoeve van deze ontwikkeling zijn 1.560, waarvan 800 betrekking heeft op speur- en ontwikkelingswerk dat de belastingplichtige zelf heeft verricht, 200 betrekking heeft op het uitbesteden van speur- en ontwikkelingswerk aan derden en 560 betrekking heeft op uitbe-

steden aan verbonden lichamen. De belastingplichtige behaalt in het jaar 1.200 *nettovoordelen*.

De *kwalificerende uitgaven* zijn 1.300, te weten de uitgaven die betrekking hebben op speur- en ontwikkelingswerk dat de belastingplichtige zelf verricht (800) en de uitgaven die betrekking hebben op het uitbesteden van speur- en ontwikkelingswerk aan niet-verbonden lichamen (200), vermenigvuldigd met 1,3. De *totale uitgaven* zijn 1.560. De *kwalificerende voordelen* bedragen derhalve:

$$\frac{1300}{1560} \times 1200 = 1000$$

Van de 1.200 *nettovoordelen* die de belastingplichtige heeft behaald uit het immateriële activum, wordt dus 1.000 in de innovatiebox in aanmerking genomen.

De nexusbenadering kent ook bepalingen die moeten voorkomen dat belasting wordt ontweken door het overdragen van immateriële activa naar een vennootschap van het concern in een ander land. De Nederlandse innovatiebox kent reeds een verdergaande maatregel om dit te voorkomen, omdat slechts immateriële activa die door de belastingplichtige zelf zijn voortgebracht in aanmerking komen voor de innovatiebox. Aangekochte immateriële activa kwalificeren dus niet voor de innovatiebox. Omdat de Nederlandse innovatiebox voor deze activa dus al voldoende waarborgen biedt tegen belastingontwijking, is het niet nodig om ook de OESO-afspraken met betrekking tot aangekochte immateriële activa expliciet te implementeren. Wel wordt in de wet opgenomen dat ingeval een onderneming een immaterieel activum verkrijgt en doorontwikkelt, het aangekochte activum zelf niet kwalificeert voor de innovatiebox. Alleen de voordelen die zijn toe te rekenen aan het doorontwikkelen van het activum door de belastingplichtige zelf kunnen onder voorwaarden in aanmerking komen.

In OESO-verband is overeengekomen dat de nexusbenadering als weerlegbaar vermoeden mag worden beschouwd. Dat betekent dat belastingplichtigen in bijzondere gevallen tegenbewijs kunnen leveren, indien vanwege uitzonderlijke omstandigheden de nexusbenadering geen recht doet aan de economische realiteit. Het kabinet ziet vooralsnog geen kans dit weerlegbaar vermoeden te implementeren, omdat niet duidelijk is welke uitzonderlijke omstandigheden het buiten toepassing laten van de nexusbenadering zouden rechtvaardigen. Indien in de praktijk blijkt dat de nexusbenadering in voorkomende gevallen onredelijk uitpakt, zal het kabinet de betreffende belastingplichtigen door middel van begunstigend beleid tegemoetkomen.

Toegang tot de innovatiebox

In OESO-verband zijn ook afspraken gemaakt over – grenzen aan – de toegang tot regimes voor intellectueel eigendom. Intellectueel eigendom kan verschillende vormen hebben. Voorbeelden van intellectuele eigendomsrechten zijn octrooirechten, auteursrechten, merkenrechten, handelsnaamrechten, kwekersrechten en databankenrechten. De Nederlandse innovatiebox geldt niet voor alle intellectuele eigendomsrechten. De innovatiebox is gericht op het bevorderen van technische innovatie. Daarom kent de innovatiebox tot op heden drie «toegangstickets»: een octrooi of een kwekersrecht dat is verleend ter zake van een immaterieel activum, en een S&O-verklaring die ten behoeve van de S&O-afdrachtvermindering is afgegeven voor het speur- en ontwikkelingswerk dat heeft geleid tot het immateriële activum (S&O-activum). Merken, logo's en daarmee vergelijkbare vermogensbestanddelen zijn

uitdrukkelijk uitgezonderd van de Nederlandse innovatiebox, omdat deze rechten niet voortvloeien uit technische innovatie.

OESO-afspraken over toegang tot preferentiële regimes

In OESO-verband is afgesproken dat merken, logo's en daarmee vergelijkbare vermogensbestanddelen worden uitgesloten. Daarnaast zijn afspraken gemaakt over welke immateriële activa wel in aanmerking zouden kunnen komen voor de innovatiebox. Voor Nederland is relevant dat (i) octrooien, (ii) naar hun aard met octrooien vergelijkbare rechten als *utility models* (gebruiksmodel), kwekersrechten, weesgeneesmiddelen en aanvullende beschermingscertificaten, (iii) programmatuur en (iv) overige activa die niet voor de hand liggen en nieuw en nuttig zijn, worden genoemd als toegangstickets. Deze laatste categorie is zeer breed en zou daarom misbruikt kunnen worden om niet-innovatieve activiteiten te laten profiteren van een verlaagd belastingtarief. Daarom is het op grond van het hiervoor genoemde rapport slechts kleinere belastingplichtigen toegestaan met deze activa gebruik te maken van de innovatiebox. De toegang voor deze laatste categorie activa is daarom beperkt tot belastingplichtigen met, kort gezegd, een wereldwijde nettogroepsomzet van ten hoogste € 50 miljoen per jaar en brutovoordelen uit intellectueel eigendom van ten hoogste € 7,5 miljoen per jaar. Vanwege het ontbreken van de term «brutovoordeel» als fiscaal begrip, wordt brutovoordeel gedefinieerd als de nettovoordelen vermeerderd met de kosten ter verwerving van die nettovoordelen.

Een immaterieel activum kan ook kwalificeren voor de innovatiebox op het moment dat er nog geen sprake is van een definitief octrooi of kwekersrecht, maar wel een aanvraag hiertoe is ingediend. De reden is dat tijdens een dergelijke aanvraagperiode reeds juridische bescherming voor het immateriële activum geldt en het immateriële activum ook al winst kan genereren. In het vervolg van deze toelichting wordt onder een octrooi of kwekersrecht tevens verstaan de aanvraag van een octrooi of kwekersrecht. Toepassing van de innovatiebox dient echter uitsluitend plaats te vinden wanneer het octrooi of kwekersrecht ook daadwerkelijk wordt verleend en wordt voldaan aan de overige voorwaarden. Om die reden is ook een regeling opgenomen op grond waarvan het onterecht genoten voordeel wordt teruggenomen op het moment dat blijkt dat de aanvraag is afgewezen.

Met een octrooi, een met octrooi vergelijkbaar recht of programmatuur wordt verder gelijkgesteld een exclusieve licentie om een dergelijk activum te gebruiken op een bepaalde wijze, voor een bepaalde termijn of in een bepaald geografisch gebied. Een dergelijke licentie vervult immers een vergelijkbare rol voor de onderneming als het recht waar de licentie betrekking op heeft. Met deze gelijkstelling wordt het mogelijk gemaakt om de innovatiebox te gebruiken in gevallen waarin een octrooi is afgegeven aan een ander dan de belastingplichtige die het immateriële activum heeft ontwikkeld. Dat doet zich bijvoorbeeld voor bij ondernemingen die octrooien centraal beheren in een andere vennootschap dan de vennootschap die het speur- en ontwikkelingswerk doet.

Indien een belastingplichtige beschikt over een octrooi of een met een octrooi vergelijkbaar recht kwalificeren ook alle immateriële activa die samenhangen met het activum waarvoor het octrooi of een met een octrooi vergelijkbaar recht is afgegeven of geregistreerd. Van samenhangende activa zal doorgaans sprake zijn indien de activiteiten van een onderzoeksafdeling van een onderneming leiden tot meerdere immateriële activa. In de regel zullen de kosten en opbrengsten van de onderzoeksactiviteiten die hebben geleid tot verschillende immateriële activa niet goed te scheiden zijn. In een dergelijk geval kwalificeren, als wordt

voldaan aan de overige voorwaarden, alle immateriële activa die voortvloeien uit het speur- en ontwikkelingswerk van deze onderzoeksafdeling, indien ten minste voor één van deze activa een octrooi of een met een octrooi vergelijkbaar recht is afgegeven of geregistreerd. Hetzelfde geldt als het gaat om programmatuur, ook dan kwalificeren alle immateriële activa die samenhangen met de programmatuur.

Verhouding en implementatie afspraken met reikwijdte Nederlandse innovatiebox

De hiervoor beschreven en in de OESO overeengekomen criteria voor de toegang tot een innovatiebox zijn op sommige punten anders dan die voor de huidige Nederlandse innovatiebox.

Met dit wetsvoorstel worden de vereiste aanpassingen in de toegang tot de innovatiebox geïmplementeerd. Daarnaast wordt, in lijn met de aanbeveling uit de evaluatie van de innovatiebox 2010–2012¹¹ en Kansrijk Innovatiebeleid,¹² de S&O-verklaring centraal gesteld als toegangsticket voor de innovatiebox. Voor ieder (samenhangend) immaterieel activum is vereist dat het voortvloeit uit speur- en ontwikkelingswerk waarvoor aan de belastingplichtige een S&O-verklaring is afgegeven. Hierdoor wordt de binding van de kwalificerende innovatieve activiteiten met Nederland en het innovatieve karakter van de regeling verder versterkt.

Bij belastingplichtigen die gemiddeld over vijf jaar bezien een nettogroepsomzet hebben van meer dan € 50 miljoen per jaar (€ 250 miljoen over 5 jaar) of brutovoordelen behalen uit innovatieve activa van meer dan € 7,5 miljoen per jaar (€ 37,5 miljoen over 5 jaar), vindt de innovatiebox verder slechts toepassing indien belastingplichtige naast deze S&O-verklaring ook beschikt over de hiervoor genoemde mogelijke toegangstickets. Een immaterieel activum kan kwalificeren als sprake is van een octrooi, kwekersrecht, gebruiksmodel of vergunning voor het in de handel brengen van een geneesmiddel of programmatuur. Tevens kan in bepaalde situaties sprake zijn een kwalificerend immaterieel activum als sprake is van een aanvraag, exclusieve licentie of samenhangende activa, zoals hiervoor omschreven.

Na de aanpassingen ingevolge dit wetsvoorstel bestaat de toets of voor een immaterieel activum gebruik kan worden gemaakt van de innovatiebox derhalve uit twee stappen. De eerste toets is of voor het speur- en ontwikkelingswerk dat heeft geleid tot het activum een S&O-verklaring is afgegeven. Daarmee wordt geborgd dat sprake is van technische innovatie. Deze toets geldt voor zowel grotere als kleinere belastingplichtigen. Als tweede stap moeten grotere belastingplichtigen toetsen of voor het activum een tweede toegangsticket aanwezig is. Hiermee wordt de innovatiebox in overeenstemming gebracht met de OESO-afspraken.

Voorbeeld S&O-activa

Een belastingplichtige met een brutovoordeel uit innovatieve activa van meer dan € 7,5 miljoen per jaar of een nettogroepsomzet van meer dan € 50 miljoen per jaar (hierna: een grotere belastingplichtige) ontwikkelt één immaterieel activum. Hij heeft voor het speur- en ontwikkelingswerk dat heeft geleid tot het immateriële activum alleen een S&O-verklaring verkregen (S&O-activum). Onder de huidige innovatiebox kwalificeert dit immateriële activum voor de innovatiebox. Onder de aangepaste innovatiebox zal dit activum niet kwalificeren, omdat niet wordt voldaan aan het vereiste dat voor het activum of voor de daarmee samenhangende activa een octrooi of

¹¹ Kamerstukken II 2015/16, 34 302, nr. 111.

¹² CPB, *Kansrijk Innovatiebeleid*, 2016, pagina 92.

een met een octrooi vergelijkbaar recht is afgegeven en het activum ook niet bestaat uit programmatuur. Evenmin beschikt de belastingplichtige over een exclusieve licentie of heeft de belastingplichtige een aanvraag ingediend voor een octrooi of kwekersrecht.

Voorbeeld programmatuur

Een grotere belastingplichtige ontwikkelt één immaterieel activum, dat bestaat uit programmatuur. Hij heeft voor het speur- en ontwikkelingswerk dat heeft geleid tot het immateriële activum een S&O-verklaring gekregen (S&O-activum). Onder de huidige innovatiebox kwalificeert het immateriële activum. Onder de aangepaste innovatiebox kwalificeert het immateriële activum ook, omdat het een S&O-activum betreft dat bestaat uit genoemde programmatuur.

Voorbeeld samenhangende activa

Een grotere belastingplichtige ontwikkelt verschillende immateriële activa ter verbetering van de printers die hij verkoopt. Voor de ontwikkeling van al deze activa heeft hij een S&O-verklaring gekregen. Tevens is voor een van deze immateriële activa een octrooi afgegeven. Onder de huidige innovatiebox kwalificeren deze immateriële activa omdat het S&O-activa zijn. Onder de aangepaste innovatiebox kwalificeren deze immateriële activa ook, omdat zij worden toegepast ten behoeve van dezelfde productgroep. Zij hangen dus samen met een S&O-activum waarvoor een octrooi is afgegeven.

Kwalificerende voordelen voor de innovatiebox

De nexusbenadering houdt – kort gezegd – in dat een deel van de voordelen uit immateriële activa niet in aanmerking komt voor de innovatiebox, indien de belastingplichtige speur- en ontwikkelingswerk uitbesteedt binnen de groep. Daarnaast worden twee aspecten van het bepalen van de voordelen uit immateriële activa in de wet tot uitdrukking gebracht: het aggregatieniveau voor het bepalen van de voordelen en de wijze van het bepalen van de voordelen. Deze twee aspecten dienen uiteraard in onderling verband te worden gezien, aangezien het aggregatieniveau invloed heeft op de wijze van het bepalen van de voordelen.

Aggregatieniveau voor het bepalen van de voordelen

Een belastingplichtige die beschikt over meerdere kwalificerende immateriële activa hoeft de voordelen uit deze activa niet in alle gevallen per immaterieel activum vast te stellen. Indien de voordelen, de drempel en de nexusbreuk niet redelijkerwijs per immaterieel activum kunnen worden bepaald, mogen zij per samenhangende groep van immateriële activa worden vastgesteld. Dat kan bijvoorbeeld het geval zijn indien het onderzoek van een onderzoeksafdeling jaarlijks leidt tot meerdere activa (waarvoor bijvoorbeeld een octrooi is verleend), waarbij het onderzoek voor de verschillende technologieën samenhangt en de technologie in verschillende producten wordt gebruikt. In een dergelijk geval is het redelijkerwijs niet mogelijk om voordelen toe te rekenen aan individuele immateriële activa en is een benadering per groep van immateriële activa geboden.

Wijze van bepalen van de voordelen

Nadat is vastgesteld of de voordelen die in aanmerking komen voor de innovatiebox worden bepaald per activum of per groep van samenhangende activa, rijst de vraag op welke wijze de voordelen worden berekend. Daarvoor geldt geen vaste rekenregel of vast percentage. Het bepalen van de voordelen is maatwerk en vereist een benadering waarbij rekening wordt gehouden met de specifieke feiten en omstandigheden. Per geval dient te worden vastgesteld wat de meest passende wijze is om de voordelen te berekenen. Dit wordt door middel van dit wetsvoorstel gecodificeerd. In de praktijk worden verschillende economische benaderingen gebruikt om de voordelen uit immateriële activa te bepalen. Daarbij kan onder andere worden gedacht aan de zogenoemde afpelmethode en de kostengerelateerde methode. De huidige in de praktijk veelgebruikte methoden en de gevallen waarin deze worden toegepast, zijn toegelicht in het beleidsbesluit van 1 september 2014.¹³

Administratieverplichtingen

Van belastingplichtigen die de innovatiebox toepassen, mag worden verwacht dat zij beschikken over documentatie waaruit blijkt dat zij de wettelijke bepalingen op de juiste wijze toepassen. In OESO-verband is afgesproken dat gebruikers van preferentiële regimes aan documentatievereisten moeten voldoen. In de Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR) is een algemene administratieverplichting opgenomen die een dergelijke documentatie van belastingplichtigen verlangt. Met het onderhavige wetsvoorstel wordt daarnaast een bijzondere administratieverplichting geïntroduceerd. Deze verplicht een belastingplichtige die de innovatiebox toepast om documentatie in zijn administratie op te nemen waaruit blijkt:

- dat de belastingplichtige een of meer kwalificerende immateriële activa bezit,
- wat de omvang is van de voordelen die belastingplichtige verkrijgt uit deze immateriële activa,
- wat de meest passende methode is voor het bepalen van de voordelen uit deze immateriële activa, en
- wat de omvang is van de uitgaven ten behoeve van de voortbrenging van de kwalificerende immateriële activa, uitgesplitst naar uitgaven voor het uitbesteden van speur- en ontwikkelingswerk binnen de groep en overige uitgaven.

De nu voorgestelde bijzondere verplichting vormt een aanvulling op de algemene administratieverplichting die is opgenomen in de AWR en bevat een niet-limitatieve opsomming van de documentatie die de belastingplichtige in elk geval in zijn administratie moet opnemen. Deze additionele verplichting geldt slechts voor gegevens die betrekking hebben op boekjaren die zijn aangevangen op of na 1 januari 2017. In dat kader gelden enkele overgangsbepalingen voor belastingplichtigen met betrekking tot boekjaren die zijn aangevangen voor 1 januari 2017.

S&O-verklaring

Zoals hiervoor benoemd wordt de S&O-verklaring centraal gesteld als toegangsticket voor de innovatiebox. Nu het niet meer mogelijk is om zonder S&O-verklaring toegang te hebben tot de innovatiebox, wordt in dit onderdeel kort uiteengezet hoe het proces met betrekking tot de S&O-verklaring is ingericht.

¹³ Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 1 september 2014, nr. BLKB2014/1054M (Stcrt. 2014, 25141).

De belastingplichtige die speur- en ontwikkelingswerk verricht dient een S&O-verklaring aan te vragen bij de Rijksdienst voor Ondernemend Nederland (RVO.nl) om in aanmerking te kunnen komen voor de S&O-af trek dan wel de S&O-afrachtvermindering. De aanvraag wordt ingediend via het eLoket. RVO.nl beoordeelt de aanvraag en geeft, als aan de voorwaarden wordt voldaan, een S&O-verklaring af. Indien de aanvraag (gedeeltelijk) wordt afgewezen kan bezwaar worden gemaakt door middel van een gemotiveerd bezwaarschrift. Als de beslissing op het bezwaarschrift door RVO.nl ook afwijzend is, kan beroep worden aangetekend bij het College van Beroep voor het bedrijfsleven. In de S&O-verklaring zelf staat meer informatie over de bezwaar- en beroeps-mogelijkheden. Meer informatie over het aanvragen van een S&O-verklaring kan worden gevonden op de site van RVO.nl.¹⁴

Overgangsrecht

De wijzigingen in de innovatiebox treden in werking op 1 januari 2017, met dien verstande dat zij met het oog op de uitvoerbaarheid slechts toepassing vinden op boekjaren die aanvangen op of na 1 januari 2017. Voor immateriële activa die uiterlijk op 30 juni 2016 zijn voortgebracht gaat overgangsrecht gelden, indien de belastingplichtige met betrekking tot een dergelijk activum uiterlijk in het boekjaar waar 30 juni 2016 in valt, kiest voor toepassing van de innovatiebox. Het overgangsrecht voorziet erin dat de innovatiebox, zoals die gold op 31 december 2016, van toepassing blijft op deze activa. Het overgangsrecht eindigt voor boekjaren die uiterlijk eindigen op 30 juni 2021.

Daarnaast wordt overgangsrecht getroffen voor activa die vóór 1 januari 2017 zijn voortgebracht en waarvoor aan de belastingplichtige een octrooi of kwekersrecht is verleend, maar waarvoor voor de ontwikkeling aan de belastingplichtige geen S&O-verklaring is afgegeven. Deze activa worden aangemerkt als kwalificerende immateriële activa. Daardoor kwalificeren deze activa na afloop van het hiervoor beschreven overgangsrecht voor de aangepaste innovatiebox.

Tevens is overgangsrecht getroffen voor immateriële activa die zijn voortgebracht voor 1 januari 2017, maar waarvoor vóór 1 juli 2016 nog geen octrooi of kwekersrecht is verleend. Dergelijke activa kwalificeren voor het nieuwe regime als het octrooi of kwekersrecht is verleend.

Gevolgen wijzigingen innovatiebox voor bestaande vaststellingsovereenkomsten

Alle bestaande vaststellingsovereenkomsten (VSO's) waarin afspraken over de toepassing van de huidige innovatiebox zijn opgenomen, komen behoudens het overgangsrecht in beginsel te vervallen vanwege de ontbindende voorwaarde in de VSO dat bij relevante wetswijzigingen de VSO komt te vervallen.

Voor de belastingplichtigen die als kleinere belastingplichtigen zijn aan te merken, kwalificeert een immaterieel activum dat is voortgevloeid uit speur- en ontwikkelingswerk waarvoor enkel een S&O-verklaring is afgegeven als toegang tot de innovatiebox. De innovatiebox zal voor deze kleinere belastingplichtigen in veel gevallen ook voor de immateriële activa die na 30 juni 2016 zijn voortgebracht onverkort van toepassing blijven.

Voor deze kleinere belastingplichtigen zal daarom uit doelmatigheidsoverwegingen bij beleidsbesluit onder voorwaarden worden goedgekeurd dat de ontbindende voorwaarde in de bestaande VSO die betrekking heeft op

¹⁴ <http://www.rvo.nl/subsidies-regelingen/publicaties-wbso> of <https://mijn.rvo.nl/wbso-fiscale-regeling-voor-research-en-development>.

de huidige innovatiebox niet wordt vervuld. De conceptgoedkeuring is opgenomen in het bij deze toelichting als bijlage opgenomen conceptbeleidsbesluit.

Voor belastingplichtigen die geen kleinere belastingplichtige zijn, heeft de aanpassing van de innovatiebox mogelijk meer gevolgen. Belastingplichtigen die een nieuwe VSO overeen willen komen, kunnen contact opnemen met de betreffende inspecteur. De Belastingdienst streeft ernaar om waar dat nodig en mogelijk is, tijdig een nieuwe VSO overeen te komen. Hiertoe wordt extra capaciteit beschikbaar gesteld bij de Belastingdienst. Ondanks deze extra capaciteit is het waarschijnlijk niet mogelijk begin 2017 alle nu bestaande VSO's opnieuw af te sluiten. Voor de volledigheid wordt opgemerkt dat een VSO onder bepaalde voorwaarden ook met terugwerkende kracht van toepassing kan zijn.

Reacties op de internetconsultatie

Op de internetconsultatie,¹⁵ die liep van 19 mei 2016 tot en met 16 juni 2016, zijn in totaal 24 reacties binnengekomen, waarvan 17 openbaar zijn. De reacties zijn afkomstig van koepel- en belangenorganisaties (totaal 8) en particulieren en bedrijven (totaal 16). In alle reacties wordt het belang van de innovatiebox benadrukt. Voorafgaand aan de internetconsultatie is met VNO-NCW gesproken, waarbij VNO-NCW naar aanleiding van het eindrapport van het BEPS-project nogmaals het belang van de innovatiebox in zijn algemeenheid heeft onderstreept. Na afloop van de internetconsultatie is op ambtelijk niveau gesproken met EY over de gevolgen van het geconsulteerde wetsvoorstel voor een specifieke sector.

De volgende (7) koepel- en belangenorganisaties hebben openbaar gereageerd op de internetconsultatie:

- Federatie Nederlandse Levensmiddelen Industrie (FNLI);
- Vereniging Familiebedrijven Nederland (FBNed);
- Actal;
- The Netherlands British Chamber of Commerce;
- Nederlandse Orde van Belastingadviseurs;
- Register Belastingadviseurs; en
- VNO-NCW.

De volgende (10) particulieren en bedrijven hebben openbaar gereageerd op de internetconsultatie:

- VanOoijen Belastingadviseurs NV;
- Otterspeer Haasnoot & Partners;
- De heer G. Bennink;
- PNO Consultants;
- HGM Consultants;
- Omnyacc Huyg & Partners Belastingadviseurs;
- Rasser De Haan BV;
- NovioTax;
- AC Adviseurs;
- HVK Stevens Belastingadvies.

Hierna worden de meest in het oog springende punten besproken. In een groot aantal reacties komt de toegangstoets aan de orde. Deze toets houdt in dat aan grotere ondernemingen slechts toegang tot de innovatiebox wordt verleend indien ze beschikken over zowel een S&O-verklaring alsook een zogenoemd «juridisch ticket». Van een juridisch ticket is sprake in geval van een octrooi, kwekersrecht, programmatuur of een vergunning voor het in de handel brengen van een geneesmiddel, of een exclusieve

¹⁵ De openbare reacties en de geconsulteerde conceptwetteksten en conceptmemorie van toelichting zijn terug te vinden op: <https://www.internetconsultatie.nl/innovatiebox>

licentie op een van de voorgenoemde juridische tickets. Volgens de afspraken die in OESO-verband zijn gemaakt, zou het eisen van slechts een juridisch ticket ook voldoende zijn voor het verlenen van toegang tot preferentiële regimes voor immateriële activa. Daarom is in de internetconsultatie gevraagd de S&O-verklaring als toegangseis te laten vervallen en toegang toe te staan op basis van een van de voornoemde juridische tickets. Daarnaast wordt met betrekking tot het juridische ticket aangegeven dat in sommige gevallen geen octrooi kan worden aangevraagd in verband met bedrijfsgeheimen.

In de internetconsultatie wordt in veel reacties verzocht de juridische tickets breder te formuleren. Onder andere wordt voorgesteld een lijst op te nemen met rechten die vergelijkbaar zijn met patenten, octrooien en andere juridische tickets. Ook wordt voorgesteld om een ruimere toepassing te hanteren voor vergunningen die afgegeven worden om een geneesmiddel op de markt te mogen brengen. In het conceptwetsvoorstel worden vergunningen genoemd die zijn afgegeven door Europese instanties en in de consultatie is verzocht om een ruimere toepassing hiervan.

Uit veel reacties blijkt dat er problemen worden voorzien in de toepassing van de innovatiebox vanwege de aanvraagperiode van de juridische tickets, omdat het kan voorkomen dat het enige jaren duurt voordat het juridisch ticket – bijvoorbeeld een octrooi – daadwerkelijk is verleend. In de tussenliggende periode van aanvraag tot daadwerkelijke verlening van het juridisch ticket geniet belastingplichtige reeds juridische bescherming. De belastingplichtige zou voor die periode echter voor de voordelen die voortvloeien uit dat immaterieel activum geen innovatiebox mogen toepassen. Daarom wordt in deze reacties voorgesteld dit aan te passen en toepassing van de innovatiebox toe te staan vanaf het moment van aanvraag, indien ook aan de overige voorwaarden is voldaan.

In een aantal reacties wordt de vraag gesteld waarom bij de groepsbenadering voor de nexusbreuk wordt aangesloten bij het begrip «verbonden lichaam» van artikel 10a, vierde lid, van de Wet Vpb 1969. Er wordt gesteld dat volgens de afspraken die zijn gemaakt in OESO-verband zou moeten worden aangesloten bij «zeer overheersende zeggenschap». Daarom wordt gevraagd om aansluiting te vinden bij het begrip groepsmaatschappij van artikel 24b van Boek 2 van het Burgerlijk Wetboek, wat kort gezegd inhoudt dat sprake is van een groep bij een zeggenschap van 50% of groter.

Tevens worden enkele vragen gesteld over de grens voor kleinere belastingplichtige. Gevraagd wordt het begrip «verwervingskosten» nader toe te lichten en voorbeelden te noemen van gevallen waarin de belastingplichtige in achtereenvolgende jaren als kleinere dan wel grotere belastingplichtige wordt aangemerkt. Daarnaast wordt gevraagd hoe moet worden omgegaan met verkorte boekjaren als gevolg van voeging in een fiscale eenheid of als gevolg van fusies en splitsingen. Ook wordt gevraagd om voor de grens van kleinere belastingplichtigen af te wijken van de OESO-afspraken en de *Small and Medium Enterprise*-grens (250 fte en € 43 miljoen eigen vermogen) van de Europese Commissie te hanteren. Hiermee zou worden voorkomen dat de voorgestelde grens voor kleinere belastingplichtigen met een grote inkoopcomponent onredelijk uitpakt.

Uitgaven ter zake van huisvestingskosten worden in het consultatievoorstel gekwalificeerd als indirecte kosten en komen derhalve niet in aanmerking voor de totale en kwalificerende uitgaven in de nexusbreuk. Dit is in lijn met hetgeen in OESO-verband is afgesproken. In de internet-

consultatie is gevraagd of het juist is dat uitgaven aan bijvoorbeeld laboratoria waar R&D-activiteiten worden verricht, niet in aanmerking zouden moeten komen voor de nexusbreuk. In de reacties wordt verzocht huisvestingskosten op te nemen als directe kosten die mee worden genomen in de nexusbreuk.

In een groot aantal reacties is de vraag gesteld waarom het weerlegbaar vermoeden van het rapport voor actiepunten 5 van het BEPS-project van de OESO niet is opgenomen. In een paar reacties wordt aandacht gevraagd voor de gevolgen van het wetsvoorstel voor innovatieve activiteiten die door samenwerkingsverbanden worden verricht. Er wordt gevraagd naar de uitvoering van de nieuwe wetgeving door de Belastingdienst. Onder andere wordt gevraagd hoe wordt omgegaan met bestaande afspraken over toepassing van de huidige innovatiebox, of er voldoende capaciteit is bij de Belastingdienst om deze nieuwe wetgeving te implementeren en er wordt gevraagd naar mogelijke voorlichting door de Belastingdienst. In de consultatie is gevraagd de forfaitaire regeling te verruimen.

Wat betreft de administratieve lasten voor de belastingplichtigen van het conceptwetsvoorstel is geadviseerd om de regeldrukgevolgen van deze maatregelen kwantitatief in beeld te brengen en in de memorie van toelichting te beschrijven. Met betrekking tot de administratieve lasten wordt geadviseerd goede voorlichting te bieden over de uitbreiding van de administratieve en inhoudelijke eisen bij het toepassen van de innovatiebox en bestaande gebruikers hierover actief te informeren.

Ten slotte is in een aantal reacties de vraag aan de orde gekomen hoe moet worden omgegaan met gevallen waarbij de voordelen ten behoeve van de berekening van de nexusbreuk niet per activum kunnen worden berekend.

Herzieningen naar aanleiding van de consultatie

Naar aanleiding van de reacties op de internetconsultatie is het wetsvoorstel op een aantal punten gewijzigd. Daarnaast is, mede vanwege verzoeken die zijn gedaan in reacties op de internetconsultatie, de memorie van toelichting op enkele plekken aangepast teneinde de werking van de wetteksten te verduidelijken. Hierna wordt ingegaan op de belangrijkste wijzigingen die zijn aangebracht naar aanleiding van de internetconsultatie.

In de internetconsultatie zijn enerzijds opmerkingen gemaakt over de toets die plaatsvindt alvorens toegang wordt verleend tot de innovatiebox en anderzijds het beperkte aantal juridische tickets dat toegang tot de innovatiebox biedt. Het kabinet hecht veel waarde aan de S&O-verklaring als toegangselement. Niet alleen omdat het voor de Belastingdienst een goed uitvoerbaar controlemiddel is, maar ook omdat de S&O-verklaring de substance in Nederland waarborgt. Als de innovatieve activiteiten daadwerkelijk in Nederland zijn verricht, is het niet nodig de toegang van deze (technische) innovaties tot de innovatiebox verdergaand dan de OESO te beperken. Omdat de OESO de ruimte biedt om meer juridische tickets toe te staan dan in het consultatiedocument stonden genoemd, zijn daarom additionele juridische tickets opgenomen die toegang tot de innovatiebox verlenen. Deze additionele tickets zijn naar hun aard met octrooien vergelijkbare rechten, te weten utility models (gebruiksmodel) en aanvullende beschermingscertificaten. Tevens wordt in het navolgende punt ingegaan op het additionele ticket: de aanvraag.

De aanvraagperiode van een patent of octrooi kan meerdere jaren behelzen. Tijdens een dergelijke aanvraagperiode geldt reeds juridische bescherming voor het immateriële activum en kan het immateriële activum tevens al winst genereren. De OESO-afspraken bieden ruimte om toegang tot de innovatiebox te verlenen vanaf het moment van aanvraag van het «juridisch ticket» in tegenstelling tot het moment van verlening waar in het conceptwetsvoorstel bij werd aangesloten. Derhalve is opgenomen dat voor de toepassing van de innovatiebox mag worden aangesloten bij het moment van aanvraag van een octrooi of kwekersrecht. Toepassing van de innovatiebox dient echter uitsluitend plaats te vinden wanneer de aanvraag ook daadwerkelijk wordt verleend en uiteraard wordt voldaan aan de overige voorwaarden. Om die reden is ook een regeling opgenomen op grond waarvan het onterecht genoten voordeel wordt teruggenomen op het moment dat blijkt dat de aanvraag is afgewezen.

Daarnaast is het overgangsrecht verduidelijkt en is in het artikelsgewijze deel van deze memorie uitgebreider ingegaan op het overgangsrecht. In deze memorie is nader aandacht geschonken aan de samenloop van toepassing van de innovatiebox met een (ont)voeging in een fiscale eenheid, een bedrijfsfusie en afsplitsing. Tevens is een voorbeeld opgenomen waarin nader wordt ingegaan op het bepalen of een belastingplichtige kwalificeert als grotere of kleinere belastingplichtige voor de innovatiebox.

In de nieuwe wetgeving voor de innovatiebox staat de S&O-verklaring centraal als toegangsticket. In de memorie van toelichting is nader ingegaan op de rechtsbescherming en de gang van zaken ten aanzien van de aanvraagprocedure van een S&O-verklaring. In deze memorie is nader ingegaan op het uitsluiten van uitgaven die niet direct verband houden met het speur- en ontwikkelingswerk dat heeft geleid tot het immateriële activum. Het uitsluiten van indirecte uitgaven, zoals huisvestingskosten, is in OESO-verband besloten. In deze memorie is nader ingegaan op de begrippen voortbrengingskosten en kosten ter verwerving van de voordelen.

