

Vergaderjaar 2020–2021

35 572

Wijziging van enkele belastingwetten en enige andere wetten (Belastingplan 2021)

Nr. 3

MEMORIE VAN TOELICHTING

Inhoudsopgave

I.	ALGEMEEN	2
1.	Inleiding	2
2.	Samenstelling pakket Belastingplan 2021	3
3.	Opzet algemeen deel	5
4.	Inkomensbeleid	5
5.	Lagere bijtelling voor elektrische auto met zonnepanelen	9
6.	Aanpassen zelfstandigenaftrek	10
7.	Invoeren van een vrijstelling voor de TOGS en de Subsidie vaste lasten (COVID-19)	10
8.	Fiscale behandeling Subsidieregeling bonus zorgprofessionals COVID-19 voor niet-werknemers	11
9.	Tijdelijke overbruggingsregeling voor flexibele arbeidskrachten (COVID-19)	12
10.	Verruimen gerichte vrijstelling scholingskosten	13
11.	Aanpassen vrije ruimte werkkostenregeling	14
12.	Invoeren van een fiscale coronareserve (COVID-19)	12
13.	Voorkomen van vrijstelling door specifieke renteaftrekbeperking	17
14.	Aanpassen tarieftabel van de vennootschapsbelasting	18
15.	Verhogen van het effectieve tarief van de innovatiebox naar negen procent	18
16.	Aanpassen minimumkapitaalregel en bankenbelasting	19
17.	Wijzigingen in de belastingen van personenauto's en motorrijwielen	20
18.	Aanscherpen van de CO ₂ -schijfgrenzen en schijftarieven in de bpm en van de CO ₂ -grens en het tarief voor de dieseltolslag	22
19.	Vervangen postcoderoosregeling door een subsidieregeling	23
20.	Verlengen verlaagd tarief openbare laadpalen	24
21.	Verlaagd tarief voor walstroominstallaties	25
22.	Budgettaire aspecten	27
23.	EU-aspecten	30
24.	Gevolgen voor burger en bedrijfsleven	30
25.	Uitvoeringskosten Belastingdienst	25

26.	Advies en consultatie	26
27.	Onderbouwing van de voorstellen in het kader van de Comptabiliteitswet 2016	26
28.	Evaluaties	32
II.	ARTIKELSGEWIJZE TOELICHTING	32

I. ALGEMEEN

1. Inleiding

Voor u ligt het derde pakket Belastingplan van het Kabinet Rutte III. Het pakket Belastingplan 2021 (pakket BP 2021) bestaat uit acht wetsvoorstellen met daarin een breed palet aan (fiscale) maatregelen op verschillende terreinen. Naast de maatregelen met een budgettair effect en technische wijzigingen, wordt voorgesteld een aantal actuele maatschappelijke opgaven aan te pakken. Het kabinet vindt het van groot belang dat op korte termijn wordt gewerkt aan een toeslagenstelsel waarin de menselijke maat wordt geborgd en mensen weer het gevoel krijgen dat de overheid er voor ze is. Om die reden wordt in de Wet verbetering uitvoerbaarheid toeslagen onder meer voorgesteld om een toeslaggerechtigde de mogelijkheid te geven om voorafgaand aan een besluit met mogelijk grote impact zijn zienswijze te geven. Hiermee wordt de praktische rechtsbescherming verbeterd. Dit bevordert namelijk het voeren van een gesprek met Belastingdienst/Toeslagen in een vroegtijdig stadium en komt de kwaliteit van de besluitvorming ten goede. Ook wil het kabinet met dit wetsvoorstel een aantal situaties oplossen waarbij mensen een deel van een toeslag moesten terugbetalen als gevolg van partnerschap. Bijvoorbeeld omdat ze tijdens het toeslagjaar een kind kregen of trouwden. Een eventuele partner wordt straks niet meer meegerekend voor het hele toeslagjaar, maar vanaf de eerste van de maand nadat het partnerschap is aangegaan.

Al geruime tijd leeft de wens om de vermogensrendementsheffing beter aan te laten sluiten bij het werkelijke rendement. In de afgelopen jaren zijn er reeds stappen in deze richting gezet door het heffingvrije vermogen meermaals te verhogen en door in de bepaling van het forfaitaire rendement beter rekening wordt gehouden met uiteenlopende rendementen voor spaargeld en overige bezittingen en verschil in verdeling van het vermogen over spaargeld en overige bezittingen. Dit jaar wordt een forse verhoging van het heffingvrije vermogen voorgesteld om met name de kleinere spaarder en beleggers tegemoet te komen. Bovendien zijn er door het voorstel 0,9 miljoen minder belastingplichtigen die belasting in box 3 hoeven te betalen.

Ook acht het kabinet het wenselijk om de positie van koopstarters en doorstromers te verstevigen ten opzichte van andere kopers, zoals beleggers, zodat zij meer kans maken op een koopwoning. Om dit te bewerkstelligen, heeft het kabinet het wetsvoorstel differentiatie overdrachtsbelasting in het pakket BP 2021 opgenomen.

We moeten handelen om de opwarming van de aarde te beperken. Om die reden heeft het kabinet zich met het Klimaatakkoord ten doel gesteld om de uitstoot van broeikasgassen in Nederland met 49% terug te dringen ten opzichte van 1990. Daartoe is groot aantal maatregelen getroffen en is onder andere aangekondigd om met ingang van 1 januari 2021 een CO₂-heffing voor de industrie te introduceren. Het wetsvoorstel met zo'n heffing maakt deel uit van het onderhavige pakket wetsvoorstellen en het doel ervan is om de industrie als geheel aan te zetten om aan CO₂-reductie te doen.

Veel huurders van woningcorporaties hebben reeds een huur welke past bij het inkomen (en niet te hoog is in relatie met het inkomen). Passend toewijzen heeft hieraan bijgedragen. Toch zijn er huurders waarbij de huur te hoog is in verhouding met hun inkomen. Huurders met een lager inkomen krijgen daarom in 2021 een eenmalig recht om de huur door de woningcorporatie te laten verlagen naar een passend niveau. Circa 260.000 huurders komen voor deze verlaging in aanmerking en daarmee wordt gericht ingezet op het verminderen van betaalrisico's. Naast deze taakverzwaring voor woningcorporaties wordt de verhuurderheffing verlaagd met € 138 miljoen per jaar.

De maatregelen worden hierna per wetsvoorstel nader toegelicht.

Spreiding van wetgeving

Het pakket BP 2021 is qua aantal maatregelen zo veel mogelijk beperkt tot maatregelen die met ingang van 1 januari 2021 in werking moeten treden of vanwege de uitvoerbaarheid voor die datum in het Staatsblad moeten zijn opgenomen. Andere fiscale maatregelen die met ingang van 1 januari 2022 of later in werking kunnen treden, worden ook voor zover deze op het moment van indienen van het pakket BP 2021 al bekend zijn, zo veel mogelijk opgenomen in het wetsvoorstel Fiscale verzamelwet 2022 dat komend jaar bij de Staten-Generaal wordt ingediend.¹ Naast verzamelwetsvoorstellen wordt er voor fiscale maatregelen naar gestreefd om deze waar mogelijk op te nemen in afzonderlijke wetsvoorstellen.

2. Samenstelling pakket Belastingplan 2021

Het pakket BP 2021 bestaat dit jaar uit acht wetsvoorstellen. In het wetsvoorstel Belastingplan 2021 zijn maatregelen opgenomen die per 1 januari 2021 budgettair effect hebben, zoals maatregelen die raken aan de koopkracht van burgers. De andere zeven wetsvoorstellen uit het pakket Belastingplan 2021 zijn:

- het wetsvoorstel Overige fiscale maatregelen 2021;
- het wetsvoorstel Wet aanpassing box 3;
- het wetsvoorstel Wet differentiatie overdrachtsbelasting;
- het wetsvoorstel Wet verbetering uitvoerbaarheid toeslagen;
- het wetsvoorstel Wet CO₂-heffing industrie;
- het wetsvoorstel Wet aanpassing opslag voor duurzame energie- en klimaattransitie²; en
- het wetsvoorstel Wet eenmalige huurverlaging huurders met lager inkomen.

In het wetsvoorstel Overige fiscale maatregelen 2021 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. Er worden verduidelijkingen voorgesteld op het terrein van de kleinschaligheidsinvesteringsaftrek, de afdrachtvermindering speur- en ontwikkelingswerk (WBSO) en de samenloop tussen ATAD2 en de earningstrippingmaatregel. Verder vinden er technische aanpassingen plaats van het overgangsrecht voor de levensloopregeling en van de Natuurschoonwet. Tot slot wordt een uitzondering voorgesteld voor het leggen van elektronisch derdenbeslag door de Belastingdienst.

¹ Motie van het lid Nijboer, Kamerstukken II 2018/19, 35 026, nr. 51.

² Deze wet wordt hierna aangehaald als: Wet ODE-tarieven 2021 en 2022.

In het wetsvoorstel Wet aanpassing box 3 wordt voorgesteld de vermogensrendementsheffing in box 3 aan te passen om tegemoet te komen aan de kleinere spaarders en beleggers. Het heffingvrije vermogen wordt fors verhoogd van € 30.846 (2020) naar € 50.000. Voor partners wordt het heffingvrije vermogen met ingang van genoemde datum verhoogd naar € 100.000. Als het vermogen lager is dan het heffingvrije vermogen is, net als nu, geen box 3-heffing verschuldigd. Als gevolg van de verhoging van het heffingvrije vermogen daalt het aantal belastingplichtigen dat belasting betaalt over inkomen in box 3 met ongeveer 0,9 miljoen. Om dit pakket deels te dekken wordt het belastingtarief in box 3 verhoogd naar 31%.

In het wetsvoorstel Wet differentiatie overdrachtsbelasting wordt voorgesteld om een eenmalige vrijstelling te introduceren voor verkrijgingen van woningen door verkrijgers van een bepaalde leeftijd (meerderjarig en jonger dan vijfendertig jaar). Aanvullend wordt de reikwijdte van de startersvrijstelling en het verlaagde tarief van 2% voor woningen beperkt tot verkrijgingen door natuurlijke personen die deze woningen anders dan tijdelijk als hoofdverblijf gaan gebruiken. Daarmee kunnen de vrijstelling en het verlaagde tarief alleen nog worden toegepast door verkrijgers die de woning ook daadwerkelijk gaan bewonen. Alle overige verkrijgingen van woningen worden, net als niet-woningen, zoals bedrijfspanden, vanaf 1 januari 2021 belast tegen het hogere algemene tarief. Hieronder vallen bijvoorbeeld de verkrijgingen van vakantiewoningen en de verkrijgingen van woningen door niet-natuurlijke personen, zoals rechtspersonen. Het algemene tarief wordt met ingang van 1 januari 2021 verder verhoogd naar 8%.³

In het wetsvoorstel Wet verbetering uitvoerbaarheid toeslagen worden maatregelen voorgesteld op het gebied van toeslagen. Er wordt ingezet op drie pijlers: het versterken van de menselijke maat in het toeslagensysteem, het verbeteren van de praktische rechtsbescherming van burgers en het voorkomen van schrijnende situaties door het verlies van toeslagen als gevolg van de uitwerking van het wettelijke begrip partnerschap in specifieke situaties.

In het wetsvoorstel Wet CO₂-heffing industrie wordt ter uitvoering van het Klimaatakkoord een CO₂-heffing industrie ingevoerd.⁴ De CO₂-heffing ziet in hoofdzaak op de emissie van broeikasgassen bij en voor industriële productie en afvalverbranding. De vormgeving van de heffing is erop gericht te borgen dat de reductiedoelstelling voor de industrie zoals afgesproken in het Klimaatakkoord wordt gerealiseerd, terwijl het gelijke speelveld met omringende landen zo min mogelijk wordt aangetast. De heffing is onderdeel van een breed maatregelenpakket, dat industriële bedrijven stimuleert op een verstandige manier te verduurzamen.

In het wetsvoorstel Wet aanpassing opslag voor duurzame energie- en klimaattransitie (ODE) worden de ODE-tarieven conform Regeerakkoord en Klimaatakkoord aangepast. De ODE is een heffing op het gebruik van elektriciteit en aardgas die dient ter financiering van de met de subsidieregeling Stimulering Duurzame energietransitie (SDE++) samenhangende kasuitgaven. De SDE++ stimuleert naast duurzame energieproductie ook CO₂-reductie.

³ In Artikel IX in samenhang met artikel XXX, tweede lid, van de Wet fiscale maatregelen Klimaatakkoord is reeds aangekondigd dat het algemene tarief per 1 januari 2021 wordt verhoogd naar 7%.

⁴ Klimaatakkoord, Den Haag 28 juni 2019, p. 97 (C3.3.7 Nationale CO₂-heffing industrie).

In het wetsvoorstel Wet eenmalige huurverlaging huurders met lager inkomen wordt voorgesteld zittende huurders met een gereguleerd huurcontract en met een inkomen tot aan de voorheen maximale inkomensgrens, eenmalig het recht te geven op een huurverlaging tot de aftoppingsgrens. Om woningcorporaties tegemoet te komen wordt het tarief van de verhuurderheffing met 0,036 procentpunt verlaagd.

Verzamelwetsvoorstellen

Het onderhavige wetsvoorstel en de wetsvoorstellen Overige fiscale maatregelen 2021, de Wet verbetering uitvoerbaarheid toeslagen en de Wet eenmalige huurverlaging huurders met lager inkomen zijn inhoudelijke verzamelwetsvoorstellen en voldoen aan de criteria uit de notitie Verzamelwetgeving.⁵ In het onderhavige wetsvoorstel is sprake van budgettaire samenhang. De opbrengst van bepaalde maatregelen wordt gebruikt als dekking voor andere maatregelen. In het wetsvoorstel Wet eenmalige huurverlaging huurders met lager inkomen is sprake van maatregelen met inhoudelijke en budgettaire samenhang. In het wetsvoorstel verbetering uitvoerbaarheid toeslagen is sprake van de uitwerking van verschillende maatregelen die op korte termijn naar een beter en menselijker (toeslagen)systeem moeten leiden en hebben zowel een inhoudelijke als uitvoeringstechnische samenhang. Bij het wetsvoorstel Overige fiscale maatregelen 2021 is sprake van uitvoeringstechnische samenhang, waarbij voor de doelgroep of de Belastingdienst – voor zover mogelijk – gelijktijdige invoering op 1 januari 2021 gewenst is. De onderdelen van de verschillende wetsvoorstellen zijn van een zodanige omvang of complexiteit dat opnemings in een verzamelwetsvoorstel gerechtvaardigd is.

Uitvoeringstoetsen

Voor dit pakket geldt dat de Belastingdienst de maatregelen uitvoerbaar acht per de voorgestelde data van inwerkingtreding. De gevolgen voor de uitvoering zijn beschreven in de uitvoeringstoetsen die zijn bijgevoegd⁶.

3. Opzet algemeen deel

De paragrafen in het algemeen deel van deze memorie zijn op onderwerp en maatregel gerangschikt. Allereerst wordt in paragraaf 4 ingegaan op de zogenoemde augustusbesluitvorming. Vanaf paragraaf 5 wordt een toelichting gegeven op de in het wetsvoorstel Belastingplan 2021 opgenomen maatregelen. Voor een nadere toelichting op de afzonderlijke maatregelen wordt ook verwezen naar de artikelsgewijze toelichting in deze memorie. Aan het slot van het algemeen deel van deze memorie wordt in een aantal paragrafen achtereenvolgens ingegaan op de budgettaire aspecten, de EU-aspecten, de gevolgen voor bedrijfsleven en burgers, de gevolgen voor de uitvoeringskosten van de Belastingdienst, het resultaat van advies en consultatie, de onderbouwing van de voorstellen in het kader van de Comptabiliteitswet 2016 en de manier van evalueren van maatregelen in dit wetsvoorstel.

4. Inkomensbeleid

Hieronder wordt ingegaan op de lastenmaatregelen voor burgers uit het wetsvoorstel Belastingplan 2021. Allereerst is het van belang op te merken dat de coronacrisis heeft geleid tot een zeer grote economische neergang zonder modern precedent buiten oorlogstijd. De overheid heeft

⁵ Kamerstukken I 2010/11, 32 500 VI, M.

⁶ Ter inzage gelegd bij het Centraal Informatiepunt Tweede Kamer.

met omvangrijke steunpakketten de economie ondersteund om een zwaardere economische teruggang te voorkomen. Door deze maatregelen worden burgers ondersteund in hun inkomen en draagt de overheid bij aan het behoud van banen. Het steun- en herstellepakket van het kabinet zet deze lijn door.

De koopkrachtontwikkeling is de komende periode erg onzeker. Het mediane koopkrachtbeeld laat het effect zien van overheidsbeleid en de economische ontwikkeling op het gemiddelde besteedbaar inkomen van huishoudens. In het koopkrachtbeeld wordt verondersteld dat er niets verandert in de persoonlijke omstandigheden van huishoudens (ook wel statische koopkracht genoemd). Ontwikkelingen in iemands persoonlijke situatie, zoals verlies van werk of het krijgen van een kind, hebben echter vaak een grotere invloed op het feitelijke niveau van de koopkracht dan de loonontwikkeling of het beleid van het kabinet. Dat maakt het statische koopkrachtbeeld dan ook ongeschikt voor conclusies over het effect van de coronacrisis op het inkomen van huishoudens. Via het steun- en herstellepakket probeert het kabinet zoveel mogelijk te voorkomen dat huishoudens hun baan of inkomen verliezen.

Het kabinet zorgt wel met een paar maatregelen dat de koopkrachtontwikkeling gelijkmatiger wordt verdeeld. Zo wordt de ouderenkorting verhoogd om ervoor te zorgen dat meer ouderen er komend jaar op vooruit gaan. Ook wordt er geschoven tussen de algemene heffingskorting en de arbeidskorting om in het koopkrachtbeeld een betere balans te vinden tussen werkenden en (alleenstaande) uitkeringsgerechtigden.

Het kabinet kiest er daarnaast voor om extra geld uit te trekken om op de kortere termijn een hervorming verder door te kunnen zetten. Het kabinet sluit daarbij aan bij de conclusies van de Commissie Regulering van werk (Commissie Borstlap)⁷ om het verschil in fiscale behandeling tussen werknemers en zelfstandigen te verkleinen. Vorig jaar augustus is besloten de zelfstandigenaftrek met ingang van 2020 in acht stappen van € 250 en één stap van € 280 af te bouwen naar € 5.000 in 2028. Hiertegenover stond een verhoging van de arbeidskorting in zowel 2020 als 2021 met € 106 en in 2022 met € 73. Hiermee werden zelfstandigen in die jaren gecompenseerd voor de verlaging van de zelfstandigenaftrek.

Het voorstel is om nu een nieuwe stap te zetten. Hierbij wordt de zelfstandigenaftrek additioneel met € 110 per jaar afgebouwd. Het kabinet sluit daarbij aan op de conclusies van de Commissie Borstlap om het verschil in fiscale behandeling tussen werknemers en zelfstandigen te verkleinen. Om zelfstandigen op korte termijn tegemoet te komen, zijn compenserende maatregelen opgenomen, zoals het naar voren halen van de verhoging van de arbeidskorting uit 2022. Daarnaast daalt het tarief eerste schijf ten opzichte van 2020 met 0,25 procent, conform basispad. Niet alleen zelfstandigen maar ook werknemers profiteren van deze maatregelen.

Doelstelling, beleidsinstrument, financiële gevolgen

De primaire doelstelling binnen de inkomstenbelasting is het ophalen van belasting, waarmee publieke uitgaven gefinancierd kunnen worden. Door hierbij verschillende tarieven te hanteren, kan de inkomstenbelasting daarnaast bijdragen aan inkomensherverdeling.

⁷ Eindrapport Commissie Regulering van werk «In wat voor land willen wij werken».

Bij het vaststellen van de hoogte van de tarieven dient een evenwicht gevonden te worden tussen diverse, conflicterende belangen. Lagere tarieven dragen bij aan koopkracht van burgers en een zo klein mogelijke verstoring van het arbeidsaanbod, maar zorgen ook voor een lagere belastingopbrengst en dus minder middelen om publieke uitgaven te financieren.

Dit kabinet kiest ervoor om het tarief in de eerste schijf van de inkomstenbelasting te verlagen (-0,13%) als compensatie voor het verlagen van de zelfstandigenaftrek. Tegelijkertijd wordt het tarief verhoogd als compensatie voor lagere zorgpremies (+0,06%) en dekking voor het verhogen van het kindgebonden budget en de ouderenkorting (+0,07%). In 2021 vallen de tariefsaanpassingen tegen elkaar weg. Vervolgens wordt het tarief in 2022 verlaagd met 0,03%-punt, in 2023 en 2024 met 0,02%-punt. Dit leidt naar verwachting tot een budgettaire derving van € 265 miljoen structureel.

Nagestreefde doeltreffendheid van het beleidsinstrument

Aanpassingen van de tarieven hebben over het algemeen een doel dat direct wordt gerealiseerd door de maatregel (outputdoel), zoals het vergroten van de belastingopbrengst of het verbeteren van de koopkracht. Tariefsaanpassingen zijn dus bijna per definitie doeltreffend. Als de tarieven verhoogd worden, is de belastingopbrengst hoger dan in de situatie waarin de tarieven onveranderd waren gebleven, terwijl een verlaging van de tarieven de koopkracht zal verbeteren ten opzichte van het basispad. Daarnaast kan een tariefswijziging leiden tot herverdeling van inkomen. Ook dit (politieke) doel wordt rechtstreeks behaald door de maatregel.

Bij de doeltreffendheid zijn twee kanttekeningen te plaatsen. Ten eerste kan de koopkracht alsnog dalen bij dalende tarieven, als gevolg van andere maatregelen of exogene factoren zoals de loonontwikkeling. Ten tweede kan een aanpassing van de tarieven gedragseffecten hebben, waardoor het effect groter of kleiner is dan vooraf beoogd.

Nagestreefde doelmatigheid van het beleidsinstrument

Het aanpassen van de tarieven in de inkomstenbelasting is de manier om een zo groot mogelijke groep burgers te bereiken. De tarieven gelden namelijk zowel voor werkenden in loondienst, IB-ondernemers en uitkeringsgerechtigden. Daarmee profiteren zoveel mogelijk mensen van een belastingverlaging. Voor maatregelen waarmee de overheid een specifieke doelgroep probeert te bereiken (zoals alleen ouderen, werkenden of huishoudens met kinderen) zijn andere beleidsinstrumenten, zoals uitkeringen en heffingskortingen, vaak beter geschikt. Uiteindelijk dienen tariefsaanpassingen gezien te worden binnen het pakket aan maatregelen en omstandigheden die de koopkracht beïnvloeden.

Monitoring en evaluatie

Omdat aanpassingen van de tarieven in de inkomstenbelasting bijna per definitie doeltreffend zijn, vindt geen specifieke evaluatie van de tarieven plaats. Wel wordt de koopkracht nauw gemonitord en worden de tarieven mede op basis van die monitoring bijna jaarlijks aangepast. Daarnaast voert het Ministerie van Sociale Zaken en Werkgelegenheid periodiek een terugblik uit op inkomensbeleid en koopkracht, waarvan de IB-tarieven ook onderdeel uitmaken.

Verlaging inkomensafhankelijke combinatiekorting (IACK)

Naast de hierboven genoemde lastenmaatregelen wordt voorgesteld de IACK in 2021 te verlagen met € 113, om deze vervolgens in 2022 weer te verhogen met € 77. Deze maatregel is nodig ter dekking van een opgekomen budgettaire derving naar aanleiding van een arrest van de Hoge Raad gewezen op 13 maart 2020 over de IACK voor co-ouders. Indien een kind tegelijkertijd tot het huishouden behoort van beide ouders (co-ouders) dan kunnen beide ouders recht hebben op de IACK, mits de zorg van het kind gelijkelijk is verdeeld over beide ouders in een duurzaam ritme. Volgens de huidige regeling⁸ is hier sprake van indien het kind doorgaans ten minste drie gehele dagen per week in elk van beide huishoudens verblijft.

De Hoge Raad heeft echter bepaald dat de IACK ook kan worden genoten door beide ouders als zij de zorg voor de kinderen gelijkelijk verdelen in een ander duurzaam ritme dan bij een verblijf van doorgaans ten minste drie gehele dagen per week in beide huishoudens.⁹ Dat betekent dat meer co-ouders recht hebben op de IACK. Voorgesteld wordt de gevolgen van de uitspraak van de Hoge Raad, die leidt tot een aanpassing van de Uitvoeringsregeling inkomstenbelasting 2001, te dekken door middel van een structurele verlaging van het maximale bedrag van de IACK met € 36. Omdat de derving zich ook al in 2019 en 2020 voordoet, wordt voorgesteld de maximale IACK in 2021 eenmalig additioneel met € 77 te verlagen. Per 1 januari 2022 wordt de maximale IACK daarom verhoogd met € 77.

De hierna opgenomen tabellen geven een overzicht van de belangrijkste parameters binnen box 1 van de inkomstenbelasting in 2020 en 2021. De bedragen voor 2021 zijn geïndexeerd met de tabelcorrectiefactor zoals die geldt voor 2021, te weten 1,016.

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

	2020	2021
Tarief schijf 1	37,35%	37,10%
Tarief schijf 2	49,50%	49,50%
Grens schijf 1	€ 68.507	€ 68.507
AHK: maximaal	€ 2.711	€ 2.837
AHK: afbouwpunt	€ 20.711	€ 21.043
AHK: afbouwpercentage	5,672%	5,977%
Arbeidskorting: bedrag grens 1	€ 279	€ 463
Arbeidskorting: bedrag grens 2	€ 3.595	€ 3.837
Arbeidskorting: bedrag grens 3	€ 3.819	€ 4.205
Arbeidskorting: bedrag grens 4	€ 0	€ 0
Arbeidskorting: afbouwpunt ¹	€ 34.954	€ 35.652
Arbeidskorting: afbouwpercentage	- 6,00%	- 6,00%
Zelfstandigenaftrek	€ 7.030	€ 6.670
IACK: maximaal	€ 2.881	€ 2.815
IACK: inkomensgrens	€ 5.072	€ 5.153
IACK: opbouwpercentage	11,45%	11,45%
Jonggehandicaptenkorting	€ 749	€ 761

¹ Het afbouwpunt van de arbeidskorting is gekoppeld aan het wettelijk minimumloon (wml) en is pas definitief na vaststelling van het wml in november 2020.

⁸ Zie artikel 44b van de Uitvoeringsregeling inkomstenbelasting 2001.

⁹ HR 13 maart 2020: ECLI:NL:HR:2020:415.

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

	2020	2021
Tarief schijf 1	19,45%	19,20%
Tarief schijf 2	37,35%	37,10%
Tarief schijf 3	49,50%	49,50%
Grens schijf 1 (geboren vanaf 1946)	€ 34.712	€ 35.129
Grens schijf 1 (geboren voor 1946)	€ 35.375	€ 35.941
Grens schijf 2	€ 68.507	€ 68.507
AHK: maximaal	€ 1.413	€ 1.469
AHK: afbouwpunt	€ 20.711	€ 21.043
AHK: afbouwpercentage	2,956%	3,093%
Arbeidskorting: bedrag grens 1	€ 146	€ 242
Arbeidskorting: bedrag grens 2	€ 1.873	€ 1.999
Arbeidskorting: bedrag grens 3	€ 1.989	€ 2.191
Arbeidskorting: bedrag grens 4	€ 0	€ 0
Arbeidskorting: afbouwpunt ¹	€ 34.954	€ 35.652
Arbeidskorting: afbouwpercentage	- 3,125%	- 3,105%
Zelfstandigenaftrek	€ 7.030	€ 6.670
Ouderenkorting: maximaal	€ 1.622	€ 1.703
Ouderenkorting: afbouwpunt	€ 37.372	€ 37.970
Ouderenkorting: afbouwpercentage	- 15%	- 15%
Alleenstaande ouderenkorting	€ 436	€ 443

¹ Het afbouwpunt van de arbeidskorting is gekoppeld aan het wettelijk minimumloon (wml) en is pas definitief na vaststelling van het wml in november 2020.

5. Lagere bijtelling voor elektrische auto met zonnepanelen

Naar aanleiding van het Klimaatakkoord is met de Wet fiscale maatregelen Klimaatakkoord wettelijk geregeld dat de korting op de bijtelling voor nieuwe emissievrije auto's van de zaak na 2020 wordt voortgezet. Daarbij wordt in overeenstemming met de afspraken in het Klimaatakkoord meer rekening gehouden met de ontwikkelingen in de markt. Omdat de meerkosten van elektrische auto's ten opzichte van door fossiele brandstoffen aangedreven auto's naar verwachting zullen afnemen, wordt ook de mate van fiscale stimulering dienovereenkomstig verlaagd. In de Wet fiscale maatregelen Klimaatakkoord is al vastgelegd dat de genoemde korting op de bijtelling in stappen wordt afgebouwd, van 14% voor 2020 naar 10% voor 2021, 6% voor 2022, 2023 en 2024, 5% voor 2025 tot uiteindelijk nul vanaf 1 januari 2026. Daarbij wordt de zogenoemde cap, zijnde het deel van de catalogusprijs waarop de korting van toepassing is (op dit moment geldt een korting van 14% en een cap van € 45.000 waardoor de korting op de bijtelling in 2020 maximaal € 6.300 bedraagt), in 2021 verlaagd tot € 40.000 en daarna – in tegenstelling tot het percentage en daarmee het maximumbedrag van de verlaging – niet meer aangepast. De cap is niet van toepassing op emissievrije auto's met een motor die kan worden gevoed met waterstof. Voor die auto's is de korting op de bijtelling derhalve niet gemaximeerd. In het kader van het Klimaatakkoord is afgesproken om deze uitzondering uit te breiden tot zonnecelauto's. In de memorie van toelichting van het wetsvoorstel Wet fiscale maatregelen Klimaatakkoord is aangekondigd dat het kabinet met een voorstel zal komen om deze uitzondering voor zonnecelauto's met ingang van 1 januari 2021 te realiseren. Aan die aankondiging wordt gevolg gegeven met het onderhavige wetsvoorstel. De daarin opgenomen definitie van een zonnecelauto is ontleend aan de definitie die in 2020 geldt voor de milieu-investeringsaftrek. Indien een elektrische auto met geïntegreerde zonnepanelen aan die definitie voldoet, geldt de cap niet.

Het resultaat is dat voor het jaar 2021 de korting op de bijtelling voor een reguliere elektrische auto 10% van de cataloguswaarde bedraagt met een maximum van € 4.000 en voor een waterstofauto en een zonnecelauto de korting steeds 10% van de cataloguswaarde bedraagt.

6. Aanpassen zelfstandigenaftrek

In het Belastingplan 2020 is een afbouw van de zelfstandigenaftrek geregeld. De reden voor deze afbouw is het verkleinen van het verschil in fiscale behandeling tussen werknemers en zelfstandigen. De afbouw is zo vormgegeven dat de zelfstandigenaftrek met ingang van 2020 in acht stappen van € 250 en één stap van € 280 wordt afgebouwd naar € 5.000 in 2028. Hiertegenover staat een verhoging van de arbeidskorting in zowel 2020 als 2021 met € 106 en in 2022 met € 73. Hiervan profiteren zelfstandigen en werknemers. Om de lasten incidenteel in 2021 te verlichten, wordt voorgesteld de verhoging van de arbeidskorting uit 2022 al in 2021 in te voeren. Tegelijkertijd kan dan in 2021 de zelfstandigenaftrek met additioneel circa € 110 worden afgebouwd (in totaal € 360) zonder dat dit in 2021 tot negatieve inkomenseffecten leidt voor het overgrote deel van de zelfstandigen. Voorgesteld wordt de afbouw van de zelfstandigenaftrek te versnellen, waarbij vanaf 1 januari 2021 de zelfstandigenaftrek van thans € 7.030 tot en met 2027 wordt verlaagd met € 360 per jaar (in plaats van met € 250 per jaar) en per 1 januari 2028 met € 390 (in plaats van met € 280), alsmede in de jaren daarna met € 110 tot uiteindelijk € 3.240 in 2036.