Tijdens de consultatie is gevraagd de bestaande forfaitaire regeling te verruimen. De forfaitaire regeling draagt voor een bepaalde groep belastingplichtigen bij aan de vermindering van de complexiteit van de regeling namelijk de groep waarvoor de administratieve lasten van de innovatiebox niet opweegt tegen het daaraan verbonden belastingvoordeel. Het verruimen van de forfaitaire regeling ligt echter niet in lijn met het streven om toepassing van de innovatiebox meer te laten aansluiten bij daadwerkelijke innovatie. Bovendien zijn er geen aanwijzingen dat met de huidige grens van de forfaitaire regeling de oorspronkelijke doelstelling onvoldoende wordt bereikt.

In de consultatie is gevraagd naar de uitvoering van de nieuwe wetgeving door de Belastingdienst en hoe wordt omgegaan met bestaande afspraken over toepassing van de huidige innovatiebox, met name voor kleinere belastingplichtigen. In het algemeen deel van de toelichting wordt nader ingegaan op de bestaande afspraken in de zogenoemde vaststellingsovereenkomsten. Ook is een bijlage toegevoegd met een conceptbeleidsbesluit waarin is opgenomen dat voor de kleinere belastingplichtigen uit doelmatigheidsoverwegingen onder voorwaarden wordt goedgekeurd dat de ontbindende voorwaarde in de bestaande VSO die betrekking heeft op de huidige innovatiebox niet wordt vervuld.

5.4. Wijziging van enkele specifieke renteaftrekbeperkingen

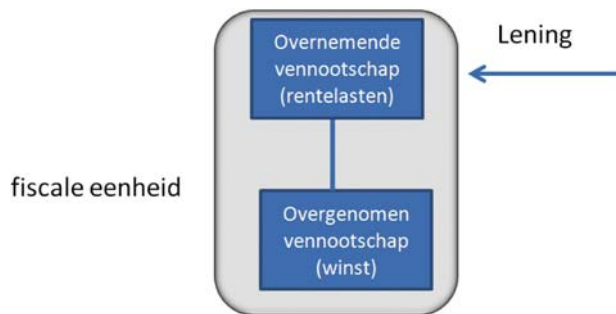
De wijzigingen in enkele specifieke renteaftrekbeperkingen zijn via internet geconsulteerd in de periode van 20 juni 2016 tot en met 18 juli 2016. Naar aanleiding van de reacties op de internetconsultatie is het wetsvoorstel op een aantal punten gewijzigd. Daarnaast is, mede vanwege de reacties de memorie van toelichting op enkele plekken aangepast teneinde de praktijk meer handvatten te geven over de reikwijdte van de voorgestelde wijziging. Aan het einde van dit onderdeel wordt nader ingegaan op de consultatie.

De vergoeding over vreemd vermogen, de rentebetaling, is in de vennootschapsbelasting in beginsel aftrekbaar bij de bepaling van de winst. Hoewel daartegenover staat dat rente aan de ontvangstkant in beginsel wordt belast, kan de allocatie van rentelasten binnen een internationaal concern evenwel van groot belang zijn voor de belastingdruk van ondernemingen. Hierbij geldt dat internationaal opererende ondernemingen in de praktijk kunnen inspelen op effectievetariefsverschillen die er tussen verschillende landen bestaan om de vennootschapsbelasting te drukken via grondslaguitholling binnen concernverband. Zo kan bijvoorbeeld worden ingespeeld op tariefsverschillen door vanuit een vennootschap in een laagbelastend land een lening te verstrekken aan een groepsvennootschap in een hoogbelastend land. De ontvangen groepsrente wordt dan niet of tegen een laag effectief tarief belast. De betaalde groepsrente komt ten laste van de grondslag van de groepsmaatschap-pijen met een hoger belastingtarief. Hetzelfde effect kan worden bereikt door gebruik te maken van internationale kwalificatieverschillen tussen verschillende belastingstelsels, waardoor de afgetrokken rente niet of pas op een (veel) later tijdstip wordt belast.

In de Wet Vpb 1969 is een aantal specifieke renteaftrekbeperkingen opgenomen om ongewenste vormen van grondslaguitholling door renteaftrek tegen te gaan. Zo bestaat er een specifieke renteaftrekbe-perking gericht tegen structuren waarbij in Nederland belastbare winst door middel van het kunstmatig creëren van een renteaftrek wordt geërodeerd ten gunste van groepsvennootschappen met een lage belastingdruk (hierna: renteaftrekbeperking gericht tegen winstdrainage). Een lage belastingdruk bij de ontvanger kan hierbij, naast een laag tarief, ook voortkomen uit verliesverrekeningsmogelijkheden, internationale mismatches of speciale faciliteiten waardoor er geen of een kleine grondslag is waarover belasting wordt geheven. De rente is in Nederland aftrekbaar tegen het statutaire Vpb- tarief, terwijl de daartegenover staande rentebate – bijvoorbeeld in een laagbelastend land – niet of tegen een laag effectief belastingtarief wordt belast. De renteaftrekbeperking gericht tegen winstdrainage bouwt voort op de zogenoemde fraud-legisjurisprudentie en is van toepassing als er sprake is:

- 1) van een schuld aan een verbonden lichaam of verbonden natuurlijke persoon,
 - 2) van een zogenoemde «besmette rechtshandeling» en
 - 3) van een verband tussen de schuld en de besmette rechtshandeling.
- Bij een dergelijke schuld wordt de renteaftrek beperkt tenzij tegenbewijs wordt geleverd door de belastingplichtige over de zakelijkheid van de rechtshandeling en financiering.

Om excessieve schuldfinancieringen bij overnameholdingconstructies te ontmoedigen, is de fiscale aftrekbaarheid van rente op bovenmatige schuldfinanciering bij overnames gevolgd door voeging in een fiscale eenheid beperkt door invoering van een overnameholdingbepaling. In de hierna opgenomen figuur wordt dit geïllustreerd:



Het doel van de overnameholdingbepaling is om te voorkomen dat bovenmatige rente die is verschuldigd in het kader van de financiering van de overname, ten laste van de winst van de overgenomen vennootschap wordt gebracht. Een voorbeeld van een overnameholdingconstructie is de situatie waarin een private-equitygroep een Nederlandse bv overneemt via een Nederlandse overnameholding. Die overnameholding financiert de overname meestal met een combinatie van bankleningen en aandeelhoudersleningen. Daarna wordt een fiscale eenheid gevormd tussen de overnameholding en de overgenomen bv. De door de overnameholding betaalde rente kan in beginsel binnen de fiscale eenheid worden afgetrokken van de winst van de overgenomen bv. Daarmee zou de (fiscale) winst van deze bv (grotendeels) uit de heffingsgrondslag kunnen verdwijnen. De overnameholdingbepaling regelt dat de (bovenmatige) overnamerente in beginsel niet in aftrek komt voor zover de overnameholding op «stand alone basis» niet genoeg eigen winst maakt om de overnamerente tegen af te zetten.

In de initiatiefnota van de Tweede Kamerleden Nijboer en Groot «Private Equity: einde aan de excessen» wordt door de initiatiefnemers onder andere ingegaan op de overnameholdingbepaling.¹⁶ Volgens de initiatiefnemers lijkt deze regeling redelijk te functioneren maar kan deze op een aantal punten robuuster gemaakt worden. In de kabinetsreactie op de initiatiefnota heeft het kabinet allereerst het belang van de rol van private-equityinvesteerdere onderkend als alternatieve bron voor financiering van het Nederlands bedrijfsleven, naast bancaire krediet.¹⁷ Naast de rol als verstrekker van risicodragend vermogen is een vitale private-equitysector ook om een andere reden van belang. Voor Nederlandse pensioenfondsen vormen private-equityfondsen een alternatieve beleggingscategorie, naast aandelen en obligaties, die hun de mogelijkheid biedt hun beleggingen te diversificeren. Een onderzoek van de Erasmus Universiteit uit 2007 bevatte geen aanwijzingen dat de private-equitysector in Nederland gekenmerkt werd door excessen die leidden tot negatieve gevolgen voor de overgenomen bedrijven en hun stakeholders.¹⁸ Omdat echter in de maatschappelijke discussie over private equity ook andere, kritische geluiden te horen zijn, laat het kabinet opnieuw onderzoek uitvoeren naar de effecten van private-equityinvesteerdere in Nederland.

Het voorgaande laat onverlet dat het kabinet in de kabinetsreactie op de initiatiefnota heeft laten weten dat het de opvatting van de initiatiefnemers over de overnameholdingbepaling onderschrijft. Tijdens het notaoverleg op 21 maart 2016 is nogmaals herhaald dat het kabinet de

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

¹⁷ Kamerstukken II 2015/16, 34 267, nr. 3.

¹⁸ De Jong, Rooseboom, Verbeek en Verwijmeren, *Hedgefondsen en Private Equity in Nederland* (2007).

drie door de initiatiefnemers genoemde aanpassingen in de overnameholdingbepaling zal opnemen in het pakket Belastingplan 2017.¹⁹

In dit kader stelt het kabinet in de eerste plaats voor de berekeningssystematiek van de overnameholdingbepaling aan te scherpen voor het geval een overnameschuld door middel van een zogeheten «debt-push down» van het niveau van de overnameholding naar het niveau van de overgenomen vennootschap verplaatst wordt. Verder wordt voorgesteld om de termijn van zeven jaar, waarbinnen de financiering moet worden afgebouwd van ten hoogste 60% van de verkrijgingsprijs naar ten hoogste 25% van de verkrijgingsprijs, nader aan te scherpen. Hiermee wordt voorkomen dat door de overgenomen vennootschap steeds onder een nieuwe overnameholding te hangen waardoor de termijn van zeven jaar voor de afbouw van de maximale niet bovenmatige financiering telkens opnieuw zou aanvangen. Tot slot wordt als derde voorgesteld om het eerbiedigende overgangsrecht niet meer van toepassing te laten zijn in de specifieke situatie dat een overnameholding op of na 1 januari 2017 in een nieuwe fiscale eenheid met een andere moeder wordt opgenomen. Hiermee wordt voorkomen dat bij een hernieuwende overname via een overnameholding na genoemde datum de oude financieringen onder het overgangsrecht blijven meelopen waardoor de overnameholdingbepaling in zoverre de facto buiten toepassing zou blijven.

In de kabinetsreactie bij de initiatiefnota is aangetekend dat nut en noodzaak van de overnameholdingbepaling bij een latere implementatie van een generieke renteaftrekbepaling, als gevolg van de uitkomsten van het BEPS-project van G20 en OESO, ten principale wordt gezien. In de *Anti Tax Avoidance Directive*²⁰ van de Europese Commissie is, conform de BEPS-uitkomsten, een generieke renteaftrekbepaling opgenomen: een zogenoemde earnings-strippingmaatregel. Na invoering van een earnings-strippingmaatregel is de overnameholdingbepaling wellicht helemaal niet meer nodig. Het kabinet bevestigt dan ook hetgeen hierover in de kabinetsreactie bij de initiatiefnota is opgenomen.

In de kabinetsreactie op de initiatiefnota is tevens opgenomen dat zal worden gezien of naast de hiervoor genoemde wijzigingen in de overnameholdingbepaling nog andere maatregelen kunnen of moeten worden genomen om onwenselijke renteaftrek in het kader van overnames te bestrijden. Naar de mening van het kabinet kan pas van een effectieve set maatregelen kan worden gesproken als de aangekondigde maatregelen in de overnameholdingbepaling worden vergezeld van een aanpassing in de eerdergenoemde renteaftrekbepaling gericht tegen winstdrainage. Voorwaarde voor toepassing van die renteaftrekbepaling is dat de leningen zijn verstrekt door een «verbonden lichaam». Er is, kort gezegd, sprake van een verbonden lichaam indien een lichaam meer dan een derde belang houdt in een ander lichaam. In de praktijk is gebleken dat overnamestructuren soms zo worden of zijn vormgegeven dat er geen sprake is van formele verbondenheid terwijl er in materiële zin wel degelijk sprake is van verbondenheid omdat door verschillende investeerders wordt opgetreden als een samenwerkende groep. Het gaat in dergelijke gevallen om een gecoördineerde investering die in totaal ten minste een derde belang vertegenwoordigt. Met het expliciet wettelijk vastleggen dat ook sprake is van de vereiste «verbondenheid» bij de aanwezigheid van een samenwerkende groep kan grondslaguitholling bij dergelijke structuren effectiever worden bestreden. De maatregel heeft

¹⁹ Kamerstukken II 2015/16, 34 267, nr. 9, blz. 23.

²⁰ Voorstel voor een richtlijn van de Raad tot vaststelling van regels ter bestrijding van belastingontwijkingafspraken die de werking van de interne markt rechtstreeks schaden (COM (2016) 26).

gevolgen voor binnenlandse en buitenlandse overnamepartijen. Naar verwachting zullen buitenlandse partijen in de praktijk meer te maken krijgen met de maatregel dan binnenlandse partijen omdat in internationale structuren er normaal gesproken eerder sprake van is dat de corresponderende rentebaten tegen een laag effectief tarief worden belast.

De voorgestelde aanpassing is naar de mening van het kabinet in lijn met de doelstellingen van het BEPS-project om grondslaguitholling en winstverschuivingen tegen te gaan en deze blijft – naar de mening van het kabinet – ook van belang als een earnings-strippingmaatregel zou worden geïmplementeerd.

De voorgestelde wijzigingen in de renteaftrekbepaling gericht tegen winstdrainage en in de overnameholdingbepaling zijn van toepassing voor boekjaren die aanvangen op of na 1 januari 2017.

Consultatie

Op de internetconsultatie zijn in totaal 10 reacties binnengekomen, waarvan 7 openbaar. De reacties zijn afkomstig van 6 koepel- of belangenorganisaties, 3 bedrijven en een natuurlijk persoon.

De openbare reacties op de internetconsultatie zijn ontvangen van:

- Netherlands British Chamber of Commerce;
- Register Belastingadviseurs;
- FNV;
- Nederlandse Orde van Belastingadviseurs;
- Nederlandse Vereniging van Participatiemaatschappijen;
- Baker & McKenzie; en
- De heer R.C.H.M. Huuskes.

De reacties geven een tweeledig beeld. Enerzijds worden (delen van) de maatregelen onderschreven. Anderzijds zijn er belangstellenden die hun aarzeling hebben bij (delen van) de maatregelen op zich dan wel bij het moment waarop de voorgestelde maatregelen worden ingevoerd. Hierna wordt op de belangrijkste punten uit de reacties op de consultatie ingegaan.

Belangrijkste ingebrachte punten: 1. Invulling begrip «samenwerkende groep»

In de meeste reacties komt naar voren dat er behoefte is aan een meer concrete invulling van het begrip samenwerkende groep. Er wordt hierbij gewezen op de onzekerheid die een dergelijke materiële toets voor de praktijk kan opleveren en op de onwenselijkheid daarvan. Of er sprake is van een samenwerkende groep in de zin van de voorgestelde aanpassing van de bepaling tegen winstdrainage door rente-aftrek, is afhankelijk van feiten en omstandigheden van het individuele geval. Hoewel het wettelijk vastleggen van een meer materiële toets als de «samenwerkende groep» rechtsonzekerheid tot gevolg kan hebben, heeft dit naar de mening van het kabinet de voorkeur boven het op basis van bestaande structuren nauwkeuriger omschrijven van de situaties die worden bestreden. Indien dit laatste al mogelijk zou zijn, dan zou dit als reële risico hebben dat de aanscherping relatief eenvoudig kan worden ontweken door de structuur iets anders vorm te geven. Naar aanleiding van de consultatie is het artikelsgewijze deel van deze memorie van toelichting wel aangevuld en verduidelijkt teneinde de praktijk meer handvatten te geven over de reikwijdte van de voorgestelde wijziging en het begrip samenwerkende groep.

Door verschillende belangstellenden wordt vanwege de voorgestelde wijziging van de renteaftrekbeperking gericht tegen winstdrainage gevraagd om eerbiedigende werking voor bestaande situaties. Door het verlenen van een eerbiedigende werking zou de nu geldende regeling van toepassing blijven op bestaande rechtsposities en verhoudingen.

Uitgangspunt is dat een nieuwe wettelijke regeling niet alleen van toepassing is op hetgeen na de inwerkingtreding voorvalt, maar ook op hetgeen bij de inwerkingtreding reeds bestaat. In beginsel heeft een nieuwe wettelijke regeling onmiddellijke werking.²¹ Het voorgaande laat onverlet dat deze onmiddellijke werking – naar aanleiding van een belangenafweging – opzij kan worden gezet voor bestaande rechtsposities en verhoudingen. Bij die belangenafweging spelen, zo blijkt onder meer uit de Aanwijzingen voor de regelgeving, de al dan niet aanwezige gerechtvaardigde verwachtingen omtrent het voortduren van een regeling een rol en is van belang of er sprake is van een grote breuk met het oude recht.²² Daarnaast kunnen naar de mening van het kabinet bij die belangenafweging bijvoorbeeld het doel van de voorgestelde aanpassing, de budgettaire aspecten en de uitvoeringsaspecten meewegen.

Indien deze uitgangspunten worden toegepast op de wijziging van de renteaftrekbeperking gericht tegen winstdrainage komt het kabinet tot de navolgende weging. Het bieden van eerbiedigende werking zou er in dit geval toe leiden dat er gebruik kan blijven worden gemaakt van kunstmatige structuren waarbij rentelasten worden gecreëerd die de Nederlandse belastinggrondslag uithollen, terwijl het kabinet juist ook deze wenst te bestrijden.

Daarnaast is de mogelijkheid om een groep aandeelhouders die in eenstemmigheid samenwerken ten aanzien van een bepaald doel aan te merken als samenwerkende groep niet nieuw. Zo is dit standpunt al eens bevestigd in jurisprudentie van de Hoge Raad.²³ Bij de behandeling van de Invoeringswet vereenvoudiging en flexibilisering bv-recht is in het kader van de renteaftrek gericht tegen winstdrainage voorts aangegeven dat onder omstandigheden ook bij een groep samenwerkende aandeelhouders – bij elk van die aandeelhouders – sprake kan zijn van een kwalificerend belang.²⁴ Verder wordt het standpunt in voorkomende gevallen in de praktijk ook door de Belastingdienst ingenomen. Gelet op voorgaande is het kabinet van mening dat de gebruikers van deze aftrek, ook gezien de zeer uitdrukkelijke constructies die zijn toegepast, zich konden realiseren dat zij buiten de bedoeling van de wetgever traden, waarmee een gerechtvaardigde verwachting niet aan de orde kan zijn. In die zin is er ook geen grote breuk met het huidige recht. Vervolgens wordt erop gewezen dat het bieden van eerbiedigende werking ertoe zou leiden dat de budgettaire opbrengst in de eerste jaren fors lager zou zijn. Ten slotte is de maatregel zonder eerbiedigende werking voor de Belastingdienst in de uitvoering het meest eenvoudig. Alles overziend meent het kabinet dat er geen aanleiding is om af te wijken van het uitgangspunt van onmiddellijke werking. Er wordt in dit voorstel dan ook niet in eerbiedigende werking voorzien voor de wijziging van de renteaftrekbeperking gericht tegen winstdrainage.

²¹ Aanwijzing voor de regelgeving, Aanwijzing 166 (onmiddellijke werking).

²² Zie ook de bijlage bij de brief van de Staatssecretaris van Financiën van 8 oktober 1996 (Kamerstukken II 1996/97, 25 212, nr. 1).

²³ Zie onder meer BNB 1994/88, r.o. 3.3 e.v. en BNB 1998/128, r.o. 3.3 e.v.

²⁴ Kamerstukken II 2010/11, 32 426, nr. 7, blz. 10.

Belangrijkste ingebrachte punten: 3. Aanpassing overgangsrecht overnameholdingbepaling

In vrijwel alle reacties op de internetconsultatie wordt aangegeven dat de beperking van het bestaande eerbiedigende overgangsrecht voor de overnameholdingbepaling, zoals die was opgenomen in het consultatiedocument, te vergaand is. Met name de omstandigheid dat genoemde beperking met ingang van 1 januari 2017 ook zou gaan gelden voor situaties waarin vóór die datum een nieuwe fiscale eenheid is aangegaan, stuit op grote bezwaren. Het kabinet erkent dat de maatregel zoals neergelegd in het consultatiedocument gevolgen kan hebben voor structuren en financieringen die tot nu toe onder het overgangsrecht vallen. Daarmee zijn, anders dan bij situaties die worden geraakt door de invoering van het begrip samenwerkende groep, in deze situaties door het kabinet bij belastingplichtigen gerechtvaardigde verwachtingen gewekt. Het kabinet is de belangstellenden op dit punt dan ook tegemoetgekomen. De wettekst en de memorie van toelichting zijn op dit punt aangepast.

Belangrijkste ingebrachte punten: 4. Aanpassing invulling «andere fiscale eenheid» ten behoeve van overgangsrecht

In een enkele reactie op de consultatie komt naar voren dat er onduidelijkheid bestaat over wat er dient te worden begrepen onder «andere fiscale eenheid». Dit is van belang bij de vraag wanneer het bestaande eerbiedigende overgangsrecht bij de overnameholdingbepaling ook na de voorgestelde aanpassing van toepassing blijft. Het artikelsgewijze deel van de memorie van toelichting is aangevuld teneinde de gevraagde duidelijkheid te geven.

Belangrijkste ingebrachte punten: 5. Samenloop huidige pakket aan maatregelen en Anti Tax Avoidance Directive (ATAD)

Uit de consultatie blijkt verder dat bij een deel van de belangstellenden behoefte bestaat aan een nadere toelichting hoe de wijzigingen op het gebied van renteaftrekbeperkingen zich verhouden tot de aanstaande wijzigingen, eveneens op het gebied van renteaftrekbeperkingen, als gevolg van ATAD. De Nederlandse vennootschapsbelasting kent een aantal specifieke renteaftrekbeperkingen. Deze renteaftrekbeperkingen hebben als doel om grondslaguitholling via renteaftrek te voorkomen. Bij de implementatie van de earnings-strippingmaatregel uit de ATAD, zal – met het oog op het voorkomen van overlap, overkill en ingewikkelde samenloop – ten aanzien van iedere specifieke renteaftrekbeperking worden beoordeeld of het wenselijk is dat deze naast de generieke renteaftrekbeperking blijft bestaan. Nadat duidelijk is hoe de earnings-strippingregeling zal worden vormgegeven, kan worden beoordeeld of daarnaast nog behoefte bestaat aan een bepaling die specifiek gericht is tegen excessieve financiering van overnames, zoals de bestaande overnameholdingbepaling. Het kabinet stelt niettemin voor om deze bepaling ook nu aan te passen omdat hierdoor de doelstellingen van de overnameholdingbepaling beter worden bereikt. Het kabinet acht de in het onderhavige wetsvoorstel opgenomen maatregelen daarom vooralsnog wenselijk. Ten aanzien van de beoogde wijzigingen in de renteaftrekbeperking gericht tegen winstdrainage geldt eveneens dat dit artikel zo effectief mogelijk zou moeten werken met het oog op het tegengaan van de uitholling van de Nederlandse belastinggrondslag. Overigens zal naar verwachting van het kabinet de specifieke renteaftrekbeperking gericht

tegen winstdrainage ook na implementatie van een earnings-stripping-maatregel nog steeds van grote waarde zijn.²⁵

6. Stimulering start-ups

In de begeleidende brief bij het Belastingplan 2016 is aangekondigd dat het kabinet vanaf 2017 € 50 miljoen per jaar beschikbaar stelt voor de stimulering van start-ups/mkb.²⁶

Start-ups die zich bezighouden met speur- en ontwikkelingswerk moeten voor deze werkzaamheden extra investeringen doen. Innovatieve bezigheden zijn met bovengemiddelde onzekerheid omgeven: de kans dat innovaties mislukken, is groter dan de kans dat een beproefde activiteit mislukt. Dit betekent dat veel bedrijven terughoudend zijn met investeringen in speur- en ontwikkelingswerk. Dergelijk speur- en ontwikkelingswerk is echter van groot belang voor de economie. Ook andere bedrijven profiteren via kennisspillovers vaak van het speur- en ontwikkelingswerk van deze innovatieve start-ups. Tegen deze achtergrond is onderzocht op welke wijze innovatieve start-ups extra kunnen worden gestimuleerd. Hierbij is mede getoetst aan de criteria volgens het Toetsingskader belastinguitgaven. Het kabinet stelt voor een deel van het gereserveerde bedrag van € 50 miljoen te bestemmen voor een gerichte verruiming van de zogenoemde gebruikelijkloonregeling voor innovatieve start-ups.²⁷

Onder de huidige gebruikelijkloonregeling wordt het belastbare loon van directeurs-grotaandeelhouders ten minste gesteld op het hoogste van de volgende bedragen:

- a. 75% van het loon uit de meest vergelijkbare dienstbetrekking;
- b. het hoogste loon van de werknemers die in dienst zijn van hetzelfde bedrijf of van met het bedrijf verbonden bedrijven;
- c. € 44.000 (bedrag 2016).

Volgens de start-upsector is het internationaal gebruikelijk dat de dga in de eerste jaren afziet van loon zodat de middelen in de onderneming kunnen worden geïnvesteerd.²⁸ Voor dga's van (startende) ondernemingen met lage of geen winst is het onder omstandigheden mogelijk het loon in overleg met de Belastingdienst op een lager bedrag vast te stellen dan bij dga's van andere ondernemingen. Dat proces wordt door sommige start-ups ervaren als tijdrovend met een onzekere uitkomst.

Vanwege deze door de start-upsector ervaren knelpunten van de gebruikelijkloonregeling wordt voorgesteld deze fiscale regeling te versoepelen. Op grond van de voorgestelde maatregel mag vanaf 2017 het belastbare loon van directeur-grotaandeelhouders (dga's) van innovatieve start-ups voor de toepassing van de gebruikelijkloonregeling worden vastgesteld op het wettelijke minimumloon. Dit zal mogelijk worden gemaakt voor dga's van bedrijven die speur- en ontwikkelingswerk verrichten en voor de toepassing van de S&O-afrachtvermindering als starter worden aangemerkt.

²⁵ Tijdens het Algemeen Overleg over de voorstellen van de Europese Unie ter uitvoering van de BEPS-afspraken op 10 maart 2016 heeft de Staatssecretaris van Financiën opgemerkt dat artikel 10a van de Wet Vpb 1969 waarschijnlijk in stand moet blijven maar dat daar nog geen eendoordeel over is (Kamerstukken II 2015/16, 22 112, nr. 2108, blz. 42).

²⁶ Kamerstukken II 2015/16, 34 302, nr. 5, blz. 3.

²⁷ Deze voorstellen zijn toegelicht in de brief van de Minister van Economische zaken van 24 mei 2016, Kamerstukken II 2015/16, 32 637, nr. 241.

²⁸ Kamerstukken II 2015/16, 32 637, nr. 241, blz. 13.

Het doel van deze maatregel is het stimuleren van innovatieve start-ups door een verbetering van hun liquiditeitspositie. Doordat de dga als gevolg van de voorgestelde maatregel zichzelf minder loon hoeft uit te betalen, blijft er met deze maatregel meer geld in de innovatieve start-up beschikbaar om te kunnen groeien. Daarnaast kunnen innovatieve start-ups gebruikmaken van deze regeling zonder met de Belastingdienst in overleg te moeten treden.

De maatregel is voorzien van een horizonbepaling, op grond waarvan deze bepaling vervalt per 1 januari 2022, tenzij de maatregel voor die datum positief wordt geëvalueerd. De maatregel zal worden geëvalueerd op doelmatigheid en doeltreffendheid. Bij de evaluatie zal onder meer worden gekeken in welke mate de maatregel bijdraagt aan de beoogde stimulering van innovatieve start-ups door te kijken naar het effect op de hoogte van het loon bij de doelgroep en als afgeleid effect daarvan de verbetering van hun liquiditeitspositie.

7. Verlenging van de eerste tariefschijf van de vennootschapsbelasting

De eerste tariefschijf van de vennootschapsbelasting van 20% wordt in 2018 verlengd van € 200.000 naar € 250.000, in 2020 van € 250.000 naar € 300.000 en in 2021 van € 300.000 naar € 350.000. Deze maatregel is aangekondigd in de brief van 1 juli 2016 over de voorgestelde uitfasering van het pensioen in eigen beheer.²⁹ Van de verlenging van de Vpb-tariefschijf profiteert het gehele in Nederland actieve bedrijfsleven en in het bijzonder het midden- en kleinbedrijf. De schijfverlenging maakt tevens het opbouwen van nettovermogen in de bv aantrekkelijker en past in de geest van de motie van het lid Neppérus,³⁰ waarin het kabinet is opgeroepen het fiscale vestigingsklimaat op een verantwoorde manier aantrekkelijk te houden.

8. Maatregelen als gevolg van jurisprudentie

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

Naar aanleiding van jurisprudentie van de Hoge Raad (HR) en het Hof van Justitie van de Europese Unie (HvJ EU) en gelet op het EU-recht wordt in de dividendbelasting een teruggaafregeling ingevoerd. Verder wordt in de inkomstenbelasting geregeld dat ook bij (niet-kwalificerende) buitenlandse belastingplichtigen met een box 3-inkomen het heffingvrije vermogen in aanmerking wordt genomen.³¹ Toepassing van beide maatregelen is vooruitlopend op wetgeving reeds bij beleidsbesluit goedgekeurd.³² In het onderhavige wetsvoorstel worden deze goedkeuringen gecodificeerd.

De HR heeft op 4 maart 2016 in drie zaken over de dividendbelasting arrest gewezen, in vervolg op een eerdere beantwoording van door de HR in dit kader aan het HvJ EU gestelde vragen. De zaken hebben betrekking op verzoeken om teruggaaf van dividendbelasting van buitenlandse aandeelhouders (twee natuurlijke personen in België en een vennoot-

²⁹ Kamerstukken II 2015/16, 34 302, nr. 122, blz. 3.

³⁰ Kamerstukken II 2015/16, 34 302, nr. 73.

³¹ HR 4 maart 2016, nr. 12/02502bis, ECLI:HR:2016:362, HR 4 maart 2016, nr. 12/04717bis, ECLI:HR:2016:361, HR 4 maart 2016, nr. 12/03235bis, ECLI:HR:2016:363, en HvJ EU 17 september 2015, nrs. C-10/14 (J.B.G.T. Miljoen), C-14/14 (X) en C-17/14 (Société Générale S.A.), ECLI:EU:C:2015:608.

³² Besluit van 25 april 2016, nr. DGB 2016/1731M (Stcrt. 2016, 22561).

schap in Frankrijk) met Nederlandse portfolioaandelen. In navolging van het HvJ EU oordeelt de HR dat de heffing van dividendbelasting in dergelijke situaties onder omstandigheden in strijd kan zijn met de vrijheid van kapitaalverkeer. Binnenlandse aandeelhouders kunnen de ingehouden dividendbelasting namelijk als voorheffing verrekenen met de inkomstenbelasting (natuurlijke personen) of vennootschapsbelasting (lichamen), terwijl voor buitenlandse aandeelhouders deze mogelijkheid niet bestaat. Voor hen is de dividendbelasting geen voorheffing maar een eindheffing. Buitenlandse aandeelhouders kunnen hierdoor, onder omstandigheden, meer belasting zijn verschuldigd dan binnenlandse belastingplichtigen in vergelijkbare omstandigheden.

Daarom wordt geregeld dat voor een niet-ingezeten natuurlijke persoon en een niet-ingezeten lichaam met Nederlandse aandelen teruggaaf op verzoek mogelijk wordt van ingehouden dividendbelasting. Die teruggaaf is mogelijk voor zover deze dividendbelasting hoger is dan de inkomstenbelasting of vennootschapsbelasting die verschuldigd zou zijn indien de natuurlijke persoon of het lichaam inwoner van Nederland zou zijn geweest. Een teruggaaf van dividendbelasting wordt niet verleend indien de natuurlijke persoon of het lichaam recht heeft op volledige verrekening van de Nederlandse belasting in de woonstaat of vestigingsstaat op grond van een tussen Nederland en die woonstaat of die vestigingsstaat gesloten verdrag ter voorkoming van dubbele belasting.

De arresten van de HR en de uitleg van het HvJ EU hebben ook doorwerking naar de belastingheffing over het forfaitaire rendement van Nederlandse vermogensbestanddelen in box 3 (met name in Nederland gelegen onroerende zaken) van buitenlandse belastingplichtigen. Het gaat dan om het heffingvrije vermogen. Op basis van de huidige wetgeving wordt bij (niet-kwalificerende) buitenlandse belastingplichtigen voor de bepaling van het voordeel uit sparen en beleggen (box 3) geen rekening gehouden met het heffingvrije vermogen. Het HvJ EU merkt het heffingvrije vermogen evenwel aan als een vrijstelling die aan alle ingezeten belastingplichtigen, los van hun persoonlijke situatie, wordt toegekend. Uitgaande hiervan kan het heffingvrije vermogen niet worden gezien als een zogenoemde persoonlijke aftrekpost, en volgt uit het EU-recht dat het heffingvrije vermogen ook moet worden verleend aan (niet-kwalificerende) buitenlandse belastingplichtigen met een box 3-inkomen. Daarom wordt geregeld dat ook bij (niet-kwalificerende) buitenlandse belastingplichtigen met een box 3-inkomen het heffingvrije vermogen in aanmerking wordt genomen.

8.2. Bouwterreinen in de btw

Het kabinet ziet zich genooddaakt om voor te stellen het begrip bouwterrein in de Wet op de omzetbelasting 1968 (Wet OB 1968) te verruimen naar aanleiding van een arrest van het HvJ EU van 17 januari 2013.³³ Het al dan niet kwalificeren als bouwterrein heeft fiscale consequenties. Voor de levering van een bouwterrein is namelijk btw verschuldigd en geldt vanwege samenloop, een vrijstelling van overdrachtsbelasting. Indien op het moment van levering de onbebouwde grond niet kwalificeert als bouwterrein geldt de omgekeerde situatie, waardoor een vrijstelling voor de btw geldt, maar wel overdrachtsbelasting verschuldigd is.