7. Invoeren van een vrijstelling voor de TOGS en de Subsidie vaste lasten (COVID-19)

Een van de (steun)maatregelen die de overheid heeft genomen in het kader van de coronacrisis is de Tegemoetkoming Ondernemers Getroffen Sectoren COVID-19 (TOGS).¹⁰ Op basis van deze regeling kon een gedupeerde onderneming onder voorwaarden aanspraak maken op een tegemoetkoming in de schade die is geleden door de maatregelen ter bestrijding van de verdere verspreiding van het coronavirus. In verband met de duur van de coronamaatregelen is deze regeling opgevolgd door de Regeling subsidie financiering vaste lasten MKB COVID-19 (Subsidie vaste lasten).¹¹ Deze regeling biedt gedupeerde ondernemingen onder voorwaarden een tegemoetkoming voor hun vaste lasten voor een periode van vier maanden.

Op basis van de wettelijke fiscale bepalingen behoren de vergoeding die ondernemingen ontvangen op basis van de TOGS en de Subsidie vaste lasten in beginsel tot de winst. In eerdere brieven aan de Eerste en Tweede Kamer is aangekondigd dat het wenselijk is dat beide vergoedingen worden vrijgesteld van belastingheffing.¹² Vooruitlopend op wetgeving is daartoe in een beleidsbesluit geregeld dat deze vergoedingen niet tot de winst behoren, zodat heffing van inkomsten- of vennootschapsbelasting hierover wordt voorkomen.¹³ De in dit wetsvoorstel opgenomen maatregel voorziet in de wettelijke grondslag hiertoe. Voor Caribisch Nederland worden met de hiervoor genoemde Nederlandse regelingen vergelijkbare tegemoetkomingen getroffen. De op grond van deze tegemoetkomingen uitgekeerde bedragen worden op Caribisch Nederland vrijgesteld van inkomstenbelasting.

¹⁰ Beleidsregel tegemoetkoming ondernemers getroffen sectoren COVID-19.

¹¹ Regeling subsidie vaste lasten MKB COVID-19.

¹² Kamerstukken II 2019/20, 35 420, nr. 6, Kamerstukken I 2019/20, 35 420, nr. G, en Kamerbrief 28 mei 2020, 2020-0000074009, nr. nr. 2020D20742.

¹³ Besluit noodmaatregelen coronacrisis, onderdeel 8.5 en Regeling subsidie financiering vaste lasten MKB COVID-19.

8. Fiscale behandeling Subsidieregeling bonus zorgprofessionals COVID-19 voor niet-werknemers

Voorgesteld wordt om met terugwerkende kracht tot en met 1 januari 2020 de vanaf die datum toegepaste fiscale behandeling te codificeren van de bonus die wordt toegekend op basis van de Subsidieregeling bonus zorgprofessionals COVID-19. Deze regeling van de Minister van Volksgezondheid, Welzijn en Sport (VWS) is bedoeld om zorgprofessionals die in hun werk direct of indirect de gevolgen van de uitbraak van het coronavirus hebben ondervonden een bonus te geven van € 1.000 netto, zonder gevolgen voor de heffing van inkomstenbelasting en premie volksverzekeringen en zonder dat deze bonus gaat behoren tot het inkomen dat relevant is voor inkomensafhankelijke regelingen zoals toeslagen. Uitgangspunt voor de uitwerking van de Subsidieregeling bonus zorgprofessionals COVID-19 is dat de administratieve last voor werkgevers en de uitvoeringslast voor het Rijk beperkt worden gehouden.¹⁴

Bij werknemers is het verstrekken van een nettobedrag van € 1.000 zonder gevolgen voor de heffing van inkomstenbelasting en premie volksverzekeringen en voor het inkomen dat relevant is voor inkomensafhankelijke regelingen al mogelijk via de werkgever, zonder aanpassing van de wet. De werkgever wijst de bonussen aan als zogenoemd eindheffingsbestanddeel en brengt deze bonussen onder in de vrije ruimte van de werkkostenregeling (WKR).¹⁵ Bij de subsidie die deze werkgevers ontvangen vanuit het Rijk wordt rekening gehouden met een eventueel bedrag aan afgedragen of af te dragen eindheffing. Een voorwaarde voor het ontvangen van deze subsidie voor werknemers is dat de bonus wordt aangewezen als eindheffingsbestanddeel. Voor niet-werknemers, waaronder zelfstandigen en extern ingehuurd schoonmaakpersoneel, is gekozen voor een vergelijkbare fiscale behandeling. In dat kader wordt voorgesteld te regelen dat de bonussen van niet-werknemers eveneens als eindheffingsbestanddeel in aanmerking kunnen worden genomen. De huidige wetgeving bevat al een dergelijke eindheffingsregeling voor niet-werknemers, maar die regeling geldt uitsluitend voor verstrekkingen. Aangezien de bonussen geldbedragen zijn, is geen sprake van «verstrekkingen», zodat die regeling niet bruikbaar is voor de bonussen. Het vaststellen van het belastbare inkomen dan wel de belastbare winst van de niet in dienst zijnde zorgprofessional vindt op grond van de voorgestelde regeling met overeenkomstige toepassing van de genoemde eindheffingsregeling plaats.¹⁶ Hierdoor vormt de bonus geen belastbaar inkomen of belastbare winst voor de niet-werknemers.¹⁷ Het voorgestelde eindheffingstarief over de bonussen voor niet-werknemers is 75%, dit is gelijk aan het tarief dat geldt voor een verstrekking van meer dan € 136 aan niet-werknemers. Met dit tarief is het mogelijk om deze regeling op korte termijn uit te kunnen voeren. Zorginstellingen kunnen voor de zorgprofessionals die naar hun mening in aanmerking komen voor de bonus een aanvraag indienen bij de Minister van VWS. De bonus, inclusief compensatie voor de verschuldigde eindheffing, voor niet-werknemers wordt onder de voorwaarde dat hierover eindheffing wordt afgedragen, uitbetaald aan de zorginstellingen. Zorginstellingen dienen voor niet-werknemers een afzonderlijke administratie bij te houden waaruit blijkt aan wie de bonus is uitgekeerd. Daarnaast delen de zorginstellingen de zorgprofessionals die de bonus

¹⁴ Kamerstukken II 2019/20, 29 282, nr. 408.

¹⁵ Artikel 31a Wet LB 1964.

¹⁶ Artikel 32ab Wet LB 1964.

¹⁷ Artikelen 3.13, eerste lid, onderdeel h, 3.84, eerste lid en 3.95, eerste lid, Wet IB 2001 en artikel 8 Wet Vpb 1969.

van hen ontvingen schriftelijk mee dat over de bonus eindheffing is betaald. Aan deze schriftelijke mededeling wordt geen aanvullende voorwaarden gesteld.

Zorginstellingen zullen deze bepaling vooruitlopend op de inwerking-treding toepassen. Het vooruitlopen op aanstaande wetgeving is slechts mogelijk als dit noodzakelijk is om onbillijkheden of uitvoeringstechnische problemen te voorkomen en indien daarbij een zorgvuldige belangenafweging wordt gemaakt. Daar is in dit geval sprake van. Het anticiperen is niet benadelend en de coronacrisis noopt tot maatregelen op korte termijn. Verkenning van verschillende opties heeft opgeleverd dat bovenstaande aanpassing de meest passende manier is om binnen de beschikbare termijn tot een uitvoerbare regeling te komen. Met de hiervoor opgenomen vormgeving van de Subsidieregeling bonus zorgprofessionals COVID-19 blijven de administratieve lasten voor werkgevers en de uitvoeringslasten voor het Rijk zo beperkt mogelijk.

9. Tijdelijke overbruggingsregeling voor flexibele arbeidskrachten (COVID-19)

Voorgesteld wordt om met terugwerkende kracht tot en met 1 januari 2020 de vanaf die datum toegepaste fiscale behandeling te codificeren van de Tijdelijke overbruggingsregeling voor flexibele arbeidskrachten (TOFA). Deze regeling van de Minister van Sociale Zaken en Werkgelegenheid vormde een vangnet voor flexwerkers die door de coronacrisis in de maand april 2020 ten opzichte van de maand februari 2020 substantieel inkomensverlies hebben geleden, maar over de maand april 2020 geen aanspraak konden maken op een socialezekerheidsuitkering, en onvoldoende middelen van bestaan hadden om rond te komen. De TOFA bood daarom een tegemoetkoming als bijdrage in de kosten voor het levensonderhoud. De tegemoetkoming bedroeg € 550 bruto per maand en werd door het Uitvoeringsinstituut Werknemersverzekeringen (UWV) verstrekt over de maanden maart, april en mei 2020. De tegemoetkoming is onderdeel van het verzamelinkomen en kan daarom gevolgen hebben voor de hoogte van de inkomensafhankelijke toeslagen zoals de zorgtoeslag, de kinderopvangtoeslag en de huurtoeslag.

De TOFA is tot stand gekomen onder de randvoorwaarden dat deze eenvoudig, robuust en generiek uitvoerbaar moest zijn en het UWV de regeling geautomatiseerd kon uitvoeren. Wat betreft de fiscale behandeling was daarom – vooruitlopend op de onderhavige wettelijke codificatie – bepaald dat de tegemoetkoming zou worden behandeld als loon uit vroegere dienstbetrekking in de zin van de Wet op de loonbelasting 1964 (Wet LB 1964), dat het UWV als inhoudingsplichtige zou optreden en dat daarbij in beginsel standaard de loonheffingskorting zou worden toegepast. Dat laatste kan ertoe leiden dat de algemene heffingskorting bij twee inhoudingsplichtigen tegelijkertijd is toegepast en dat daardoor moet worden bijbetaald op de aanslag inkomstenbelasting. Als de tegemoetkoming tot gevolg heeft dat er bijbetaald zal moeten worden, dienen ook gerechtigden die nog niet om andere redenen een aangifte inkomstenbelasting indienen hiertoe een aangifte inkomstenbelasting in te dienen. Zonder het in de loonbelasting betrekken van de tegemoetkoming zou de additionele heffing bij de aanslag inkomstenbelasting overigens in veel meer gevallen aan de orde zijn en ook hoger zijn.

Het UWV heeft zoals gezegd al op de inwerkingtreding van deze bepaling geanticipeerd. Het anticiperen op aanstaande wetgeving is slechts mogelijk als dit noodzakelijk is om onbillijkheden of uitvoeringstechnische problemen te voorkomen en indien daarbij een zorgvuldige belangenafweging wordt gemaakt. Daar is in dit geval sprake van. Het anticiperen is niet benadelend en de coronacrisis noopte tot maatregelen op korte

termijn. Verkenning van verschillende opties heeft opgeleverd dat bovenstaande aanpassingen de enige manier waren om binnen de benodigde termijn tot een uitvoerbare regeling te komen.¹⁸

10. Verruimen gerichte vrijstelling scholingskosten

In de Wet LB 1964 is een gerichte vrijstelling opgenomen voor vergoedingen en verstrekkingen uit tegenwoordige arbeid die worden gebruikt voor kwalificerende scholing voor zover sprake is van tegenwoordige arbeid. Als een werknemer binnen de voorwaarden voor de gerichte vrijstelling scholing volgt, dan zijn hierover geen loonheffingen verschuldigd. Op grond van de huidige bepaling in de Wet LB 1964 kan een werkgever voor een ex-werknemer in de regel geen gebruik maken van de gerichte vrijstelling voor scholing. In het regeerakkoord is opgenomen dat de overheid afspraken die werk- en opdrachtgevers en werkenden maken over mogelijkheden voor werknemers om in zichzelf te investeren om productief te kunnen blijven, wil faciliteren. Door de huidige crisis wordt het belang van scholing nog meer benadrukt. Het kabinet stelt daarom voor om de gerichte vrijstelling voor scholing ook te laten gelden bij vergoedingen en verstrekkingen ten behoeve van scholing die voortvloeien uit vroegere arbeid. De verruiming ziet op vergoedingen en verstrekkingen ten aanzien van het volgen van een opleiding of studie met het oog op het verwerven van inkomen en niet op vergoedingen en verstrekkingen voor onderhoud en verbetering van kennis en vaardigheden van de dienstbetrekking. Hiermee vallen vergoedingen en verstrekkingen aan werknemers van wie afscheid is of wordt genomen ook onder de reikwijdte van de gerichte vrijstelling voor een opleiding of studie, voor zover dat niet al mogelijk is. Dit geldt daarmee onder meer voor vergoedingen van scholingskosten die werkgevers willen geven als onderdeel van een sociaal plan en voor nog niet tijdens de dienstbetrekking opgenomen scholingsbudgetten.

De verruiming van de vrijstelling geldt als werkgevers aan werknemers als onderdeel van bijvoorbeeld een sociaal plan scholingskosten willen vergoeden en de huidige gerichte vrijstelling voor scholing niet toereikend is. De onderhavige wijziging heeft overigens niet tot doel iets te wijzigen ten aanzien van de bestaande mogelijkheden, zoals de mogelijkheid om al eerder tijdens het dienstverband gemaakte transitie- en inzetbaarheidskosten in mindering te brengen op de transitievergoeding. Daarnaast kunnen werknemers die een scholingsbudget hebben en dit ook nog mogen gebruiken nadat het dienstverband is afgelopen – bijvoorbeeld bij werkloosheid, als ze zelfstandige zijn geworden of bij een andere werkgever werken – met dat scholingsbudget vrijgestelde scholing volgen. De voorgestelde wijziging beoogt geen inhoudelijke wijziging van de bestaande gerichte vrijstelling voor scholing. De Belastingdienst zal op dezelfde manier beoordelen of sprake is van een opleiding of studie die wordt gevolgd met het oog op het verwerven van inkomen uit werk en woning, als op dit moment gebeurt wanneer sprake is van tegenwoordige arbeid.

Een individueel leerbudget of scholingsbudget wordt in steeds meer sectoren en cao's afgesproken. De werknemer kan een dergelijk budget naar eigen inzicht, maar binnen de bestaande fiscale grenzen, besteden aan scholing. Een dergelijk individueel leerbudget kan op verschillende manieren worden vormgegeven en al dan niet bij een externe beheerder worden ondergebracht. Volgt de werknemer uiteindelijk geen scholing binnen een bepaalde periode dan komt het op dit moment vaak voor dat het budget in deze situatie vervalt en, indien extern ondergebracht,

¹⁸ Kamerstukken II 2019/20, 35 420, nr. 73.

terugvloeit naar de werkgever. De voorgestelde verruiming van de gerichte vrijstelling is van belang voor dergelijke situaties waarin scholingsbudgetten of leerrekeningen zo zijn vormgegeven dat deelnemers geen onvoorwaardelijk recht hebben op het budget zolang het niet wordt aangewend.

De voorgestelde maatregel maakt onderdeel uit van een omvangrijker voorstel ten aanzien van het verruimen van fiscale mogelijkheden voor private individuele leerrekeningen uit het rapport «Ongekend talent» van de Brede Maatschappelijke Heroverwegingen.¹⁹ In de toekomst zou dan ook besloten kunnen worden de rest van dit voorstel uit de Brede Maatschappelijke Heroverwegingen uit te voeren en voor de gerichte vrijstelling van scholingskosten aan te sluiten bij het scholingsregister STAP-budget²⁰ dat wordt opgesteld in het kader van het zogenoemde STAP-budget. Het STAP-budget is een regeling waarbij personen die een band met de Nederlandse arbeidsmarkt hebben een persoonlijk ontwikkelingsbudget krijgen waarmee ze een opleiding of cursus kunnen volgen om hun inzetbaarheid op de arbeidsmarkt te vergroten. De gerichte vrijstelling voor vergoedingen en verstrekkingen van scholing die voortvloeien uit vroegere arbeid geldt dan voor zover het scholing betreft die is opgenomen in het scholingsregister STAP-budget. Dit minimaliseert het risico op naheffing bij de ex-werkgever en is eenvoudiger voor de (ex-)werkgever, de beheerders van scholingsbudgetten en de Belastingdienst.

Het kabinet verwacht dat de onderhavige maatregel voor werkgevers en werknemers een stimulans is om ook bij beëindiging van een dienstverband in te zetten op het volgen van scholing. Ten behoeve van monitoring en eventuele evaluatie van de maatregel verruimen gerichte vrijstelling scholingskosten, is behoefte aan meer kennis over de uitgaven van werkgevers aan scholing. In samenwerking met het Ministerie van Sociale Zaken en Werkgelegenheid zal bezien worden hoe deze informatie verzameld kan worden, mede in het licht van de eindnotitie over de kosten en baten van Leven Lang Ontwikkelen²¹ en het advies dat de SER dit najaar zal uitbrengen over de private investeringen in scholing. Naar aanleiding van de uitkomsten zal bezien worden of en wanneer verder onderzoek naar scholingsuitgaven en de doeltreffendheid en doelmatigheid van de gerichte vrijstelling opportuun is.