Uit het genoemde arrest blijkt dat de uitleg op basis van de huidige nationale wetsbepaling beperkter is dan de uitleg van hetzelfde begrip op

³³ HvJ EU 17 januari 2013, nr. C-543/11 (Woningstichting Maasdiel), ECLI:EU:C:2013:20.

basis van de bepaling in de BTW-richtlijn.³⁴ De huidige wetsbepaling bevat namelijk vier limitatieve voorwaarden waaraan moet worden voldaan om als bouwterrein te kwalificeren. Volgens het HvJ EU kan een terrein als bouwterrein in de zin van de BTW-richtlijn worden aangemerkt, wanneer uit een beoordeling van alle omstandigheden – met inbegrip van de intentie van partijen, mits deze wordt ondersteund door objectieve gegevens – blijkt dat op de datum van levering het betrokken terrein daadwerkelijk bestemd was om te worden bebouwd. Doordat de huidige Wet OB 1968 geen rekening houdt met andere factoren dan de vier genoemde voorwaarden, kwalificeert een aantal terreinen niet als bouwterrein en wordt de levering van deze terreinen op grond van de Nederlandse wet vrijgesteld van btw. Als gevolg van het arrest van het HvJ EU kunnen belastingplichtigen door een rechtstreeks beroep te doen op de BTW-richtlijn de ruimere definitie van een bouwterrein van toepassing laten zijn. In dat geval wordt ter zake van de levering van die bouwterreinen wel btw in rekening gebracht. Met deze wetswijziging implementeert het kabinet de ruimere uitleg van het begrip bouwterrein in de nationale wetsbepaling. Het is immers de taak van de wetgever om EU-richtlijnen volledig en correct in de nationale rechtsorde om te zetten. Verder wil het kabinet van de gelegenheid gebruik maken om te verduidelijken dat aan de eis dat het bij een bouwterrein om onbebouwde grond moet gaan op grond van de rechtspraak van het HvJ EU ook wordt voldaan als de leverancier grond levert waarop nog een gebouw staat maar waarbij hij zich er toe heeft verbonden om dit gebouw in het kader van de levering volledig te slopen.³⁵

Met betrekking tot de heffing van overdrachtsbelasting doet zich de vraag voor of de op de BTW-richtlijn gebaseerde ruimere uitleg van het begrip bouwterrein, op grond van de huidige tekst in de Wet op belastingen van rechtsverkeer (WBR), ook kan worden doorgetrokken naar de toepassing van de samenloopvrijstelling. Dit is het geval. De samenloopvrijstelling dient van toepassing te zijn bij de verkrijging van een perceel grond dat ingevolge de BTW-richtlijn als bouwterrein kwalificeert en waarover dus btw is verschuldigd.³⁶ Vooruitlopend op deze wetsaanpassing is daarom bij beleidsbesluit goedgekeurd dat bij de verkrijging van een met btw belast bouwterrein, dat enkel op basis van de BTW-richtlijn als zodanig kwalificeert, de samenloopvrijstelling van toepassing is.³⁷ Door de samenloopvrijstelling kan geen dubbele belasting optreden en werken de btw en de overdrachtsbelasting als communicerende vaten. Daar staat tegenover dat het door de implementatie niet meer mogelijk is om als belastingplichtige de krenten uit de pap te halen door steeds voor de meest voordelige route te kiezen.

De aanpassing in de Wet OB 1968 heeft tot gevolg dat voor gevallen waar sprake is van een verkrijging van een bouwterrein de samenloopvrijstelling van overdrachtsbelasting, zoals geregeld in de WBR, van rechtswege van toepassing is. Hierdoor is het niet langer nodig om bij beleidsbesluit goed te keuren dat voor de alhier bedoelde bouwterreinen de samenloopvrijstelling van toepassing is. Het betreffende beleidsbesluit komt dan ook na inwerkingtreding van de wijziging te vervallen.

³⁴ Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PbEU 2016, L 347).

³⁵ HvJ EG 19 november 2009, nr. C-461/08 (Don Bosco Onroerend Goed), ECLI:EU:C:2009:722.

³⁶ Rechtbank Zeeland-West-Brabant 17 december 2015, nr. BRE 14/6545, ECLI:NL:RBZWB:2015:8728.

³⁷ Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 2 juni 2016, nr. BLKB2016/508M (Stcrt. 2016, 29598).

8.3. Wijziging btw-vrijstelling voor watersportorganisaties

Watersportorganisaties die geen winst beogen, vallen voor hun diensten ten behoeve van de sport onder de btw-vrijstelling, ook wel aangeduid als de sportvrijstelling. Over de toepassing hiervan heeft de Europese Commissie een inbreukzaak aangespannen tegen het Koninkrijk der Nederlanden naar aanleiding van klachten vanuit de commerciële jachthavenexploitanten, ondersteund door de HISWA. Het HvJ EU heeft in die zaak op 25 februari 2016 geoordeeld dat Nederland de (sport)vrijstelling voor niet-winstbeogende watersportorganisaties zowel te strikt als te ruim toepast.³⁸ De voorliggende wijziging dient ertoe de nationale wet in overeenstemming te brengen met de jurisprudentie van het HvJ EU.

De vrijstelling is enerzijds te strikt toegepast omdat Nederland de vrijstelling niet toestaat aan niet-winstbeogende watersportorganisaties indien zij personeel in dienst hebben voor het verrichten van werkzaamheden verricht aan vaartuigen en voor het ter beschikking stellen van lig- en bergplaatsen voor vaartuigen. Dit personeelscriterium is in strijd met de BTW-richtlijn. Door dat oordeel komt die uitzondering op de vrijstelling te vervallen.

Deze uitzondering op de vrijstelling is in het verleden juist tot stand gekomen na overleg met vertegenwoordigers van zowel de commerciële jachthavens (HISWA) als de verenigingsjachthavens (Koninklijk Nederlands Watersport Verbond) om tegemoet te komen aan bezwaren van de commerciële jachthavens in verband met concurrentievervalsing. Aan die bezwaren is tegemoet gekomen door ook niet-winstbeogende watersportverenigingen met personeel in dienst in de heffing van btw te betrekken voor zover dat personeel werkzaamheden verrichtte met betrekking tot vaartuigen of het ter beschikking stellen van lig- en bergplaatsen voor vaartuigen. Door de nationale wet in overeenstemming te brengen met de jurisprudentie van het HvJ EU wordt – wat het personeelscriterium betreft – teruggegaan naar de situatie van vóór de uitzondering op de vrijstelling en daarmee vallen de desbetreffende werkzaamheden ten behoeve van de sport wederom onder de btw-vrijstelling.

De vrijstelling is anderzijds te ruim toegepast voor het ter beschikking stellen van lig- en bergplaatsen voor zover deze plaatsen worden gebruikt door vaartuigen voor recreatief gebruik. Het HvJ EU geeft specifiek aan dat de vrijstelling niet geldt voor het ter beschikking stellen van lig- en bergplaatsen voor vaartuigen die gelet op hun objectieve kenmerken niet geschikt zijn voor de beoefening van sport of lichamelijke opvoeding. Dit oordeel wordt expliciet als uitzondering op de sportvrijstelling opgenomen.

Het HvJ EU heeft in het arrest echter geen invulling gegeven aan het begrip «sport». Ook bevat de BTW-richtlijn geen definitie van het begrip «sport». Het HvJ EU benoemt echter expliciet dat recreatieve vaartuigen gelet op hun objectieve kenmerken niet geschikt zijn voor de beoefening van sport of lichamelijke opvoeding. Hieruit moet worden afgeleid dat het HvJ EU de term watersport als zodanig kennelijk niet synoniem acht aan het beoefenen van sport of lichamelijke opvoeding als bedoeld in de BTW-richtlijn. Behoudens deze kanttekening door het HvJ EU zal voor de

³⁸ HvJ EU, 25 februari 2016, nr. C-22/15 (Commissie-Nederland), ECLI:EU:C:2016:118.

definitie van sport worden aangesloten bij hetgeen daarover is vermeld in de toelichting bij tabel I van de Wet OB 1968.³⁹

De voornoemde uitspraak van het HvJ EU heeft directe werking waar het in het voordeel van belastingplichtige is. Zij kunnen zich hierop beroepen voor alle nog niet definitief vaststaande aangiftetijdvakken. Dit voordeel zal zich voordoen bij niet-winstbeogende watersportorganisaties die personeel in dienst hadden voor de genoemde werkzaamheden. Zij kunnen weer gebruik maken van de btw-vrijstelling voor die werkzaamheden, maar verliezen vanaf dat moment wel het recht op aftrek van de btw op de kosten en investeringen die toe te rekenen zijn aan die vrijgestelde prestaties.

Waar de uitspraak in het nadeel is van belastingplichtige zal deze uitspraak pas zijn werking hebben vanaf de inwerkingtreding van de onderhavige wetwijziging. Dit nadeel zal zich voordoen bij niet-winstbeogende watersportorganisaties die lig- en bergplaatsen ter beschikking stellen voor recreatieve vaartuigen voor zover zij geen gebruik kunnen maken van een andere vrijstelling zoals voor fondswervende activiteiten. Dit betekent voor deze watersportorganisaties dat zij in de heffing van btw worden betrokken voor die terbeschikkingstelling, maar dat zij vanaf dat moment ook recht hebben op aftrek van btw op kosten en investeringen die toe te rekenen zijn aan die belaste prestaties.

9. Exportheffing afvalstoffenbelasting

Dit wetsvoorstel regelt dat het tarief van de exportheffing in de afvalstoffenbelasting op nul wordt gezet, met terugwerkende kracht tot 1 juli 2015. Ingevolge een amendement op het Belastingplan 2015 is de afvalstoffenbelasting mede verschuldigd voor het verkrijgen van toestemming tot overbrenging van afvalstoffen uit Nederland om deze in het buitenland te laten verbranden. Deze zogenoemde exportheffing is met ingang van 1 juli 2015 van toepassing. Bij de exportheffing wordt uit oogpunt van uitvoerbaarheid en handhaafbaarheid aangesloten bij de beschikking van de exporteur ingevolge de Europese Verordening betreffende de overbrenging van afvalstoffen (EVOA).⁴⁰ Deze opzet, waarbij geen rekening wordt gehouden met de werkelijk geëxporteerde hoeveelheden afvalstoffen en de precieze wijze van verwerking in het buitenland, kan er echter toe leiden dat bij verwerking in een andere lidstaat meer belasting is verschuldigd dan bij vergelijkbare verwerking in Nederland. Daarmee is deze heffing Europeesrechtelijk niet houdbaar. Anders dan gedacht is het niet mogelijk gebleken de exportheffing binnen de bestaande EVOA-systeematiek op een uitvoerbare en handhaafbare manier Europees houdbaar te maken. In overleg met de Eerste en Tweede Kamer is daarom in maart van dit jaar vooruitlopend op wetgeving de exportheffing bij beleidsbesluit op nihil gesteld, met terugwerkende kracht tot en met de ingangsdatum van de exportheffing van 1 juli 2015. In voorliggend wetsvoorstel wordt dit nultarief in de wet opgenomen, eveneens met terugwerkende kracht tot en met 1 juli 2015. De derving wordt vanaf 2017 gedekt uit een verhoging van het tarief van de afvalstoffenbelasting. Daarnaast wordt in samenwerking met de branche onderzocht of het mogelijk is een exportheffing in de afvalstoffenbelasting zodanig vorm te geven dat deze zowel Europees houdbaar als uitvoerbaar en handhaafbaar is.

³⁹ BLKB2014/123M, toelichting op post b 3: actieve sportbeoefening laat zich in algemene zin omschrijven als een actieve inspanning van lichaam en/of geest met het oogmerk om het lichamelijk en/of geestelijk welzijn te verbeteren, waarbij competitie- en/of spelelementen/spelregels een rol spelen.

⁴⁰ Verordening (EG) nr. 1013/2006 van het Europees parlement en de Raad van 14 juni 2006 betreffende de overbrenging van afvalstoffen (PbEU 2006, L 190).

10. Budgettaire aspecten

Zoals vermeld in de inleiding bestaat het pakket Belastingplan 2017 uit verschillende wetsvoorstellen, waarbij sprake is van budgettaire samenhang. Het budgettaire beeld is sluitend gemaakt door het geheel aan opbrengsten en dervingen van de verschillende wetsvoorstellen binnen het pakket te salderen en leidt tot het lastenbeeld zoals opgenomen in de Miljoenennota 2017.

In hierna opgenomen tabel is voor de resterende kabinetsperiode (2016 en 2017) en structureel het budgettaire effect weergegeven van alle maatregelen van het wetsvoorstel Belastingplan 2017. Het wetsvoorstel Belastingplan 2017 heeft een budgettaire derving van € 125 miljoen (cumulatief 2016 en 2017).

Tabel 5: Budgettaire beeld wetsvoorstel Belastingplan 2017 (op transactiebasis in € miljoen)

	2016	2017	Struc.
Koopkrachtmaatregelen:			
Verhogen algemene heffingskorting	0	- 455	- 455
Verhogen ouderenkorting	0	- 358	- 358
Beperken verhoging eindpunt 3e schijf	0	74	74
Wijzigingen arbeidskorting	0	462	462
Totaal koopkrachtmaatregelen	0	- 277	- 277
Overige maatregelen:			
Box 2-beleggen in vrijgestelde beleggingsinstellingen	0	0	0
Beperken reikwijdte toerekeningsstop APV's	1	5	5
Innovatiebox	0	14	148
Wijziging specifieke renteaftrekbepkeringen	0	167	167
Verlengen 1e schijf Vpb	0	0	- 225
Stimulering start-ups versoepeling gebruikelijk loon	0	- 29	- 29
Bouwterrein in de btw	0	12	12
Exportheffing afvalstoffenbelasting	0	0	0
Wijziging btw-vrijstelling voor watersportorganisaties	0	1	1
Teruggaaf dividendbelasting voor niet-ingezetenen	- 1	- 1	- 1
Heffingvrij vermogen voor buitenlandse belastingplichtigen	- 15	- 10	- 10
Totaal overige maatregelen	- 15	159	68
Totaal budgettair effect Belastingplan maatregelen	- 15	- 118	- 209

Toelichting

In totaal wordt vanaf 2017 structureel € 1,1 miljard vrijgemaakt om een evenwichtig koopkrachtbeeld te realiseren. Hiervan wordt een deel van de middelen ingezet voor intensiveringen in de uitgaven. De resterende koopkrachtmaatregelen worden geëffectueerd door middel van dit wetsvoorstel.

De algemene heffingskorting zal structureel worden verhoogd met € 48. Dit kost structureel € 455 miljoen. Daarnaast zal, om de koopkracht voor de ouderen te verbeteren, de ouderenkorting structureel met € 358 miljoen worden geïntensiveerd. Dit komt neer op een structurele verhoging van de ouderenkorting met € 215.

Ter dekking van deze maatregelen wordt de afbouwgrens van de arbeidskorting naar voren gehaald, zonder dat het afbouwpercentage wijzigt, en wordt deze verlaagd. De wijzigingen in de arbeidskorting resulteren in een structurele opbrengst van € 462 miljoen.

Tot slot wordt voor het koopkrachtbeeld de verlenging van de derde schijf in de loon- en inkomstenbelasting, zoals voortvloeit uit de Wet maatregelen woningmarkt 2014 II, het Belastingplan 2016 en de inflatiecorrectie, beperkt met € 400. De structurele opbrengst hiervan bedraagt € 74 miljoen.

In het inkomstenkader is in het Belastingplan 2016 reeds een reservering gemaakt voor start-upmaatregelen,⁴¹ die wordt ingezet om de versoepeling van de gebruikelijkloonregeling van innovatieve start-ups te dekken. De budgettaire derving als gevolg van het aanpassen van de gebruikelijkloonregeling ter stimulering van innovatieve start-ups is € 29 miljoen per jaar. Het resterende deel van deze reservering wordt aangewend ter dekking van een subsidieregeling.

Daarnaast is vorig jaar in het inkomstenkader een taakstelling opgenomen voor de derving als gevolg van de Wet aanpassing fiscale eenheid («BEPS-taakstelling»).⁴² Deze taakstelling wordt in het inkomstenkader ingepast door middel van de opbrengsten uit de invoering van de Vpb-plicht voor zeehavens en de in dit wetsvoorstel opgenomen wijzigingen in de innovatiebox en de renteaftrekbeperkingen. De overdekking wordt ingezet voor de schijfverlenging van de eerste schijf in de vennootschapsbelasting.

De eerste schijf in de vennootschapsbelasting wordt met drie stappen verlengd. Het voorstel is om in 2018 de eerste schijf te verlengen met € 50.000 tot € 250.000, in 2020 deze verder te verlengen tot € 300.000 en in 2021 tot € 350.000.

Tabel 6: Budgettaire effect verlengen eerste schijf vennootschapsbelasting (op transactiebasis in € miljoen)

	2017	2018	2019	2020	2021	Struc.
Schijflengte 1e schijf	200.000	250.000	250.000	300.000	350.000	350.000
Budgettaire derving	0	90	90	160	225	225

De maatregelen omtrent box 2-beleggen in vbi's heeft geen budgettair effect. Verwachting is dat als gevolg van de verplichte afrekening van de ab-claim dga's er niet langer voor zullen kiezen om beclaimd box 2-vermogen onder te brengen in een vbi.

De beperking van de reikwijdte van de toerekeningsstop van APV's heeft een budgettair effect van € 5 miljoen per jaar vanaf 2017. De budgettaire opbrengst in 2016 ziet op de terugwerkende kracht tot en met Prinsjesdag 2016.

De aanpassingen in de innovatiebox kennen een oplopende budgettaire opbrengst van € 14 miljoen in 2017 tot structureel € 148 miljoen vanaf 2022. De oplopende reeks is een gevolg van het overgangsrecht. In de hierna opgenomen tabel is de gehele budgettaire reeks weergegeven.

Tabel 7: Budgettaire effect wijzigingen innovatiebox (op transactiebasis in € miljoen)

2017	2018	2019	2020	2021	2022	Struc.
14	43	73	102	145	148	148

⁴¹ Kamerstukken II 2015/16, 34 302, nr. 5.

⁴² Kamerstukken II 2015/16, 34 323, nr. 3 en nader toegelicht in Kamerstukken II 2015/16, 34 323, nr. 6.

De wijzigingen van de specifieke renteaftrekbependingen kennen een structurele opbrengst van € 167 miljoen vanaf 2017.

Het aanpassen van het begrip bouwterrein in de Wet OB 1968 leidt tot een structurele budgettaire opbrengst van € 12 miljoen per jaar vanaf 2017. De wijziging omtrent de watersportvrijstelling in de Wet OB 1968 resulteert in een budgettaire derving in 2016 voor de nog niet vaststaande tijdvakken. Deze is echter zeer beperkt (nihil). Na invoering van de wijziging omtrent de watersportvrijstelling in de Wet OB 1968 heeft de maatregel een structurele budgettaire opbrengst van € 1 miljoen per jaar.

De gederfde opbrengsten in de afvalstoffenbelasting als gevolg van het op nihil zetten van de exportheffing van € 8 miljoen per jaar wordt structureel gedekt middels een verhoging van het tarief van de afvalstoffenbelasting. Het tarief van de afvalstoffenbelasting zal hierdoor stijgen met € 1,15 van € 13,07 tot een tarief van € 14,22 per 1.000 kilogram afvalstoffen (tarief voor indexatie). De derving als gevolg van het beleidsbesluit, waarin het tarief van de exportheffing met terugwerkende kracht is geregeld tot en met de ingangsdatum 1 juli 2015, is reeds in het inkomstenkader opgenomen bij dit besluit.

De teruggaaf dividendbelasting voor niet ingezetenen en het in aanmerking nemen van het heffingvrije vermogen voor buitenlandse belastingplichtigen is een codificatie van een beleidsbesluit. De geraamde derving van de teruggaaf dividendbelasting is € 1 miljoen per jaar. Dit sluit aan bij de tot op heden ontvangen verzoeken tot teruggaaf.

De derving als gevolg van het in aanmerking nemen van het heffingvrije vermogen voor buitenlandse belastingplichtigen is € 15 miljoen in 2016 en € 10 miljoen voor 2017 en verder. In 2016 is de derving incidenteel € 5 miljoen hoger als gevolg van afhandeling van aangehouden bezwaarschriften van belastingplichtigen.

Het geheel van de maatregelen maakt deel uit van het totale lastenbeeld zoals dat is beschreven in de Miljoenennota 2017. De resterende (structurele) middelen uit het wetsvoorstel Belastingplan 2017 worden derhalve ingezet ten behoeve van het inkomstenkader.

11. EU-aspecten

Als gevolg van de voorgestelde wijziging van de gebruikelijkloonregeling mag het belastbare loon van dga's van bedrijven die speur- en ontwikkelingswerk verrichten en voor de S&O-afdrachtvermindering als starter kwalificeren voor de toepassing van de gebruikelijkloonregeling op het wettelijke minimumloon worden gesteld. Dit is staatssteun voor zover sprake is van een verlaging van de verschuldigde werkgeverspremies voor de werknemersverzekeringen, de opslag kinderopvangtoeslag en de inkomensafhankelijke bijdrage Zorgverzekeringswet. Op het voordeel dat bedrijven hiermee ontvangen, zal de de-minimisregeling worden toegepast. Als rekenregel wordt het voordeel van de maatregel gesteld op de gemiddelde besparing per dga aan werkgeverspremies voor de werknemersverzekeringen, opslag kinderopvangtoeslag en de inkomensafhankelijke bijdrage Zorgverzekeringswet bij een maximale verlaging van de grondslag als gevolg van het toepassen van deze maatregel. Dit geldt uiteraard alleen als de dga onder de werknemersverzekeringen valt. De maatregel is niet van toepassing indien als gevolg van het toepassen van deze maatregel het de-minimisplafond wordt overschreden.

Op het terrein van de btw leidt een tweetal arresten tot aanpassingen. Naar aanleiding van het arrest van het HvJ EU van 17 januari 2013⁴³ wordt de definitie van het begrip bouwterrein in de Wet OB 1968 aangepast om deze in overeenstemming te brengen met de BTW-richtlijn. Ingevolge het arrest van het HvJ EU van 25 februari 2016⁴⁴ wordt de btw-vrijstelling voor watersportorganisaties aangepast. Op het terrein van de directe belastingen wordt een teruggaafregeling in de dividendbelasting ingevoerd naar aanleiding van een arrest van het HvJ EU van 17 september 2015⁴⁵ in een drietal gevoegde zaken en de daaropvolgende uitspraken van de HR van 4 maart 2016.⁴⁶ Gelet op deze jurisprudentie en het EU-recht wordt verder ook de Wet IB 2001 aangepast zodat ook bij niet-kwalificerende buitenlandse belastingplichtigen het heffingvrije vermogen in aanmerking wordt genomen in box 3.

12. Uitvoeringskosten Belastingdienst

De voorstellen van dit wetsvoorstel zijn door de Belastingdienst beoordeeld met de uitvoeringstoets nieuwe stijl. Voor alle voorstellen uit het onderhavige wetsvoorstel geldt dat de Belastingdienst die uitvoerbaar en handhaafbaar acht per de voorgestelde inwerkingtredingsdatum. De gevolgen voor de uitvoering zijn beschreven in de uitvoeringstoetsen die als bijlage zijn bijgevoegd⁴⁷.

Een aantal voorstellen uit dit wetsvoorstel heeft uitvoeringskosten voor de Belastingdienst tot gevolg. Een voorstel heeft structurele besparingen tot gevolg. Deze voorstellen zijn opgenomen in de hierna opgenomen tabel. De besparingen worden ingezet ter invulling van de bestaande taakstelling bij de Belastingdienst. De uitvoeringskosten bij de Belastingdienst zullen binnen begroting IX, artikel 1, worden ingepast.

Tabel 8: Overzicht additionele uitvoeringskosten Belastingdienst (bedragen x € 1.000, afgerond op veelvoud van € 100.000)

Uitvoeringskosten Belastingplan 2017						
	2016	2017	2018	2019	2020	2021
Innovatiebox	–	1.000	790	730	730	810
Teruggaaf dividendbelasting voor niet-ingezetenen en heffingvrij vermogen voor buitenlands belastingplichtigen	270	60	60	60	60	60
Beperking reikwijdte toerekeningsstop APV's	–	–	–	– 30	– 110	– 210
Totaal	270	1.060	850	760	680	660

13. Gevolgen voor bedrijfsleven en burger

Van de in dit wetsvoorstel opgenomen maatregelen hebben alleen die inzake de innovatiebox een meer dan verwaarloosbaar effect op de administratieve lasten. Van de maatregelen inzake de innovatiebox heeft met name de voorgestelde maatregel inzake de nexus-bepaling effect. Als

⁴³ HvJ EU 17 januari 2013, C-543/11 (Woningstichting Maasdiel), ECLI:EU:2013:20.

⁴⁴ HvJ EU 25 februari 2016, C-22/15 (Commissie/Nederland), ECLI:EU:C:2016:118.

⁴⁵ HvJ EU 17 september 2015, C-10/14 (Miljoen), C-14/14 (X) en C-17/14 (Société Générale S.A.), ECLI:EU:C:2015:608.

⁴⁶ HR 4 maart 2016, nr. 12/02502bis, ECLI:HR:2016:362; HR 4 maart 2016, nr. 12/04717bis, ECLI:HR:2016:361; HR 4 maart 2016, nr. 12/03235bis, ECLI:HR:2016:363.

⁴⁷ Ter inzage gelegd bij het Centraal Informatiepunt Tweede Kamer

gevolg van deze maatregel wordt een toename van de administratieve lasten voor bedrijven verwacht van € 0,6 miljoen structureel.

14. Advies en consultatie

Over de maatregel die het tarief van de exportheffing in de afvalstoffenbelasting op nul zet, heeft overleg plaatsgevonden met de Vereniging Afvalbedrijven (VA) en de Branchevereniging Breken en Sorteren (BRBS Recycling).

Over de implementatie van het arrest van het HvJ EU inzake de btw-vrijstelling voor watersportorganisaties⁴⁸ in de Nederlandse wetgeving heeft overleg plaatsgevonden met de HISWA, het Watersportverbond, het NOC-NSF en het Verbond Nederlandse Motorbootsport (KNMC/VNM).

Tevens is advies gevraagd aan de Raad voor de Rechtspraak. De Raad verwacht door de wijzigingen met betrekking tot de vbi en APV een toename in de werklast van € 1,1 miljoen. De Raad verwacht een toename van jaarlijks 200 grotendeels meervoudige zaken in eerste aanleg, waarvan naar verwachting in 25% van de gevallen hoger beroep wordt ingesteld.

Het kabinet verwacht echter dat het aantal zaken niet wezenlijk zal verschillen ten opzichte van nu. De maatregelen die zien op box 2-beleggingen in vbi's zullen ertoe leiden dat deze praktijk nagenoeg niet meer zal plaatsvinden. Voor wat betreft de wijziging in de voorwaarden wanneer vermogen van een APV aan de inbrenger van het vermogen wordt toegerekend verwacht het kabinet evenmin dat het aantal beroepszaken zal wijzigen. In 2014⁴⁹ gaven 300 belastingplichtigen aan dat de toerekeningsstop op hen van toepassing is. Geschillen over de toerekeningsstop worden in de praktijk meestal in de aanslag- of bezwaarfase in overleg met de belastingplichtigen opgelost. De gewijzigde voorwaarden zijn in de artikelsgewijze toelichting verduidelijkt ten opzichte van de versie die de Raad heeft ontvangen. Om deze redenen zijn geen uitvoeringskosten als gevolg van deze maatregelen in dit wetsvoorstel opgenomen.

II. ARTIKELSGEWIJZE TOELICHTING

Artikel I

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

Ingevolge artikel I, onderdelen A en B, worden de tabel van artikel 2.10, eerste lid, van de Wet inkomstenbelasting 2001 (Wet IB 2001) en de tabel van artikel 2.10a, eerste lid, van die wet vervangen. Daarbij is ten opzichte van de bestaande tabellen de bovengrens van de derde schijf verhoogd. De wijziging van de bovengrens van de derde schijf vloeit voor een deel voort uit het koopkrachtpakket voor het jaar 2017, zoals beschreven in het algemeen deel van deze memorie. Daarnaast houdt de wijziging van de bovengrens van de derde schijf verband met een wijziging van deze bovengrens die nog voortvloeit uit de artikelen 3.6 en 8.1 van de Wet maatregelen woningmarkt 2014 II en een wijziging die voortvloeit uit artikel XLVII van het Belastingplan 2016. 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 2017 wordt toegepast.

⁴⁸ HvJ EU, 25 februari 2016, nr. C-22/15 (Commissie-Nederland), ECLI:EU:C:2016:118.

⁴⁹ Dit is het meest recente jaar waarover cijfers beschikbaar zijn.

Naast de aanpassing van de in de tabellen opgenomen bedragen, zijn ook de percentages aangepast. In artikel II, onderdeel A, van het Belastingplan 2016 en in artikel I, onderdeel B, van de wet van 23 december 2015 tot wijziging van het Belastingplan 2016 (Stb. 2015, 539) zijn namelijk verhogingen opgenomen van de tarieven van de tweede en derde schijf die 1 januari 2017 in werking treden. Voorts worden de tarieven van de eerste en de tweede schijf verhoogd met 0,5%-punt, vanwege een gelijktijdige verlaging van de premie voor de Algemene nabestaandenwet met 0,5%-punt. De premie-inkomsten voor de Algemene nabestaandenwet leveren op dit moment namelijk meer op dan noodzakelijk is voor de financiering van de uitkeringslasten. Deze verschuiving van het tarief van de premie voor de Algemene nabestaandenwet naar de belastingtarieven van de eerste en tweede schijf veroorzaakt geen wijziging in het totale tarief (belasting en premie volksverzekeringen samen) in de eerste en tweede schijf.

Artikel I, onderdeel C (artikel 2.14 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

In artikel 2.14, derde lid, onderdelen b en c, van de Wet IB 2001 zijn antimisbruikbepalingen opgenomen die tot doel hebben te voorkomen dat box 3-vermogen gedurende een periode van maximaal drie maanden, onderscheidenlijk zes maanden, overgeheveld wordt naar box 1 of box 2, om zodoende de peildatum van box 3 te ontlopen. In het voorgestelde onderdeel d van genoemd lid wordt de antimisbruikbepaling uit genoemd onderdeel c uitgebreid naar een periode van maximaal achttien maanden ingeval het vermogen dat box 3 tijdelijk verlaat ten minste een deel van die periode is ondergebracht in een vrijgestelde beleggingsinstelling (vbi) als bedoeld in artikel 6a van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (Wet Vpb 1969) of in een buitenlands beleggingslichaam. Van een buitenlands beleggingslichaam is sprake als uit de aandelen in of winstbewijzen van dat buitenlandse lichaam op grond van artikel 4.13, eerste lid, aanhef en onderdeel a, van de Wet IB 2001 een forfaitair voordeel tot de reguliere voordelen van box 2 behoort. Dit is grofweg het geval als het kapitaal van het buitenlandse lichaam in aandelen is verdeeld, zijn bezittingen grotendeels, direct of indirect, bestaan uit beleggingen, de werkzaamheden van het lichaam niet aanmerkelijk verschillen van beleggen of daarmee overeenkomende werkzaamheden en het lichaam niet onderworpen is aan een belasting naar de winst die resulteert in een naar Nederlandse begrippen reële heffing. De bepaling geldt zowel voor particuliere beleggers van wie het belang in een vbi of in een buitenlands beleggingslichaam tijdelijk tot een aanmerkelijk belang in box 2 behoort als voor beleggers van wie het aanmerkelijk belang in een vbi of in een buitenlands beleggingslichaam tijdelijk tot het ondernemingsvermogen in box 1 behoort. Als de voorgestelde antimisbruikbepaling van toepassing is, wordt het vermogensbestanddeel niet alleen in aanmerking genomen voor de bepaling van het belastbare inkomen uit werk en woning (box 1) of uit aanmerkelijk belang (box 2), maar ook bij de bepaling van het belastbare inkomen uit sparen en beleggen (box 3). De voorgestelde antimisbruikbepaling is niet van toepassing als de belastingplichtige aannemelijk maakt dat aan zijn handelingen zakelijke overwegingen ten grondslag liggen. De gevolgen van de voorgestelde antimisbruikbepaling verschillen daarmee niet van de gevolgen van de al bestaande antimisbruikbepaling uit artikel 2.14, derde lid, onderdeel c, van de Wet IB 2001. De periode van achttien maanden kan zich over meerdere kalenderjaren uitstrekken en het tijdstip dat het vermogen weer teruggehaald wordt naar box 3 kan liggen na het tijdstip waarop al aangifte is gedaan of zelfs al een aanslag is opgelegd over een van deze kalenderjaren. Om te zorgen dat de antimisbruikbepaling doet waar zij voor is bedoeld (voorkomen dat er alleen om fiscale redenen met vermogen wordt geschoven tussen de boxen) en om de bepaling voor de Belasting-

dienst handhaafbaar te laten zijn zal een meldingsplicht aan de belastingplichtige worden opgelegd op grond waarvan hij gehouden is de inspecteur eigener beweging mededeling te doen van het kort gezegd binnen achttien maanden terughalen van vermogen uit een vbi naar box 3. De mededeling maakt het mogelijk de aangifte aan te passen of een navorderingsaanslag op te leggen. Artikel 10a van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR) biedt de wettelijke grondslag voor het opleggen van deze meldingsplicht. Het karakter van de bepaling als een antimisbruikbepaling rechtvaardigt de met de meldingsplicht gemoeide verhoging van de administratieve last voor de burger. Overigens is de verwachting en de ervaring met de drie- en zesmaandsantimisbruikbepalingen dat belastingplichtigen zullen willen voorkomen dat de sanctie intreedt. Van de meldingsplicht zal dus in de praktijk vrijwel geen gebruik worden gemaakt.

Artikel I, onderdeel D (artikel 2.14a van de Wet inkomstenbelasting 2001)

Ingevolge het huidige zevende lid van artikel 2.14a van de Wet IB 2001 worden bepaalde bezittingen en schulden alsmede opbrengsten en uitgaven van een afgezonderd particulier vermogen (APV) niet geacht tot het bezit te behoren, onderscheidenlijk op te komen, bij de inbrenger of diens erfgenamen. Op basis van het zevende lid vindt geen toerekening aan de inbrenger of diens erfgenamen plaats van de vermogensbestanddelen waarvoor het APV wordt betrokken in een belasting naar de winst die resulteert in een naar Nederlandse begrippen reële heffing. Zoals in het algemeen deel van deze memorie is uiteengezet vormt deze zogenoemde toerekeningsstop een bron voor belastingconstructies om Nederlandse belastingheffing te ontlopen die moeilijk te controleren en te bestrijden zijn. Als gevolg van de toerekeningsstop vindt geen heffing in Nederland plaats en van belastingheffing van en -betaling door het APV in het buitenland blijkt in die gevallen *de facto* ook geen of nauwelijks sprake te zijn.