11. Aanpassen vrije ruimte werkkostenregeling

Tijdelijke verruiming vrije ruimte (COVID-19)

De WKR is de regeling in de loonbelasting voor de behandeling van vergoedingen en verstrekkingen die door de werkgever aan de werknemer worden gegeven in het kader van de dienstbetrekking. Via de vrije ruimte van de WKR kunnen werkgevers vergoedingen en verstrekkingen aan hun werknemers geven zonder dat deze belast worden. Werkgevers kunnen zelf bepalen in welke mate en voor welke vergoedingen en verstrekkingen zij de vrije ruimte willen benutten, voor zover dit gebruikelijk is.²² Sinds 1 januari 2020 bedraagt de vrije ruimte per werkgever 1,7% van – kort gezegd – de fiscale loonsom tot en met € 400.000 plus 1,2% van het restant van die loonsom.

¹⁹ Kamerstukken II 2019/20, 32 539, nr. 4, bijlage «Ongekend talent» p.82.

²⁰ De afkorting STAP staat voor Stimulans ArbeidsmarktPositie.

²¹ Kamerstukken II 2019/20, 30 012, nr. 127.

²² Om vergoedingen en verstrekkingen als eindheffingsloon te kunnen aanwijzen mogen die vergoedingen en verstrekkingen niet meer dan 30% afwijken van wat in vergelijkbare omstandigheden gebruikelijk is.

In het Besluit noodmaatregelen coronacrisis²³ is vooruitlopend op wetswijziging goedgekeurd dat voor het jaar 2020 wordt uitgegaan van een vrije ruimte die voor de eerste € 400.000 van de fiscale loonsom 3% van dat deel van die fiscale loonsom bedraagt. Dat biedt mogelijkheden aan werkgevers die daar de financiële ruimte voor hebben om hun werknemers in de moeilijke coronatijd extra tegemoet te komen, bijvoorbeeld door het verstrekken van een cadeaubon. De door de maatregel extra gedane bestedingen kunnen ook steun geven aan sectoren die sterk getroffen zijn door de crisis. Met het onderhavige wetsvoorstel wordt de genoemde goedkeuring gecodificeerd.

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

Beperking vrije ruimte bij loonsom vanaf € 400.000

Daarnaast wordt voorgesteld het percentage van 1,2% (het percentage dat geldt voor het restant van de fiscale loonsom vanaf € 400.000) per 1 januari 2021 te verlagen naar 1,18%. De middelen die als gevolg van deze verlaging vrijkomen, worden aangewend ter dekking van de voorgestelde verruiming van de gerichte vrijstelling voor scholingskosten. De verlaging naar 1,18% is – in tegenstelling tot de hierboven toegelichte verhoging – geen tijdelijke maatregel.

12. Invoeren van een fiscale coronareserve (COVID-19)

Doelstelling en beleidsinstrument

Een van de fiscale maatregelen die in het kader van de coronacrisis is genomen, betreft de fiscale coronareserve in de vennootschapsbelasting. De fiscale coronareserve heeft als doel om de liquiditeitspositie van belastingplichtigen vervoegd te verbeteren. Door het vormen van een fiscale coronareserve kan een belastingplichtige op een vroeger moment een liquiditeitsvoordeel behalen ten opzichte van reguliere verliesverrekening. Bij het bepalen van de in het jaar 2019 genoten winst kan een fiscale coronareserve worden gevormd voor het gehele of gedeeltelijke zogenoemde «coronagerelateerde verlies» dat zich naar verwachting in het jaar 2020 voordoet. Dit geldt op vergelijkbare wijze voor belastingplichtigen die een boekjaar hanteren dat niet gelijk is aan het kalenderjaar (hierna: een gebroken boekjaar). Het «coronagerelateerde verlies» betreft het verlies voor zover dat verband houdt met de gevolgen van de coronacrisis. Dat is bijvoorbeeld het geval wanneer sprake is van een omzetsderving vanwege de door de overheid genomen coronamaatregelen, terwijl (vaste) lasten doorlopen. De fiscale coronareserve mag niet groter zijn dan de winst van het jaar 2019 die zou zijn behaald zonder de vorming van een fiscale coronareserve. De fiscale coronareserve wordt in het jaar volgend op het jaar waarin deze reserve is gevormd, volledig in de winst opgenomen. In het beleidsbesluit vooruitlopend op de in dit wetsvoorstel opgenomen fiscale coronareserve zijn de voorwaarden waaronder een dergelijke reserve kan worden gevormd, al uitgewerkt.²⁴

²³ Zoals dat is komen te luiden ingevolge het Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 6 mei 2020 (Stcrt. 2020, 26060).

²⁴ Besluit noodmaatregelen coronacrisis, onderdeel 8.3.

Het vormen van een fiscale coronareserve kan gevolgen hebben voor de toepassing van andere regelingen in de vennootschapsbelasting. Er is voor gekozen om, mede vanwege het korte tijdsbestek waarin de regeling is ontworpen, de fiscale coronareserve robuust vorm te geven, zodat geen flankerende bepalingen worden voorgesteld. Mocht in de praktijk blijken dat een belastingplichtige op evidente wijze oneigenlijk gebruik maakt van de fiscale coronareserve, deze misbruikt, of daarmee fraudeert, dan zal dit worden bestreden.

Nagestreefde doeltreffendheid van het beleidsinstrument

Vanaf het moment waarop in Nederland de meeste coronamaatregelen van kracht waren, kwam een roep om (steun)maatregelen om te voorzien in een tegemoetkoming voor economische en financiële gevolgen van die maatregelen. Een van de eerste maatregelen die hiertoe op fiscaal gebied werd getroffen, betrof een verruimde regeling omtrent uitstel van betaling van belastingen, aangezien op grote schaal liquiditeitsproblemen werden verwacht. De fiscale coronareserve kan verdere liquiditeitsproblemen tot op zekere hoogte mitigeren, doordat een dergelijke reserve voor een groot aantal belastingplichtigen voorziet in een (gedeeltelijke) teruggaaf van de over het voorgaande jaar betaalde belasting. Normaliter kan deze teruggave als gevolg van het verrekenen van het verlies pas worden teruggekregen nadat aangifte vennootschapsbelasting over het verliesjaar is gedaan en de aanslag vennootschapsbelasting over het voorafgaande winstjaar definitief is vastgesteld.

Nagestreefde doelmatigheid van het beleidsinstrument

De fiscale coronareserve is een maatregel die vanaf de aankondiging daarvan direct in een behoefte van bedrijven voorzagt, omdat zij hierdoor in veel gevallen op korte termijn over extra liquide middelen konden beschikken. De maatregel is efficiënt, doordat een groot aantal belastingplichtigen kan volstaan met een verzoek om een nadere voorlopige aanslag vennootschapsbelasting 2019 of indiening van een herziene aangifte vennootschapsbelasting 2019. Daarnaast zal de maatregel alleen worden toegepast door bedrijven die behoefte hebben aan extra liquide middelen op korte termijn. Het vormen van de fiscale reserve heeft immers een facultatief karakter en gaat ten koste van de liquiditeitspositie in komende jaren, omdat de mogelijkheden voor reguliere verliesverrekening hierdoor afnemen. Er is een verruiming van de verliesverrekeningstermijnen in de vennootschapsbelasting overwogen, maar deze werd in het licht van de beoogde doelstelling – bedrijven op korte termijn voorzien van een liquiditeitsvoordeel – minder passend geacht, omdat verliesverrekening in zijn algemeenheid niet leidt tot verbetering van de liquiditeitspositie op korte termijn. Verliesverrekening kan immers pas plaatsvinden na het doen van aangifte over het verliesjaar en wanneer de aanslag over het voorafgaande winstjaar definitief is vastgesteld. Daarnaast is overwogen om de mogelijkheden tot voorlopige achterwaartse verliesverrekening te verruimen, zoals ook is gedaan ten tijde van de kredietcrisis. Daarbij is gebleken dat het verruimen van de mogelijkheden tot voorlopige achterwaartse verliesverrekening grotere negatieve gevolgen kan hebben voor de uitvoering door de Belastingdienst.

Monitoring en evaluatie

Belastingplichtigen die een fiscale coronareserve vormen, nemen deze in de aangifte vennootschapsbelasting op in de rubriek *overige fiscale reserves*. Het zal voor belastingplichtigen niet eenvoudig zijn om een exacte schatting te maken van het coronagerelateerde verlies. Wel wordt van belastingplichtigen verwacht dit naar redelijkheid te doen. Tot op

zekere hoogte kan het aantal belastingplichtigen dat een fiscale coronareserve vormt, gemonitord worden. In de aangifte vennootschapsbelasting van het volgende jaar moet de reserve in de winst opgenomen worden. Dit heeft tot gevolg dat er in de aangiftegegevens een grote mate van overlap behoort te bestaan tussen de toename van de overige fiscale reserves over het jaar 2019 en de daarmee samenhangende afname over het jaar 2020. Dit kan aan het einde van het jaar 2022 geëvalueerd worden, aangezien op dat moment in de regel alle aangiften vennootschapsbelasting over het jaar 2020 (behoren te) zijn ingediend.

13. Voorkomen van vrijstelling door specifieke renteaftrekbeperking

Het tegengaan van belastingontwijking is een van de fiscale beleidsspeerpunten van het kabinet. Het kabinet heeft al verschillende maatregelen genomen om grondslaguitholling door renteaftrek tegen te gaan. Zo is bijvoorbeeld per 1 januari 2019 de earningsstrippingmaatregel – een generieke renteaftrekbeperking – uit ATAD²⁵ op robuuste wijze geïmplementeerd. Ook zijn per 1 januari 2020 de hybridemismatchbepalingen die zich richten op bestrijding van belastingontwijking waarbij gebruik wordt gemaakt van kwalificatieverschillen tussen belastingstelsels uit ATAD²⁶ geïmplementeerd. In de praktijk wordt gesignaleerd dat een specifieke renteaftrekbeperking die beoogt binnen concernverband grondslaguitholling door renteaftrek tegen te gaan, mede als gevolg van de toepassing van de spoedreparatiemaatregelen die voortvloeien uit de Wet spoedreparatie fiscale eenheid, in toenemende mate effectief leidt tot een vrijstelling van negatieve rente en valutawinsten op grondslageroderende schulden. Het kabinet vindt dat onwenselijk. Daarom stelt het kabinet voor om die specifieke renteaftrekbeperking aan te passen zodat deze niet langer tot een ongewenste vrijstelling kan leiden. Op grond van deze renteaftrekbeperking worden bij het bepalen van de winst – onder voorwaarden – de renten op schulden aan een verbonden lichaam of verbonden natuurlijk persoon die verband houden met een aantal nader omschreven rechtshandelingen (hierna: kwalificerende schulden) van aftrek uitgesloten. Het gaat hier onder andere om constructies waarbij binnen concernverband eigen vermogen in Nederland wordt omgezet in vreemd vermogen (zonder dat het totale vermogen in Nederland een wijziging ondergaat) of waarbij rentelasten worden gecreëerd waartegenover vrijgestelde deelnemingsbatens staan.

De specifieke renteaftrekbeperking beperkt de aftrek van het gezamenlijke bedrag aan renten – kosten en valutaresultaten daaronder begrepen – ter zake van alle kwalificerende schulden tezamen. Daarbij geldt dat het begrip renten zowel positieve als negatieve rente omvat en onder valutaresultaten zowel valutaverliezen als valutawinsten worden begrepen. Voor alle duidelijkheid wordt opgemerkt dat aftrek van een positieve rente (net als een valutaverlies) bij de schuldenaar leidt tot een daling van de winst, terwijl aftrek van een negatieve rente (net als een valutawinst) bij de schuldenaar leidt tot een stijging van de winst. Onder de huidige wettekst kan deze specifieke renteaftrekbeperking ertoe leiden dat per saldo een bedrag aan negatieve renten en valutawinsten op grondslageroderende schulden wordt vrijgesteld. Dit is het geval indien in enig jaar het bedrag aan negatieve renten of valutawinsten ter zake van alle kwalificerende schulden het bedrag aan positieve renten, kosten of

²⁵ Richtlijn (EU) 2016/1164 van de Raad van 12 juli 2016 tot vaststelling van regels ter bestrijding van belastingontwijkingspraktijken welke rechtstreeks van invloed zijn op de werking van de interne markt (PbEU 2016, L 193/1).

²⁶ Richtlijn (EU) 2017/952 van de Raad van 29 mei 2017 tot wijziging van Richtlijn (EU) 2016/1164 wat betreft hybridemismatches met derde landen, PbEU 2017, L 144/1.

valutaverliezen overschrijdt. In dat geval leidt – ervan uitgaande dat aan de overige voorwaarden voor de toepassing van deze specifieke renteaftrekbeperking wordt voldaan – de uitsluiting van de aftrek ertoe dat dit gezamenlijke bedrag aan negatieve rente en valutawinsten ter zake van alle kwalificerende schulden in zoverre buiten aanmerking wordt gelaten bij het bepalen van de winst.²⁷

De voorgestelde wetswijziging bewerkstelligt dat per kwalificerende schuld de specifieke renteaftrekbeperking per saldo niet langer kan leiden tot een lagere winst. Om te voorkomen dat de aftrekbeperking per kwalificerende schuld kan leiden tot een lagere winst dient voortaan per schuld te worden bepaald of het bedrag aan negatieve rente of valutawinst het bedrag aan positieve rente, valutaverlies of kosten overschrijdt. Voor zover dit het geval is, wordt dit saldo niet langer op grond van deze aftrekbeperking buiten aanmerking gelaten bij het bepalen van de winst. Doordat voortaan per kwalificerende schuld dient te worden bepaald of de specifieke renteaftrekbeperking leidt tot een lagere winst, kunnen belastingplichtigen op grond van deze wijziging de negatieve rente of de valutawinst ter zake van een kwalificerende schuld niet langer afzetten tegen de uitsluiting van aftrek van positieve renten, valutaverliezen of kosten ter zake van andere kwalificerende schulden. Na de voorgestelde wetswijziging blijft binnen het jaar saldering van renten – kosten en valutaresultaten daaronder begrepen – per kwalificerende schuld mogelijk, maar kan de aftrekbeperking er niet langer toe leiden dat per kwalificerende schuld per saldo sprake is van een vrijstelling van negatieve rente of valutawinst.

14. Aanpassen tarieftabel van de vennootschapsbelasting

Het lage vennootschapsbelastingtarief is per 1 januari 2020 verlaagd van 19% naar 16,5% en het hoge vennootschapsbelastingtarief is op 25% gebleven.²⁸ Per 1 januari 2021 is reeds wettelijk voorzien in een verlaging van het hoge vennootschapsbelastingtarief van 25% naar 21,7% en van het lage vennootschapsbelastingtarief van 16,5% naar 15%.²⁹ Bij de augustusbesluitvorming is besloten om af te zien van de verlaging van het hoge vennootschapsbelastingtarief per 1 januari 2021, zodat het hoge vennootschapsbelastingtarief 25% blijft en het lage vennootschapsbelastingtarief van 16,5% naar 15% gaat. Tevens wordt voorgesteld de eerste tariefschijf – waar vanaf 2021 het lage vennootschapsbelastingtarief van 15% op van toepassing is – te verlengen naar € 245.000 in 2021 en € 395.000 in 2022.

15. Verhogen van het effectieve tarief van de innovatiebox naar negen procent

Op Prinsjesdag 2019 heeft het kabinet aangekondigd het effectieve tarief van de innovatiebox te verhogen van zeven naar negen procent. Deze verhoging van het effectieve tarief is een van de dekkingsmaatregelen uit het lastenverlichtingspakket huishoudens dat op Prinsjesdag 2019 is gepresenteerd. Dit kabinet heeft per 1 januari 2018 het innovatieboxtarief – conform regeerakkoord – al verhoogd van vijf naar zeven procent. Door toepassing van de innovatiebox worden winsten uit innovatieve activiteiten in Nederland in de vennootschapsbelasting belast tegen een verlaagd effectief belastingtarief. De innovatiebox beoogt onder meer een aantrekkelijk vestigingsklimaat voor innovatieve bedrijven in Nederland te behouden.

²⁷ HR 24 februari 2012, ECLI:NL:HR:2012:BQ1248.

²⁸ Wet bedrijfsleven 2019, zoals gewijzigd bij het Belastingplan 2020.