Om deze belastingconstructies met APV's een halt toe te roepen wordt voorgesteld de reikwijdte van de toerekeningsstop aanzienlijk te beperken. Op grond van de voorgestelde wijziging van genoemd zevende lid sluit de toerekeningsstop niet langer aan bij de enkele onderworpenheid aan een reële heffing, maar is de toerekeningsstop alleen nog van toepassing op de bezittingen en schulden alsmede de opbrengsten en uitgaven van het APV ter zake waarvan blijkt dat die tot het vermogen, onderscheidenlijk de winst, van een onderneming van dat APV behoren, voor zover blijkt dat de winst uit deze onderneming in de staat of in de staten waarin deze wordt gedreven is onderworpen aan een belasting naar de winst. In alle overige gevallen is voortaan toerekening aan de inbrenger of diens erfgenamen de regel. Wel zal uiteraard voor gevallen van dubbele belastingheffing een tegemoetkoming ter voorkoming van dubbele belasting worden verleend. Dit zal worden geregeld in het Besluit voorkoming dubbele belasting 2001. Belastingconstructies waarbij met gebruikmaking van de toerekeningsstop getracht wordt belastingheffing te ontlopen, worden hiermee effectief tegengegaan.

Onder de voorgestelde tekst van het zevende lid geldt de toerekening niet voor de vermogensbestanddelen waarmee het APV een onderneming drijft, ter zake waarvan blijkt dat deze onderneming in de staat of in de staten waarin deze wordt gedreven is onderworpen aan een belasting naar de winst. De hoogte van die belasting naar de winst is hierbij niet van belang. Voor zover de ondernemingsactiviteiten met Nederlandse vennootschapsbelasting belast worden (als de onderneming in Nederland wordt gedreven), zou zonder deze beperkte toerekeningsstop sprake kunnen zijn van een ongewenste samenloop van de inkomstenbelasting

met de vennootschapsbelasting. Voor zover de ondernemingsactiviteiten in het buitenland worden gedreven en het ondernemingsvermogen deel uitmaakt van de buitenlandse onderneming, past de beperkte toerekeningsstop in het Nederlandse internationale fiscale uitgangspunt dat ondernemingen primair behoren te worden belast in de staat waar deze worden gedreven.

Niet-ondernemingsactiviteiten zijn na de voorgestelde wijziging dus van de toerekeningsstop uitgesloten. Onder meer aanmerkelijkbelangaan- delen, schuldvorderingen (onder andere ter beschikking gestelde vermogensbestanddelen als bedoeld in de artikelen 3.91 en 3.92 van de Wet IB 2001) en overige bezittingen (onder andere courante effecten en liquide middelen) van een APV worden derhalve in de regel toegerekend aan de inbrenger of diens erfgenamen.

Het begrip onderneming wordt conform artikel 3.2 van de Wet IB 2001 uitgelegd. Er moet dus onder meer sprake zijn van een reële economische activiteit. Bovendien geldt de nieuwe toerekeningsstop alleen voor zover blijkt dat die onderneming in de staat of in de staten waarin deze wordt gedreven is onderworpen aan een belasting naar de winst. Die laatste voorwaarde wordt gesteld om te voorkomen dat winsten door geen enkel land in de heffing worden betrokken.

In de voorgestelde tweede volzin van genoemd zevende lid wordt het begrip onderneming uitgebreid met werkzaamheden als bedoeld in artikel 4, onderdeel b, van de Wet Vpb 1969. Het gaat hierbij om pensioen-, lijfrente- en specifieke kapitaalverzekeringsactiviteiten ter verzorging van (gewezen) werknemers. Achtergrond is de specifieke aard van deze activiteiten, waarbij toerekening niet in de rede ligt. Tevens wordt hiermee in binnenlandse situaties een mogelijke samenloop tussen inkomstenbelasting en vennootschapsbelasting voorkomen.

Voorgesteld wordt om artikel 2.14a, zevende lid, van de Wet IB 2001 en de op dat onderdeel betrekking hebbende bepalingen terug te laten werken tot en met het tijdstip van bekendmaken van de maatregelen uit het onderhavige wetsvoorstel (20 september 2016, 15.15 uur). Hiermee wordt voorkomen dat op dit voorstel geanticipeerd kan worden door vermogen dat niet onder de nieuwe toerekeningsstop valt vóór de inwerkingtreding van de wetwijziging (1 januari 2017) ergens anders onder te brengen waardoor geen toerekening kan plaatsvinden en als gevolg daarvan met name de ab-claim op aandelenbelangen alsnog verloren gaat. De terugwerkende kracht van deze maatregel is onlosmakelijk verbonden met de terugwerkende kracht van de overgangsbepaling en wordt daarom bij artikel I, onderdeel O, nader toegelicht.

Artikel I, onderdeel E (artikel 3.95a van de Wet inkomstenbelasting 2001)

De in artikel 3.95a van de Wet IB 2001 opgenomen verwijzing naar artikel 2.14, derde lid, onderdeel d, van die wet dient te worden gewijzigd in een verwijzing naar onderdeel e van dat lid vanwege de voorgestelde verlettering van genoemd onderdeel.

Artikel I, onderdeel F (artikel 4.16 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

Voorgesteld wordt om het van toepassing worden van het forfaitaire voordeel, bedoeld in artikel 4.13, eerste lid, onderdeel a, van de Wet IB 2001, aan te merken als een (fictieve) vervreemding in box 2 van de inkomstenbelasting, tenzij die vervreemding zou leiden tot een negatief vervreemdingsvoordeel. Met deze maatregel wordt bewerkstelligd dat er over de positieve ab-claim die op het box 2-vermogen rust, afgerekend moet worden ingeval dit vermogen deel gaat uitmaken van een vbi als bedoeld in artikel 6a van de Wet Vpb 1969 of van een buitenlands beleggingslichaam. Voor hetgeen in dit kader onder een buitenlands

beleggingslichaam wordt verstaan, wordt verwezen naar de toelichting op artikel I, onderdeel C. Dat onderhavige (fictieve) vervreemding niet van toepassing is bij een negatieve ab-claim, is geregeld in het voorgestelde zevende lid van artikel 4.16 van de Wet IB 2001. Door die bepaling wordt voorkomen dat de vbi-status aangevraagd wordt, of een handeling verricht wordt waardoor een in het buitenland gevestigde vennootschap gaat kwalificeren als buitenlands beleggingslichaam, met als doel de negatieve ab-claim te kunnen verzilveren. Bovendien past afrekenen over de negatieve ab-claim bij het van toepassing worden van het forfaitaire voordeel niet binnen de doelstelling van de maatregel, namelijk het minder aantrekkelijk maken om via box 2 in een vbi of in een buitenlands beleggingslichaam te beleggen.

In het voorgestelde zesde lid van genoemd artikel 4.16 is bepaald dat de onderhavige vervreemding geacht wordt plaats te vinden op de eerste dag van de periode waarover het reguliere voordeel, bedoeld in artikel 4.16, eerste lid, onderdeel k, van de Wet IB 2001, plaatsvindt. Met deze bepaling wordt voorkomen dat onduidelijkheid kan ontstaan of het tijdstip van vervreemding de eerste dag van de hiervoor bedoelde periode is, of, indien van toepassing, het latere moment waarop vast komt te staan dat het hiervoor bedoelde reguliere voordeel in aanmerking moet worden genomen. Omdat het de bedoeling is dat het vervreemdingsvoordeel (de ab-claim) vastgesteld wordt naar de situatie op het moment dat de periode ingaat waarover het hiervoor bedoelde reguliere voordeel in aanmerking moet worden genomen, is gekozen om dat tijdstip eveneens te kiezen als tijdstip van de onderhavige vervreemding.

Voorgesteld wordt om artikel 4.16, eerste lid, onderdeel k, van de Wet IB 2001 en de op dat onderdeel betrekking hebbende bepalingen terug te laten werken tot en met het tijdstip van bekendmaken van de maatregelen uit het onderhavige wetsvoorstel (20 september 2016, 15.15 uur). Hiermee wordt voorkomen dat op dit voorstel geanticipeerd kan worden waardoor box 2-vermogen waarop een ab-claim rust vóór de inwerkingtreding van de wetwijziging (1 januari 2017) alsnog tot een vbi of tot een buitenlands beleggingslichaam kan gaan behoren.

Artikel I, onderdeel G (artikel 4.27 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

Op grond van het voorgestelde artikel 4.16, eerste lid, onderdeel k, en zevende lid, van de Wet IB 2001 vindt er een fictieve vervreemding plaats ingeval een forfaitair voordeel als bedoeld in artikel 4.13, eerste lid, onderdeel a, van de Wet IB 2001 tot de reguliere voordelen, bedoeld in artikel 4.12, onderdeel a, van die wet, uit de aandelen of winstbewijzen gaat behoren, tenzij deze fictieve vervreemding zou leiden tot een negatief vervreemdingsvoordeel. Ook na deze fictieve vervreemding is nog steeds sprake van een aanmerkelijk belang op grond van afdeling 4.3 van de Wet IB 2001. Om te voorkomen dat over de ab-claim, waarover op grond van genoemd onderdeel k afgerekend moet worden, in een later stadium opnieuw afgerekend moet worden, wordt in het voorgestelde artikel 4.27, derde lid, van de Wet IB 2001 bepaald dat de verkrijgingsprijs van het aandeel of winstbewijs met het in aanmerking genomen vervreemdingsvoordeel (de ab-claim waarover afgerekend wordt) wordt verhoogd.

Artikel I, onderdeel H (artikel 7.7 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

Met de wijziging van artikel 7.7, eerste lid, van de Wet IB 2001 wordt wettelijk geregeld dat ook niet-kwalificerende buitenlandse belastingplichtigen het heffingvrije vermogen in aanmerking kunnen nemen bij de bepaling van het voordeel uit sparen en beleggen in Nederland. Hiertoe wordt in artikel 7.7, eerste lid, van de Wet IB 2001 bepaald dat het voordeel uit sparen en beleggen in Nederland wordt gesteld op het met overeenkomstige toepassing van de regels van hoofdstuk 5 van die wet

bepaalde forfaitaire rendement van de rendementsgrondslag in Nederland. Deze maatregel betreft een codificatie van een goedkeuring in een beleidsbesluit.⁵⁰ De voorgestelde wijzigingen hebben hierbij betrekking op de tekst van genoemd artikel 7.7, zoals die per 1 januari 2017 komt te luiden op basis van het Belastingplan 2016.

Artikel I, onderdeel I (artikel 7.8 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

Artikel 7.8, derde lid, van de Wet IB 2001 geeft enkele aanvullende bepalingen voor het vaststellen van het belastbare inkomen uit sparen en beleggen in Nederland voor kwalificerende buitenlandse belastingplichtigen ten opzichte van de bepaling van het belastbare inkomen uit sparen en beleggen in Nederland voor niet-kwalificerende buitenlandse belastingplichtigen. Twee van deze bepalingen worden door de voorgestelde wijzigingen in artikel 7.7, eerste lid, van de Wet IB 2001 overbodig. Dit betreft ten eerste de bepaling dat kwalificerende buitenlandse belastingplichtigen het heffingvrije vermogen in aanmerking kunnen nemen bij de bepaling van de rendementsgrondslag. Deze bepaling in artikel 7.8 van de Wet IB 2001 wordt overbodig omdat door de voorgestelde wijziging van artikel 7.7, eerste lid, van de Wet IB 2001 het heffingvrije vermogen al door alle buitenlandse belastingplichtigen in aanmerking kan worden genomen. Ten tweede betreft dit een bepaling die op grond van het Belastingplan 2016 per 1 januari 2017 gaat gelden en die regelt dat voor het bepalen van het gedeelte van de grondslag sparen en beleggen dat behoort tot rendementsklasse I, onderscheidenlijk rendementsklasse II, de tabel in artikel 5.2, eerste lid, van de Wet IB 2001 moet worden toegepast in plaats van de tabel in artikel 7.7, eerste lid, van de Wet IB 2001. Deze bepaling wordt overbodig omdat ook in het voorgestelde artikel 7.7, eerste lid, van de Wet IB 2001 al bij de tabel in artikel 5.2, eerste lid, van de Wet IB 2001 wordt aangesloten (en het dus geen afwijking van genoemd artikel 7.7 meer betreft). Voorgesteld wordt deze twee bepalingen te schrappen.

Artikel 7.8, zevende lid, van de Wet IB 2001 regelt voor de toepassing van het zesde lid van dat artikel hoe het (wereld)inkomen van de buitenlandse belastingplichtige moet worden bepaald voor de beoordeling of deze zijn inkomen geheel of nagenoeg geheel in Nederland heeft verworven. Onderdeel van dit inkomen is het voordeel uit sparen en beleggen. Voorgesteld wordt om bij de vaststelling van dit voordeel uit sparen en beleggen, conform de wijziging in artikel 7.7, eerste lid, van de Wet IB 2001 rekening te houden met het heffingvrije vermogen. Daarmee vindt voor de toepassing van artikel 7.8, zesde lid, van de Wet IB 2001 de vaststelling van het voordeel uit sparen en beleggen plaats conform de regels voor binnenlandse belastingplichtigen. De in artikel 7.8, zevende lid, van de Wet IB 2001 opgenomen afwijkende bepaling voor het vaststellen van dit voordeel, kan daarom vervallen.

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

De wijziging van artikel 8.10 van de Wet IB 2001 bewerkstelligt dat de maximale algemene heffingskorting wordt verhoogd. Deze wijziging is nader beschreven in het algemeen deel van deze memorie. Bij het bepalen van het in artikel 8.10, tweede lid, van de Wet IB 2001 op te nemen bedrag is voorts rekening gehouden met de in de artikelen IV, onderdeel A, en IX van het Belastingplan 2014 opgenomen wijziging en met de in artikel II, onderdeel Ga, van het Belastingplan 2016 opgenomen wijziging. Daarnaast is rekening gehouden met de inflatiecorrectie van artikel 10.1 van de Wet IB 2001 die per 1 januari 2017 wordt toegepast.

⁵⁰ Onderdeel 9 van het besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 25 april 2016, nr. DGB 2016/1731M (Stort. 2016, 22561).

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

Ingevolge artikel I, onderdeel K, wordt het in artikel 8.11, tweede lid, eerste volzin, onderdeel b, van de Wet IB 2001 opgenomen bedrag van de maximale arbeidskorting op € 3.223 gesteld. Deze wijziging 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 2017 geldende maximumbedrag van de arbeidskorting rekening gehouden met de in de artikelen IV, onderdeel B, en IX van het Belastingplan 2014 en de in artikel II, onderdeel H, van het Belastingplan 2016 opgenomen wijzigingen. Ook is rekening gehouden met de inflatiecorrectie van artikel 10.1 van de Wet IB 2001 die per 1 januari 2017 wordt toegepast.

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

Ingevolge artikel I, onderdeel L, wordt de in artikel 8.17, tweede lid, van de Wet IB 2001 opgenomen hoge ouderenkorting op € 1.292 gesteld. Deze wijziging 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 2017 geldende hoge bedrag van de ouderenkorting rekening gehouden met de wijziging die is opgenomen in artikel II, onderdeel I, van het Belastingplan 2016, zoals dat onderdeel is gewijzigd ingevolge artikel I, onderdeel B, van de wet van 23 december 2015 tot wijziging van het Belastingplan 2016 (Stb. 2015, 539). Daarnaast is rekening gehouden met de inflatiecorrectie van artikel 10.1 van de Wet IB 2001 die per 1 januari 2017 wordt toegepast.

Artikel I, onderdeel M (artikel 10.6bis van de Wet inkomstenbelasting 2001)

Door de in het onderhavige wetsvoorstel opgenomen aanpassing van artikel 7.7, eerste lid, van de Wet IB 2001 hoeft per 1 januari 2017 alleen het per die datum in artikel 5.2, eerste lid, van de Wet IB 2001 als eerste en als tweede genoemde percentage op grond van het per 1 januari 2017 in werking tredende artikel 10.6bis van de Wet IB 2001 jaarlijks herijkt te worden. Omdat in het voorgestelde artikel 7.7, eerste lid, van de Wet IB 2001 geen percentages meer worden genoemd, kan de ingevolge het Belastingplan 2016 per 1 januari 2017 in artikel 10.6bis van de Wet IB 2001 opgenomen verwijzing naar het als eerste en als tweede genoemde percentage van artikel 7.7, eerste lid, van de Wet IB 2001 vervallen. De voorgestelde wijziging in artikel 10.6bis van de Wet IB 2001 voorziet daarin.

Daarnaast worden enkele wijzigingen voorgesteld in verband met het koppelen van het percentage voor het forfaitaire rendement uit een vbi aan het percentage van de hoogste schijf in box 3. Als gevolg van een amendement van het Tweede Kamerlid Groot wordt ingevolge het Belastingplan 2016 met ingang van 1 januari 2017 het percentage voor het forfaitaire rendement uit een vbi verhoogd van 4% naar 5,5%.⁵¹ Het doel hiervan is om beleggers die box 3-heffing willen ontlopen, door uit te wijken naar vbi's, te ontmoedigen. Met de thans voorgestelde wijziging wordt het percentage van het forfaitaire rendement uit een vbi in artikel 4.14, eerste lid, van de Wet IB 2001 automatisch gekoppeld aan het voor dat jaar geldende percentage van de hoogste schijf van box 3 in artikel 5.2, eerste lid, van de Wet IB 2001. Met deze maatregel sluiten de percentages jaarlijks automatisch op elkaar aan zodat ook bij een stijging van het percentage van de hoogste schijf van box 3 genoemd fiscaal gedreven gedrag onverminderd wordt ontmoedigd.

⁵¹ Kamerstukken II 2015/16, 34 302, nr. 45.

De wijziging van artikel 10.7, vijfde lid, van de Wet IB 2001 strekt tot een verlaging van het startpunt van de afbouw van de arbeidskorting. Deze wijziging vloeit, zoals reeds toegelicht in het algemeen deel van deze memorie, deels voort uit de besluitvorming van augustus van dit jaar. Bij het bepalen van het in artikel 10.7, vijfde lid, van de Wet IB 2001 op te nemen bedrag is voorts rekening gehouden met de in artikel III van het Belastingplan 2015 en de in artikel II, onderdeel K, van het Belastingplan 2016 opgenomen wijzigingen. Daarnaast is rekening gehouden met de inflatiecorrectie van artikel 10.1 van de Wet IB 2001 die per 1 januari 2017 wordt toegepast.

Artikel I, onderdeel O (artikel 10a.7 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

De reikwijdte van de in artikel 2.14a, zevende lid, van de Wet IB 2001 in de regeling voor APV's opgenomen toerekeningsstop wordt met terugwerkende kracht tot en met 20 september 2016, 15.15 uur, beperkt (zie artikel I, onderdeel D). Dit heeft onder andere gevolgen voor aandelen en winstbewijzen die tot die datum in een APV zijn ondergebracht en waarvoor die toerekeningsstop van toepassing was. Deze aandelen en winstbewijzen worden vanaf die datum in beginsel toegerekend aan de inbrenger en na diens overlijden aan diens erfgenamen. Behoren de aandelen en winstbewijzen tot een aanmerkelijk belang dan zal de verkrijgingsprijs, bedoeld in artikel 4.21 van de Wet IB 2001, moeten worden vastgesteld. Daarvoor is voorzien in overgangsrecht in het voorgestelde artikel 10a.7, zesde lid, van de Wet IB 2001. De verkrijgingsprijs per 20 september 2016, 15.15 uur, wordt in beginsel, net zoals is bepaald voor het ontstaan van een aanmerkelijk belang bij de start van het APV-regime per 1 januari 2010, gesteld op de historische verkrijgingsprijs van de inbrenger.

De reden om bij die historische verkrijgingsprijs aan te sluiten is dat bij het toepassen van de toerekeningsstop veelvuldig sprake is van een belastingconstructie om Nederlandse belastingheffing te ontlopen. Als de toerekeningsstop is toegepast, maar er is feitelijk toch geen sprake geweest van een naar Nederlandse begrippen reële heffing naar de winst, is het naar de mening van het kabinet passend dat de Nederlandse ab-claim behouden blijft. Ook in andere gevallen waarin met betrekking tot een in een APV ingebracht aanmerkelijk belang gebruik is gemaakt van de toerekeningsstop, is het niet de bedoeling dat de Nederlandse belastingclaim illusoir wordt terwijl de voordelen uit dit vermogensbestanddeel niet in Nederland en niet (of nauwelijks) in het land waar het APV is gevestigd zijn belast. Met de voorgestelde maatregel wordt de ab-claim behouden voor zover er geen naar Nederlandse maatstaven reële heffing over de voordelen heeft plaatsgevonden.

Voor het behoud van de Nederlandse ab-claim is wel de terugwerkende kracht noodzakelijk. Dat kan worden toegelicht aan de hand van het volgende voorbeeld. Een inwoner van Nederland is de oprichter van een buitenlands APV waarin geen onderneming wordt gedreven. Het APV heeft een 100%-deelneming in een buitenlandse vennootschap (een houdstervenootschap). Deze vennootschap drijft geen onderneming en heeft een 100%-deelneming in een Nederlandse werkmaatschappij. In de werkmaatschappij en in de buitenlandse houdstervenootschap zitten aanzienlijke winstreserves. Sinds 2010 doet de inwoner een beroep op de toerekeningsstop van het huidige artikel 2.14a, zevende lid, van de Wet IB 2001. Door de voorgestelde wijziging komt de toerekeningsstop voor deze situatie echter te vervallen, omdat het APV geen onderneming drijft. De inbrenger verkrijgt hierdoor vanaf het tijdstip van inwerkingtreding van de aangepaste toerekeningsstop een aanmerkelijk belang in box 2 voor de aandelen in de buitenlandse vennootschap en op basis van het

overgangsrecht wordt de verkrijgingsprijs hiervan gesteld op de historische verkrijgingsprijs. Het gevolg is dat als bij het APV geen belasting is geheven, de waardestijging van de aandelen alsnog in Nederland wordt belast. Bij inwerkingtreding van de maatregelen, zonder terugwerkende kracht, per 1 januari 2017 zou deze ab-claim nog vóór 2017 kunnen worden afgeschud. De gerealiseerde waardestijging op de aandelen blijft dan definitief onbelast en dat vindt het kabinet ongewenst.

Zonder terugwerkende kracht kan de ab-claim nog tot 1 januari 2017 op verschillende manieren worden afgeschud, zo leert ook de ervaring. De historische verkrijgingsprijs komt dan niet in beeld. Zo kan het APV de aandelen in de buitenlandse vennootschap vóór 1 januari 2017 tegen de werkelijke waarde verkopen aan de inwoner van Nederland die in het verleden de APV-structuur heeft opgezet. Het buitenlandse APV betaalt in het land van vestiging veelal geen belasting door toepassing van een met de in Nederland geldende deelnemingsvrijstelling vergelijkbare vrijstelling. De inwoner van Nederland krijgt zo een hoge verkrijgingsprijs en hij kan de koopsom die het APV heeft ontvangen zonder belastingheffing uitgekeerd krijgen. De oprichter verkrijgt zo zonder dat daadwerkelijk heffing heeft plaatsgevonden een ab-pakket met een hoge verkrijgingsprijs in box 2.

Een andere manier om de waardestijging van de aandelen nog vóór 1 januari 2017 onbelast te realiseren zou zijn wanneer de APV-structuur in stand wordt gelaten maar dat alle winstreserves, zowel die in de buitenlandse vennootschap als die in de Nederlandse werkmaatschappij, vóór 1 januari 2017 belastingvrij (door toepassing van een met de in Nederland geldende deelnemingsvrijstelling vergelijkbare vrijstelling) worden uitgekeerd aan het APV. Het APV kan deze dividenden vervolgens onbelast schenken aan de oprichter. Dit schenken kan belastingvrij doordat in de Successiewet 1956 geen toerekeningsstop bestaat en het vermogen dus al van de oprichter is.

Vervolgens worden in het voorgestelde artikel 10a.7, zesde lid, van de Wet IB 2001 enige correcties op de historische verkrijgingsprijs beschreven. Voor zover er wel een naar Nederlandse maatstaven reële heffing over de voordelen heeft plaatsgevonden, wordt de ab-claim verlaagd. Om dit te bewerkstelligen wordt de verkrijgingsprijs verhoogd met de waardestijging die toerekenbaar is aan de waardestijging van de aandelen en winstbewijzen waarover ten laste van het APV, over de periode van 1 januari 2010 tot 20 september 2016, 15.15 uur, een belasting is betaald van ten minste 10%. Verder wordt de verkrijgingsprijs verhoogd met de (fictieve) vervreemdingsvoordelen die volgens de Nederlandse wetgeving in aanmerking worden genomen bij het van toepassing worden van de oude toerekeningsstop en die tot het inkomen uit aanmerkelijk belang zijn gerekend voor zover deze voordelen betrekking hebben op aandelen of winstbewijzen die vanaf 20 september 2016, 15.15 uur, aan de belastingplichtige worden toegerekend. Met deze verhoging van de verkrijgingsprijs wordt voorkomen dat dezelfde waardestijging van de aandelen tweemaal in de belastingheffing betrokken worden. Daarentegen wordt de verkrijgingsprijs verminderd met de voordelen die ingevolge de toerekeningsstop, in de periode van 1 januari 2010 tot 20 september 2016, 15.15 uur, niet tot het inkomen uit aanmerkelijk belang zijn gerekend en waarover geen belasting is betaald van ten minste 10%, voor zover deze voordelen betrekking hebben op aandelen of winstbewijzen die vanaf 20 september 2016, 15.15 uur, aan de belastingplichtige worden toegerekend. Hiermee wordt bewerkstelligd dat ter zake van deze voordelen, die veelal onbelast zijn gebleven, de Nederlandse belastingclaim behouden blijft.

Artikel II

Artikel II, onderdeel A (artikel 4 van de Wet op de loonbelasting 1964)

De wijziging van artikel 4 van de Wet LB 1964 betreft een redactionele aanpassing van de verwijzing naar artikel 12a, vijfde lid, van de Wet LB 1964. Deze houdt verband met de eveneens in dit wetsvoorstel opgenomen wijzigingen van artikel 12a van de Wet LB 1964, waarbij genoemd vijfde lid wordt vernummerd tot zevende lid.

Artikel II, onderdeel B (artikel 12a van de Wet op de loonbelasting 1964)

Het voorgestelde artikel 12a, derde lid, van de Wet LB 1964 regelt dat het belastbare loon van directeur-groootaandeelhouders (dga's) van lichamen die gebruikmaken van het verhoogde percentage voor starters binnen de S&O-afrachtvermindering, bedoeld in artikel 23, zevende lid, van de Wet vermindering afdracht loonbelasting en premie voor de volksverzekeringen (WVA), ten minste op het wettelijke minimumloon wordt gesteld. In tegenstelling tot bij de toepassing van de hoofdregel uit het eerste lid van genoemd artikel 12a, is het niet van belang of het loon uit de meest vergelijkbare dienstbetrekking of het hoogste loon van de eventuele andere werknemers van het bedrijf hoger is dan het wettelijke minimumloon. Indien echter daadwerkelijk een hoger loon door de dga wordt genoten dan het wettelijke minimumloon, dan wordt dit hogere loon in aanmerking genomen. Daarom wordt in het voorgestelde derde lid, – om dezelfde reden als in het eerste lid – gesproken van een bedrag waar het loon ten minste op wordt gesteld. Genoemd derde lid is alleen van toepassing indien aan de inhoudingsplichtige een S&O-verklaring is afgegeven betreffende in het kalenderjaar verricht speur- en ontwikkelingswerk en de inhoudingsplichtige een zogenoemde starter is. Dat laatste is het geval indien de inhoudingsplichtige in een of meer van de vijf voorafgaande kalenderjaren geen inhoudingsplichtige was en voor die periode met betrekking tot ten hoogste twee kalenderjaren een S&O-verklaring is afgegeven. Met de voorgestelde maatregel kan het belastbare loon met betrekking tot een inhoudingsplichtige derhalve maximaal drie kalenderjaren op ten minste het wettelijke minimumloon worden gesteld en geldt daarna alsnog de hoofdregel. Bij de beoordeling of genoemd derde lid kan worden toegepast is ook de bepaling met betrekking tot de voortzetting van een onderneming uit artikel 23, zevende lid, van de WVA van toepassing. Als de inhoudingsplichtige slechts een gedeelte van het kalenderjaar beschikt over een S&O-verklaring, wordt het bedrag waarop het belastbare loon ten minste moet worden gesteld voor het hele kalenderjaar bepaald aan de hand van genoemd derde lid. Met betrekking tot het wettelijke minimumloon wordt uitgegaan van 108% van het twaalfvoud van het bedrag, bedoeld in artikel 8, eerste lid, onderdeel a, van de Wet minimumloon en minimumvakantiebijslag, zoals dat gold op 1 januari van het betreffende kalenderjaar. Hiermee wordt geregeld dat twaalf maal het wettelijke minimumloon per maand in aanmerking wordt genomen en tevens rekening wordt gehouden met de wettelijke minimumvakantiebijslag. Met wijzigingen van het wettelijke minimumloon die plaatsvinden na 1 januari wordt in het betreffende kalenderjaar geen rekening gehouden.

De inhoudingsplichtige waarop genoemd derde lid van toepassing is, krijgt op grond van de tweede volzin van dat lid, in lijn met de huidige gebruikelijkloonregeling, de mogelijkheid om aannemelijk te maken dat het loon uit de meest vergelijkbare dienstbetrekking voor het desbetreffende kalenderjaar lager is dan het wettelijke minimumloon. Dit kan bijvoorbeeld het geval zijn als een dga niet fulltime voor de inhoudingsplichtige werkt. Indien de inhoudingsplichtige aannemelijk maakt dat het loon uit de meest vergelijkbare dienstbetrekking lager is, wordt het

belastbare loon vastgesteld op het loon uit de meest vergelijkbare dienstbetrekking. Als het belastbare loon op basis van afspraken met de Belastingdienst al op een lager bedrag dan het wettelijke minimumloon wordt vastgesteld dan blijven deze afspraken van kracht.

Op grond van het voorgestelde artikel 12a, vierde lid, van de Wet LB 1964 is de hiervoor genoemde tegemoetkoming slechts van toepassing indien de tegemoetkoming voor de onderneming in de zin van Verordening (EU) nr. 1407/2013 van de Commissie van 18 december 2013 betreffende de toepassing van de artikelen 107 en 108 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie op de-minimissteun (PbEU 2013, L 352) waar de inhoudingsplichtige toe behoort niet tot gevolg heeft dat het de-minimisplafond, bedoeld in die verordening, wordt overschreden. De hoogte van de staatssteun dient onder genoemd de-minimisplafond te blijven, zodat geen sprake is van ongeoorloofde staatssteun. Hierbij wordt volgens die verordening alle andere de-minimissteun aan dezelfde onderneming in acht genomen. Omdat de maatregel slechts staatssteun is voor zover het resulteert in een lager bedrag aan premies werknemersverzekeringen, opslag kinderopvangtoeslag en inkomensafhankelijk bijdrage Zorgverzekeringswet dat ten laste komt van de inhoudingsplichtige (start-up) is alleen sprake van staatssteun met betrekking tot werknemers in de zin van de Werkloosheidswet, de Ziektewet, de Wet werk en inkomen naar arbeidsvermogen of de Wet op de arbeidsongeschiktheidsverzekering. Bij het vaststellen of het de-minimisplafond wordt overschreden dient de staatssteun met betrekking tot alle werknemers binnen de onderneming op wie het voorgestelde derde lid van toepassing is bij elkaar opgeteld te worden. De in het voorgestelde artikel 12a, vierde lid, van de Wet LB 1964 opgenomen formule bepaalt per werknemer de hoogte van de staatssteun die geacht wordt te worden verleend op basis van deze maatregel. Uitgangspunt is het maximumpremieloon minus het bedrag waarop het gebruikelijke loon op basis van de eerste volzin van het voorgestelde artikel 12a, derde lid, van de Wet LB 1964 ten minste wordt gesteld. Hieruit volgt de maximale verlaging van de grondslag voor de premies voor de werknemersverzekeringen, de opslag kinderopvangtoeslag en de inkomensafhankelijk bijdrage zorgverzekeringswet als gevolg van deze maatregel. Vervolgens worden de bij elkaar opgetelde percentages van de premies voor de werknemersverzekeringen, de opslag kinderopvangtoeslag en de inkomensafhankelijk bijdrage Zorgverzekeringswet hierop toegepast. Om te komen tot een eenvoudige en eenduidige rekenregel wordt hierbij onder meer uitgegaan van de gemiddelde sectorpremie en het gemiddelde percentage voor de gedifferentieerde premie Werkhervattingskas. Het bedrag dat met betrekking tot deze maatregel als staatssteun in aanmerking wordt genomen voor het vaststellen of het de-minimisplafond wordt overschreden vormt hiermee een vast bedrag per werknemer per jaar. Op basis van de cijfers uit 2016 zou dit bedrag op € 6.079 uitkomen.

De in het voorgestelde tiende lid opgenomen delegatiebepaling maakt het mogelijk om bij ministeriële regeling regels te stellen met betrekking tot de wijze waarop wordt vastgesteld of de hiervoor genoemde tegemoetkoming tot gevolg heeft dat genoemd de-minimisplafond wordt overschreden. Op basis van deze delegatiebepaling kunnen bij ministeriële regeling tevens regels worden gesteld met betrekking tot de toepassing van het derde en vierde lid voor sectoren die niet onder het bereik van de in het vierde lid genoemde de-minimisverordening vallen. Voor enkele sectoren zijn bijvoorbeeld specifieke verordeningen van toepassing inzake de-minimissteun.