²⁹ Wet bedrijfsleven 2019, zoals gewijzigd bij het Belastingplan 2020.

Tijdens de parlementaire behandeling van het Belastingplan 2020 hebben de leden van de fractie van de SGP en de leden van de fractie van de PvdA vragen gesteld over de destijds aangekondigde verhoging van het effectief tarief van de innovatiebox. In de nota naar aanleiding van het verslag is geantwoord dat de in dit kader gestelde vragen bij de indiening van het wetsvoorstel waarin de maatregel wordt opgenomen van een antwoord te voorzien.³⁰

Dit kabinet heeft geen specifieke analyse gemaakt naar het optimale tarief van de innovatiebox. Met de verhoging van het effectieve tarief van zeven naar negen procent streeft dit kabinet naar een evenwichtige belastingheffing over winsten uit innovatieve activiteiten in Nederland. Tegelijkertijd heeft het kabinet oog voor het behoud van een aantrekkelijk vestigingsklimaat voor innovatieve bedrijven. De verhoging van het effectieve tarief van de innovatiebox leidt ertoe dat de winst die wordt behaald door in Nederland gevestigde innovatieve bedrijven en voortvloeit uit innovatie zwaarder dan voorheen wordt belast. Uit het rapport van de Adviescommissie belastingheffing van multinationals komt naar voren dat Nederland met een effectief tarief van de innovatiebox van negen procent niet uit de toon valt bij ons omringende landen. Zo kennen bijvoorbeeld Frankrijk en het Verenigd Koninkrijk een effectief tarief van tien procent, maar hebben België en Luxemburg een effectief tarief van minder dan vijf procent. Daarbij is het van belang dat bedrijven in Nederland ook op andere wijze worden gestimuleerd om te innoveren. Hierbij kan bijvoorbeeld worden gedacht aan de afdrachtvermindering speur- en ontwikkelingswerk, waardoor bedrijven en zelfstandigen een tegemoetkoming kunnen krijgen in de loonkosten van werknemers die aan innovatieve projecten werken.

Het Besluit voorkoming dubbele belasting 2001 wordt – in lijn met de verhoging van het effectieve tarief van zeven procent naar negen procent – aangepast, zodat bij de verrekening van buitenlandse belasting op royalty's wordt aangesloten bij het nieuwe effectieve tarief.

16. Aanpassen minimumkapitaalregel en bankenbelasting

Als gevolg van een arrest van de Hoge Raad van 15 mei 2020 wordt de minimumkapitaalregel aangepast.³¹ De minimumkapitaalregel die met ingang van 1 januari 2020 in werking is getreden betreft een renteaftrekbeperking voor banken en verzekeraars.³² De maatregel heeft tot doel om de fiscale prikkel voor de financiering met vreemd vermogen te beperken. De maatregel beperkt de fiscale aftrek van verschuldigde rente voor zover het eigen vermogen minder bedraagt dan 8% van het balanstotaal. Bij de uitwerking van deze maatregel voor banken is aangesloten bij de leverage ratio uit het prudentiële toezicht. Omdat verzekeraars geen leverage ratio kennen, is voor de toepassing van de minimumkapitaalregel voor hen een met de leverage ratio overeenkomstige formule geformuleerd, namelijk de eigenvermogenratio. Voor de toepassing van de minimumkapitaalregel telt bij de berekening van de leverage ratio en de eigenvermogenratio onder de huidige wettekst aanvullend tier 1-kapitaal (hierna: AT1-kapitaal) mee als kapitaal. Vanaf 1 januari 2019 heeft dit kabinet de wettelijke mogelijkheid om de vergoeding over AT1-kapitaal in aftrek te brengen bij het bepalen van de fiscale winst afgeschaft. Daarbij was het uitgangspunt – op dat moment – dat deze instrumenten op grond van de (overige) Nederlandse wet- en regelgeving en jurisprudentie fiscaal als eigen vermogen zouden worden aangemerkt. Als gevolg van het genoemde

³⁰ Kamerstukken II 2019/20, 35 302, nr. 13.

³¹ Hoge Raad, 15 mei 2020, ECLI:NL:HR:2020:874.

³² Staatsblad 2019, 510, Artikel XII, onderdeel F.

arrest van de Hoge Raad kwalificeert AT1-kapitaal fiscaal echter als schuld, waardoor de vergoeding over AT1-kapitaal fiscaal aftrekbaar is bij de fiscale winstbepaling. Daarom wordt voorgesteld om voortaan bij de berekening van de leverage ratio en de eigenvermogenratio voor de toepassing van de minimumkapitaalregel AT1-kapitaal niet langer aan te merken als kapitaal. Door de voorgestelde wijziging van de minimumkapitaalregel wordt de budgettaire derving die voortkomt uit de fiscale aftrekbaarheid van de vergoeding over AT1-kapitaal – bij het afschaffen van de aftrekmogelijkheid in 2019 was immers een budgettaire opbrengst ingeboekt – grotendeels ondervangen binnen de financiële sector. Het profijt van de fiscale aftrekbaarheid van de vergoeding over AT1-kapitaal zit ook bij deze sector. Om ook de resterende budgettaire derving die uitgaat van het genoemde arrest te dekken wordt aanvullend voorgesteld om het percentage van de minimumkapitaalregel per 1 januari 2021 te verhogen van 8% naar 9% en – ter dekking van het restant van de incidentele derving over de jaren 2019 en 2020 – om in 2021 de bankenbelasting (tijdelijk voor een jaar) te verhogen. Ook voor deze voorgestelde aanpassingen geldt dat zij neerslaan bij de financiële sector die ook profiteert van de fiscale aftrekbaarheid van de vergoeding over AT1-kapitaal. Hoewel voor de financiële sector als geheel dan ook geen sprake is van een fiscale lastenverzwaring, kunnen zich binnen deze sector wel herverdelingseffecten voordoen.

17. Wijzigingen in de belastingen van personenauto's en motorrijwielen

Er wordt voorgesteld om in de Wet op de belasting van personenauto's en motorrijwielen (Wet BPM 1992) het belastbaar feit te vervroegen van (de facto) de tenaamstelling in het kentekenregister naar de inschrijving in het kentekenregister. In dat kader wordt mede voorgesteld om het afschrijvingspercentage van een gebruikt motorrijtuig – die mede de grondslag van de belasting op personenauto's en motorrijwielen (bpm) bij gebruikte motorrijtuigen bepaalt – te bepalen op basis van de toestand van het gebruikte motorrijtuig op het moment van het onderzoek naar de identiteit van het motorrijtuig door de Dienst Wegverkeer (RDW) voor de inschrijving. Deze aanpassing beoogt een eerlijker speelveld tussen de binnenlandse handel en de importhandel in gebruikte motorrijtuigen (parallelimport), een afname van het aantal bezwaarschriften in de bpm, de mogelijkheid voor de inspecteur om beter toezicht op parallelimport uit te oefenen en een complexiteitsreductie van de heffing van de bpm. Het voorstel loopt vooruit op een mogelijke wijziging in de bpm waarbij de RDW een rol krijgt om de inspecteur te adviseren over de bpm bij parallelimport.³³

Het belangrijkste belastbare feit voor de bpm is op dit moment de registratie van een motorrijtuig in het kentekenregister. Deze registratie omvat zowel de inschrijving als de tenaamstelling van een motorrijtuig in het kentekenregister. Hoewel in de Wegenverkeerswet 1994 het uitgangspunt is dat inschrijving en tenaamstelling gelijktijdig plaatsvinden, kunnen tussen het moment van inschrijving en dat van de tenaamstelling enkele dagen, weken of (soms) maanden zitten. Dat leidt tot een onwenselijk en juridisch complicerend tijdsverloop met betrekking tot de heffing van de bpm. Enerzijds moet als hoofdregel namelijk de betaling en aangifte worden gedaan voordat het motorrijtuig is ingeschreven in het kentekenregister. Anderzijds is voor de hoogte van de heffing van de verschuldigde bpm de staat van het motorrijtuig bepalend ten tijde van de tenaamstelling. Het voorstel is om het belastbare feit daarom eenduidig vast te stellen op het moment van de inschrijving van

³³ Kamerstukken II 2019/20, 32 800, nr. 64.

het motorrijtuig in het kentekenregister. Voor de heffing van bpm op gebruikte motorrijtuigen is het daarbij van belang nauwkeurig te bepalen op welk moment het afschrijvingspercentage van het motorrijtuig wordt bepaald. Er wordt voorgesteld dat moment te bepalen op het moment dat op grond van de Wegenverkeerswet 1994 onderzoek wordt gedaan naar de identiteit van het voertuig in het kader van de aanvraag om inschrijving in het kentekenregister. Het wetsvoorstel leidt tot de volgende verbeteringen in de bpm.

Gelijke fiscale behandeling tussen binnenlandse handel en importhandel

Het importeren van gebruikte motorrijtuigen is op dit moment fiscaal gunstiger dan het inkopen van gebruikte motorrijtuigen op de binnenlandse markt. Bij inkoop op de binnenlandse markt betaalt de ondernemer (bijvoorbeeld de dealer) aan de verkoper een prijs inclusief de nog op het motorrijtuig drukkende bpm. De bpm is in de inkoopprijs verdisconteerd. De ondernemer die echter hetzelfde motorrijtuig uit het buitenland importeert, is pas bpm verschuldigd als het motorrijtuig wordt verkocht aan de klant (op naam wordt gesteld van de klant). De tijd dat het motorrijtuig bij de importhandelaar in de bedrijfsvoorraad staat, wordt het motorrijtuig ouder en er ontstaat dan recht op extra leeftijdskorting voor de bpm. Bij tenaamstelling na import is daardoor minder bpm verschuldigd dan de bpm die op hetzelfde motorrijtuig in de inkoopprijs is vervat op de binnenlandse markt. Deze ongelijkheid wordt zo veel mogelijk rechtgetrokken doordat het belastbaar feit de inschrijving in het kentekenregister wordt en de grondslag bij gebruikte motorrijtuigen wordt bepaald op het moment van het onderzoek naar de inschrijving door de RDW.

Minder bezwaarschriften

Het huidige tijdsverloop tussen de inschrijving en de tenaamstelling leidt er bij de heffing van bpm voor geïmporteerde gebruikte motorrijtuigen toe dat regelmatig bezwaar wordt gemaakt tegen de eerdere eigen aangifte, waarbij om een extra leeftijdskorting wordt verzocht. Het motorrijtuig is bij de tenaamstelling immers ouder dan op het moment van betaling en aangifte van de bpm (voorafgaand aan de inschrijving). Dit komt doordat de aangifte en de betaling van de bpm moeten zijn gedaan voordat het motorrijtuig wordt ingeschreven in het kentekenregister, terwijl het motorrijtuig op dat moment nog niet te naam hoeft te worden gesteld. Dit soort bezwaarschriften hoeft niet meer te worden ingediend als het belastbare feit de inschrijving in het kentekenregister wordt en de grondslag bij gebruikte motorrijtuigen wordt bepaald op het moment van het onderzoek naar de inschrijving door de RDW. Het tijdsverloop tot aan de tenaamstelling is dan niet meer relevant.

Beter toezicht

De aangifte voor de bpm moet worden gedaan voordat het motorrijtuig wordt ingeschreven in het kentekenregister, en de inspecteur heeft vervolgens tot zes werkdagen na die aangifte de tijd om het motorrijtuig fysiek te onderzoeken. Deze controle wint aan betekenis als de controletermijn zes werkdagen na het onderzoek naar de identiteit van het motorrijtuig door de RDW wordt. Immers de controle wordt dan uitgevoerd ten tijde van of vlak na het moment dat de grondslag bij gebruikte motorrijtuigen wordt bepaald, in plaats van de huidige situatie waarbij de grondslag pas bij de (veel) latere tenaamstelling plaatsvindt. Deze wijziging preludeert op een mogelijke toekomstige adviesrol voor de RDW. De RDW ziet bij het onderzoek voor de inschrijving namelijk in beginsel alle importvoertuigen en kan op dat moment de inspecteur adviseren over de juistheid van de informatie in de aangifte voor de bpm.

Het huidige tijdsverloop leidt tot een ingewikkelde regeling bij een wettelijke tariefswijziging.³⁴ Aangevers kunnen een beroep doen op een ouder (gunstiger) tarief als blijkt dat inschrijving voorafgaand aan een tariefswijziging plaatsvond, maar de tenaamstelling binnen twee maanden na de tariefswijziging heeft plaatsgevonden. Ook kunnen zij een beroep doen op een tariefsverlaging die plaatsvindt na de inschrijving van het motorrijtuig maar het desbetreffende motorrijtuig nog niet te naam gesteld is. De tenaamstelling mag dan geruime tijd na de inschrijving plaatsvinden. Deze complexe regeling is niet meer nodig als het belastbaar feit de inschrijving wordt. Verdere vereenvoudiging ontstaat omdat technische wijzigingen aan het motorrijtuig tussen inschrijving en tenaamstelling niet meer relevant zijn voor de fiscale vraag welk motorrijtuig (personenauto, motorrij wiel of bestelauto) bij de inschrijving in de heffing wordt betrokken. De toestand van het motorrijtuig op het moment van het onderzoek naar de inschrijving door de RDW is bepalend. Uiteraard blijft de ombouw van een motorrijtuig na het moment van inschrijving tot personenauto, motorrij wiel of bestelauto in het kentekenregister mogelijk fiscaal relevant.

Verder verduidelijkt het voorgestelde belastbare feit de heffingsgrondslag in de bpm voor personenauto's. De heffingsgrondslag is in de hoofdregel de CO₂-uitstoot die is gemeten overeenkomstig de Worldwide harmonized Light vehicles Test Procedure (WLTP) en die bij de inschrijving door de RDW in het kentekenregister is vastgelegd. Aanpassingen aan het motorrijtuig na de inschrijving zijn niet relevant, met uitzondering van ombouw van het motorrijtuig naar een personenauto, motorrij wiel of bestelauto of het opvoeren van de motor met als gevolg een hogere CO₂-uitstoot.

De inwerkingtreding van dit onderdeel van het wetsvoorstel wordt geregeld bij koninklijk besluit. Het voorstel vereist enkele technische aanpassingen in de systemen van de Belastingdienst en de RDW. In dat verband is het streven dat dit onderdeel van het wetsvoorstel in werking treedt met ingang van 1 juli 2021. Daarbij moet rekening worden gehouden met een uitloop naar 1 januari 2022.

18. Aanscherpen van de CO₂-schijfgrenzen en schijftarieven in de bpm en van de CO₂-grens en het tarief voor de dieseltoeslag

In de Wet BPM 1992 worden de CO₂-schijfgrenzen verlaagd met 4,2%. De tarieven, de belastingbedragen per gram/km CO₂-uitstoot, met uitzondering van de vaste voet worden eerst geïndexeerd en vervolgens verhoogd met 4,38% om de belastinggrondslag aan te laten sluiten aan de (verwachte) technologische ontwikkelingen. Dit geldt eveneens voor de CO₂-grens en het tarief voor de dieseltoeslag.

Technologische ontwikkelingen

Uit onderzoek van TNO³⁵ volgt de verwachting dat conventionele auto's in 2021 qua CO₂-uitstoot 5 g/km zuiniger gaan worden als gevolg van technologische ontwikkelingen. Hierbij is ook rekening gehouden met de stringente Europese CO₂-normering voor fabrikanten in de periode 2021–2025. Het kabinet heeft aansluiting gezocht bij dat onderzoek. De verwachte 5 g/km komt overeen met een verwachte autonome

³⁴ Artikel 16a Wet BPM 1992.

³⁵ TNO 2020 R10826, Actualisatie CO₂-waarden nieuwe personenauto's en inschatting CO₂-waarde 2021.

vergroening van 4,2% voor 2021. Bij deze berekening is uitgegaan van dezelfde relatieve verhoudingen tussen schijfgrenzen in de bpm als in 2020. De CO₂-grens voor de dieseltoeslag in de bpm wordt daarnaast aangescherpt van 80 gram per kilometer in 2020 naar 77 gram per kilometer in 2021 en het tarief voor de dieseltoeslag wordt verhoogd van € 78,82 naar € 83,59 om gelijke tred te houden met de technologische ontwikkelingen.

19. Vervangen postcoderoosregeling door een subsidieregeling

Het kabinet stelt voor om de Regeling verlaagd tarief in de energiebelasting, bekend als de Postcoderoosregeling, te vervangen door een subsidieregeling. De Postcoderoosregeling voorziet in een verlaagd energiebelastingtarief in de eerste verbruiksschijf voor elektriciteit voor leden van een door de Belastingdienst aangewezen coöperatie³⁶ die lokaal elektriciteit opwekt met hernieuwbare energiebronnen. Sinds 2014 heeft de Postcoderoosregeling een belangrijke rol gespeeld bij de groei van het aantal energiecoöperaties en het aantal projecten voor hernieuwbare energiebronnen dat zij realiseren. Een aantal ontwikkelingen heeft aanleiding gegeven om de stimulering van coöperaties en via de Postcoderoosregeling te heroverwegen.

De Postcoderoosregeling is in 2017 geëvalueerd door Kwink.³⁷ Uit die evaluatie volgt dat de regeling in de beginfase als erg complex werd ervaren. De eerste jaren is de regeling een aantal keren aangepast om knelpunten weg te nemen en inmiddels blijkt het aantal deelnemers aan de regeling gestaag te groeien. Desalniettemin wordt de regeling door gebruikers nog steeds als complex ervaren, mede doordat een belangrijk deel van de uitvoering bij de reguliere elektriciteitsleveranciers is belegd. Bij de aanbevelingen voor de langere termijn heeft Kwink aangegeven dat het van belang is om bij de ondersteuning van coöperaties ook rekening te houden met ontwikkelingen op andere gebieden, zoals de aanpassing van de salderingsregeling. De salderingsregeling zal namelijk vanaf 2023 geleidelijk worden afgebouwd.³⁸ In het regeerakkoord is verder opgenomen dat er een aparte regeling komt voor coöperaties die het mogelijk maakt dat omwonenden makkelijker kunnen participeren in duurzame energieprojecten in hun directe omgeving.

De verlaging van de energiebelasting op elektriciteit, opgenomen in de Wet fiscale maatregelen Klimaatakkoord³⁹, heeft extra zichtbaar gemaakt dat coöperaties die gebruikmaken van de Postcoderoosregeling gevoelig zijn voor veranderingen in de hoogte van de energiebelasting. Het kabinet acht het wenselijk om voor coöperaties de hoogte van de stimulering aan te laten sluiten bij de daadwerkelijke kosten. Dat is niet mogelijk met een fiscale regeling, maar wel met een subsidieregeling.

Zoals aangegeven bij kamerbrief van 25 mei 2020 is het kabinet na overleg met de energiecoöperatiesector tot de conclusie gekomen dat coöperaties in de toekomst beter gestimuleerd kunnen worden met een subsidie dan met een verlaagd energiebelastingtarief.⁴⁰ Daardoor kan de complexiteit worden verminderd, is de stimulering van postcoderoosprojecten van coöperaties niet meer afhankelijk van veranderingen in de

³⁶ Voor de toepassing van de Postcoderoosregeling wordt onder een coöperatie mede verstaan een vereniging van eigenaars, zie artikel 59b, Wbm.

³⁷ Kamerstukken II 2017/18, 31 239, nr. 287.

³⁸ Kamerstukken II 2019/20, 31 239, nr. 314.

³⁹ Kamerstukken II 2019/20, 35 304, nr. 2.

⁴⁰ Kamerstukken II 2019/20, 31 239, nr. 318.

energiebelasting en kan (de hoogte van) de stimulering beter worden gericht.

Vanaf 2021 kunnen coöperaties en Verenigingen van eigenaars subsidie aanvragen voor een zonne-energieproject of een kleinschalig windenergieproject. Net als in de huidige Postcoderoosregeling wordt in de nieuwe regeling het postcodegebied⁴¹ gebruikt om het lokale karakter te waarborgen. Onder de subsidieregeling moeten deelnemers aan een project lid zijn van de betreffende coöperatie of vereniging van eigenaars en bij aanvang wonen in hetzelfde postcodegebied als waar de elektriciteitsaansluiting van de productie-installatie zich bevindt. In de huidige Postcoderoosregeling ontvangen de leden van de coöperatie het belastingvoordeel via hun reguliere energieleverancier. In de voorgestelde situatie is er vanaf 2021 sprake van een subsidie die wordt uitbetaald aan de coöperatie of vereniging van eigenaars. De coöperatie of vereniging van eigenaars verdeelt vervolgens de subsidie onder de leden. De opzet van de nieuwe subsidieregeling vormt een belangrijke vereenvoudiging ten opzichte van de huidige Postcoderoosregeling.

Het Planbureau voor de Leefomgeving (PBL) is gevraagd om te berekenen hoe hoog het subsidiebedrag moet zijn, rekening houdend met de specifieke aard van de projecten en de kosten die coöperaties en verenigingen van eigenaars maken. Zij maken deze berekening jaarlijks en consulteren de sector. De subsidieregeling wordt uitgevoerd door de Rijksdienst voor Ondernemend Nederland (RVO). De opzet van de nieuwe subsidieregeling zal op verschillende manieren meer financiële zekerheid bieden voor coöperatieve projecten. Doordat PBL berekeningen maakt op basis van reële kosten zullen gemiddelde projecten in principe voldoende rendabel zijn om een goed project te kunnen realiseren met de subsidieregeling. Doordat de hoogte van de stimulering per project wordt vastgesteld bij beschikking weten deelnemers aan die projecten wat ze kunnen verwachten en bestaat geen onzekerheid meer over veranderende energiebelastingtarieven.

De Postcoderoosregeling die is opgenomen in de Wet belastingen op milieugrondslag (Wbm) vervalt per 1 januari 2021. Indien er op of na die datum een verzoek tot aanwijzing wordt ingediend door een coöperatie verleent de Belastingdienst daarvoor geen aanwijzing meer. Aan leden van coöperaties die al beschikken over een aanwijzing en aan leden van coöperaties die in 2020 een verzoek hebben gedaan tot aanwijzing waarop de inspecteur in 2020 of daarna beslist tot aanwijzing, wordt investeringszekerheid geboden door voor de op 31 december 2020 bestaande leden van aangewezen coöperaties die deelnemen aan de postcoderoosregeling het verlaagde energiebelastingtarief van toepassing te laten blijven gedurende 15 jaren na het tijdstip waarop zijn coöperatie werd aangewezen door de Belastingdienst.

20. Verlengen verlaagd tarief openbare laadpalen

Tot het einde van 2020 geldt een verlaagd tarief in de energiebelasting voor elektriciteit geleverd aan oplaadinstallaties voor elektrische voertuigen die beschikt over een zelfstandige aansluiting. Dit betreft in de praktijk de openbare laadpalen. Ook geldt dat voor elektriciteit die wordt geleverd aan een oplaadinstallatie voor elektrische voertuigen die beschikt over een zelfstandige aansluiting geen tarief wordt vastgesteld

⁴¹ Een postcodegebied bestaat uit een gebied waarbinnen de postcodes in het postcodesysteem beginnen met eenzelfde getal van vier cijfers, alsmede de direct aangrenzende gebieden waarbinnen de postcodes in het postcodesysteem eveneens beginnen met eenzelfde getal van vier cijfers.

voor de ODE. Voorgesteld wordt om deze maatregel tot en met 2022 te verlengen. De maatregel is ingevoerd in 2017. Voorafgaand aan invoering van de maatregel is aangegeven dat de energiebelasting geen knelpunt vormt voor de transitie naar elektrisch rijden, maar wel een bijdrage kan leveren aan het verbeteren van de businesscase van een openbare laadpaal. Dit is destijds reden geweest om de maatregel te introduceren. Met de periode van vier jaar is toen aangesloten bij de periode van stimulering voor elektrisch rijden uit de Autobrief II.

Tijdens de behandeling van het pakket Belastingplan 2020 is aangekondigd dat onderzoek zal worden gedaan naar de impact van het aflopen van deze maatregel op de businesscase van elektrisch rijden.⁴² Dit onderzoek is inmiddels afgerond en hieruit blijkt dat verlenging van de maatregel de businesscase van openbare laadinfrastructuur verbetert.⁴³ Het rapport laat echter ook zien dat de maatregel het sterkst de laadpalen bevoordeelt die de ondersteuning minder nodig hebben. Dit komt doordat het belastingvoordeel groter wordt naarmate er meer elektriciteit wordt geleverd en juist voor laadpalen waar veel wordt geladen, is de businesscase al het best. Een meer gerichte maatregel is dus te prefereren, maar niet op deze korte termijn te realiseren. Omdat stimulering nog steeds nuttig is om tot een landelijk dekkend netwerk van laadpalen te komen, wordt voorgesteld om de huidige maatregel met twee jaar te verlengen. Die jaren kunnen worden gebruikt om een meer gerichte maatregel te ontwikkelen.

Voor het verlengen van het verlaagd energiebelastingtarief en de regeling in de ODE moet op grond van de Europese Richtlijn Energiebelastingen een derogatieverzoek worden ingediend bij de Europese Commissie.⁴⁴ Een derogatieverzoek is ook ingediend bij de introductie van het verlaagd energiebelastingtarief en de regeling in de ODE. Daarop is toen derogatie verleend. Het derogatieverzoek voor de verlenging is begin 2020 ingediend. De inschatting is dat het derogatieverzoek voor de verlenging niet op problemen zal stuiten vanuit de Europese Commissie en de Raad van de Europese Unie. Verwacht wordt dat derogatie voor het einde van 2020 zal worden ontvangen. Het verkrijgen van een derogatie op grond van de Europese Richtlijn Energiebelastingen sluit de toepassing van de staatssteunregels niet uit. De verlenging van de maatregel zal, net als de introductie van de maatregel, uiterlijk binnen 20 werkdagen na inwerking-treding van de maatregel als een kennisgeving op grond van de Algemene Groepsvrijstellingsverordening worden ingediend.⁴⁵

21. Verlaagd tarief voor walstroominstallaties

Doelstelling en beleidsinstrument

Over de levering van elektriciteit is energiebelasting en ODE verschuldigd naar de reguliere tarieven. In de Green Deal Zeevaart, Binnenvaart en Havens (Green Deal)⁴⁶ is afgesproken dat er een regeling in de energiebelasting komt voor walstroom. Dit voorstel geeft uitvoering aan de afspraken uit de Green Deal en beoogt, in samenhang met andere maatregelen, waaronder een investeringssubsidie, walstroomgebruik te stimuleren. Walstroom is elektriciteit afkomstig van het distributienet aan

⁴² Kamerstukken II 2019/20, 35 302, nr. 20, p. 26.

⁴³ Bijlage bij Kamerstukken II 2019/20, 35 300-IX, nr. 20.

⁴⁴ Richtlijn 2003/96/EG van de Raad van 27 oktober 2003 tot herstructurering van de communautaire regeling voor de belasting van energieproducten en elektriciteit (PbEU 2011, L 283).

⁴⁵ Verordening nr. 651/2014 van de Commissie van 17 juni 2014 waarbij bepaalde categorieën steun op grond van de artikelen 107 en 108 van het Verdrag met de interne markt verenigbaar worden verklaard (PbEU 2014, L 187).

⁴⁶ Bijlage bij Kamerstukken II 2018/19, 33 043, nr. 102.

land die wordt geleverd aan schepen die zijn afgemeerd. Als schepen walstroom gebruiken, zijn zij voor de elektriciteitsvoorziening aan boord niet meer aangewezen op het gebruik van een met minerale oliën aangedreven generator en wordt het verbruik van die minerale oliën voor die elektriciteitsvoorziening vermeden. Dit zorgt voor een verbetering van de luchtkwaliteit, een verlaging van geluidsemissies en een reductie van de CO₂-uitstoot en stikstofdepositie. Voorgesteld wordt om voor leveringen van elektriciteit aan een walstroominstallatie die aan de voorwaarden voldoet voor de energiebelasting een verlaagd tarief van € 0,0005 per kWh te laten gelden en voor de ODE geen tarief vast te stellen. In de Green Deal is overeengekomen om de energiebelasting voor walstroom af te schaffen, oftewel het gebruik van walstroom vrij te stellen van energiebelasting. Er wordt een verlaagd tarief voor de energiebelasting in plaats van een vrijstelling voorgesteld. In aanvulling op de afspraken uit de Green Deal is wel besloten om voor de ODE geen tarief vast te stellen. Hierdoor is het voordeel dat wordt gegeven uiteindelijk groter dan in de Green Deal is overeengekomen.

Nagestreefde doeltreffendheid en doelmatigheid van het beleidsinstrument

Voordat walstroom gebruikt kan worden, zijn zowel aan land als op zeeschepen investeringen nodig. Aangenomen dat het voordeel van het gereduceerde tarief geheel of gedeeltelijk wordt doorgegeven aan de gebruiker van de walstroom, leidt dit tot een verlaging van de operationele kosten voor de gebruiker. Dit draagt bij aan het sluitend maken van businesscases om de benodigde investeringen aan de wal en op het zeeschip te realiseren. In de Green Deal is opgenomen dat de sector de komende vijf jaar in ieder geval vijf nieuwe businesscases voor walstroom voor de zeevaart ontwikkelt. De verwachting is dat de maatregel relatief minder bijdraagt aan het stimuleren van het gebruik van walstroom voor de binnenvaart, omdat walstroom door de binnenvaart al breder wordt toegepast. Ook worden in verschillende havens met walstroomvoorzieningen «generatorverboden» toegepast voor binnenvaartschepen. Het verlaagde tarief voor walstroom zal, naar verwachting, bijdragen aan het draagvlak voor bestaande en nieuwe lokale generatorverboden

Vereisten verlaagd tarief

Het verlaagde tarief in de energiebelasting en de regeling in de ODE gelden alleen voor walstroominstallaties die geheel of nagenoeg geheel bestemd zijn voor schepen, niet zijnde particuliere pleziervaartuigen. De walstroominstallatie, waarbij het verlaagde tarief kan worden toegepast, moet beschikken over een zelfstandige aansluiting. Deze beperking is van belang voor de uitvoering omdat zonder deze eis niet gecontroleerd kan worden of de elektriciteit alleen wordt aangewend ten behoeve van de walstroominstallatie, of ook voor andere doeleinden zoals bijvoorbeeld elektriciteitsvoorziening voor havengebouwen. In bepaalde gevallen kan deze eis ervoor zorgen dat het verlaagde tarief niet kan worden toegepast omdat de walstroom geleverd wordt via een installatie die niet geschikt is over een zelfstandige aansluiting, maar aangesloten is op het distributienet via een andere aansluiting van bijvoorbeeld een havengebouw.

Europese aspecten, monitoring en evaluatie

Voor het kunnen invoeren van een verlaagd tarief of een vrijstelling voor walstroom moet op grond van de Europese Richtlijn Energiebelastingen een derogatieverzoek worden ingediend bij de Europese Commissie. De kans dat deze derogatie verkregen wordt bij een vrijstelling wordt als zeer klein ingeschat. De kans dat derogatie wordt verleend voor een tot het

minimumtarief uit de richtlijn verlaagd energiebelastingtarief (gecombineerd met het niet vaststellen van een tarief voor de ODE) is groter, mede omdat een dergelijke derogatie ook aan andere Lidstaten (Denemarken, Duitsland en Spanje) is verleend. De Europese Commissie beoordeelt per lidstaat of derogatie kan worden verleend, waarbij onder andere wordt bekeken of in het specifieke geval een verlaagd tarief of vrijstelling bijdraagt aan het doel dat wordt nagestreefd – in dit geval het bevorderen van het gebruik van walstroom in plaats van met minerale oliën aangedreven generatoren. De maatregel kan in werking treden als de derogatie is verleend. Het streven is om de maatregel per 1 januari 2021 in werking te laten treden. Het derogatieverzoek is deze zomer ingediend, maar het is onzeker of de derogatie voor 31 december 2020 wordt verleend. Daarom wordt inwerkingtreding van deze maatregel per koninklijk besluit geregeld. Een derogatie wordt verleend voor een periode van maximaal 6 jaar, maar kan verlengd worden met eenzelfde periode. Beoogd is om verlenging aan te vragen, indien op dat moment wordt beoordeeld dat het verlaagde tarief nog bijdraagt aan het doel dat wordt nagestreefd. Monitoring kan plaatsvinden doordat er in het aangifteformulier voor de EB een aparte rubriek wordt opgenomen voor het verlaagde tarief voor walstroom.