Artikel II, onderdelen C en D (artikelen 20a en 20b van de Wet op de loonbelasting 1964)

Deze wijzigingen sluiten aan op de per 1 januari 2017 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 2017 voorziene wijzigingen van de tabel die is opgenomen in artikel 2.10a, eerste lid, van de Wet IB 2001, zoals opgenomen in artikel I, onderdelen A en B.

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

Deze wijziging sluit aan op de per 1 januari 2017 voorziene wijziging van artikel 8.10 van de Wet IB 2001, zoals opgenomen in artikel I, onderdeel J.

Artikel II, onderdeel F (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 I, onderdeel K.

Artikel II, onderdeel G (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 I, onderdeel L.

Artikel II, onderdeel H (artikel 35o van de Wet op de loonbelasting 1964)

Met de toevoeging van een tweede lid aan artikel 35o van de Wet LB 1964 gaat voor artikel 12a, derde, vierde en tiende lid, van de Wet LB 1964 een horizonbepaling gelden. Met het vervallen van artikel 12a, derde, vierde en tiende lid, van de Wet LB 1964 wordt bewerkstelligd dat vanaf 2022 het belastbare loon van dga's van lichamen die gebruikmaken van het verhoogde percentage voor starters binnen de S&O-afrachtvermindering, bedoeld in artikel 23, zevende lid, van de WVA, niet meer op ten minste het wettelijke minimumloon wordt gesteld. Met betrekking tot deze dga's gelden vanaf 2022 weer de bepalingen uit het eerste en tweede lid van artikel 12a van de Wet LB 1964.

Artikel III

Artikel III (evaluatie versoepeling gebruikelijkloonregeling voor innovatieve start-ups)

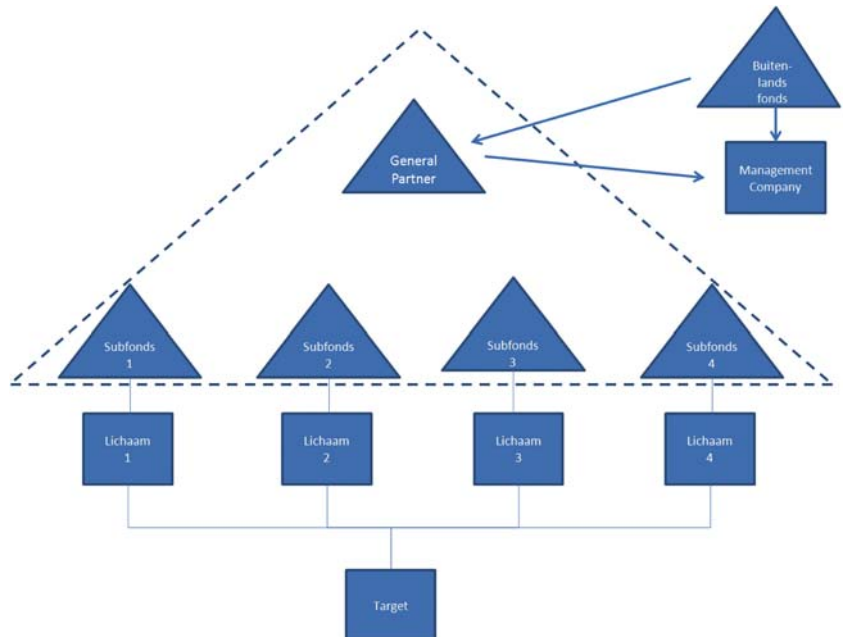
Zoals in het algemeen deel van deze memorie is aangegeven wordt de gebruikelijkloonregeling versoepeld voor innovatieve start-ups. Vanaf 2017 mag het belastbare loon van dga's van innovatieve bedrijven die speur- en ontwikkelingswerk verrichten en voor de toepassing van de S&O-afrachtvermindering als starter worden aangemerkt voor de toepassing van de gebruikelijkloonregeling worden vastgesteld op het wettelijke minimumloon. Na drie jaar ervaring met de regeling wordt gestart met een evaluatie van doelmatigheid en doeltreffendheid van de regeling. Voor deze evaluatie zal ongeveer een jaar nodig zijn. Binnen vier jaar na de invoering van deze maatregel zal de evaluatie worden aangeboden aan de Staten-Generaal.

Artikel IV

Artikel IV, onderdeel A (artikel 10a van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)

Artikel 10a van de Wet Vpb 1969 geeft regels voor de aftrekbaarheid van rente en daarmee samenhangende lasten in gevallen die zijn te kenschetsen als winstdrainage. Een van de voorwaarden voor toepassing van genoemd artikel is dat sprake is van (rente op) een schuld aan een verbonden lichaam (of een verbonden natuurlijke persoon). Van «verbondenheid» is hierbij, kort gezegd, sprake bij belangen van een derde of meer. In de praktijk komt het regelmatig voor dat verschillende partijen een gezamenlijke investering doen, bijvoorbeeld in het kader van een overnamestructuur bij een private-equity-investering, waarbij elk van die partijen individueel gezien een belang van minder dan een derde heeft in de overgenomen onderneming. In een dergelijke situatie kan in materiële zin echter toch sprake zijn van de vereiste verbondenheid voor de toepassing van artikel 10a van de Wet Vpb 1969 tussen de overgenomen onderneming en de investeerders indien sprake is van een gecoördineerde investering door een samenwerkende groep. Ook in een dergelijke situatie kan er sprake zijn van een gekunstelde (onzakelijke) financiering met vreemd vermogen waartegen genoemd artikel 10a zich richt. Met het nieuwe zesde lid wordt voorgesteld deze invulling van het begrip «verbondenheid» voor de toepassing van artikel 10a van de Wet Vpb 1969 expliciet vast te leggen. Hiermee wordt meer duidelijkheid gegeven over de invulling van het begrip belang in artikel 10a, vierde lid, van de Wet Vpb 1969. Of sprake is van een samenwerkende groep is afhankelijk van de feiten en omstandigheden van het individuele geval. In de onderstaande figuur is bij wijze van illustratie een voorbeeld van een dergelijke samenwerkende groep opgenomen waarbij de investering in een over te nemen vennootschap via vier aparte subfondsen is vormgegeven. Er zijn uiteraard ook andere structuren denkbaar.

Figuur 1



In de geschetste structuur biedt een (veelal buitenlandse) fondsaanbieder potentiële investeerders, zoals institutionele beleggers, beleggingsfondsen en andere vermogensbeheerders, de mogelijkheid om deel te

nemen in een fonds. De gestippelde driehoek stelt het fonds voor, dat bestaat uit een aantal subfondsen (in het voorbeeld subfondsen 1 tot en met 4). De achterliggende investeerders of de (sub)fondsen hebben de zeggenschap overgedragen aan de general partner die het fonds beheert of die de management company aanstelt en aanstuurt.⁵² De general partner neemt voor een klein bedrag deel in het fonds. Daarnaast ontvangt de general partner een aanzienlijk deel van de fondswinst: de zogenoemde carried interest. De verschillende investeerders zeggen inlegbedragen toe (commitments), die binnen het investeringsfonds in een of meer lichamen dan wel subfondsen worden ondergebracht. Op het moment dat een over te nemen vennootschap is gevonden, wordt een deel van de toegezegde commitments afgeroepen bij de investeerders. De inleg van deze gelden wordt vervolgens op gezag van de general partner dan wel de management company in de – in dit voorbeeld – vier verschillende subfondsen ondergebracht. De vier verschillende fondsen houden eenieder een belang in de lichamen 1 tot en met 4. Ten behoeve van een overname wordt een overnemende vennootschap opgericht. De lichamen 1 tot en met 4 verstrekken een lening aan de overnemende vennootschap die wordt gefinancierd door de investeerders. De verschillende lichamen houden individueel geen belang van ten minste een derde in de overnemende vennootschap, waardoor indien alleen op individueel niveau zou worden gekeken, in een dergelijke structuur de betaalde rente in aftrek zou komen bij de overnemende vennootschap. Materieel kan er echter toch sprake zijn van verbondenheid vanwege de samenwerking tussen de investeerders en de zeggenschap van de general partner. Om die reden zal moeten worden beoordeeld of sprake is van een samenwerkende groep. Indien de lichamen (in het voorbeeld 1 de lichamen tot en met 4) – of in voorkomende gevallen de achterliggende investeerders – als samenwerkende groep verbonden zijn met de overnemende vennootschap, leidt dat er overigens niet per definitie toe dat deze lichamen ook voor andere investeringen een samenwerkende groep vormen. Er dient per investering te worden beoordeeld of sprake is van een samenwerkende groep.

Voor de beoordeling of er bij de – onmiddellijke of middellijke – aandeelhouders (in het voorbeeld de lichamen 1 tot en met 4 of in voorkomende gevallen de achterliggende partijen) sprake is van een samenwerkende groep spelen verschillende factoren een rol. Van een samenwerkende groep zal in ieder geval sprake zijn indien de materiële zeggenschap over de – vormgeving van de – investering en het gezamenlijke belang in de overgenomen vennootschap berust bij een coördinerende (rechts)persoon (zoals in het voorbeeld de general partner die het fonds beheert) en elke aandeelhouder onder min of meer vergelijkbare voorwaarden en in min of meer dezelfde verhouding eigen vermogen en (risicovolle) leningen verschaft. Er is voor de achterliggende participanten (in het voorbeeld lichamen 1 tot en met 4), sprake van een gezamenlijke en parallelle investering in de target onder regie van de general partner van het fonds. Het is daarbij in het algemeen voor de parallel investerende lichamen of subfondsen niet toegestaan tussentijds hun belang te verminderen of uit de investering te stappen. Dat benadrukt dat sprake is van samenwerking. In een dergelijk geval is er dus sprake van één gecoördineerde investering onder de regie van een general partner van het fonds, waarbij de general partner feitelijk of materieel onder andere de mix bepaalt van aandelenkapitaal en aandeelhoudersleningen en waarbij de rentelasten ter zake van de aandeelhoudersleningen direct of indirect ten laste komen van de overnemende vennootschap en de target. Indien een dergelijke gecoördineerde investering in totaal een belang van ten minste een derde

⁵² Denk aan de vormgeving van de fondsstructuur en de overnamestructuur, het bepalen van de financieringsstructuur van de overname en de strategie van de target, het nemen van beleidsbepalende beslissingen etcetera.

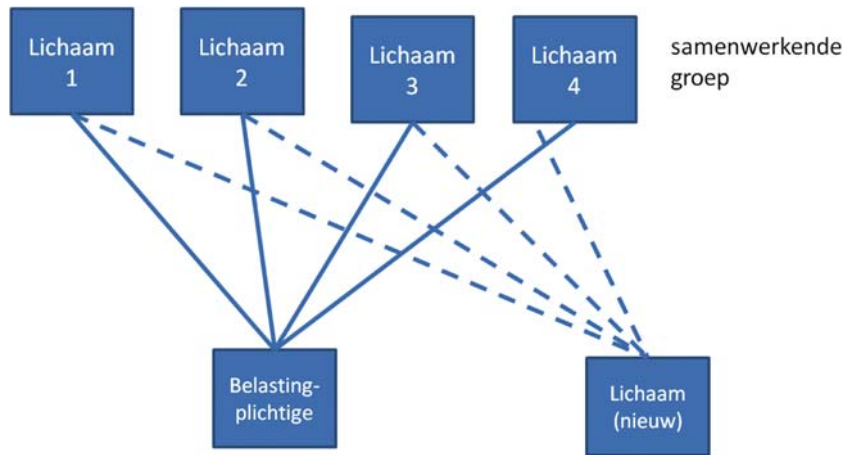
vertegenwoordigt, zijn de investerende lichamen ten opzichte van de overnemende vennootschap (en de target) aan te merken als verbonden lichamen als bedoeld in de voorgestelde wijziging van artikel 10a van de Wet Vpb 1969. Wel kan uiteraard, op basis van de al bestaande tegenbe-
wijsregeling van artikel 10a van de Wet Vpb 1969, de beperking van de renteaftrek worden voorkomen indien de belastingplichtige aannemelijk maakt dat in overwegende mate sprake is van zakelijke overwegingen voor de rechtshandeling en de financiering.

Voor het constateren of al dan niet sprake is van een samenwerkende groep is in meer algemene zin met name relevant of de investering in de overgenomen vennootschap en de daarbij behorende vormgeving van de financiering gecoördineerd plaatsvindt. Coördinatie ten aanzien van de vormgeving van de investering en de financiering zal veelal zijn af te leiden uit het geheel aan overeenkomsten waarin partijen de onderlinge afspraken over de investering en financiering hebben vastgelegd. Een element hiervan is dat de betrokken deelnemers zich niet zomaar eenzijdig kunnen terugtrekken of hun positie kunnen wijzigen. Een aanwijzing dat sprake is van coördinatie kan bijvoorbeeld worden ontleend aan een coördinerende en sturende rol van een management company/general partner van het private-equityhuis of aan het geheel van contractuele overeenkomsten tussen de investeerders. Zowel schriftelijke bescheiden als de feitelijke gedragingen van de betrokken partijen kunnen in dit kader relevant zijn.

De vraag of er in een concrete situatie sprake is van een samenwerkende groep kan zich bijvoorbeeld ook voordoen bij een joint venture (bijvoorbeeld bedrijven die besluiten samen een onderneming te verwerven), bij het gebruik van een stichtingadministratiekantoor (STAK) en bij een gezamenlijke investering door vier of meer familieleden. Voor al deze situaties geldt dat het enkele feit dat sprake is van een gezamenlijke investering nog niet leidt tot de conclusie dat sprake is van een samenwerkende groep. In dergelijke gevallen kan echter wel sprake zijn van een samenwerkende groep als bijvoorbeeld (aanvullende) bindende afspraken zijn gemaakt waardoor de investeerders zijn gehouden om onder vergelijkbare voorwaarden vreemd vermogen te verschaffen naar rato van hun participatie en het hun niet is toegestaan hun belang tussentijds te vervreemden of te verminderen. Indien er sprake is van dergelijke omstandigheden is sprake van een materiële samenwerking tussen de investeerders en derhalve van een samenwerkende groep.

Naast de voorgestelde aanpassing van het verbondenheidsbegrip voor lichamen waarin een belang wordt gehouden door een samenwerkende groep, bevat het voorgestelde artikel 10a, zesde lid, van de Wet Vpb 1969 nog een aanpassing voor de situatie waarin dezelfde samenwerkende groep ook nog een belang van ten minste een derde heeft in een ander lichaam. Beide lichamen waarin een belang van ten minste een derde wordt gehouden door dezelfde samenwerkende groep worden dan eveneens als verbonden aangemerkt. In de onderstaande figuur wordt dit geïllustreerd.

Figuur 2



Op basis van het voorgestelde artikel 10a, zesde lid, van de Wet Vpb 1969 is er sprake van verbondenheid tussen de belastingplichtige en lichaam (nieuw) indien de lichamen 1, 2, 3 en 4 een samenwerkende groep vormen en als samenwerkende groep voor ten minste een derde gedeelte belang hebben in de belastingplichtige en lichaam (nieuw). Het begrip verbondenheid wordt tevens van belang voor de toepassing van artikel 15ad van de Wet Vpb 1969. Om die reden wordt een verwijzing naar artikel 15ad van de Wet Vpb 1969 toegevoegd aan artikel 10a, vierde lid, van de Wet Vpb 1969. Ook de voorgestelde regeling van de samenwerkende groep gaat gelden voor genoemd artikel 15ad. Voor een nadere toelichting op het belang hiervan voor artikel 15ad van de Wet Vpb 1969 wordt verwezen naar de toelichting op artikel IV, onderdeel G.

Het huidige artikel 10a, zesde lid, van de Wet Vpb 1969 wordt vernummerd tot zevende lid. Hierin wordt tevens een verwijzing opgenomen naar het voorgestelde zesde lid. Dit leidt ertoe dat de lichamen die met de belastingplichtige verbonden zijn omdat zij deel uitmaken van een samenwerkende groep die ten minste een derde belang houdt in de belastingplichtige, ook verbonden zijn met de maatschappijen van de fiscale eenheid waarvan de belastingplichtige deel uitmaakt. Verder wordt artikel 10a, vierde lid, van de Wet Vpb 1969 aangepast in verband met de in dit wetsvoorstel opgenomen aanpassingen van de innovatiebox. Hierbij worden de voor de innovatiebox geldende regels omwille van de inzichtelijkheid opgenomen in verschillende artikelen, waarbij in een tweetal artikelen het begrip verbonden lichaam wordt gebruikt. Met de invoeging van een verwijzing naar artikel 12bb van de Wet Vpb 1969 in genoemd artikel 10a, vierde lid, wordt tot uitdrukking gebracht dat dit begrip hierbij dient te worden opgevat overeenkomstig de omschrijving in dat vierde lid.

Artikel IV, onderdeel B (artikel 12b van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)

De voorgestelde wijzigingen van de in artikel 12b van de Wet Vpb 1969 opgenomen innovatiebox houden verband met de afspraken die in het kader van het Base Erosion and Profit Shifting (BEPS)-project van de Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling (OESO) zijn gemaakt (in het bijzonder actiepunten 5), zoals toegelicht in het algemeen deel van deze memorie. Hierbij is ervoor gekozen om de met dit wetsvoorstel verder uit te breiden regeling van de innovatiebox omwille van de inzichtelijkheid onder te brengen in verschillende artikelen. Het gaat hierbij om de voorgestelde artikelen 12b tot en met 12bg van de Wet

Vpb 1969. Het voorgestelde artikel 34d van de Wet Vpb 1969 bevat verder nog overgangsrecht.

In het voorgestelde artikel 12b van de Wet Vpb 1969 is de kern van de regeling van de innovatiebox opgenomen die vervolgens in de daaropvolgende artikelen wordt uitgewerkt. Genoemd artikel 12b bepaalt dat de innovatiebox kan worden toegepast voor kwalificerende immateriële activa die de belastingplichtige zelf heeft voortgebracht. Heeft de belastingplichtige een kwalificerend immaterieel activum zelf voortgebracht, dan komen de kwalificerende voordelen in aanmerking voor de voordelen van de innovatiebox. De begrippen kwalificerend immaterieel activum en kwalificerende voordelen worden in de voorgestelde artikelen 12ba tot en met 12bg van de Wet Vpb 1969 verder uitgewerkt. Hierbij geldt dat het begrip voordelen een algebraïsch begrip is. Dat betekent dat de innovatiebox ook van toepassing is in een jaar waarin negatieve kwalificerende voordelen uit een kwalificerend immaterieel activum worden behaald.

De innovatiebox is, als gezegd, alleen van toepassing indien het immateriële activum door de belastingplichtige zelf is voortgebracht. Deze voorwaarde geldt al onder het huidige regime, maar is in dit voorstel expliciet gemaakt. Er is pas sprake van zelf voortbrengen indien de belastingplichtige zelf het speur- en ontwikkelingswerk heeft gedaan dat heeft geleid tot het immateriële activum. Hier is geen inhoudelijke wijziging beoogd.

Zelf voortbrengen betekent in dit kader dat de belastingplichtige het immateriële activum voor zijn rekening en risico heeft ontwikkeld. Daarvoor is nodig dat er voldoende belangrijke functies bij de belastingplichtige aanwezig zijn om het immateriële activum aan de belastingplichtige toe te kunnen rekenen. Van zelf voortbrengen is daarom sprake als de belastingplichtige beslissingsbevoegd en functioneel in staat is om de onderzoeks- en ontwikkelingswerkzaamheden aan te sturen. Elementen die hierbij een rol spelen zijn onder andere het vanuit een inhoudelijke expertise dragen van verantwoordelijkheid voor de gemaakte keuzes tijdens het onderzoeks- en ontwikkelingsproces alsmede de planning daarvan, de budgettering, het meten van prestaties, het belonen, het waar nodig aanpassen/herdefiniëren van de werkkerreinen, het vaststellen van de commercieel waardevolle gebieden en het beoordelen van de kans op (on)succesvol onderzoek. Een belastingplichtige die een immaterieel activum bezit, maar functioneel niet in staat is om de daarbij behorende onderzoeks- en ontwikkelingswerkzaamheden vanuit de eigen inhoudelijke expertise aan te sturen, komt dus niet voor de toepassing van de innovatiebox in aanmerking. Over het algemeen geldt dat hoe meer onderzoeks- en ontwikkelingswerkzaamheden de belastingplichtige zelf uitvoert hoe eerder genoemde aansturing aannemelijk zal zijn.

De innovatiebox is optioneel. Per belastingplichtige is slechts één innovatiebox mogelijk. De keuze wordt echter in beginsel per kwalificerend activum gemaakt. De innovatiebox bestaat daardoor uit de gezamenlijke kwalificerende activa waarvoor is gekozen voor de toepassing van de innovatiebox. De belastingplichtige kan ten aanzien van een immaterieel activum voor het eerst kiezen in het jaar dat aan alle voorwaarden is voldaan. Dit betekent dat niet voor de toepassing van de innovatiebox kan worden gekozen als het immateriële activum nog in ontwikkeling is. De voordelen uit innovatieve activiteiten in de jaren waarin niet is gekozen voor de toepassing van de innovatiebox worden volledig – en dus niet tegen het verlaagde belastingtarief – in de heffingsgrondslag betrokken.

De belastingplichtige maakt de keuze voor toepassing van de innovatiebox kenbaar in de aangifte over het eerste jaar waarin hij deze wil toepassen. Deze keuze kan worden gemaakt zolang de aanslag over het desbetreffende jaar nog niet onherroepelijk vaststaat.

Artikel 12ba

Het voorgestelde artikel 12ba van de Wet Vpb 1969 omschrijft wat voor de toepassing van de innovatiebox onder het begrip kwalificerend immaterieel activum wordt verstaan. Hierbij wordt een onderscheid gemaakt tussen een zogenoemde kleinere belastingplichtige en grotere belastingplichtigen. Voor de kleinere belastingplichtigen gaat het hierbij om de immateriële activa die zijn voortgevloeid uit speur- en ontwikkelingswerk waarvoor aan de belastingplichtige een S&O-verklaring is afgegeven. Zoals ook in het algemeen deel van deze memorie naar voren is gekomen, hoeft de kleinere belastingplichtige dus niet te beschikken over een bijkomend juridisch toegangsticket in de vorm van bijvoorbeeld een octrooi of een daarmee vergelijkbaar recht.

Zoals ook in het algemeen deel van deze memorie naar voren is gekomen, hoeft de kleinere belastingplichtige dus niet te beschikken over een bijkomend juridisch toegangsticket in de vorm van bijvoorbeeld een octrooi of een daarmee vergelijkbaar recht.

Van een kleinere belastingplichtige is volgens het tweede lid sprake als de belastingplichtige voldoet aan twee voorwaarden. Ten eerste moeten de voordelen die de belastingplichtige geniet uit hoofde van immateriële activa die zijn voortgevloeid uit speur- en ontwikkelingswerk waarvoor aan de belastingplichtige een S&O-verklaring is afgegeven, vermeerderd met de kosten van belastingplichtige ter verwerving van die voordelen, in het jaar en de vier voorafgaande jaren tezamen minder bedragen dan € 37,5 miljoen (namelijk 5 maal € 7,5 miljoen) (voordeelcriterium). Hierbij ziet het begrip «jaar» op boekjaren. Voor de toepassing van deze voorwaarde is niet relevant of de activa kwalificeren voor de innovatiebox en of de belastingplichtige voor deze activa heeft gekozen voor toepassing van de innovatiebox. De voordelen in de zin van de eerste voorwaarde worden dus ook bepaald zonder toepassing van de nexusbreuk.

De genoemde grens van € 37,5 miljoen vloeit voort uit de afspraken die in OESO-verband zijn gemaakt, waarin is opgenomen dat wordt aangesloten bij het brutovoordeel uit alle innovatieve immateriële activa van een belastingplichtige. Vanwege het ontbreken van de term «brutovoordeel» als fiscaal begrip, is gekozen voor de omschrijving van het voorgestelde artikel 12ba, tweede lid, onderdeel a, van de Wet Vpb 1969. Het brutovoordeel is daarin gedefinieerd als de nettovoordelen vermeerderd met de kosten ter verwerving van die nettovoordelen. Dit zijn kosten die de belastingplichtige maakt nadat het immateriële activum is gereedgekomen en kunnen bijvoorbeeld bestaan uit juridische kosten, zoals voor de aanvraag van octrooien, kosten in verband met het verlenen van licenties, kosten om inbreuken op octrooien tegen te gaan en kosten in verband met de verkoop van het activum. Kosten van ontwikkeling van immateriële activa zijn geen kosten ter verwerving van voordelen uit kwalificerende immateriële activa.

De tweede voorwaarde in de omschrijving van een kleinere belastingplichtige is dat de belastingplichtige of, indien relevant, de groep waar de belastingplichtige deel van uitmaakt in het jaar en de vier voorafgaande jaren tezamen een netto-omzet heeft van ten hoogste € 250 miljoen (namelijk 5 maal € 50 miljoen) (omzetcriterium). Ook hier gaat bij het begrip «jaar» om een boekjaar. Voor het bepalen van de netto-omzet van de belastingplichtige of de groep is de netto-omzet als opgenomen in de (geconsolideerde) jaarrekening van de belastingplichtige of de groep bepalend. Dit volgt uit de verwijzing naar artikel 377 van Boek 2 van het Burgerlijk Wetboek of soortgelijke buitenlandse wettelijke regelingen. Daarvoor is gekozen omdat fiscale gegevens voor de groep als geheel niet altijd beschikbaar zijn. Bij deze toets wordt het concernbegrip vanuit het jaarrekeningrecht gehanteerd. Dit volgt uit de verwijzing naar het begrip

groep uit artikel 24b van Boek 2 van het Burgerlijk Wetboek. Een groep kan ook rechtspersonen en vennootschappen omvatten waarop de bepalingen van titel 9 van Boek 2 van het Burgerlijk Wetboek niet van toepassing zijn. Deze voorwaarde wordt getoetst op basis van de voor de belastingplichtige opgemaakte jaarrekening of, indien van toepassing, de jaarrekening die is opgemaakt voor de groep waar de belastingplichtige deel van uitmaakt. Dat geldt ook indien groepsmaatschappijen in de consolidatie zijn betrokken zonder dat de toepasselijke bepalingen uit het Burgerlijk Wetboek of buitenlandse wettelijke regelingen inzake de jaarrekening daartoe verplichten. Bij deze voorwaarde kan gebruik worden gemaakt van jaarrekeningen die zijn opgemaakt in overeenstemming met daarvoor geldende bepalingen uit het Burgerlijk Wetboek of uit buitenlandse wettelijke regelingen zoals de US GAAP (*Generally Accepted Accounting Principles*). Als bijvoorbeeld de jaarrekening van de belastingplichtige is opgesteld in overeenstemming met de wettelijke bepalingen inzake de jaarrekening uit het Burgerlijk Wetboek, terwijl voor de groep alleen een jaarrekening in overeenstemming met de US GAAP is opgemaakt, moet worden uitgegaan van de groepsjaarrekening die is opgemaakt in overeenstemming met de US GAAP. Indien echter voor de groep zowel een jaarrekening is opgemaakt in overeenstemming met het Burgerlijk Wetboek als een jaarrekening volgens de US GAAP, dan moet worden uitgegaan van de groepsjaarrekening die is opgemaakt in overeenstemming met het Burgerlijk Wetboek. De feitelijk beschikbare jaarrekening wordt hierbij als uitgangspunt genomen, behoudens gevallen waar deze evident in strijd is met de toepasselijke binnenlandse dan wel buitenlandse regels voor de jaarverslaggeving. Hieronder wordt in een tweetal voorbeelden het voorstaande nader toegelicht. Het eerste voorbeeld ziet op een situatie waarin een belastingplichtige door het voortschrijdende voordeel- of omzetcriterium het ene jaar mogelijk wel voldoet aan de eisen van een kleinere belastingplichtige en het andere jaar niet.

Voorbeeld toepassing voorwaarden kleinere belastingplichtige

Een belastingplichtige heeft de onderstaande netto-omzet. Daarnaast brengt de belastingplichtige ieder jaar een immaterieel activum voort ter zake waarvan een S&O-verklaring is afgegeven, uit hoofde waarvan een brutovoordeel wordt genoten. De belastingplichtige is niet in het bezit van een juridisch ticket voor de immateriële activa.

	Netto-omzet	Bruto voordeel uit immaterieel activum
Jaar 1	40	5
Jaar 2	50	20
Jaar 3	45	6
Jaar 4	60	4
Jaar 5	50	4
Jaar 6	60	3
Jaar 7	30	5

De belastingplichtige kiest in jaar 1 in de aangifte voor toepassing van de innovatiebox en wordt aangemerkt als kleinere belastingplichtige. Tot en met jaar 4 kwalificeert de belastingplichtige als «kleinere belastingplichtige» omdat zowel het voortschrijdende omzetcriterium als het voorschrijdende voordeeltcriterium niet wordt overschreden.

In jaar 5 kwalificeert de belastingplichtige niet meer als «kleinere belastingplichtige», omdat niet meer wordt voldaan aan het

voortschrijdende voordeeltcriterium. De netto-omzet van jaar 1 tot en met jaar 5 bedraagt weliswaar minder dan € 250 miljoen, maar het voortschrijdende voordeel uit het immateriële activum bedraagt € 39 miljoen en daarmee meer dan € 37,5 miljoen. Dit betekent dat in jaar 5 voldaan moet worden aan de eisen van een grotere belastingplichtige: naast een S&O-verklaring moet er ook een juridisch ticket aanwezig zijn om de voordelen uit het immateriële activum in de innovatiebox in aanmerking te nemen. Indien geen juridisch ticket aanwezig is, worden de winsten uit hoofde van alle alsdan niet meer kwalificerende immateriële activa in jaar 5 belast tegen het reguliere tarief.

In jaar 6 voldoet belastingplichtige eveneens niet aan de eisen van een kleinere belastingplichtige, omdat de voortschrijdende netto-omzet van jaar 2 tot en met jaar 6 meer bedraagt dan € 250 miljoen (namelijk € 265 miljoen). Naast een S&O-verklaring moet dus ook voor dat jaar een juridisch ticket aanwezig zijn om de voordelen uit het immateriële activum in de innovatiebox in aanmerking te nemen. Indien geen juridisch ticket aanwezig is, worden de winsten uit hoofde van de niet-kwalificerende immateriële activa in jaar 6 belast tegen het reguliere tarief.

In jaar 7 kwalificeert belastingplichtige weer als kleinere belastingplichtige, omdat over de jaren 3 tot en met 7 wordt voldaan aan zowel het voortschrijdende omzetcriterium (€ 245 miljoen) als het voortschrijdende brutovoortdeelcriterium (€ 22 miljoen). De immateriële activa die zijn gereedgekomen in jaren 5 en 6 kunnen ook voor de innovatiebox in jaar 7 kwalificeren, mits daarom wordt verzocht en aan de overige voorwaarden wordt voldaan.

Het tweede voorbeeld ziet op een belastingplichtige die in een jaar tegelijkertijd deel uitmaakt van meer dan één groep. Alsdan wordt volgens het derde lid van genoemd artikel 12ba de netto-omzet van de groep die het grootst is in aanmerking genomen.

Voorbeeld criterium groepsomzet

Een belastingplichtige maakt in jaar 1 en jaar 2 deel uit van groep A. Op 1 januari van jaar 3 wordt het gedeelte van groep A waar de belastingplichtige deel van uitmaakt overgenomen door groep B. De netto-omzet in miljoenen van de verschillende groepen bedraagt:

	Groep A	Groep B
Jaar 1	60*	20
Jaar 2	60*	20
Jaar 3	50	30*
Jaar 4	50	30*
Jaar 5	50	30*

Om te bepalen of de belastingplichtige voldoet aan het omzetcriterium, dient hij voor de jaren 1 en 2 de netto-omzet van groep A in aanmerking te nemen en in de jaren 3 tot en met 5 de netto-omzet van groep B. In jaar 5 is de som van de netto-omzet van de groep waar de belastingplichtige in het boekjaar en de vier voorgaande jaren deel van uitmaakt:

$$60 + 60 + 30 + 30 + 30 = \text{€ } 210 \text{ miljoen}$$

De som van de nettogroepsomzet van de belastingplichtige blijft dus onder de € 250 miljoen. Indien de belastingplichtige aan de overige criteria voldoet is de innovatiebox voor hem toegankelijk voor alle zelfvoortgebrachte kwalificerende immateriële activa.

Het eerste toetsjaar van het voordeelcriterium en omzetcriterium is het boekjaar 2017. De belastingplichtige beoordeelt of hij voldoet aan deze criteria aan de hand van de vier voorgaande jaren en het boekjaar 2017. Wanneer hij in 2017 voldoet aan de beide gestelde criteria voor een kleinere belastingplichtige, is in 2017 dus slechts een S&O-verklaring nodig voor het gebruik van de innovatiebox. Het bedrag van de brutovoordelen dient dan in 2017 en de vier voorafgaande jaren tezamen lager te zijn dan € 37,5 miljoen en de netto-omzet van de groep tezamen lager dan € 250 miljoen.

Naast voorgaande voorbeelden volgt hieronder een vijftal voorbeelden met betrekking tot de samenloop met de fiscale eenheid, de bedrijfsfusie en de afsplitsing. De in de voorbeelden beschreven samenloop met de fiscale eenheid zal worden vastgelegd in het Besluit fiscale eenheid 2003. Voor de bedrijfsfusie en de afsplitsing wordt tevens wettelijk vastgelegd dat fiscale begeleiding een beschikking door de inspecteur vereist, als de overdragende of afsplitsende rechtspersoon aanspraak heeft op toepassing van de innovatiebox. De hieronder beschreven samenloop met bedrijfsfusie en afsplitsing, wordt in de voorwaarden van deze beschikking vastgelegd. Deze voorbeelden gaan in op de mogelijke overgang van een toegangsticket op een andere belastingplichtige en op de eisen waaraan in een dergelijke specifieke situatie moet worden voldaan. In onderstaande voorbeelden is ervan uitgegaan dat een wijziging in een situatie zich voordoet bij aanvang van een boekjaar.