Er is verder gekozen voor een tot het minimumtarief van de Europese Richtlijn Energiebelastingen verlaagd tarief (gecombineerd met het niet vaststellen van een tarief voor de ODE) in plaats van een vrijstelling vanwege de regels betreffende staatssteun. Het verkrijgen van een derogatie op grond van die richtlijn sluit de toepassing van de staatssteunregels niet uit. In het geval van een vrijstelling zou vooraf goedkeuring van de Europese Commissie verkregen moeten worden op grond van de staatssteunregels. Dit zou extra tijd kosten en bovendien is de inschatting dat de kans klein is dat de Europese Commissie deze zou verlenen. Bij een tot minimum verlaagd tarief van de energiebelasting in combinatie met het niet vaststellen van een tarief voor de ODE kan worden gewerkt met een kennisgeving op grond van de Algemene Groepsvrijstellingsverordening uiterlijk binnen 20 werkdagen na inwerkingtreding van de maatregel. Het voorgestelde tarief voor de energiebelasting van € 0,0005 per kWh en het niet vaststellen van een tarief voor de ODE resulteert namelijk per saldo in de daarvoor vereiste belasting op elektriciteit die tenminste overeenkomt met het minimumtarief uit de Europese Richtlijn Energiebelastingen.

22. Budgettaire aspecten

Het pakket Belastingplan 2021 bestaat uit acht verschillende wetsvoorstellen. Een volledig overzicht van het lastenbeeld is opgenomen in de Miljoenennota 2021. In deze paragraaf wordt een overzicht gegeven van de budgettaire effecten van het pakket Belastingplan 2021 en een uitsplitsing van de maatregelen in het wetsvoorstel Belastingplan 2021. De budgettaire effecten per maatregel van de andere zeven wetsvoorstellen uit het pakket Belastingplan 2021 worden toegelicht in de desbetreffende memories van toelichting.

Verder worden de ramingen per maatregel nader toegelicht in de bijlage Ramingstoelichtingen⁴⁷. Het CPB heeft de ramingen van de budgettaire effecten van de fiscale maatregelen uit het pakket Belastingplan 2021 gecertificeerd⁴⁸. Met deze certificering wordt de kwaliteit en objectiviteit van de ramingen van fiscale maatregelen zo veel mogelijk geborgd, in navolging van het advies van de studiegroep Begrotingsruimte.⁴⁹ Het CPB heeft het resultaat van de certificering op zijn website geplaatst. De

⁴⁷ Ter inzage gelegd bij het Centraal Informatiepunt Tweede Kamer.

⁴⁸ Ter inzage gelegd bij het Centraal Informatiepunt Tweede Kamer.

⁴⁹ Kamerstukken II 2015/16, 34 300, nr. 74.

publicatie van de ramingstoelichtingen en de certificering draagt bij aan het vergroten van de transparantie en validiteit.

Tabel 3 geeft een overzicht van de budgettaire effecten van het pakket Belastingplan 2021.

Tabel 3: budgettaire gevolgen van het pakket Belastingplan 2021 per wetsvoorstel in euro miljoen (+/- = saldo verbeterend/lastenverzwarend)

Pakket Belastingplan 2021	2020	2021	2022	2023	2024	Structureel
Wetsvoorstel Belastingplan 2021	- 50	2597	2207	2215	2175	2580
Wetsvoorstel Overige fiscale maatregelen 2021	0	0	0	0	0	0
Wetsvoorstel Wet aanpassing box 3 (incl. effect op de toeslagen)	0	- 107	- 116	- 124	- 124	- 124
Wetsvoorstel Wet differentiatie overdrachtsbelasting	0	460	475	490	504	628
Wetsvoorstel Wet verbetering uitvoerbaarheid toeslagen ¹	0	- 41	- 41	- 41	- 41	- 41
Wetsvoorstel Wet CO ₂ -heffing industrie	0	0	0	0	0	0
Wetsvoorstel Wet ODE-tarieven 2021 en 2022	0	0	0	0	0	0
Wetsvoorstel Wet eenmalige huurverlaging huurders met lager inkomen	0	- 138	- 138	- 138	- 138	- 138

¹ Dit heeft betrekking op kinderopvangtoeslag, kindgebonden budget, huurtoeslag en zorgtoeslag

Tabel 4 geeft de budgettaire gevolgen van het wetsvoorstel Belastingplan 2021 per maatregel. Onder de tabel is een korte toelichting opgenomen.

Tabel 4: budgettaire gevolgen in euro miljoen (+/- = saldo verbeterend/lastenverzwarend)

	2020	2021	2022	2023	2024	Structureel
Tarief eerste schijf inkomstenbelasting verlagen		0	- 116	- 190	- 265	- 265
Algemene heffingskorting verhogen		- 189	- 189	- 189	- 189	- 189
Arbeidskorting verlagen		182	182	182	182	182
Arbeidskorting verhoging 2022 naar voren halen		- 520	0	0	0	0
Verlaging inkomensafhankelijke combinatiekorting (IACK)		33	11	11	11	11
Ouderenkorting verhogen		- 99	- 99	- 99	- 99	- 99
Lagere bijtelling voor elektrische auto met zonnepanelen		0	0	0	0	0
Verlagen zelfstandigenaftrek		33	66	99	132	526
Invoeren van een vrijstelling voor de TOGS en de subsidie vaste lasten (Covid-19)		0	0	0	0	0
Fiscale behandeling Subsidieregeling bonus zorgprofessionals COVID-19 voor niet werknemers		0	0	0	0	0
Tijdelijke overbruggingsregeling voor flexibele arbeidskrachten (Covid-19)		0	0	0	0	0
Verruimen gerichte vrijstelling scholingskosten		- 16	- 16	- 16	- 16	- 16
Beperking vrije ruimte werkkostenregeling vanaf € 400.000		21	21	21	21	21
Tijdelijke verruiming vrije ruimte werkkostenregeling (COVID-19)	- 50	0	0	0	0	0
Invoeren van een fiscale coronareserve (COVID-19) ¹	0	0	0	0	0	0
Voorkomen van vrijstelling door specifieke renteaftrekbeperking ²		42	83	125	125	125
Verhoging hoog tarief vennootschapsbelasting van 21,7% naar 25%		2.858	2.858	2.858	2.858	2.858
Verhoging schijfgrens naar € 245.000 per 2021 en € 395.000 per 2022		- 266	- 873	- 873	- 873	- 873
Verhogen van het effectieve tarief van de innovatiebox naar negen procent		146	146	146	146	146
Incidentele verhoging bankenbelasting		225				
Aanpassen minimumkapitaalregel		148	130	130	130	130

	2020	2021	2022	2023	2024	Structureel
Wijzigen van het belastbaar feit voor de belasting van personenauto's en motorrijwielen		2	4	4	4	4
Aanscherpen van de CO ₂ -schijfgrenzen en de schijftarieven en van de CO ₂ -grens en het tarief voor de dieseltoeslag		0	0	0	0	0
Vervangen postcoderoosregeling		2	5	7	9	20
Verlengen verlaagd tarief openbare laadpalen		- 4	- 5	0	0	0
Verlaagd tarief voor walstroominstallaties		- 1	- 1	- 1	- 1	- 1
Totaal	- 50	2597	2207	2215	2175	2580

¹ dit betreft de reeks op transactiebasis. Op kasbasis is er een verschuiving van de lasten van € 3 miljard van 2020 naar 2021. Zie de ramingstoe-lichting.

² deze opbrengst is het gevolg van aanvullende wetgeving van een specifieke antimisbruikmaatregel. In de uitvoering bleek, mede als gevolg van de Wet spoedreparatie fiscale eenheid, in toenemende mate ongewenst gebruik te worden gemaakt van deze antimisbruikmaatregel. Met deze wetgeving wordt voorkomen dat de toepassing van deze antimisbruikmaatregel kan leiden tot een ongewenste vrijstelling.

In de inkomstenbelasting daalt het tarief van de eerste schijf in de periode 2022 tot en met 2024 licht met in totaal 0,07%. De algemene heffingskorting stijgt met € 22 extra en de ouderenkorting met € 55 in 2021. De arbeidskorting wordt in 2021 over het gehele traject in eerste instantie verhoogd met € 73. Deze verhoging was voorzien voor 2022 en wordt dus een jaar naar voren gehaald. Tegelijkertijd gaat de arbeidskorting vanaf 2021 met € 30 omlaag vanaf het tweede knippunt (per saldo resteert een verhoging van € 43 vanaf het tweede knippunt). De inkomensafhankelijke combinatiekorting daalt met € 113 in 2021 en stijgt vervolgens weer met € 77 vanaf 2022. De zelfstandigenaftrek wordt in zestien stappen verder afgebouwd tot uiteindelijk € 3.240 in 2036. In totaal zorgen deze inkomensmaatregelen voor een daling van de opbrengsten met € 564 miljoen in 2021 en structureel voor een stijging van de opbrengsten met € 166 miljoen.

De gerichte vrijstelling scholingskosten wordt verruimd. Dit leidt tot een daling van de opbrengsten met € 16 miljoen. Hiertegenover staat een beperking van de vrije ruimte in de werkkostenregeling.

In de winstbelasting wordt het tarief van de innovatiebox van 7% naar 9% verhoogd conform de besluitvorming bij miljoenennota 2020. Hierdoor stijgen de opbrengsten met € 146 miljoen. Daarnaast wordt een antimisbruikmaatregel genomen in de Vpb. Dit leidt tot een structurele opbrengst van € 125 miljoen. Deze opbrengst is het gevolg van aanvullende wetgeving van een antimisbruikmaatregel. In de uitvoering bleek, mede als gevolg van de Wet spoedreparatie fiscale eenheid, in toenemende mate ongewenst gebruik te worden gemaakt van deze antimisbruikmaatregel. Met deze wetgeving wordt voorkomen dat de toepassing van deze antimisbruikmaatregel kan leiden tot een ongewenste vrijstelling.

Het hoge tarief in de Vpb wordt niet per 2021 verlaagd en zal 25% blijven. Wel zal de schijfgrens per 2021 verhoogd worden naar € 245.000 en per 2022 naar € 395.000. Het lage tarief zal, in lijn met eerdere besluitvorming, dalen naar 15%. Dit geeft tezamen een opbrengst van ongeveer € 2 miljard. Dit betreft het lastenrelevante effect. Dit is het structurele bedrag zonder het Corona-effect.

Als gevolg van de Coronacrisis is de opbrengst van de Vpb sterk teruggelopen. Dit zou tot gevolg hebben dat de geraamde opbrengst van enkele maatregelen in de vennootschapsbelasting aanmerkelijk lager zal zijn dan ze (op termijn) zal doen. Daarom gebruiken we voor deze maatregelen in het inkomstenkader de bedragen die het effect op lange termijn beter benaderen. Hierdoor verschilt het lastenrelevante bedrag van de opbrengsten op kasbasis. In de opbrengsten op kasbasis wordt wel

rekening gehouden met het Corona-effect. Deze reeks is hieronder weergegeven:

Tabel 5: effecten op kasbasis in euro miljoen i.v.m. corona (+/- = saldo verbeterend/lastenverzwarend)

	2021	2022	2023	2024	structureel
Verhoging hoog tarief vennootschapsbelasting van 21,7% naar 25%	1.783	2.098	2.449	2.662	2.858
Verhoging schijfgrens naar € 245.000 per 2021 en € 395.000 per 2022	- 161	- 641	- 748	- 813	- 873
Verhogen van het effectieve tarief van de innovatiebox naar negen procent	88	104	124	135	146

Als gevolg van een recent arrest van de Hoge Raad (HR) kwalificeert aanvullend tier 1 kapitaal (AT1 kapitaal) van banken en verzekeraars fiscaal als schuld. Hier kan de vergoeding over AT1 kapitaal in aftrek worden gebracht bij het bepalen van de fiscale winst. Ter dekking hiervan en ter consistentie wordt in het Belastingplan de minimumkapitaalregel zodanig aangepast dat vanaf 2021 AT1 niet langer meetelt als eigen vermogen voor de toepassing van deze maatregel en gaat de eigenvermogenratio van 8% naar 9%. Het AT1 arrest wordt binnen de financiële sector verder gedekt door middel van een eenmalige verhoging van de bankenbelasting in 2021. Op deze manier wordt de dekking opgehaald bij grootbanken, de groep die ook het meeste voordeel heeft bij de aftrekbaarheid van AT1 kapitaal.

In de energiebelasting wordt het verlaagde tarief voor openbare laadpalen verlengd en wordt een verlaagd tarief op walstrooinstallaties opgenomen. De postcodeoosregeling wordt vervangen door een subsidieregeling, zoals in het regeerakkoord aangekondigd.

Tot slot worden een aantal maatregelen rondom Covid-19 in de wet opgenomen, zoals de invoering van de fiscale coronareserve en een tijdelijke verruiming van de werkkostenregeling.

23. EU-aspecten

Er zijn bij drie maatregelen in dit wetsvoorstel EU-aspecten.

Voor de tegemoetkoming die onder de TOGS wordt verstrekt en de voor die tegemoetkoming voorgestelde vrijstelling van heffing van inkomsten- en vennootschapsbelasting, is gebruikgemaakt van de algemene de-minimisverordening (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).

De subsidie die onder de Subsidie vaste lasten wordt verstrekt inclusief de voorgestelde vrijstelling van heffing van inkomsten- en vennootschapsbelasting is goedgekeurd door de Europese Commissie op 26 juni 2020 (steunmaatregel SA.57712 (2020/N)). Op de EU-aspecten met betrekking tot de voorgestelde aanpassing van het verlaagd tarief voor walstrooinstallaties is hiervoor uitgebreid ingegaan.

24. Gevolgen voor burger en bedrijfsleven

De maatregelen in dit wetsvoorstel hebben geen of slechts zeer beperkte structurele gevolgen voor de administratieve lasten voor burgers en bedrijven. Er zijn meerdere (steun)maatregelen die de overheid heeft genomen in het kader van de coronacrisis. Een aantal van deze maatregelen brengen eenmalige regeldruk met zich mee, zoals de TOGS en de bonus aan zorgprofessionals. Bij elkaar bedragen de incidentele adminis-

tratieve lasten van de COVID-19 maatregelen € 770.000. Er zijn twee maatregelen die de administratieve lasten verlichten: de postcodeoorsregeling wordt vervangen door een minder complexe subsidieregeling en door het vervroegen van het belastbaar feit van (de facto) de tenaamstelling in het kentekenregister naar de inschrijving in het kentekenregister zal het aantal bezwaarschriften afnemen.

25. Uitvoeringskosten Belastingdienst

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

Tabel 6: Overzicht uitvoeringskosten Belastingdienst (bedragen x € 1.000)

Belastingplan 2021

	2020	2021	2022	2023	2024	2025
Maatregelen						
Lagere bijtelling voor elektrische auto met zonnepanelen		100	100	100	100	100
Verruimen gerichte vrijstelling scholingskosten	0	640	430	430	430	430
Invoeren van een fiscale coronareserve (COVID-19)	0	470	470	470	0	0
Aanpassen van artikel 10a van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969	0	240	0	0	0	0
Wijzigen van het belastbaar feit voor de belasting van personenauto's en motorrijwielen ¹	40	150	- 200	- 200	- 200	- 200
Verlaagd tarief voor walstroominstallaties	60	0	0	0	0	0
TOTAAL	100	1.600	800	800	330	330

¹ Deze maatregel heeft ook gevolgen voor de RDW. De kosten voor de RDW bedragen € 350.000 in 2021 vanwege aanpassing van processen. De kosten worden gedekt op begroting IX.

26. Advies en consultatie

Er is door de belangenorganisaties CNV en INretail aandacht gevraagd voor de fiscale belemmeringen die worden ervaren rondom het aanbieden van private individuele leerrekeningen. Naar aanleiding daarvan heeft bij de uitwerking van het voorstel om de gerichte vrijstelling voor scholingskosten te verruimen meerdere malen overleg plaatsgevonden met deze partijen.

27. Onderbouwing van de voorstellen in het kader van de Comptabiliteitswet 2016

Op basis van artikel 3.1 in de Comptabiliteitswet (CW 3.1) wordt bij voorstellen een toelichting verwacht op nagestreefde doelstellingen, doeltreffendheid, doelmatigheid, ingezette beleidsinstrumenten en financiële gevolgen voor het Rijk en, waar mogelijk, maatschappelijke sectoren. Voorstellen die tot een substantiële beleidswijziging leiden dienen ook een evaluatieparagraaf te bevatten conform de motie Van Weyenberg en Dijkgraaf⁵⁰. In de memorie van toelichting wordt invulling gegeven aan de vereiste toelichting. Drie maatregelen lopen mee in de pilot die in het kader van de operatie Inzicht in Kwaliteit wordt uitgevoerd

⁵⁰ Kamerstukken II 2016/17, 34 725, nr. 8.

om de vindbaarheid van de vereiste toelichtingen te vergroten. Dit betreft de invoering van een fiscale coronareserve, het verlaagde tarief in de energiebelasting voor walstroom en de aanpassingen van de tarieven in de inkomstenbelasting. In de toelichting op deze voorstellen zullen onder expliciete kopjes de aspecten van artikel 3.1 CW 2016 worden behandeld.