Voorbeeld fiscale eenheid (voeging)

Een kleinere belastingplichtige (A), niet behorend tot een groep, wordt overgenomen en na de overname gevoegd in een fiscale eenheid van een grotere belastingplichtige (B). A en B kwalificeerden voorafgaand aan de overname beide voor de innovatiebox. Na de overname worden de hoogte van de voordelen en de nettogroepsomzet beoordeeld aan de hand van de cijfers van de fiscale eenheid. De voorheen kleinere belastingplichtige A maakt hier deel van uit. Voor de eerdere jaren worden daarbij het voordeel en de nettogroepsomzet van zowel A als B in aanmerking genomen. De fiscale eenheid (waar A en B deel van uitmaken) dient dan ook naast een S&O-verklaring over een juridisch ticket te beschikken om voor toepassing van de innovatiebox in aanmerking te komen, nu de fiscale eenheid kwalificeert als grotere belastingplichtige.

Voorbeeld fiscale eenheid (ontvoeging)

Een vennootschap behoort tot een fiscale eenheid die in de jaren 1 tot en met 5 kwalificeert als grotere belastingplichtige. In jaar 6 wordt deze vennootschap overgenomen door een natuurlijk persoon en daarmee ontvoegd uit de fiscale eenheid. Deze vennootschap behoort hierdoor niet langer tot de groep waarvan de vennootschap in de jaren 1 tot en met 5 deel uitmaakte.

Voor de vraag of de vennootschap als kleinere of grotere belastingplichtige kwalificeert (uitgaande van het voldoen aan de overige voorwaarden om in aanmerking te komen voor de innovatiebox), zijn de voordelen en de nettogroepsomzet als zelfstandig belastingplichtige uit jaar 6 van belang, evenals de voordelen en de nettogroepsomzet in het groepsverband (de fiscale eenheid) in de vier voorafgaande jaren. Vanaf jaar 10 hoeft de vennootschap slechts

rekening te houden met de door hemzelf behaalde voordelen uit hoofde van een immaterieel activum en zijn eigen netto-omzet, om te bepalen of de belastingplichtige als grotere of kleinere belastingplichtige kwalificeert.

Voorbeeld fiscale eenheid (aansluitende fiscale eenheid)

Belastingplichtige M bezit 100% van de aandelen in belastingplichtige D1. D1 bezit 100% van de aandelen in belastingplichtige KD2. Er is een fiscale eenheid tussen M, D1 en KD2. Deze fiscale eenheid kwalificeert als kleinere belastingplichtige. In de fiscale eenheidsperiode brengt D1 zelf een immaterieel activum voort dat is voortgevloeid uit S&O-werkzaamheden waarvoor aan KD2 een S&O-verklaring is afgegeven. D1 geniet voordelen uit het immateriële activum die de voortbrengingskosten overstijgen.

De fiscale eenheid wordt verbroken doordat een ongelieerde partij een 30%-belang in D1 verkrijgt. D1 en KD2 vormen vervolgens een (aansluitende) fiscale eenheid. De nieuwe fiscale eenheid kan de innovatiebox blijven toepassen. D1 en KD2 blijven na de toetreding van de ongelieerde partij behoren tot de groep met M. De nettogroepsomzet wordt dus bepaald aan de hand van de nettogroepsomzet van groep M. De fiscale eenheid D1 en KD2 blijft daarmee kwalificeren als kleinere belastingplichtige.

Voorbeeld bedrijfsfusie

Als een overdrager voorafgaand aan een bedrijfsfusie de innovatiebox al toepast, kan de overnemer de toepassing van de innovatiebox alleen voortzetten als sprake is van een zogenoemde fiscaal geruisloze bedrijfsfusie. Aan een dergelijke fusie worden door de inspecteur voorwaarden verbonden.

Dat betekent het volgende als de overdrager een kleinere belastingplichtige is en de overnemer een grotere belastingplichtige die voor de fiscaal geruisloze bedrijfsfusie geen gebruik maakte van de innovatiebox. Door de fiscaal geruisloze bedrijfsfusie wordt het voortschrijdende voordeelcriterium alsmede het voortschrijdende omzetcriterium getoetst bij de overnemer. Voor de kwalificatie van de overnemer als kleinere of grotere belastingplichtige dienen in het jaar van de bedrijfsfusie het boekjaar van de overnemer en de voorafgaande 4 jaren van de overdrager te worden beoordeeld.

Voorbeeld afsplitsing

Y BV is een kleinere belastingplichtige en maakt gebruik van de innovatiebox ter zake van een zelf voortgebracht immaterieel activum waarvoor aan Y BV een S&O-verklaring is afgegeven. Y BV wordt geruisloos gesplitst in Y BV en X BV. Naast andere activa en passiva verkrijgt X BV in het kader van deze afsplitsing ook het immateriële activum A.

Een zogenoemde fiscaal geruisloze afsplitsing beïnvloedt de toepassing van de innovatiebox niet. X BV kan de innovatiebox toepassen op voordelen uit het immateriële activum A. Door de fiscaal geruisloze afsplitsing worden het voortschrijdende voordeelcriterium alsmede het voortschrijdende omzetcriterium getoetst bij de overnemer.

Indien Y BV niet kiest voor een fiscaal geruisloze afsplitsing, is vennootschapsbelasting verschuldigd over eventuele aanwezige meerwaarden in de overgedragen activa, passiva en fiscale reserves. Y BV kan de innovatiebox toepassen op een deel van de boekwinst met betrekking tot het immateriële activum A. X BV kan de innova-

Voor grotere belastingplichtigen worden als kwalificerende immateriële activa aangemerkt immateriële activa die zijn voortgevloeid uit spur- en ontwikkelingswerk waarvoor aan de belastingplichtige een S&O-verklaring is afgegeven als bedoeld in de WVA en ter zake waarvan de belastingplichtige tevens over een zogenoemd toegangsticket beschikt. In het voorgestelde artikel 12ba, eerste lid, onderdeel b, onder 1° tot en met 6°, van de Wet Vpb 1969 is de opsomming opgenomen van tickets op grond waarvan een immaterieel activum kan kwalificeren voor de innovatiebox, mits uiteraard ook aan de overige voorwaarden wordt voldaan.

Als eerste toegangsticket zijn in onderdeel 1°, in overeenstemming met de huidige regeling, het octrooi en het kwekersrecht opgenomen.

Als tweede toegangsticket is de aanvraag van een octrooi of kwekersrecht als ticket opgenomen. De aanvraagperiode voor een octrooi of kwekersrecht kan soms lang duren. Gedurende deze tijd is er echter wel sprake van juridische bescherming voor het immateriële activum. Tevens kan het immateriële activum al winst genereren. Gelet hierop is in onderdeel 2° geregeld dat de aanvraag van het octrooi of kwekersrecht ook al kan leiden tot een kwalificerend immaterieel activum. In een dergelijke situatie zou het zich wel kunnen voordoen dat de aanvraag uiteindelijk niet wordt toegewezen, bijvoorbeeld omdat deze wordt ingetrokken of omdat deze wordt afgewezen. De faciliteit van de innovatiebox is dan, achteraf gezien, ten onrechte verleend. In het voorgestelde artikel 12be van de Wet Vpb 1969 is daarom opgenomen dat op het moment dat vaststaat dat de aanvraag niet wordt toegewezen, het achteraf gezien onterecht genoten voordeel door middel van een bijtelling weer wordt teruggenomen. Als derde toegangsticket is in onderdeel 3° programmatuur opgenomen. De term programmatuur dient hierbij naar normaal spraakgebruik te worden opgevat.

In onderdeel 4° is als vierde toegangsticket opgenomen een aan de belastingplichtige in een lidstaat van de Europese Unie (EU) verleende vergunning voor het in de handel brengen van een (wees)geneesmiddel of verleende vergunning voor het in de handel brengen van een diergeneesmiddel. Hiervan is sprake als een vergunning is verleend als bedoeld in artikel 6 van Richtlijn 2001/83/EG van het Europees parlement en de Raad van 6 november 2001 tot vaststelling van een communautair wetboek betreffende geneesmiddelen voor menselijk gebruik (PbEG 2001, L 311), artikel 5 van Richtlijn 2001/82/EG van het Europees parlement en de Raad van 6 november 2001 tot vaststelling van een communautair wetboek betreffende geneesmiddelen voor diergeneeskundig gebruik (PbEG 2001, L 311), artikel 3 van de Verordening (EG) nr. 726/2004 van het Europees parlement en de Raad van 31 maart 2004 tot vaststelling van communautaire procedures voor het verlenen van vergunningen en het toezicht op geneesmiddelen voor menselijk en diergeneeskundig gebruik en tot oprichting van een Europees Geneesmiddelenbureau (PbEU 2004, L 136) of artikel 8 van de Verordening (EG) nr. 141/2000 van het Europees parlement en de Raad van 16 december 1999 inzake weesgeneesmiddelen (PbEG 2000, L 18).

Als vijfde toegangsticket is in onderdeel 5° een door het Octrooi Centrum Nederland aan de belastingplichtige verleend aanvullend beschermingscertificaat opgenomen. Een dergelijk aanvullend beschermingscertificaat kan worden verkregen voor (wees)geneesmiddelen, diergeneesmiddelen of gewasbeschermingsmiddelen. Een aanvullend beschermingscertificaat vormt in wezen een voortzetting van een eerder octrooi, biedt dezelfde rechten als het oorspronkelijke octrooi en kent dezelfde beperkingen en verplichtingen.

Aanvullende beschermingscertificaten kunnen worden verleend aan de octrooihouder op basis van Verordening (EG) nr. 1610/96 van het Europees parlement en de Raad van 23 juli 1996 betreffende de invoering van een aanvullend beschermingscertificaat voor gewasbeschermingsmiddelen (PbEG 1996, L 198), Verordening (EG) nr. 141/2000 van het Europees parlement en de Raad van 16 december 1999 inzake weesgeneesmiddelen (PbEG 2000, L 18), Verordening (EG) nr. 1901/2006 van het Europees parlement en de Raad van 12 december 2006 betreffende geneesmiddelen voor pediatrisch gebruik en tot wijziging van Verordening (EEG) nr. 1768/92, Richtlijn 2001/20/EG, Richtlijn 2001/83/EG en Verordening (EG) nr. 726/2004 (PbEG 2006, L 378) of Verordening (EG) nr. 469/2009 van het Europees parlement en de Raad van 6 mei 1999 betreffende het aanvullende beschermingscertificaat voor geneesmiddelen (PbEG 2009, L 152).

In onderdeel 6° is als zesde toegangsticket opgenomen een geregistreerd gebruiksmodel (ook wel *utility model* genoemd). Een gebruiksmodel is een immaterieel eigendomsrecht dat gelijkenissen vertoont met een octrooi. In Nederland komt een gebruiksmodel in principe niet voor, maar wel in andere EU-lidstaten. Een gebruiksmodel kan in verschillende vormen voorkomen en daardoor kwalificeert niet ieder gebruiksmodel als ticket. Het kabinet gaat ervan uit dat activa waarvoor in Nederland geen octrooi zou worden afgegeven en die derhalve geen gebruik kunnen maken van de innovatiebox, niet via een gebruiksmodel alsnog kunnen kwalificeren. Hier zal de Belastingdienst op toezien.

Ten overvloede wordt in dit kader opgemerkt dat merken, logo's en daarmee vergelijkbare vermogensbestanddelen op grond van het voorgestelde artikel 12ba, zesde lid, van de Wet Vpb 1969 niet als een immaterieel activum voor de innovatiebox kwalificeren.

Tot slot is in onderdeel 7° opgenomen dat als kwalificerende immateriële activa aangemerkt worden de immateriële activa die zijn voortgevloeid uit speur- en ontwikkelingswerk waarvoor aan de belastingplichtige een S&O-verklaring is afgegeven en die samenhangen met een immaterieel activum waarvoor een van de in de onderdelen 1° tot en met 6° beschreven toegangstickets van toepassing is. Een activum hangt bijvoorbeeld samen met een ander activum indien deze activa beide voortvloeien uit het speur- en ontwikkelingswerk dat wordt verricht door dezelfde onderzoeksafdeling, of beide nodig zijn voor het produceren van een bepaald product.

Ingevolge het vierde lid wordt met een octrooi, met een met octrooi vergelijkbaar recht of met programmatuur gelijkgesteld een exclusieve licentie om een octrooi, een met octrooi vergelijkbaar recht of programmatuur te gebruiken op een bepaalde wijze, in een bepaald gebied of voor een bepaalde tijd. Met een bepaalde wijze, in een bepaald gebied of voor een bepaalde tijd wordt de werkingssfeer, bijvoorbeeld naar geografisch gebied of tijdsduur, van de exclusieve licentie bedoeld.

Zoals eerder aangegeven, kwalificeren alleen immateriële activa die zijn voortgebracht door de belastingplichtige zelf voor de innovatiebox. Andere immateriële activa, zoals aangekochte activa, kwalificeren niet voor de innovatiebox. Indien een aangekocht immaterieel activum is doorontwikkeld door de belastingplichtige waarbij dit leidt tot een nieuw immaterieel activum, kunnen de voordelen die toerekenbaar zijn aan het nieuwe activum (dat is ontstaan door het doorontwikkelen) in aanmerking komen voor de innovatiebox. Dit is expliciet neergelegd in het vijfde lid. Het zesde lid bepaalt, in overeenstemming met de huidige regeling, dat merken, logo's en daarmee vergelijkbare vermogensbestanddelen niet in aanmerking komen voor de innovatiebox.

Voorbeeld

Een bedrijf houdt zich bezig met het vinden van nieuwe markten voor bestaande producten. Daartoe koopt het bedrijf van derden deze bestaande producten en de daarbij behorende octrooien. Het bestaande product wordt vervolgens met een nieuw design en onder een nieuwe merknaam opnieuw op de markt gebracht. Weliswaar worden daarbij – in de vorm van een ontwerp en merkenrecht – nieuwe immateriële activa voortgebracht, maar de onderliggende technologie wordt niet of nauwelijks gewijzigd. In dit geval is daarom geen sprake van een doorontwikkeling die voor toepassing van de innovatiebox in aanmerking komt.

Artikel 12bb

In het voorgestelde artikel 12bb van de Wet Vpb 1969 wordt voor de toepassing van de innovatiebox omschreven wat moet worden verstaan onder de kwalificerende voordelen uit hoofde van een kwalificerend immaterieel activum.

Kwalificerende voordelen (nexusbreuk)

In het algemeen deel van de toelichting is ingegaan op de nexusbenadering. In deze benadering worden de uitgaven van de belastingplichtige voor het voortbrengen van kwalificerende immateriële activa gebruikt als *indicatie* van de aan- of afwezigheid van substantiële activiteiten bij de belastingplichtige die een preferentieel regime wil toepassen voor intellectueel eigendom. Deze breuk ziet er als volgt uit:

$$\text{kwalificerende voordelen} = \frac{\text{kwalificerende uitgaven} \times 1,3}{\text{totale uitgaven}} \times \text{voordelen}$$

Het voorgestelde artikel 12bb, eerste lid, van de Wet Vpb 1969 bepaalt in lijn hiermee dat onder de voor de innovatiebox kwalificerende voordelen uit hoofde van een kwalificerend immaterieel activum wordt verstaan het K/T gedeelte, maar niet meer dan het geheel, van de voordelen uit hoofde van dat kwalificerende immateriële activum. De kwalificerende voordelen voor de innovatiebox kunnen dus niet groter zijn dan de voordelen uit het betreffende kwalificerende immateriële activum. De factor K staat hierbij voor de kwalificerende uitgaven ten behoeve van het voortbrengen van een kwalificerend immaterieel activum in het jaar en alle voorgaande jaren, vermenigvuldigd met 1,3 (teller). De factor T staat hierbij voor de totale uitgaven ten behoeve van het voortbrengen van een kwalificerend immaterieel activum in het jaar en alle voorgaande jaren (noemer).

Het begrip uitgaven heeft de betekenis die in de boekhoudkunde aan dit begrip wordt toegekend. Omdat wordt gesproken van uitgaven, is de toerekening van deze uitgaven als kosten over de jaren niet relevant. Het achtste lid sluit hierbij de uitgaven uit die slechts een indirect verband hebben met het speur- en ontwikkelingswerk, zoals uitgaven ter zake van huisvesting en schulden.

Volgens het eerste lid zijn voor het bepalen van de kwalificerende en de totale uitgaven de uitgaven gedaan in het jaar zelf en alle voorgaande jaren relevant. Bij het bepalen van de nexusbreuk voor een bepaald activum gaat het dus niet alleen om de uitgaven in het jaar zelf. Indien de kwalificerende voordelen op basis van het derde lid niet per activum worden bepaald, maar per groep van samenhangende immateriële activa, worden de uitgaven voor de nexusbreuk ook bepaald voor de groep van samenhangende immateriële activa. Uitgaven die betrekking hebben op immateriële activa die deel uitmaakten van de groep immateriële activa, maar inmiddels geen voordelen meer genereren, worden niet langer opgenomen in de nexusbreuk.

Het voorgestelde artikel 12bb, tweede lid, van de Wet Vpb 1969 regelt hoe de voordelen worden bepaald die toerekenbaar zijn aan het kwalificerende activum of de kwalificerende activa. Hierbij is zo veel mogelijk aangesloten bij de huidige praktijk. Het bepalen van de voordelen vereist een economische benadering: niet alleen royalty's, maar ook andere voordelen uit hoofde van kwalificerende immateriële activa, zoals (delen van) verkoopopbrengsten, kunnen deel uitmaken van het voordeeltbegrip. Onder het begrip voordeel worden zowel positieve als negatieve resultaten verstaan. Bij dit laatste kan onder andere worden gedacht aan onderhoudskosten of beheers- en exploitatiekosten en aan terugbetaling van ontvangen vergoedingen. Voor het toerekenen van de voordelen aan het kwalificerende activum of de kwalificerende activa geldt geen vaste rekenregel of vast percentage. Het bepalen van de voordelen uit hoofde van een immaterieel activum is maatwerk en vereist een benadering waarbij rekening wordt gehouden met de specifieke feiten en omstandigheden.

Het tweede lid bepaalt daarom dat per geval dient te worden vastgesteld wat de meest passende wijze is om de voordelen te berekenen. Welke wijze het meest passend is, is onder andere afhankelijk van de aard van de onderneming en het speur- en ontwikkelingswerk. Bij de keuze voor een bepaalde benadering kan een functionele analyse en de documentatie gebaseerd op artikel 8b, derde lid, van de Wet Vpb 1969, behulpzaam zijn. De hierin beschreven relevante functies, activa en risico's kunnen de basis vormen voor het bepalen van de aan de immateriële activa toerekenbare voordelen. Daarnaast kunnen voor het bepalen van deze voordelen aanknopingspunten worden gevonden bij de internationale standaarden, zoals de OESO-richtlijnen voor het bepalen van verrekenprijzen. Uitgangspunt is dat de voordelen (en uitgaven) per kwalificerend activum worden bepaald. Het voordeel kan dan worden bepaald aan de hand van de zogenoemde per-activummethode. Dit is een methode, waarbij per kwalificerend activum wordt bepaald wat de voortbrengingskosten (dit zijn de gemaakte kosten van onderzoek en ontwikkeling), uitgaven en voordelen zijn. Het is echter mogelijk dat deze methode niet toepasbaar is, bijvoorbeeld omdat zeer veel verschillende immateriële activa in meerdere producten worden gebruikt. In dat geval kan er geen direct verband worden gelegd tussen de voordelen en het immateriële activum. Het derde lid bepaalt daarom dat indien het niet mogelijk is om de voordelen per activum te bepalen, de voordelen per groep van samenhangende kwalificerende immateriële activa kunnen worden vastgesteld. Dat is bijvoorbeeld het geval indien het onderzoek van een onderzoeksafdeling jaarlijks leidt tot meerdere activa (bijvoorbeeld octrooien), waarbij het onderzoek voor de verschillende technologieën samenhangt en de technologie in verschillende producten wordt gebruikt. Dit is vaak het geval bij ondernemingen waarbij het speur- en ontwikkelingswerk een wezenlijk deel uitmaakt van de dagelijkse bedrijfsvoering en verweven is met het bedrijfsproces. In dergelijke gevallen hoeft het voordeel niet bepaald te worden per kwalificerend immaterieel activum, maar wordt gekeken naar het voordeel dat de onderzoeksafdeling als geheel realiseert. In voorkomende gevallen zal rekening moeten worden gehouden met de voordelen uit activiteiten van de onderzoeksafdeling die niet leiden tot kwalificerende immateriële activa.

Als het belang van de kwalificerende activa in de onderneming relatief groot is, kan het voordeel uit hoofde van deze activa veelal worden bepaald met de zogenoemde afpelmethode. Hierbij worden de functies binnen een onderneming onderscheiden in enerzijds ondersteunende en routinematige functies en anderzijds kernfuncties. Uitgaande van de operationele winst van de onderneming wordt eerst een deel van de operationele winst aan de ondersteunende en routinematige functies

gealloceerd. Dit gebeurt veelal op basis van een kostengerelateerde methode. De restwinst wordt vervolgens verdeeld over de kernfuncties naar rato van het relatieve belang van deze functies bij de desbetreffende onderneming.

Indien de onderzoeksfunctie en de kwalificerende activa geen centrale rol in een onderneming spelen, maar meer bijkomstig of ondersteunend van aard zijn, kan het voordeel worden bepaald aan de hand van een kostengerelateerde methode. Het voordeel wordt dan vastgesteld op basis van de kosten die voor de kwalificerende activa zijn gemaakt. Het gaat dan om de integrale kosten, waardoor hierbij ook de indirecte kosten moeten worden betrokken. Op deze kosten wordt vervolgens een opslag berekend die als voordeel voor de toepassing van de innovatiebox in aanmerking komt.

Het vierde lid bepaalt dat de voordelen uit een activum waarvoor aan de belastingplichtige een exclusieve licentie is verleend slechts in aanmerking komen voor zover deze voortvloeien uit het gebruik van de exclusieve licentie. Voordelen die betrekking hebben op de exploitatie van het activum op een wijze, voor een bepaalde termijn of in een bepaald geografisch gebied waarvoor aan de belastingplichtige geen exclusieve licentie is verleend, komen niet in aanmerking voor de innovatiebox.

Voorbeeld

De belastingplichtige maakt deel uit van een multinationale onderneming. Hij ontwikkelt een innovatief onderdeel voor een product dat het concern produceert en verkoopt. Voor de ontwikkeling van het activum is aan hem een S&O-verklaring verleend. Het concern heeft als beleid dat de octrooien voor activa die de belastingplichtige ontwikkelt worden aangevraagd en beheerd door de moedermaatschappij in de Verenigde Staten. De belastingplichtige krijgt echter een licentie voor het gebruik van het activum in andere landen dan de Verenigde Staten. In deze situatie heeft de moedermaatschappij in de Verenigde Staten dus het juridische eigendom van het octrooi, terwijl de belastingplichtige het economische eigendom van het activum houdt.

Omdat de belastingplichtige het economische eigendom van het immateriële activum heeft, valt alle winst van het concern die toerekenbaar is aan dit activum toe aan de belastingplichtige. De winst die toerekenbaar is aan het gebruik van het activum in de Verenigde Staten vloeit echter niet voort uit het gebruik van de exclusieve licentie. Dat deel van de winst komt dus niet in aanmerking voor de innovatiebox.

Kwalificerende uitgaven (teller van de nexusbreuk)

Het vijfde lid bepaalt wat onder kwalificerende uitgaven ten behoeve van het voortbrengen van een kwalificerend immaterieel activum wordt verstaan. De kwalificerende uitgaven bestaan uit twee categorieën. Allereerst betreft dit de uitgaven die de belastingplichtige heeft gedaan in verband met speur- en ontwikkelingswerk dat door hemzelf is uitgevoerd ten behoeve van het voortbrengen van het kwalificerende immateriële activum. Bij een fiscale eenheid gaat het dan om alle uitgaven die door lichamen in die fiscale eenheid zijn gedaan ten aanzien van partijen buiten de fiscale eenheid. Hieronder vallen ook uitgaven gedaan door vaste inrichtingen van de belastingplichtige. Daarnaast wordt onder kwalificerende uitgaven verstaan de uitgaven in verband met het direct of indirect uitbesteden van speur- en ontwikkelingswerk ten behoeve van het voortbrengen van het kwalificerende immateriële activum aan een niet met de belastingplichtige verbonden lichaam. Onder speur- en ontwikkelingswerk wordt in ieder geval verstaan speur- en ontwikkelingswerk in de

zin van de WVA, met dien verstande dat speur- en ontwikkelingswerk ook kan zijn uitgevoerd door niet in Nederland inhoudingsplichtige vennootschappen. Van indirect uitbesteden van speur- en ontwikkelingswerk aan een niet met de belastingplichtige verbonden lichaam is sprake indien de belastingplichtige het speur- en ontwikkelingswerk uitbesteedt aan een groepsmaatschappij, waarna de groepsmaatschappij op haar beurt het speur- en ontwikkelingswerk uitbesteedt aan een niet met de belastingplichtige verbonden lichaam.

Indien de belastingplichtige uitgaven doet in het kader van een samenwerkingsovereenkomst ten behoeve van het voortbrengen van een kwalificerend immaterieel activum, worden deze uitgaven aangemerkt als kwalificerende uitgaven (zesde lid). Het samenwerken op grond van een dergelijke overeenkomst leidt dus niet tot een verlaging van de nexusbreuk indien de relatieve uitgaven in het kader van de samenwerkingsovereenkomst in dezelfde verhouding staan tot de verwachte relatieve opbrengsten. Deze samenwerkingsovereenkomsten worden ook wel *cost sharing agreements* of *cost contribution agreements* genoemd. Of sprake is van een dergelijke overeenkomst dient te worden beoordeeld aan de hand van de normen, opgenomen in het besluit over verrekenprijzen⁵³ en de OESO *transfer pricing guidelines*. Dat betekent dat sprake kan zijn van een samenwerkingsovereenkomst indien twee vennootschappen overeenkomen om tezamen een of meerdere activa te ontwikkelen, waarbij de deelnemers aan de overeenkomst gezamenlijk eigenaar worden van het activum. De verdeling van de bijdragen van de deelnemers aan de ontwikkeling staat in het algemeen in verhouding tot de verwachte opbrengsten. Als door middel van een dergelijke samenwerking een immaterieel activum wordt voortgebracht, geldt dat de participanten bij de overeenkomst die speur- en ontwikkelingswerk hebben bijgedragen mogelijk in aanmerking komen voor de innovatiebox. Dat kan het geval zijn indien het immateriële activum voldoet aan de criteria van het voorgestelde artikel 12ba van de Wet Vpb 1969 en voor zover de inkomsten die de belastingplichtige uit dit immateriële activum verkrijgt in feite een beloning vormen voor de voordelen uit hoofde van het immateriële activum dat is voortgebracht door het speur- en ontwikkelingswerk van de belastingplichtige. Indien de belastingplichtige, naast speur- en ontwikkelingswerk, ook andere bijdragen heeft gedaan in het kader van de samenwerkingsovereenkomst, komt de beloning die daaraan toerekenbaar is niet in aanmerking voor de innovatiebox. Dat geldt bijvoorbeeld voor het verstrekken van financiering.

Totale uitgaven (noemer van de nexusbreuk)

Het zevende lid bepaalt dat de totale uitgaven alle uitgaven zijn van de belastingplichtige in verband met speur- en ontwikkelingswerk dat heeft geleid tot het kwalificerende immateriële activum. Dit betreft ook uitgaven gedaan door vaste inrichtingen van de belastingplichtige.

Met betrekking tot uitgaven binnen de fiscale eenheid kan daar nog het volgende over worden opgemerkt. De uitgaven van de opdrachtgever binnen de fiscale eenheid in verband met het uitbesteden van speur- en ontwikkelingswerk worden niet in de nexusbreuk begrepen en in plaats daarvan de uitgaven van de opdrachtnemer binnen de fiscale eenheid wel.

⁵³ Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 14 november 2013, nr. IFZ 2013/184M (Stcrt. 2013, 32584).

Het achtste lid bepaalt dat uitgaven die niet direct verband houden met het speur- en ontwikkelingswerk niet worden betrokken in de nexusbreuk. Uitgaven die indirect betrekking kunnen hebben op het speur- en ontwikkelingswerk zijn onder meer uitgaven ter zake van huisvesting en uitgaven ter zake van schulden. In OESO-verband is geconstateerd dat de mogelijkheid bestaat dat indirecte uitgaven niet volledig als kwalificerende uitgaven in de berekening van de nexusbreuk in aanmerking worden genomen, ondanks dat deze uitgaven volledig door belastingplichtige worden gemaakt. Dit kan een effect hebben op de nexusbreuk. De indirecte uitgaven worden dan ook niet meegenomen bij het bepalen van de omvang van de kwalificerende uitgaven alsmede niet bij het bepalen van de omvang van de totale uitgaven.

Artikel 12bc

In het voorgestelde artikel 12bc van de Wet Vpb 1969 wordt de drempel opgenomen. De drempel beoogt te bewerkstelligen dat de belastingplichtige eerst de – tegen het reguliere tarief afgetrokken – voortbrengingskosten die hij heeft gemaakt in jaren voorafgaand aan het jaar waarin hij voor het betreffende immateriële activum kiest voor de toepassing van de innovatiebox moet inlopen voordat de voordelen uit hoofde van het immateriële activum in aanmerking komen voor de innovatiebox. De in dit artikel opgenomen bepalingen zijn voor een groot deel gelijk aan die in het huidige artikel 12b, vijfde tot en met zevende lid, van de Wet Vpb 1969.

Een wezenlijke wijziging in de vormgeving van de drempel betreft evenwel het aggregatieniveau waarop de drempel toepassing vindt. Onder de huidige innovatiebox dient de drempel berekend te worden voor alle immateriële activa waarvoor gekozen is voor de toepassing van de innovatiebox tezamen. De nexusbenadering moet echter in beginsel per kwalificerend immaterieel activum worden toegepast op de voordelen na vermindering met de drempel. Daarom wordt de drempel aangepast, zodat deze in beginsel dient te worden bepaald en toegepast per kwalificerend immaterieel activum.

Indien echter de voordelen en de nexusbreuk op grond van het voorgestelde artikel 12bb, derde lid, van de Wet Vpb 1969 worden bepaald per groep van samenhangende kwalificerende immateriële activa, wordt de drempel op grond van die bepaling ook bepaald per groep van samenhangende kwalificerende immateriële activa.

Het voorgestelde artikel 12bc, eerste lid, onderdeel d, van de Wet Vpb 1969 beoogt net als het huidige artikel 12b, vijfde lid, onderdeel c, van de Wet Vpb 1969 de drempel te verhogen met het bedrag van de verliezen uit kwalificerende activa. Vanwege de redactionele zuiverheid van het onderdeel is ervoor gekozen om de drempel te verminderen met het (negatieve) bedrag van de voordelen. Hiermee is geen inhoudelijke wijziging beoogd.

In het voorgestelde artikel 12bc, tweede lid, van de Wet Vpb 1969 is een soortgelijke bepaling als het huidige artikel 12b, zesde lid, van de Wet Vpb 1969 opgenomen, die bewerkstelligt dat de inspecteur gelijktijdig met de vaststelling van de aanslag het saldo vaststelt van de nog in te lopen voortbrengingskosten. Voortbrengingskosten moeten worden opgevat in de zin van de voor artikel 3.30 van de Wet IB 2001 gewezen jurisprudentie. Ook voortbrengingskosten die bijvoorbeeld op grond van artikel 3.30, derde lid, van de Wet IB 2001 ineens worden afgeschreven, worden meegenomen bij het bepalen van de drempel en moeten dus worden ingelopen. Voortbrengingskosten beslaan de integrale kosten, waardoor hierbij ook de indirecte kosten moeten worden betrokken. Bij voortbrengingskosten kan onder andere worden gedacht aan de ontwikkelings-

kosten die gemoeid zijn met een prototype en de verbeterkosten achteraf. Dit is geen wijziging ten opzichte van de huidige innovatiebox. Het huidige artikel 12b, zevende lid, van de Wet Vpb 1969 biedt de inspecteur de mogelijkheid om in geval van een nieuw feit of wanneer er sprake is van te kwader trouw handelen door de belastingplichtige, een eerder afgegeven beschikking te herzien. Een vergelijkbare bepaling is opgenomen in het voorgestelde artikel 12bc, derde lid, van de Wet Vpb 1969. Het onderhavige wetsvoorstel brengt op dit punt geen inhoudelijke wijziging mee ten opzichte van de huidige regeling. Doordat artikel 16, derde en vierde lid, van de AWR van overeenkomstige toepassing is, kan de herziening van de beschikking plaatsvinden binnen een periode van vijf jaren in een binnenlandse situatie en een periode van twaalf jaren in een buitenlandse situatie.

Artikel 12bd

Het voorgestelde artikel 12bd van de Wet Vpb 1969 geeft de belastingplichtige, onder voorwaarden, de mogelijkheid om de in de innovatiebox vallende voordelen op forfaitaire wijze te bepalen. Genoemd artikel 12bd komt inhoudelijk overeen met het huidige artikel 7aa van het Uitvoeringsbesluit vennootschapsbelasting 1971 dat bij lagere regelgeving zal komen te vervallen.

De forfaitaire regeling is met name bedoeld voor belastingplichtigen met beperkte voordelen uit kwalificerende immateriële activa. Met het forfait wordt het bedrag aan kwalificerende voordelen vastgesteld. De nexusbreuk vindt dus geen toepassing indien de belastingplichtige gebruikmaakt van het forfait.

Het voorgestelde eerste lid bepaalt dat de belastingplichtige die in het belastingjaar of in een van de twee daaraan voorafgaande jaren een kwalificerend immaterieel activum heeft voortgebracht, het saldo van de kwalificerende voordelen uit kwalificerende immateriële activa voor de toepassing van de innovatiebox, als de belastingplichtige daarvoor kiest, kan stellen op 25% van de winst vóór toepassing van artikel 12b van de Wet Vpb 1969. Het maximum is gesteld op een bedrag van € 25.000. Dit maximum geldt per jaar en per belastingplichtige.

De belastingplichtige kan bij de aangifte kiezen voor toepassing van het forfait. De belastingplichtige kan terugkomen op zijn keuze om het forfait al dan niet toe te passen zolang de aanslag nog niet onherroepelijk is vastgesteld. De forfaitaire regeling vindt slechts toepassing indien de winst positief is.

Het tweede lid geeft nadere regels omtrent de toepassing van het forfait ingeval alle kwalificerende immateriële activa deel uitmaken van het vermogen van een of meer samenwerkingsverbanden (bijvoorbeeld een vennootschap onder firma) van de belastingplichtige met een of meerdere andere belastingplichtigen. Het percentage van 25 wordt dan per samenwerkingsverband verlaagd naar rato van de gerechtigdheid van de belastingplichtige in dat samenwerkingsverband. Het percentage, genoemd in het eerste lid, wordt gesteld op de som van de voor elk van die samenwerkingsverbanden geldende percentages. Als maximum geldt een percentage van 25, zodat de som van de samenwerkingsverbanden nooit hoger kan uitkomen dan ingeval de belastingplichtige geen deel zou uitmaken van een samenwerkingsverband.

In het voorgestelde artikel 12bc van de Wet Vpb 1969 worden regels gegeven ter vaststelling van de nog in te lopen voortbrengingskosten van de verschillende immateriële activa. Het saldo van de in te lopen voortbrengingskosten wordt volgens deze regels verminderd met de in het jaar uit hoofde van het immateriële activum genoten kwalificerende voordelen die de drempel van het jaar niet te boven gaan. Ingeval de belastingplichtige kiest voor de forfaitaire regeling wordt deze vermindering volgens het voorgestelde artikel 12bd, derde lid, van de Wet Vpb 1969 gesteld op nihil.

Artikel 12be

In het voorgestelde artikel 12ba, eerste lid, onderdeel b, onder 2°, van de Wet Vpb 1969 wordt voor het aanmerken van een immaterieel activum als een voor de innovatiebox kwalificerend immaterieel activum aangesloten bij de aanvraag van een octrooi of kwekersrecht. Het aansluiten bij een dergelijke aanvraag vormt een tegemoetkoming voor de belastingplichtige, omdat het immateriële activum al tijdens de aanvraagprocedure kwalificerende voordelen kan genereren en juridische bescherming geniet. Er wordt daarom voor de toepassing van de innovatiebox als het ware geanticipeerd op het honoreren van de aanvraag.

Ingeval de aanvraag uiteindelijk niet wordt toegewezen of ingeval de aanvraag wordt ingetrokken, heeft de belastingplichtige ter zake van het betreffende activum, overeenkomstig hetgeen in OESO-verband is afgesproken, (achteraf gezien) geen recht op toepassing van de innovatiebox. In het voorgestelde artikel 12be van de Wet Vpb 1969 wordt daarom geregeld dat het deel van de voordelen dat vanwege de toepassing van de innovatiebox ter zake van het activum niet als belastbare winst in aanmerking is genomen, in dat geval alsnog als belastbare winst in aanmerking wordt genomen. Dit geldt voor het geheel van de kwalificerende voordelen van alle voorafgaande jaren ter zake van dat activum. Het terugnemen van het innovatieboxvoordeel ter zake van dat activum wordt bewerkstelligd door middel van het als winst in aanmerking nemen van 20/H gedeelte van de bedoelde kwalificerende voordelen die onder de toepassing van de innovatiebox vielen.

De voorgestelde maatregel heeft geen betrekking op kleinere belastingplichtigen als bedoeld in artikel 12ba, tweede lid, van de Wet Vpb 1969. Kleinere belastingplichtigen kunnen de innovatiebox immers ook al toepassen indien zij een immaterieel activum hebben voortgebracht waarvoor aan de belastingplichtige een S&O-verklaring is afgegeven.

Artikel 12bf

Het voorgestelde artikel 12bf van de Wet Vpb 1969 bepaalt dat nadere regels kunnen worden gesteld, waaronder nadere voorwaarden, voor de toepassing van afdeling 2.3 van de Wet Vpb 1969. Daarbij kan bijvoorbeeld worden gedacht aan regels betreffende de bepaling van de kwalificerende voordelen uit hoofde van een kwalificerend immaterieel activum. Deze delegatiebepaling komt overeen met het huidige artikel 12b, achtste lid, van de Wet Vpb 1969.

Artikel 12bg

Het voorgestelde artikel 12bg, eerste lid, van de Wet Vpb 1969 bepaalt welke gegevens een belastingplichtige in elk geval in zijn administratie moet opnemen wanneer hij kiest voor de toepassing van de innovatiebox. Het gaat om documentatie waaruit blijkt:

- dat de belastingplichtige een of meer kwalificerende immateriële activa bezit die door de belastingplichtige zelf zijn voortgebracht;
- wat de omvang is van de kwalificerende voordelen die de belastingplichtige verkrijgt uit deze immateriële activa; en
- dat de kwalificerende voordelen worden bepaald op de meest passende wijze.

Het tweede lid bepaalt dat de belastingplichtige gegevens in zijn administratie opneemt waaruit blijkt dat hij voldoet aan de criteria die zijn opgenomen in het voorgestelde artikel 12ba, eerste lid, onderdeel a, van de Wet Vpb 1969 als hij dat onderdeel toepast.

Het derde lid bepaalt dat indien de voordelen, de drempel en de nexusbreuk worden bepaald per groep van samenhangende kwalificerende immateriële activa (overeenkomstig het voorgestelde artikel 12bb, derde lid, van de Wet Vpb 1969), de belastingplichtige in zijn administratie gegevens opneemt waaruit blijkt dat het redelijkerwijs niet mogelijk is om

de voordelen uit hoofde van de kwalificerende immateriële activa afzonderlijk te bepalen. In dat geval geldt de administratieverplichting van het eerste lid voor alle immateriële activa.

De voorgestelde administratieverplichting vormt een aanvulling op artikel 24, eerste lid, van de WVA. In de AWR is tevens een algemene administratieverplichting opgenomen. De administratieverplichting voor de innovatiebox vormt eveneens een aanvulling op deze algemene administratieverplichting en bevat derhalve een niet-limitatieve opsomming van de documentatie die de belastingplichtige in elk geval in zijn administratie moet opnemen. De nu voorgestelde additionele verplichtingen gelden op grond van het voorgestelde artikel 34d van de Wet Vpb 1969 slechts voor gegevens die betrekking hebben op boekjaren die zijn aangevangen op of na 1 januari 2017.

Artikel IV, onderdeel D (artikel 14 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)

Naar aanleiding van de in dit wetsvoorstel opgenomen wijzigingen in de artikelen 12ba, tweede lid, en 12bb van de Wet Vpb 1969 wordt met de wijziging van artikel 14, eerste lid, van de Wet Vpb 1969 bewerkstelligd dat ook wanneer een belastingplichtige die in het kader van een bedrijfsfusie zijn gehele onderneming of een zelfstandig deel van een onderneming overdraagt de innovatiebox toepast, fiscale begeleiding van de bedrijfsfusie plaatsvindt door middel van een door de inspecteur afgegeven beschikking. In de bij die beschikking gestelde voorwaarden voor de fiscale begeleiding van de bedrijfsfusie wordt de samenloop met de innovatiebox zodanig geregeld dat bij overdracht van een activum waarop de innovatiebox is toegepast, die toepassing van de innovatiebox door de overnemer ongewijzigd wordt overgenomen. Voorts wordt van de gelegenheid gebruikgemaakt om een redactionele omissie te herstellen.

Artikel IV, onderdeel E (artikel 14a van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)

De hiervoor beschreven aanleiding voor de wijziging van artikel 14 van de Wet Vpb 1969 geldt ook voor splitsingen. Derhalve wordt ook artikel 14a, tweede lid, van de Wet Vpb 1969 aangepast, zodat de inspecteur ook bij beschikking voorwaarden kan stellen aan de fiscale begeleiding indien bij een splitsing waarbij de splitsende rechtspersoon blijft bestaan, die splitsende rechtspersoon de innovatiebox toepast.

Artikel 14a, twaalfde tot en met veertiende lid, van de Wet Vpb 1969 is gericht tegen overnameconstructies waarbij gebruik wordt gemaakt van een juridische splitsing. In artikel 14a, dertiende lid, van de Wet Vpb 1969 is artikel 15ad, tweede tot en met tiende lid, van de Wet Vpb 1969 van overeenkomstige toepassing verklaard. De voorgestelde wijziging van artikel 14a, dertiende lid, van de Wet Vpb 1969 hangt samen met de voorgestelde aanpassingen van genoemd artikel 15ad, die zijn opgenomen in artikel IV, onderdeel G.

Artikel IV, onderdeel F (artikel 14b van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)

Artikel 14b, negende tot en met het elfde lid, van de Wet Vpb 1969 is gericht tegen overnameconstructies waarbij gebruik wordt gemaakt van een juridische fusie. In artikel 14b, tiende lid, van de Wet Vpb 1969 is artikel 15ad van de Wet Vpb 1969 van overeenkomstige toepassing verklaard. De voorgestelde wijziging van artikel 14b, tiende lid, van de Wet Vpb 1969 hangt samen met de voorgestelde aanpassingen van genoemd artikel 15ad, die zijn opgenomen in artikel IV, onderdeel G.

De wijzigingen van artikel 15ad van de Wet Vpb 1969 zien enerzijds op de zogenoemde «debt push down» en anderzijds op verhangingen van de maximumfinanciering.

Debt push down

Artikel 15ad, eerste lid, van de Wet Vpb 1969 beperkt de aftrek van rente op overnameschulden door, kort gezegd, te bepalen dat bovenmatige rente niet in mindering komt op de winst van de fiscale eenheid die toerekenbaar is aan de overgenomen maatschappij. De vormgeving van deze regeling blijkt niet in alle gevallen tot de gewenste uitkomst te leiden indien de overnameschuld komt te berusten bij de overgenomen maatschappij (de zogenoemde «debt push down»). Te denken valt aan de situatie waarin de overgenomen maatschappij een schuld aangaat en de daarmee verkregen middelen aanwendt voor een dividenduitkering aan de overnemende maatschappij die daarmee de bestaande overnameschuld aflost. In dat geval werkt de huidige overnameholdingbepaling niet goed doordat de rente op de overnameschuld in mindering komt op het aan de overgenomen maatschappij toe te rekenen deel van de winst van de fiscale eenheid, waardoor deze, gezien de ratio van de aftrekbeperking, te laag wordt vastgesteld. In het voorgestelde artikel 15ad, elfde lid, van de Wet Vpb 1969 wordt daarom geregeld dat de genoemde winst weer wordt verhoogd met de daarop in mindering gebrachte rente op overnameschulden. Dit wordt nader toegelicht aan de hand van het volgende voorbeeld.

Voorbeeld 1

Gegevens

Rente over de overnameschuld	100
Deel winst fiscale eenheid toerekenbaar aan verworven maatschappij (target)	150
Deel winst fiscale eenheid toerekenbaar aan overnemende maatschappij (overnameholding)	0

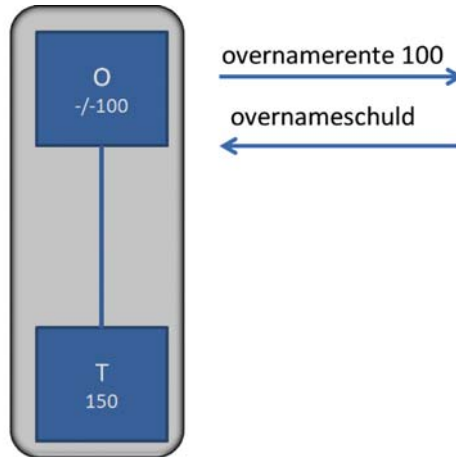
Uitwerking

Op grond van artikel 15ad, eerste lid, van de Wet Vpb 1969 is de rente over de overnameschuld slechts aftrekbaar tot het bedrag van de winst van de fiscale eenheid (tussen de overnameholding en de target) zonder toepassing van artikel 15ad van de Wet Vpb 1969, verminderd met het deel van de winst dat toerekenbaar is aan de overgenomen maatschappij en vermeerderd met de rente over de overnameschulden.

Winst van de fiscale eenheid	50
Deel winst toerekenbaar aan verworven maatschappij (T)	–/–
Overnamerente fiscale eenheid	150
	+ 100
Ruimte voor renteaftrek ter zake van de overnameschuld	0

In de onderstaande figuur wordt het voorgaande voorbeeld geïllustreerd.

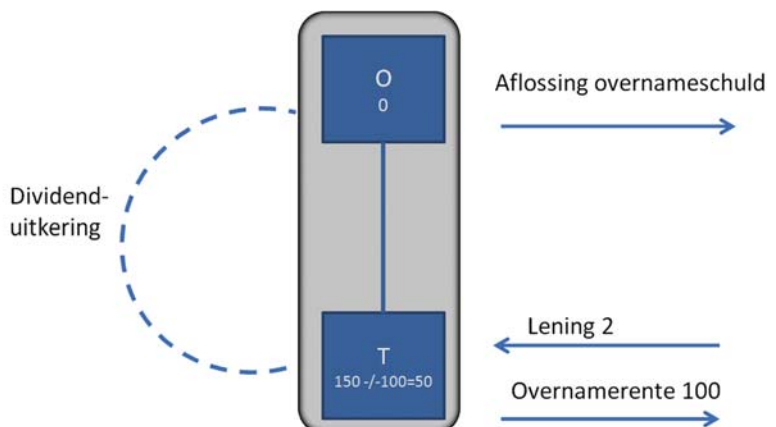
Figuur 3



Winst van de fiscale eenheid	50
Deel winst toerekenbaar aan verworven maatschappij (T), «oorspronkelijke» resultaat (150) verminderd met «nieuwe» rentelast door debt push down (100)	-/- 50
Overnamerente fiscale eenheid	+ 100
Ruimte voor renteaftrek ter zake van overnameschuld	100

Lening 2 is een overnameschuld en valt onder de aftrekbeperking van artikel 15ad van de Wet Vpb 1969 omdat de fiscale eenheid deze lening aangaat voor de aflossing van een reeds bestaande overnameschuld van de fiscale eenheid. De rente ter zake van lening 2 kan derhalve nu al in aftrek worden beperkt op grond van artikel 15ad van de Wet Vpb 1969. De winst die beschikbaar is voor aftrek is echter 100 terwijl de overnameholding op «stand alone» basis geen winst maakt. Hieruit blijkt dat artikel 15ad van de Wet Vpb 1969 niet goed uitwerkt. Het zou immers niet uit moeten maken welke maatschappij de overnameschuld aangaat. In de onderstaande figuur wordt de debt push down geïllustreerd.

Figuur 4



Winst van de fiscale eenheid	50
Deel winst toerekenbaar aan verworven maatschappij	–/–
plus ophoging	150
Overnamerente fiscale eenheid (betaald door verworven maatschappij)	+ 100
Ruimte voor renteaftrek ter zake van overnameschuld	0

Verhangingen maximumfinanciering

Op grond van artikel 15ad, tweede lid, van de Wet Vpb 1969 blijft de aftrekbeperking voor overnamerente buiten toepassing als er bij de fiscale eenheid geen sprake is van een teveel aan overnamerenten. Volgens artikel 15ad, vierde lid, van de Wet Vpb 1969 gaat het bij bovenmatige overnamerente om de rente die is verschuldigd over het bovenmatige deel van de overnameschuld(en). Vervolgens wordt in het vijfde en zesde lid van genoemd artikel geregeld in welke gevallen er sprake is van een bovenmatig deel van de overnameschulden. Daarvan is sprake voor zover het gezamenlijke bedrag van de overnameschulden die verband houden met de verwerving of uitbreiding van een belang in een of meer in hetzelfde jaar gevoegde maatschappijen aan het eind van dat jaar meer bedraagt dan 60% van de verkrijgingsprijs van die belangen. Dat percentage neemt vervolgens in zeven jaar met 5%-punt per jaar af tot 25%. Met de voorgestelde toevoeging aan artikel 15ad, zesde lid, van de Wet Vpb 1969 wordt voorkomen dat een overgenomen maatschappij binnen concernverband (steeds) onder een nieuwe overnameholding wordt gehangen, waardoor de hiervoor genoemde afbouwtermijn van zeven jaar (steeds) opnieuw zou aanvangen. De voorgestelde toevoeging aan genoemd zesde lid vindt dus geen toepassing als de overgenomen maatschappij wordt overgedragen aan een derde. Aan de hand van het volgende voorbeeld wordt de aanpassing van genoemd zesde lid nader toegelicht.

Voorbeeld 2

Gegevens

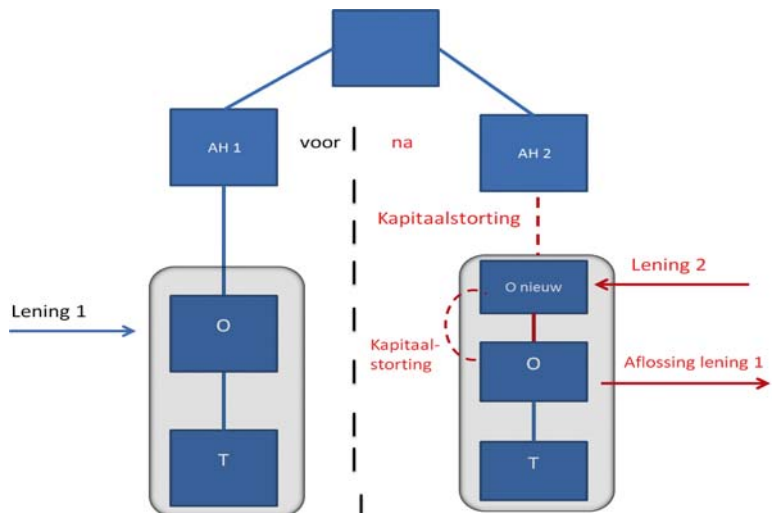
- In jaar 1 wordt T door O overgenomen voor een bedrag van € 100 miljoen. Voor de financiering van deze overname wordt bij bank A een lening opgenomen van € 75 miljoen. T en O vormen een fiscale eenheid.
- In jaar 2 wordt er niet afgelost op de overnameschuld.

Uitwerking

- Ultimo jaar 1 is het bedrag van de overnameschuld € 75 miljoen. Dit bedrag wordt afgezet tegen 60% van de verkrijgingprijs van het belang T; dus tegen 60% van € 100 miljoen (€ 60 miljoen). Het bovenmatig deel van de overnameschuld is € 15 miljoen (€ 75 miljoen –/– € 60 miljoen). De rente over deze 15 miljoen is het teveel aan overnamerente.
- Ultimo jaar 2 is het bedrag van de overnameschuld € 75 miljoen. Dit bedrag wordt afgezet tegen 55% van de verkrijgingprijs van het belang T; dus tegen 55% van € 100 miljoen (€ 55 miljoen). Het bovenmatig deel van de overnameschuld is € 20 miljoen (€ 75 miljoen –/– € 55 miljoen)= De rente over deze € 20 miljoen is niet aftrekbaar.

Met de voorgestelde wijziging van artikel 15ad, zesde lid, van de Wet Vpb 1969 wordt voorkomen dat door het oprichten van een nieuwe overnameholding de termijn van zeven jaar opnieuw aanvangt waardoor het bedrag aan teveel aan overnamerenten in jaar 2 weer op het niveau van jaar 1 wordt gebracht (in het voorbeeld 4 de rente over € 15 miljoen), terwijl er geen sprake is van een wijziging van het uiteindelijke belang van de overgenomen maatschappij omdat de aandelen in de overnemende maatschappij overgedragen zijn aan een verbonden lichaam. De overgenomen maatschappij blijft tot dezelfde groep van verbonden lichamen behoren. In de onderstaande figuur wordt dit geïllustreerd.

Figuur 5

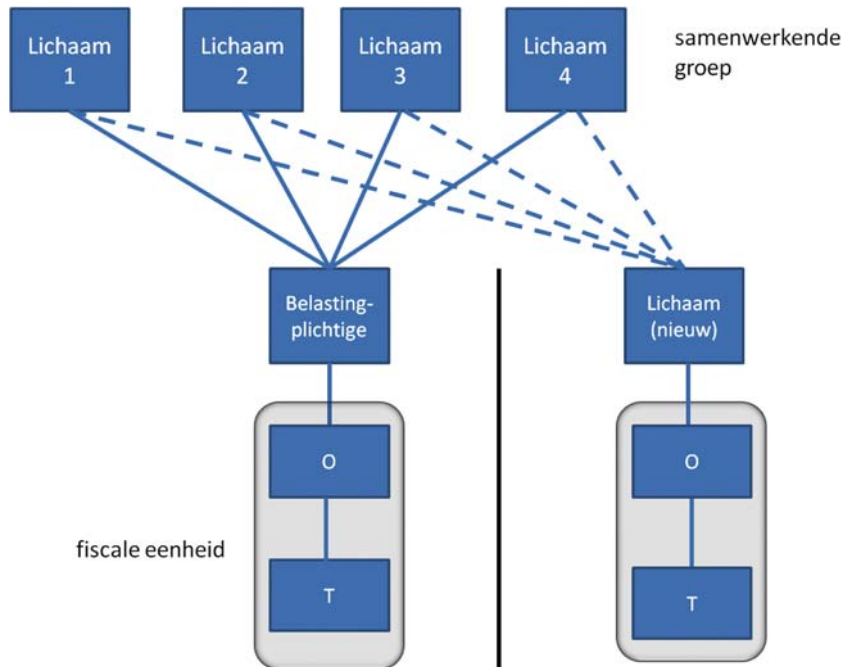


De aandelen in de fiscale eenheid worden van AH 1 overgedragen aan het verbonden lichaam AH 2 (AH 1 en AH 2 zijn verbonden omdat het beide 100%-dochters zijn van dezelfde vennootschap). De nieuwe aandeelhouder (AH 2) richt daartoe een nieuwe overnameholding (O nieuw) op en trekt op het niveau van de nieuwe overnameholding financiering aan ter overname van de aandelen in de oude overnameholding (O). De nieuwe overnameholding (O nieuw) koopt van de oude aandeelhouder (AH 1) de aandelen in de oude overnameholding (O). De nieuwe aandeelhouder van de fiscale eenheid (AH 2) stort kapitaal in de nieuwe overnameholding (O nieuw). De nieuwe overnameholding stort vervolgens kapitaal in de oude overnameholding, die daarmee de «oude» overnameschuld aflost.

Vervolgens gaan O nieuw en de fiscale eenheid tussen O oud en T een fiscale eenheid aan met O nieuw als moeder. In dit geval wordt op basis van de voorgestelde toevoeging aan artikel 15ad, zesde lid, van de Wet Vpb 1969 de in de eerste volzin van dat lid opgenomen afbouwtermijn nog steeds geacht te zijn aangevangen op het tijdstip van de voeging tussen O en T, omdat geen sprake is van wijziging van het uiteindelijke belang. Ook ontvoeging gevolgd door een latere nieuwe voeging, waardoor O en T opnieuw tot dezelfde fiscale eenheid behoren, doet niet af aan het moment waarop de afbouwtermijn aanvangt. De nieuwe derde volzin van genoemd zesde lid leidt ertoe dat de in de eerste volzin van dat lid opgenomen afbouwtermijn nog steeds geacht wordt te zijn aangevangen op het tijdstip van de eerste voeging tussen O en T.

Voor de toepassing van het voorgestelde artikel 15ad, zesde lid, van de Wet Vpb 1969 is er in het onderstaande voorbeeld eveneens sprake van verbondenheid tussen de belastingplichtige en lichaam (nieuw) indien de lichamen 1, 2, 3 en 4 een samenwerkende groep vormen en als samenwerkende groep voor ten minste een derde gedeelte belang hebben in de belastingplichtige en lichaam (nieuw). In de onderstaande figuur wordt dit geïllustreerd. Voor deze situatie geldt dat op grond van het voorgestelde artikel 15ad, zesde lid, van de Wet Vpb 1969 de termijn voor de afbouw van de schuld aanvangt op het moment van voeging tussen O en T.

Figuur 6



Artikel IV, onderdeel H (artikel 34d van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)

Het voorgestelde artikel 34d van de Wet Vpb 1969 regelt het overgangsrecht met betrekking tot de wijzigingen in de innovatiebox. Het eerste lid bepaalt dat artikel 12b van de Wet Vpb 1969, zoals dat luidde op 31 december 2016, van toepassing blijft op activa die zijn voortgebracht vóór 1 juli 2016. Dit overgangsrecht vervalt op grond van artikel VIII, onder 1, met ingang van 1 juli 2021 en vindt op grond van artikel XVI, eerste lid, onderdeel j, voor het laatst toepassing met betrekking tot het laatste boekjaar dat eindigt vóór 1 juli 2021. Na het vervallen van het eerste lid van genoemd artikel 34d geldt met betrekking tot die activa ook het nieuwe recht zoals voorgesteld met deze maatregel. Ook de verplichting om een administratie bij te houden van de uitgaven die de belastingplichtige heeft gedaan ter zake van het voortbrengen van de activa geldt dan voor die activa. In het vijfde lid van genoemd artikel 34d is een overgangsbepaling opgenomen voor uitgaven gedaan in de jaren vóór 2017. Dit betekent dat belastingplichtigen ook met betrekking tot deze activa reeds per 1 januari 2017 rekening dienen te houden met de (nieuwe) administratieplicht. Na het eindigen van het in het eerste lid van genoemd artikel 34d omschreven overgangsrecht geldt immers met betrekking tot de administratieplicht slechts voor de periode voorafgaand aan 1 januari 2017 het overgangsrecht zoals bedoeld in het vijfde lid van dat artikel.

Volgens het tweede lid van genoemd artikel 34d worden immateriële activa die zijn voortgebracht vóór 1 januari 2017 en waarvoor aan de belastingplichtige een octrooi of kwekersrecht is verleend, steeds aangemerkt als kwalificerende immateriële activa. Hierdoor kunnen de voordelen uit hoofde van deze activa ook onder het nieuwe innovatiebox-regime in aanmerking worden genomen (ook al is wellicht geen sprake van een kwalificerend immaterieel activum in de zin van dat regime). Het betreft dus in wezen een uitbreiding van het begrip kwalificerend immaterieel activum van artikel 12ba van de Wet Vpb 1969. Deze uitbreiding heeft tot doel om zogenoemde octrooi-activa die zijn voortgebracht onder het innovatieboxregime zoals dat gold tot 1 januari 2017, ook na die datum te laten kwalificeren voor de aangepaste innovatiebox. Bij dergelijke activa zal dan wel de nexusbreuk van toepassing worden. De regeling van het tweede lid past binnen de kaders van de afspraken die in OESO-verband zijn gemaakt.

De eerbiedigende werking van het tweede lid is voor de hieronder vallende activa niet beperkt in de tijd. Voor zover immateriële activa overigens (ook) onder de regeling van het eerste lid vallen, gaat dit eerste lid voor op de regeling van het tweede lid. De regeling van het tweede lid is voor dergelijke activa slechts van belang als na het vervallen van het overgangsrecht van het eerste lid nog voordelen worden genoten uit de desbetreffende octrooi-activa. Verder is de regeling van het tweede lid van belang voor immateriële activa die zijn voortgebracht vóór het eerste boekjaar dat aanvangt op of na 1 januari 2017 en waarvoor een octrooi of kwekersrecht is verleend, maar die niet zijn voortgebracht vóór 1 juli 2016 of waarvoor niet in de aangifte over het jaar waarin 1 juli 2016 valt, is gekozen voor toepassing van de innovatiebox. Voor deze activa is ook na 1 januari 2017 geen S&O-verklaring vereist voor toepassing van de innovatiebox.

Het derde lid van genoemd artikel 34d bevat een overgangsbepaling op grond waarvan voor het bepalen van de nexusbreuk na de inwerking-treding van het wetsvoorstel, voor de periode voorafgaand aan die inwerking-treding niet wordt aangesloten bij de uitgaven die betrekking hebben op het voortbrengen van het immateriële activum, maar wordt uitgegaan van de gemaakte kosten. Het derde lid is dus als overgangsbepaling enkel van belang voor het bepalen van de nexusbreuk en de te hanteren kwalificerende en totale uitgaven. Daarbij hoeft voorts niet verder te worden teruggedaan dan vier boekjaren vóór het boekjaar 2017. Dit betreft een afwijking van de hoofdregel van het voorgestelde artikel 12bb van de Wet Vpb 1969 op het punt van het bepalen van de nexusbreuk, voor zover de bepaling betrekking heeft op de jaren vóór 2017. De nexusbreuk voor een kwalificerend immaterieel activum dat is voortgebracht in 2018 en waarvoor vanaf 2015 elk jaar kosten zijn gemaakt of uitgaven zijn gedaan, wordt dus voor de jaren 2015 en 2016 bepaald op basis van de kosten en voor de jaren 2017 en 2018 op basis van de uitgaven.

Het vierde lid van genoemd artikel 34d bepaalt dat voor de toepassing van het derde lid daarvan, het zesde en het achtste lid van het voorgestelde artikel 12bb van de Wet Vpb 1969 van overeenkomstige toepassing zijn, met dien verstande dat in deze leden voor uitgaven wordt gelezen: kosten. Het vijfde lid van genoemd artikel 34d ziet op immateriële activa die onder het overgangsrecht van het eerste lid van dat artikel vallen en die na het vervallen van dat overgangsrecht (zie artikel VIII) voldoen aan de criteria van afdeling 2.3 van de Wet Vpb 1969. Dit betekent onder meer dat de nexusbreuk toepassing zal vinden op de berekening van de voordelen uit deze activa. Het is hierbij denkbaar dat de belastingplichtige uitgaven heeft gedaan ter zake van het voortbrengen van deze activa in jaren vóór 2017. In deze jaren was de belastingplichtige nog niet bekend met de verplichting een administratie bij te houden van deze uitgaven. Daarom bepaalt het vijfde lid van genoemd artikel 34d dat de uitgaven gedaan in

jaren vóór 2017 niet in aanmerking worden genomen voor de bepaling van de nexusbreuk. Voor het geval de belastingplichtige geen uitgaven voor de voortbrenging van het activum heeft gedaan in de jaren vanaf het boekjaar dat aanvangt in 2017, bepaalt de tweede volzin van het vijfde lid dat de nexusbreuk op 1 wordt gesteld.

Belastingplichtigen die na 30 juni 2016 een kwalificerend immaterieel activum voortbrengen, kunnen voor dat activum geen gebruik maken van het overgangsrecht van het eerste lid. Deze belastingplichtigen waren in de periode dat deze activa ontwikkeld werden niet bekend met de administratieverplichtingen die gepaard gaan met de nexusbenadering. Derhalve geldt voor deze belastingplichtigen op grond van het zesde lid van genoemd artikel 34d de administratieverplichting van het voorgestelde artikel 12bg van de Wet Vpb 1969 niet voor boekjaren die zijn aangevallen vóór 1 januari 2017.

Voorbeeld activa die zijn voortgebracht vóór 1 juli 2016

Een belastingplichtige heeft in 2015 een immaterieel activum voortgebracht waarvoor aan hem een octrooi is verleend. Voor het speur- en ontwikkelingswerk dat heeft geleid tot dit immateriële activum is aan de belastingplichtige een S&O-verklaring afgegeven. Het boekjaar van de belastingplichtige is gelijk aan het kalenderjaar. De belastingplichtige mag voor dit activum de innovatiebox blijven toepassen zoals die gold op 31 december 2016. De oude innovatieboxbepalingen blijven voor dit activum gelden tot 1 januari 2021. Vanaf 1 januari 2021 komt het immateriële activum in aanmerking voor de aangepaste innovatiebox. De nexusbreuk wordt ter zake van dat activum alsdan bepaald aan de hand van de (kwalificerende) uitgaven die zijn gedaan vanaf 1 januari 2017.

Voorbeeld activa die zijn voortgebracht tussen 1 juli en 31 december 2016

Een belastingplichtige heeft in augustus 2016 een immaterieel activum voortgebracht. Voor het speur- en ontwikkelingswerk dat heeft geleid tot het immateriële activum is aan hem zowel een S&O-verklaring als een octrooi verleend. Het boekjaar van de belastingplichtige is gelijk aan het kalenderjaar. De belastingplichtige mag voor het activum in 2016 de innovatiebox toepassen zoals die geldt tot en met 31 december 2016. Met ingang van 2017 mag de belastingplichtige het overgangsrecht van artikel 34d, eerste lid, van de Wet Vpb 1969 niet toepassen, omdat het immateriële activum na 30 juni 2016 is voortgebracht. Vanaf 1 januari 2017 geldt derhalve de gewijzigde innovatiebox voor het activum.

Voorbeeld activa die zijn voortgebracht vóór 1 januari 2017 zonder S&O-verklaring

Een belastingplichtige heeft in augustus 2015 immaterieel activum A en in augustus 2016 immaterieel activum B voortgebracht waarvoor aan hem octrooien zijn verleend. Belastingplichtige heeft voor de onderzoeks- en ontwikkelingsactiviteiten voor beide activa geen S&O-verklaring aangevraagd. Ter zake van beide activa is in 2015, onderscheidenlijk 2016, gekozen voor toepassing van de innovatiebox zoals die gold tot en met 31 december 2016. Het boekjaar van de belastingplichtige is gelijk aan het kalenderjaar. Voor immaterieel activum A geldt in de periode van 1 januari 2017 tot en met 31 december 2020 op grond van artikel 34d, eerste lid, van de Wet Vpb 1969 de innovatiebox zoals die gold op 31 december

2016. Omdat voor het immaterieel activum A een octrooi is verleend, wordt immaterieel activum A ook als kwalificerend activum aangemerkt voor de aangepaste innovatiebox en is per 1 januari 2021 de aangepaste innovatiebox van toepassing. Immaterieel activum B is na 30 juni 2016 voortgebracht. Het overgangsrecht van artikel 34d, eerste lid, van de Wet Vpb 1969 is derhalve niet van toepassing. Immaterieel activum B wordt op grond van artikel 34d, tweede lid, van de Wet Vpb 1969 wel als kwalificerend immaterieel activum aangemerkt voor de nieuwe innovatiebox, waardoor na 1 januari 2017 de innovatiebox wordt toegepast zoals die geldt vanaf 1 januari 2017.

Artikel V

Artikel V tot en met artikel VII (artikel 22 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)

Voorgesteld wordt de eerste schijf van de vennootschapsbelasting (het 20%-tarief) met ingang van 1 januari 2018 te verlengen naar € 250.000 gevolgd door additionele verlengingen met ingang van 1 januari 2020 en 1 januari 2021 naar respectievelijk € 300.000 en € 350.000.

Artikel VIII

Artikel VIII (artikel 34d van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)

Artikel VIII, onder 1, bepaalt dat het overgangsrecht dat is opgenomen in het voorgestelde artikel 34d, eerste lid, van de Wet Vpb 1969 vervalt met ingang van 1 juli 2021. Op grond van artikel XVI, eerste lid, onderdeel j, vindt deze bepaling voor het laatst toepassing met betrekking tot het laatste boekjaar dat eindigt vóór 1 juli 2021. Door het vervallen van het eerste lid van genoemd artikel 34d dient ook een in dat artikel opgenomen verwijzing te worden gewijzigd. Dit is geregeld in artikel VIII, onder 2.

Artikel IX

Artikel IX, onderdeel A (artikel 4 van de Wet op de dividendbelasting 1965)

Aan de in het tweede lid van artikel 4 van de Wet op de dividendbelasting 1965 (Wet DB 1965) opgenomen mogelijkheid om bij ministeriële regeling staten die partij zijn bij de Overeenkomst betreffende de Europese Economische Ruimte (EER-staten) aan te wijzen bestaat geen behoefte meer, nu Nederland op basis van een belastingverdrag (met IJsland en Noorwegen) en een Tax Information Exchange Agreement (met Liechtenstein) gegevens kan uitwisselen met alle EER-staten die geen lid van de EU zijn (en alle drie de landen inmiddels zijn aangewezen). Met het vervallen van genoemde mogelijkheid is dus geen inhoudelijke wijziging beoogd.

De voorgestelde wijziging van artikel 4, zevende lid, van de Wet DB 1965 wordt nader toegelicht bij de toelichting op het in artikel IX, onderdeel C, opgenomen artikel 10a, derde lid, van de Wet DB 1965.

Artikel IX, onderdeel B (artikel 10 van de Wet op de dividendbelasting 1965)

De in artikel 10, eerste lid, van de Wet DB 1965 opgenomen (teruggave)-grens vervalt met het oog op de uitvoering. Voor het vervallen van de mogelijkheid in het tweede lid van genoemd artikel om bij ministeriële regeling EER-landen aan te wijzen, wordt verwezen naar de toelichting op artikel IX, onderdeel A.

Met de voorgestelde wijziging van artikel 10, eerste lid, vierde volzin, van de Wet DB 1965 worden de procedures voor de teruggaafverzoeken op grond van genoemd artikel en de teruggaafverzoeken op grond van het eveneens in dit wetsvoorstel opgenomen artikel 10a van de Wet DB 1965 gelijkgetrokken.

In artikel 10, derde lid, van de Wet DB 1965 is abusievelijk een onjuiste schrijfwijze van portfolio-investeringen gehanteerd, die met de voorgestelde wijziging van dat lid wordt hersteld.

Artikel IX, onderdeel C (artikel 10a van de Wet op de dividendbelasting 1965)

Het voorgestelde artikel 10a van de Wet DB 1965 regelt de teruggaaf op verzoek van ingehouden dividendbelasting van een niet-ingezeten natuurlijke persoon of lichaam met aandelen in een Nederlandse vennootschap voor zover deze heffing hoger is dan de inkomstenbelasting, onderscheidenlijk vennootschapsbelasting, die verschuldigd zou zijn indien de natuurlijk persoon, onderscheidenlijk het lichaam, in Nederland woonachtig, onderscheidenlijk gevestigd, zou zijn. Het gaat hierbij om de ingehouden dividendbelasting na vermindering met andere teruggaaf op basis van de Wet DB 1965 of een door Nederland gesloten verdrag ter voorkoming van dubbele belasting.

Volledigheidshalve wordt opgemerkt dat artikel 10 van de Wet DB 1965 al de teruggaaf van dividendbelasting regelt voor rechtspersonen die niet aan de vennootschapsbelasting onderworpen zijn (en voor daarmee vergelijkbare buitenlandse lichamen). Het voorgestelde artikel 10a van de Wet DB 1965 heeft daarmee met name betekenis voor lichamen die, ware zij in Nederland gevestigd, wel aan de vennootschapsbelasting onderworpen zouden zijn. De artikelen 10 en 10a van de Wet DB 1965 kunnen derhalve niet twee keer tot teruggaaf van dezelfde dividendbelasting leiden.

Het voorgestelde artikel 10a, eerste lid, van de Wet DB 1965 ziet op natuurlijke personen en lichamen die woonachtig, onderscheidenlijk gevestigd, zijn in een andere EU-lidstaat of een andere EER-staat. Volgens het tweede lid van genoemd artikel is de teruggaafregeling van genoemd eerste lid ook van toepassing op aandeelhouders die woonachtig, onderscheidenlijk gevestigd, zijn in een zogenoemd «derde land» waarmee informatie-uitwisseling mogelijk is. Deze bepaling komt overeen met artikel 10, derde lid, van de Wet DB 1965. Onder een regeling die voorziet in de uitwisseling van inlichtingen wordt in dit verband verstaan een regeling die Nederland is overeengekomen en die in het jaar waarin het dividend is uitgekeerd voorziet in de uitwisseling op verzoek van informatie op belastingterrein. Dergelijke regelingen zijn de bilaterale Tax Information Exchange Agreements (TIEA's) en de bilaterale belastingverdragen die Nederland gesloten heeft waarbij een artikel is opgenomen dat overeenkomt met artikel 26 van het OESO-modelverdrag. Dat artikel voorziet in uitwisseling van informatie op verzoek in alle belastingkwesties ten behoeve van de toepassing of de tenuitvoerlegging van de nationale belastingwet, waarbij een verzoek niet geweigerd mag worden enkel omdat de verzochte staat zelf geen belang heeft bij de gevraagde informatie of vanwege het bestaan van een bankgeheim. Daarnaast wordt ook voorzien in uitgebreide waarborgen om de vertrouwelijkheid van de uitgewisselde informatie te beschermen. Ook het door de Raad van Europa en de OESO opgestelde en op 25 januari 1988 te Straatsburg tot stand gekomen multilaterale Verdrag inzake wederzijdse administratieve bijstand in belastingzaken (Trb. 1991, 4, en Trb. 1997, 10), aangepast in het Protocol van 27 mei 2010 tot wijziging van het Verdrag inzake wederzijdse administratieve bijstand in belastingzaken (Trb. 2010, 221) (WABB-verdrag), kwalificeert als een dergelijke regeling.

Op grond van het voorgestelde artikel 10a, derde lid, van de Wet DB 1965 wordt geen teruggaaf van dividendbelasting verleend indien de natuurlijke persoon of het lichaam niet de uiteindelijke gerechtigde tot de opbrengst is. Voor de vraag of er sprake is van uiteindelijke gerechtigdheid wordt aangesloten bij de bepalingen van artikel 4, zevende lid, van de Wet DB 1965. De in artikel IX, onderdeel A, opgenomen wijziging van artikel 4, zevende lid, van de Wet DB 1965 voorziet in het van toepassing laten zijn van de in dat lid opgenomen bepalingen. Het voorgestelde artikel 10a, vierde lid, van de Wet DB 1965 heeft betrekking op buitenlandse beleggingsinstellingen die een vergelijkbare functie vervullen als een vrijgestelde beleggingsinstelling als bedoeld in artikel 6a van de Wet Vpb 1969 of een fiscale beleggingsinstelling als bedoeld in artikel 28 van die wet. Vrijgestelde beleggingsinstellingen zijn vrijgesteld van vennootschapsbelasting en kunnen de ingehouden dividendbelasting daarom niet verrekenen. Aan een drukvergelijking met de vennootschapsbelasting die verschuldigd zou zijn ware de buitenlandse beleggingsinstelling in Nederland gevestigd geweest en als vrijgestelde beleggingsinstelling hebben gekwalificeerd, wordt dan niet toegekomen. Voor fiscale beleggingsinstellingen geldt de in artikel 11a van de Wet DB 1965 opgenomen regeling van de afdrachtvermindering. Het voorgestelde artikel 10a, vierde lid, van de Wet DB 1965 stemt overeen met artikel 10, vierde lid, van de Wet DB 1965.

Op grond van de in het algemeen deel van deze memorie genoemde jurisprudentie hoeft geen teruggaaf van ingehouden dividendbelasting verleend te worden indien sprake is van neutralisatie. Deze uitzondering is opgenomen in het voorgestelde artikel 10a, vijfde lid, van de Wet DB 1965. Van neutralisatie is sprake indien de niet-ingezeten natuurlijke persoon of het niet-ingezeten lichaam ten aanzien van de ten laste van hem ingehouden dividendbelasting recht heeft op volledige verrekening in de woonstaat, onderscheidenlijk vestigingsstaat, op grond van een tussen Nederland en die woonstaat, onderscheidenlijk vestigingsstaat, van toepassing zijnd verdrag ter voorkoming van dubbele belasting. In het in de toelichting op artikel I, onderdeel H, genoemde beleidsbesluit van 25 april 2016 is aangegeven dat er ook geen teruggaaf wordt gegeven indien de mogelijkheid bestaat het recht op verrekening van dividendbelasting in de andere staat voort te wentelen naar een later jaar. Timingverschillen, mits redelijk, en daarmee cashflowverschillen staan niet in de weg aan een rechtsgeldige neutralisatie in een ander jaar dan het jaar waarin het nadeel zich voordoet.

Op grond van het voorgestelde artikel 10a, zesde lid, van de Wet DB 1965 worden bij ministeriële regeling nadere regels gesteld met betrekking tot het teruggaafverzoek. Hierbij kan gedacht worden aan de inhoud van het verzoek en de termijn waarbinnen het verzoek moet worden gedaan. Tevens kunnen nadere regels worden gesteld voor het bepalen van de inkomstenbelasting of de vennootschapsbelasting die verschuldigd zou zijn indien de natuurlijke persoon, onderscheidenlijk het lichaam, inwoner zou zijn van Nederland. Deze nadere regels dienen ter bepaling van de teruggaaf van de ten laste van die persoon, onderscheidenlijk dat lichaam, ingehouden dividendbelasting. De keuze voor regelen bij een ministeriële regeling is gemaakt omdat er bij de uitwerking van de regels aangesloten zal (moeten) worden bij de hiervoor genoemde jurisprudentie en er dus weinig ruimte is voor beleidsinhoudelijke afwegingen. Daarnaast kunnen de regels aldus bij nieuwe jurisprudentie eenvoudig worden gewijzigd. In de ministeriële regeling zal hiertoe worden aangesloten bij de uitgangspunten die zijn neergelegd in het eerdergenoemde beleidsbesluit van 25 april 2016. Daarbij geldt bijvoorbeeld dat bij het bepalen van de inkomstenbelasting die verschuldigd zou zijn als voordeel uit sparen en beleggen, wordt verondersteld dat alle aandelen in Nederlandse vennootschappen worden gehouden en blijven de overige bezittingen buiten beschouwing. Voorts wordt rekening gehouden met het heffingvrije

vermogen, bedoeld in artikel 5.5 van de Wet IB 2001, voor zover het heffingvrije vermogen niet reeds bij de heffing bij diezelfde persoon van de inkomstenbelasting in aanmerking is genomen. Dit laatste doet zich bijvoorbeeld voor indien de niet-ingezeten natuurlijke persoon ook onroerend goed in Nederland bezit. Het heffingvrije vermogen wordt in voorkomend geval eerst toegepast op de heffing van inkomstenbelasting. Als de rendementsgrondslag in Nederland van de persoon minder bedraagt dan het heffingvrije vermogen kan het nog niet in aanmerking genomen gedeelte van het heffingvrije vermogen van dat jaar vervolgens in aanmerking worden genomen bij het bepalen van de teruggaaf op basis van de onderhavige regeling.

Artikel X

Artikel X (artikel 11 van de Wet op de omzetbelasting 1968)

Watersportvrijstelling

De wijziging van artikel 11, eerste lid, onderdeel e, onder 2°, van de Wet OB 1968 geeft uitvoering aan het arrest van het HvJ EU van 25 februari 2016⁵⁴ in een inbreukzaak van de Europese Commissie tegen het Koninkrijk der Nederlanden die werd gevoerd naar aanleiding van klachten vanuit de commerciële jachthavenexploitanten, ondersteund door de HISWA.

Één van de klachten had betrekking op de uitzondering op de vrijstelling, bedoeld in artikel 11, eerste lid, onderdeel e, onder 2°, van de Wet OB 1968. Dit betreft de diensten door watersportorganisaties die voor hun dienstverlening gebruik maken van één of meer personen die in dienstbetrekking werkzaam zijn bij die organisatie, voor zover deze diensten bestaan in het met behulp van deze personen verrichten van werkzaamheden met betrekking tot vaartuigen dan wel in het ter beschikking stellen van lig- en bergplaatsen voor vaartuigen.

Volgens het HvJ EU is deze uitzondering in strijd met de BTW-richtlijn. Dit heeft tot gevolg dat de uitzondering niet geldig is en moet komen te vervallen. De vrijstelling wordt hierdoor ruimer toepasbaar.

Het gevolg van het arrest van het HvJ EU over deze klacht is dat de niet-winstbeogende watersportverenigingen met personeel die werkzaamheden verrichten met betrekking tot vaartuigen en de terbeschikkingstelling van lig- en bergplaatsen voor vaartuigen nu weer gebruik kunnen maken van de vrijstelling, bedoeld in artikel 11, eerste lid, onderdeel e, van de Wet OB 1968.

Deze uitzondering op de vrijstelling is in het verleden tot stand gekomen na overleg met vertegenwoordigers van zowel de commerciële jachthavens (HISWA) als de verenigingsjachthavens (Koninklijk Nederlands Watersport Verbond) om tegemoet te komen aan bezwaren van de commerciële jachthavens. Die bezwaren hielden in dat sommige niet-winstbeogende watersportverenigingen lig- en bergplaatsen ter beschikking stelden op een wijze die mogelijk concurreert met commerciële jachthavens die geen gebruik kunnen maken van de vrijstelling, bedoeld in artikel 11, eerste lid, onderdeel e, van de Wet OB 1968. De uitzondering had tot gevolg dat niet-winstbeogende watersportverenigingen in de heffing van de omzetbelasting werden betrokken indien zij personeel in dienst hadden voor zover dat personeel werkzaamheden verrichtte met betrekking tot vaartuigen of het ter beschikking stellen van lig- en bergplaatsen voor vaartuigen.

Over de andere klacht dat Nederland ten onrechte het ter beschikking stellen van lig- en bergplaatsen voor vaartuigen door niet-winstbeogende watersportorganisaties onder de vrijstelling toestaat, heeft het HvJ EU

⁵⁴ HvJ EU, 25 februari 2016, nr. C-22/15 (Commissie-Nederland), ECLI:EU:C:2016:118.

geoordeeld dat Nederland de vrijstelling niet mag toepassen op het ter beschikking stellen in zijn algemeenheid; de vrijstelling kan niet van toepassing zijn op het ter beschikking stellen van lig- en bergplaatsen voor vaartuigen die gelet op hun objectieve kenmerken niet geschikt zijn voor de beoefening van sport of lichamelijke opvoeding. Het HvJ EU schaaft onder deze laatste categorie in elk geval residentiële en recreatieve vaartuigen. De residentiële vaartuigen vielen in Nederland al niet onder deze vrijstelling, maar de recreatieve vaartuigen wel.

Het arrest van het HvJ EU is vervat in de nieuwe tekst van artikel 11, eerste lid, onderdeel e, onder 2°, van de Wet OB 1968. Naast deze wetswijziging noopt het arrest tot een nadere uitleg waarbij rekening moet worden gehouden met de aanwijzingen van het HvJ EU. Na het arrest is daarom het overleg gestart met vertegenwoordigers van de commerciële jachthavens en de niet-winstbeogende watersportverenigingen over de toepassing van de vrijstelling voor het ter beschikking stellen van lig- en bergplaatsen voor vaartuigen. Het doel is te komen tot een uitvoerbaar en controleerbaar kader voor de vrijstelling van de terbeschikkingstelling van lig- en bergplaatsen dat voldoet aan het arrest van het HvJ EU. Dit kader zal indien nodig worden vastgelegd in een beleidsbesluit waarbij de hierna genoemde punten relevant zijn. Het HvJ EU heeft in het arrest geen invulling gegeven aan het begrip «sport». Ook bevat de BTW-richtlijn geen definitie van het begrip «sport». Het HvJ EU benoemt echter expliciet dat recreatieve vaartuigen gelet op hun objectieve kenmerken niet geschikt zijn voor de beoefening van sport of lichamelijke opvoeding. Hieruit moet worden afgeleid dat het HvJ EU de term watersport als zodanig kennelijk niet synoniem acht aan het beoefenen van sport of lichamelijke opvoeding als bedoeld in artikel 132, eerste lid, onderdeel m, van de BTW-richtlijn. Behoudens deze kanttekening door het HvJ EU zal voor de definitie van sport worden aangesloten bij hetgeen daarover is vermeld in de toelichting bij tabel I van de Wet OB 1968.⁵⁵

Als voorbeelden van objectieve kenmerken noemt het HvJ EU de vorm, de snelheid, de wendbaarheid, het gewicht en de afmeting van het vaartuig. Binnen de watersport moet daarom op basis van dergelijke objectieve kenmerken van het vaartuig een onderscheid gemaakt gaan worden tussen vaartuigen die geschikt zijn voor sport en vaartuigen die niet geschikt zijn voor sport zoals de recreatieve vaartuigen.

Voor het maken van dat onderscheid is dan van belang of de activiteit die met het vaartuig kan worden beoefend is te duiden als sportbeoefening en of het vaartuig gelet op haar objectieve kenmerken is vormgegeven en specifiek nodig is voor die sportbeoefening.

Bouwterreinen

In artikel 11, eerste lid, onderdeel a, van de Wet OB 1968 is een vrijstelling opgenomen voor de levering van onroerende zaken en van rechten waaraan deze zijn onderworpen. Van deze vrijstelling is onder andere uitgezonderd de levering van een bouwterrein. Een bouwterrein volgens de huidige bepaling is onbebouwde grond die voldoet aan een van de in artikel 11, vierde lid, van de Wet OB 1968 genoemde vier voorwaarden. Zo moeten er aan de onbebouwde grond bewerkingen plaatsvinden of hebben plaatsgevonden, een omgevingsvergunning voor een bouwactiviteit zijn verleend, voorzieningen in de omgeving worden (of zijn) getroffen of voorzieningen die uitsluitend dienstbaar zijn aan de grond worden (of zijn) getroffen. Dit allemaal met het oog op bebouwing van die

⁵⁵ BLKB2014/123M, toelichting op post b 3: actieve sportbeoefening laat zich in algemene zin omschrijven als een actieve inspanning van lichaam en/of geest met het oogmerk om het lichamelijk en/of geestelijk welzijn te verbeteren, waarbij competitie- en/of spelelementen/spelregels een rol spelen.

grond. Indien de hiervoor bedoelde vrijstelling niet van toepassing is en op grond van de Wet OB 1968 ter zake van de levering van een bouwterrein vervolgens omzetbelasting verschuldigd is, geldt dat de verkrijging van dat bouwterrein vrijgesteld is van overdrachtsbelasting. De zogenoemde samenloopvrijstelling, bedoeld in artikel 15 van de WBR, is dan namelijk van toepassing.

In artikel 11, vierde lid, van de Wet OB 1968 wordt de definitie van het begrip «bouwterrein» aangepast naar aanleiding van jurisprudentie in verband met onduidelijkheden die zich in de praktijk voordeden met betrekking tot de behandeling in de omzetbelasting van bouwterreinen. Dit betreft het arrest van het HvJ EU van 17 januari 2013.⁵⁶ Uit dat arrest blijkt dat het begrip bouwterrein op grond van de huidige nationale wetsebepaling beperkter zou kunnen worden uitgelegd dan bedoeld is in de BTW-richtlijn. Bij de beantwoording van de vraag of sprake is van een bouwterrein dient, op basis van genoemd arrest, een beoordeling te geschieden van alle omstandigheden die heersten op de datum van levering – met inbegrip van de intentie van partijen, mits deze wordt ondersteund door objectieve gegevens – waaruit kan blijken dat op die datum het betrokken terrein daadwerkelijk bestemd was te worden bebouwd. Het woord «kennelijk» ziet daarop.

Onder de huidige wettekst zijn echter enkel de eerder genoemde vier voorwaarden relevant voor de kwalificatie van een bouwterrein. Er wordt in de tekst geen rekening gehouden met andere objectieve gegevens waaruit eveneens kan worden afgeleid dat het betrokken terrein bestemd is te worden bebouwd, terwijl dit volgens het voormelde arrest van het HvJ EU wel zou moeten. Belastingplichtigen kunnen door een rechtstreeks beroep te doen op de BTW-richtlijn echter alsnog de ruimere definitie van een bouwterrein van toepassing laten zijn. Hierdoor is ter zake van de levering van die bouwterreinen ook omzetbelasting verschuldigd. Met deze wetsaanpassing wordt de Wet OB 1968 in overeenstemming gebracht met de rechtspraak van het HvJ EU. In de Wet OB 1968 wordt opgenomen dat onder «bouwterrein» wordt verstaan alle onbebouwde grond die kennelijk bestemd is om te worden bebouwd met een of meer gebouwen of een gedeelte van een gebouw. Bij bebouwing gaat het daarbij uitsluitend om een of meer gebouwen of een gedeelte van een gebouw, als bedoeld in artikel 11, derde lid, onderdeel a, van de Wet OB 1968.

Verder dient bij de beoordeling of sprake is van een bouwterrein op het tijdstip van levering te worden gezien of op basis van objectief vast te stellen gegevens sprake is van een onbebouwd terrein dat bestemd was om te worden bebouwd. Dit is in ieder geval aan de orde als aan één of meer van de huidige in de Wet OB 1968 opgenomen vier limitatieve voorwaarden is voldaan. Er is daarnaast ook aan voldaan als er een ander objectief gegeven is waaruit blijkt dat het terrein op het moment van levering bestemd was te worden bebouwd. Bijvoorbeeld ingeval van een aangevraagde (maar nog niet verleende) omgevingsvergunning of gemaakte architectkosten die zien op het te bouwen gebouw op het betreffende terrein. De intentie van de toekomstige eigenaar om de grond te bebouwen kan voldoende zijn, mits het ondersteund wordt door objectieve gegevens waaruit volgt dat het terrein op het moment van levering bestemd was voor bebouwing.

Ten aanzien van de eis dat het bij een bouwterrein om onbebouwde grond gaat, wil het kabinet verduidelijken dat, blijkens de rechtspraak van het HvJ EU, hier ook aan wordt voldaan als de leverancier grond levert waarop nog een gebouw staat, maar waarbij hij zich er toe heeft verbonden om dit gebouw in het kader van de levering volledig te slopen.⁵⁷ Vanuit het oogpunt van de omzetbelasting is dan sprake van één

⁵⁶ HvJ EU 17 januari 2013, nr. C-543/11 (Woningstichting Maasdiel), ECLI:EU:C:2013:20.

⁵⁷ HvJ EG 19 november 2009, nr. C-461/08 (Don Bosco Onroerend Goed), ECLI:EU:C:2009:722.

handeling die, als geheel, niet de levering van het bestaande gebouw en het erbij behorend terrein, maar de levering van een onbebouwd terrein tot voorwerp heeft, ongeacht hoever de sloop van het oude gebouw op het moment van de daadwerkelijke levering van het terrein is gevorderd. Uiteraard moet vervolgens worden beoordeeld of de onbebouwde grond op het moment van de levering bestemd was om te worden bebouwd. De aanpassing in de Wet OB 1968 heeft tot gevolg dat voor de gevallen waar sprake is van een verkrijging van een bouwterrein de samenloopvrijstelling van overdrachtsbelasting, zoals geregeld in de WBR, van rechtswege van toepassing is. Daarmee wordt dubbele belasting voorkomen en werken de omzetbelasting en de overdrachtsbelasting als communicerende vaten. Het is verder ook niet langer nodig om bij beleidsbesluit goed te keuren dat voor de alhier bedoelde bouwterreinen de samenloopvrijstelling van toepassing is.⁵⁸ Het betreffende beleidsbesluit komt dan ook na inwerkingtreding van de wetswijziging te vervallen.

Artikel XI

Artikel XI (artikel 28 van de Wet belastingen op milieugrondslag)

In onder 1 wordt geregeld dat in artikel 28, eerste lid, van de Wet belastingen op milieugrondslag (Wbm), het tarief van de afvalstoffenbelasting voor storten (eerste lid, onderdeel a) en verbranden (eerste lid, onderdeel b) wordt verhoogd van € 13,07 naar € 14,22. Deze verhoging biedt met ingang van 2017 dekking voor de structurele derving van € 8 miljoen door het wegvallen van de exportheffing, opgenomen bij onder 2. In onder 2 wordt geregeld dat in artikel 28, eerste lid, onderdeel d, van de Wbm het tarief van de exportheffing op nihil wordt gesteld. In de inwerkingtredingsbepaling van deze wet is geregeld dat deze maatregel met betrekking tot de exportheffing terugwerkt tot en met 1 juli 2015, zijnde de datum dat de exportheffing in werking is getreden.

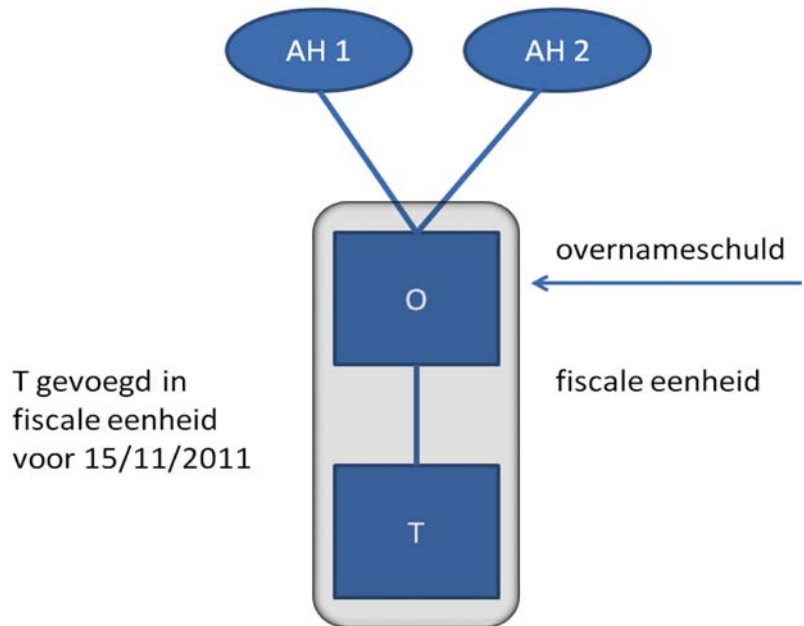
Artikel XII

Artikel XII (artikel XXXVIII van het Belastingplan 2012)

In artikel XXXVIII, eerste lid, onderdeel e, van het Belastingplan 2012 is bij de invoering van de overnameholdingbepaling een overgangsregeling opgenomen die voorziet in eerbiedigende werking. Overnameholdingstructuren die vóór 15 november 2011 tot stand zijn gebracht worden niet geraakt door de overnameholdingbepaling. Het is hierbij van belang dat de overgenomen maatschappij vóór 15 november 2011 in een fiscale eenheid met de overnameholding is opgenomen. In de onderstaande figuur wordt een voorbeeld van een structuur geïllustreerd, maar er zijn ook andere structuren denkbaar.

⁵⁸ Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 2 juni 2016, nr. BLKB2016/508M (Stcrt. 2016, 29598).

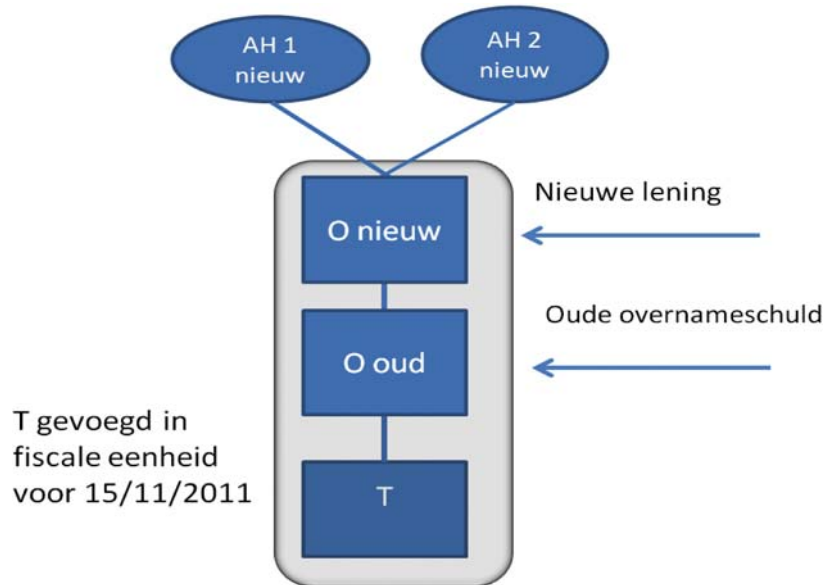
Figuur 7



De overgenomen maatschappij (T) is vóór 15 november 2011 met de overnemende maatschappij (O) in een fiscale eenheid opgenomen. Beslissend is dus het moment van voeging en niet het moment dat T is overgenomen of het moment waarop de schuld ter financiering van de overname is aangegaan. Wanneer een maatschappij vóór 15 november 2011 is overgenomen en pas na 14 november 2011 is gevoegd, is de overnameholdingbepaling wel van toepassing.

De in de genoemde overgangsbepaling opgenomen eerbiedigende werking vervalt niet als de overnameschuld wordt geherfinancierd (bijvoorbeeld omdat tegen gunstigere voorwaarden kan worden geleend). Ook blijft deze eerbiedigende werking bestaan indien de aandelen in O worden overgedragen aan een nieuwe aandeelhouder en de bestaande fiscale eenheid verder in stand blijft. Hierin komt nu geen wijziging. Ten slotte is tijdens de parlementaire behandeling van het wetsvoorstel Belastingplan 2012 toegezegd dat ook gebruik kan worden gemaakt van het eerbiedigende overgangsrecht als een vóór 15 november 2011 tot stand gekomen fiscale eenheid (met een overnameschuld) op een later tijdstip wordt verbroken en wordt gevolgd door een aansluitende fiscale eenheid. Dit wijzigt wel. Op basis van het voorgestelde artikel XXXVIII, vierde lid, van het Belastingplan 2012 zal het overgangsrecht namelijk niet meer van toepassing zijn wanneer een vóór 15 november 2011 tot stand gekomen fiscale eenheid op of na 1 januari 2017 wordt opgenomen in een andere fiscale eenheid waarbij een andere maatschappij dan die in de oorspronkelijke fiscale eenheid als moedermaatschappij gaat fungeren. In de onderstaande figuur wordt dit geïllustreerd.

Figuur 8



De nieuwe aandeelhouders (AH 1/2 nieuw) richten een nieuwe overnameholding («O nieuw») op en trekken op het niveau van de nieuwe overnameholding financiering (nieuwe lening) aan ter overname van de aandelen in de oude overnameholding («O» in figuur 7 en «O oud» in figuur 8 in dit voorbeeld). De nieuwe overnameholding («O nieuw») koopt van de oude aandeelhouders (AH 1/2 in figuur 7) de aandelen in de oude overnameholding («O» in figuur 7 en «O oud» in figuur 8). De nieuwe overnameholding stort vervolgens kapitaal in de oude overnameholding, die daarmee de «oude» overnameschuld aflost. Vervolgens gaan «O nieuw» en de fiscale eenheid tussen «O oud» en «T» een nieuwe (aansluitende) fiscale eenheid aan met «O nieuw» als moeder. In een dergelijk geval zal op grond van dit voorstel het eerbiedigende overgangsrecht uit het Belastingplan 2012 niet meer van toepassing zijn als deze voeging op of na 1 januari 2017 plaatsvindt.

Van het deel gaan uitmaken van een «andere fiscale eenheid» als bedoeld in de voorgestelde bepaling is dus sprake als een vóór 15 november 2011 tot stand gekomen fiscale eenheid (met een overnameschuld) op of na 1 januari 2017 deel gaat uitmaken van een fiscale eenheid met een andere (aangewezen) moederverenootschap. Deze uitleg sluit toepassing van het eerbiedigende overgangsrecht uit voor zowel de situatie van verbreking van de fiscale eenheid gevolgd door een aansluitende fiscale eenheid, als de situatie van de oude fiscale eenheid die opgaat in een andere fiscale eenheid met een nieuwe moederverenootschap.

Artikel XIII

Artikel XIII (artikel III van het Belastingplan 2016)

Op grond van artikel III, onderdeel B, tweede volzin, van het Belastingplan 2016 zou artikel 7.7 van de Wet IB 2001 per 1 januari 2018 toegevoegd worden aan de inflatiecorrectiebepaling van artikel 10.1 van de Wet IB 2001 teneinde de schijfgrenzen in de tabel die per 1 januari 2017 in artikel 7.7, eerste lid, van de Wet IB 2001 wordt opgenomen jaarlijks te indexeren aan de hand van de tabelcorrectiefactor, bedoeld in artikel 10.2 van de Wet

IB 2001. Nu deze tabel op grond van het onderhavige wetsvoorstel niet wordt opgenomen in artikel 7.7, eerste lid, van de Wet IB 2001, kan de tweede volzin van artikel III, onderdeel B, van het Belastingplan 2016 vervallen.

Artikel XIV

Artikel XIV (overgangsrecht fictieve vervreemding bij overgang naar vrijgestelde beleggingsinstellingen en buitenlandse beleggingslichamen)

Om te voorkomen dat een vóór 20 september 2016, 15.15 uur, ingediend verzoek om een beleggingsinstelling de vbi-status te verlenen tot gevolg heeft dat sprake is van een fictieve vervreemding waarbij over de ab-claim moet worden afgerekend, wordt geregeld dat het voorgestelde artikel 4.16, eerste lid, aanhef en onderdeel k, van de Wet IB 2001 in die situatie niet van toepassing is.

Artikel XVI

Artikel XVI (inwerkingtreding)

Deze wet treedt onder toepassing van artikel 12 van de Wet raadgevend referendum in werking met ingang van 1 januari 2017.

De wijzigingen die in werking treden met ingang van een ander tijdstip dan 1 januari 2017 of terugwerken zijn toegelicht bij de betreffende onderdelen.

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

De Staatssecretaris van Financiën,
E.D. Wiebes