28. Evaluaties

Zoals hiervoor beschreven is bij de maatregelen in dit wetsvoorstel die tot een substantiële beleidswijziging leiden een evaluatieparagraaf opgenomen. Het programma van evaluaties van fiscale wetgeving is opgenomen in Bijlage 5 van Begroting IXB en Bijlage 9 en 10 van de Miljoenennota.

II. ARTIKELSGEWIJZE TOELICHTING

Artikel I

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

Zoals in het algemeen deel van deze memorie is toegelicht, wordt de zogenoemde korting op de bijtelling voor het voor privédoeleinden ter beschikking staan van een auto van de zaak zonder CO₂-uitstoot toegepast op een bepaald deel van de catalogusprijs, de zogenoemde cap. Dit blijft ingevolge de Wet fiscale maatregelen Klimaatakkoord ook de komende jaren het geval, maar ingevolge die wet wordt de tegemoetkoming wel geleidelijk beperkt. Voor 2021 komt het maximumbedrag van de korting op € 4.000 (10% korting maal € 40.000). De cap geldt niet voor waterstof-auto's.

In artikel I, onderdeel A, wordt voorgesteld artikel 3.20, tweede lid, Wet IB 2001 zodanig te wijzigen dat de cap evenmin van toepassing is voor kwalificerende nul emissieauto's met zonnepanelen. Het betreft elektrische auto's die zijn voorzien van geïntegreerde zonnepanelen waarbij de voor de aandrijving benodigde energie wordt opgeslagen in een accupakket dat geen lood bevat en de zonnepanelen een gezamenlijk vermogen hebben van ten minste 1 kilowattpiek. Deze definitie is ontleend aan de definitie die voor 2020 geldt voor de milieu-investeringsaftrek, bedoeld in artikel 3.42a Wet IB 2001.

Artikel I, onderdeel B, artikel II, onderdeel C, artikel III, onderdeel C, artikel IV, onderdeel C, de artikelen V tot en met XVI en artikel XL (artikel 3.76 van de Wet inkomstenbelasting 2001 en de artikelen II tot en met IX van het Belastingplan 2020)

Met het voorgestelde artikel I, onderdeel B, het voorgestelde artikel II, onderdeel C, het voorgestelde artikel III, onderdeel C, het voorgestelde artikel IV, onderdeel C, de voorgestelde artikelen V tot en met XVI, en het voorgestelde artikel XL wordt geregeld dat vanaf 1 januari 2021 de zelfstandigenaftrek van thans € 7.030 tot en met 2027 wordt verlaagd met € 360 per jaar, per 1 januari 2028 met € 390 en in de jaren daarna met € 110 tot uiteindelijk € 3.240 in 2036. In samenhang daarmee komen de artikelen II tot en met IX van het Belastingplan 2020, waarin een ander afbouwtraject was opgenomen, te vervallen.

Artikel I, onderdeel C, artikel II, onderdeel D, en artikel XLII, eerste lid, onderdelen a en b (artikel 8.14a van de Wet inkomstenbelasting 2001)

De wijziging van artikel 8.14a Wet IB 2001 bewerkstelligt dat het maximumbedrag van de inkomensafhankelijke combinatiekorting, nadat de inflatiecorrectie van artikel 10.1 Wet IB 2001 per 1 januari 2021 is

toegepast, met ingang van 1 januari 2021 wordt verlaagd met € 113. Per 1 januari 2022 wordt het bedrag, nadat de inflatiecorrectie van artikel 10.1 Wet IB 2001 per die datum is toegepast, ingevolge de voorgestelde wijziging weer verhoogd met € 77. De structurele verlaging bedraagt daarmee € 36. Deze wijziging is nader toegelicht in het algemeen deel van deze memorie.

Artikel I, onderdeel D, artikel XVIII, onderdeel B, en artikel XLII, eerste lid, onderdelen a en f (artikel 8.17 van de Wet inkomstenbelasting 2001 en artikel 22b van de Wet op de loonbelasting 1964)

De wijziging van artikel 8.17 Wet IB 2001 en artikel 22b Wet LB 1964 bewerkstelligt dat het maximumbedrag van de ouderenkorting, nadat de inflatiecorrectie van artikel 10.1 Wet IB 2001 per 1 januari 2021 is toegepast, wordt verhoogd met € 55. Deze wijziging is nader toegelicht in het algemeen deel van deze memorie.

Artikel II

Artikel II, onderdelen A en B, artikel III, onderdelen A en B, artikel IV, onderdelen A en B, artikel XIX, onderdelen A en B, artikel XX, onderdelen A en B, artikel XXI, onderdelen A en B (artikelen 2.10 en 2.10a van de Wet inkomstenbelasting 2001 en artikelen 20a en 20b van de Wet op de loonbelasting 1964)

Ingevolge de artikelen II, onderdelen A en B, artikel III, onderdelen A en B, artikel IV, onderdelen A en B, artikel XIX, onderdelen A en B, artikel XX, onderdelen A en B, en artikel XXI, onderdelen A en B, worden de tarieftabel van artikel 2.10, eerste lid, Wet IB 2001, de tarieftabel van artikel 2.10a, eerste lid, van die wet, de tarieftabel van artikel 20a, eerste lid, Wet LB 1964 en de tarieftabel van artikel 20b, eerste lid, van die wet per 1 januari 2022, per 1 januari 2023 en per 1 januari 2024 aangepast. Deze wijzigingen zijn beschreven in het algemeen deel van deze memorie.

Artikel XVII

Artikel XVII (vrijstelling tegemoetkoming en subsidie COVID-19))

Het voorgestelde artikel XVII, eerste lid, onderdeel a, bewerkstelligt dat voor de inkomstenbelasting niet tot de winst behoort de eenmalige tegemoetkoming waarop een gedupeerde onderneming – op grond van de Beleidsregel tegemoetkoming ondernemers getroffen sectoren COVID-19 – onder voorwaarden aanspraak kon maken in verband met een in de periode van 16 maart 2020 tot en met 15 juni 2020 verwacht omzetverlies als gevolg van de maatregelen ter bestrijding van de verdere verspreiding van COVID-19 (TOGS). Op deze wijze wordt voorkomen dat heffing van inkomstenbelasting over deze tegemoetkoming plaatsvindt. Het voorgestelde eerste lid, onderdeel b, van artikel XVII bewerkstelligt dit op overeenkomstige wijze voor een subsidie die ontvangen is op basis van de Regeling subsidie financiering vaste lasten MKB COVID-19 (Regeling subsidie vaste lasten). Deze subsidie is voor de periode van 1 juni 2020 tot en met 30 september 2020 op aanvraag verstrekt aan door de coronamaatregelen getroffen ondernemingen om de vaste lasten te kunnen blijven betalen. Op grond van het voorgestelde artikel XVII, tweede lid, zijn de tegemoetkoming op basis van de TOGS en de subsidie op basis van de Regeling subsidie vaste lasten eveneens vrijgesteld voor de heffing van vennootschapsbelasting. De tegemoetkoming en de subsidie kunnen in de aangifte inkomstenbelasting worden opgenomen in de rubriek «Overige buitengewone baten» én in de aangifte vennootschapsbelasting in de rubriek «Overige vrijgestelde winstbestanddelen».

Op die manier wordt geen inkomstenbelasting (box 1) of vennootschapsbelasting geheven over de tegemoetkoming en de subsidie. Eventuele terugbetalingen van voornoemde tegemoetkomingen en subsidies zijn natuurlijk ook niet aftrekbaar.

Deze bepaling treedt in werking met terugwerkende kracht tot en met 1 januari 2020, aangezien de genoemde tegemoetkoming en de subsidie in het jaar 2020 zijn verstrekt.

Artikel XVIII

Artikel XVIII, onderdeel A (artikel 13bis van de Wet op de loonbelasting 1964)

Voor de toelichting op de in artikel XVIII, onderdeel A, opgenomen wijziging van artikel 13bis Wet LB 1964 wordt mutatis mutandis verwezen naar de toelichting op de in artikel I, onderdeel A, opgenomen wijziging van artikel 3.20 Wet IB 2001.

Artikel XVIII, onderdeel C (artikel 31 van de Wet op de loonbelasting 1964)

Voorgesteld wordt de gerichte vrijstelling voor scholing te verruimen zodat ook een vrijstelling geldt voor vergoedingen en verstrekkingen die voortvloeien uit vroegere arbeid en een opleiding of studie betreffen als bedoeld in artikel 31a, tweede lid, onderdeel d, Wet LB 1964. De verruiming geldt dus niet voor vergoedingen en verstrekkingen ten aanzien van onderhoud en verbetering van kennis en vaardigheden ter vervulling van de dienstbetrekking als bedoeld in artikel 31a, tweede lid, onderdeel c, Wet LB 1964.

Het is dus niet langer van belang of sprake is van tegenwoordige of vroegere arbeid om gebruik te kunnen maken van de gerichte vrijstelling voor een opleiding of studie als bedoeld in artikel 31a, tweede lid, onderdeel d, Wet LB 1964. De opleiding of studie moet gevolgd worden voor een toekomstig beroep. De Belastingdienst zal op dezelfde manier beoordelen of sprake is van een opleiding of studie die onder de vrijstelling valt, als op dit moment gebeurt wanneer vergoedingen of verstrekkingen voortvloeien uit tegenwoordige arbeid. Voor de beoordeling of de werknemer een studie of opleiding volgt voor een toekomstig beroep is daarom maatgevend of hij de studie volgt met het oog op verbetering van zijn maatschappelijke positie in financieel-economisch opzicht en niet vanwege persoonlijke redenen, zoals een hobby of uit persoonlijke interesse. De (ex-)werkgever moet zoveel mogelijk met gezond verstand en vanuit realistisch oogpunt beoordelen of de werknemer de opleiding of studie volgt om hiermee in de toekomst inkomen te kunnen verwerven. Er moet een objectieve verwachting bestaan dat de werknemer na het volgen van de studie of opleiding in redelijkheid deze kennis kan inzetten in het economische verkeer.

De ex-werkgever is verantwoordelijk voor een juiste afdracht van loonheffingen. Door de voorgestelde uitbreiding geldt ook een gerichte vrijstelling voor scholing voor vergoedingen en verstrekkingen die de werknemer heeft verkregen uit vroegere arbeid. Daarbij dient – in tegenstelling tot bij de huidige onderdelen van artikel 31, eerste lid, onderdeel g, Wet LB 1964, waarbij de eindheffingsbestanddelen verplicht zijn voorgeschreven – de ex-werkgever de vergoeding of verstrekking aan te wijzen als eindheffingsbestanddeel, net als bij artikel 31, eerste lid, onderdeel f, Wet LB 1964 met inachtneming van het gebruikelijkheidscriterium. Daarnaast dient te zijn voldaan aan de voorwaarden van artikel 31a, tweede lid, onderdeel d, Wet LB 1964 om gebruik te kunnen maken van de vrijstelling. Als de vergoeding of verstrekking (of een gedeelte daarvan) door de ex-werkgever is behandeld als vrijgesteld eindheffings-

bestanddeel, maar niet aan de voorwaarden van de gerichte vrijstelling wordt voldaan, dan kan hierover bij de ex-werkgever worden nageheven. Dit kan bijvoorbeeld het geval zijn wanneer de door de ex-werknemer gevolgde scholing een opleiding betreft die hij als hobby of uit persoonlijke interesse volgt.

Artikel XVIII, onderdeel D (artikel 31a van de Wet op de loonbelasting 1964)

Artikel 31a Wet LB 1964 bevat de kern van de zogenoemde werkkostenregeling (WKR). Via de WKR kunnen werkgevers onbelaste vergoedingen en verstrekkingen aan hun werknemers geven. Om belastingheffing te voorkomen moeten deze vergoedingen en verstrekkingen onder een gerichte vrijstelling vallen, dan wel dienen deze vergoedingen en verstrekkingen binnen de zogenaamde vrije ruimte te blijven. Deze vrije ruimte bedraagt op grond van artikel 31a, derde lid, Wet LB 1964 sinds 1 januari 2020 1,7% van – kort gezegd – de fiscale loonsom van alle werknemers gezamenlijk, voor zover die loonsom niet hoger is dan € 400.000 plus 1,2% van het restant van die loonsom. Deze berekening vindt plaats per inhoudingsplichtige, tenzij inhoudingsplichtigen de concernregeling van artikel 32 Wet LB 1964 toepassen. Zoals is toegelicht in het algemeen deel van deze memorie, wordt voorgesteld om de vrije ruimte per 1 januari 2021 te verkleinen. Met artikel XVIII, onderdeel D, wordt geregeld dat vanaf 1 januari 2021 het percentage van de tweede schijf van de vrije ruimte van de werkkostenregeling wordt verlaagd van thans 1,2% naar 1,18%.

Artikel XXII

Artikel XXII en artikel XLII, eerste lid, onderdeel e (vergroting vrije ruimte werkkostenregeling 2020)

Zoals is toegelicht in het algemeen deel van deze memorie, wordt voorgesteld om de vrije ruimte voor het kalenderjaar 2020 te vergroten. De voor het kalenderjaar 2020 geldende vrije ruimte wordt op grond van het voorgestelde artikel XXII berekend als 3% van – kort gezegd – de loonsom tot en met € 400.000 plus 1,2% van het restant van die loonsom. De voorgestelde bepaling treedt in werking met terugwerkende kracht tot en met 1 januari 2020.

Artikel XXIII

Artikel XXIII en artikel XLII, eerste lid, onderdeel e (fiscale behandeling Subsidieregeling bonus zorgprofessional COVID-19 voor niet-werknemers)

Op grond van de in artikel XXIII opgenomen bepaling, die terugwerkt tot en met 1 januari 2020, kunnen de uitgekeerde of uit te keren bonussen aan anderen dan eigen werknemers op basis van de op artikel 3 van de Kaderwet VWS-subsidies gebaseerde regeling voor eenmalige bonussen aan zorgprofessionals in het kader van de coronacrisis, waarvoor geen inhoudingsplicht bestaat bij of krachtens een artikel van de Wet LB 1964, in aanmerking worden genomen als eindheffingsbestanddeel, waarover zorginstellingen in dat geval een eindheffing verschuldigd zijn. Dit wordt bewerkstelligd door in het eerste lid van die bepaling artikel 32ab, eerste en tweede lid, Wet LB 1964 van overeenkomstige toepassing te verklaren op de betreffende bonus, mits de verstrekker van de bonus schriftelijk mededeling doet aan de ontvanger van het toepassing vinden van deze eindheffing en aannemelijk kan maken wie de ontvanger is van de

verstrekking. Op grond van het tweede lid van de voorgestelde bepaling geldt daarbij een eindheffingsstarief van 75%.

Daarnaast regelt het derde lid van het voorgestelde artikel dat de bonus geen belastbaar inkomen of belastbare winst is voor de betreffende niet-werknemers, waaronder zelfstandigen en ingehuurd schoonmaakpersoneel, zodat de bonus ook niet gaat behoren tot het inkomen dat relevant is voor inkomensafhankelijke regelingen zoals toeslagen.

Artikel 32ab Wet LB 1964 merkt verstrekkingen aan anderen dan eigen werknemers aan als eindheffingsbestanddeel als bedoeld in artikel 31 Wet LB 1964. De bonus kwalificeert echter niet als verstrekking, omdat de bonus een geldbedrag betreft. Dit betekent dat artikel 32ab Wet LB 1964 niet van toepassing is op de bonus. In dat kader wordt voorgesteld artikel 32ab Wet LB 1964 van overeenkomstige toepassing te verklaren op de bonus voor niet-werknemers, mits de zorginstelling voldoet aan de volgende twee voorwaarden. Allereerst stelt de zorginstelling de niet-werknemer ervan op de hoogte dat de verschuldigde heffing door middel van eindheffing wordt afgedragen. Deze schriftelijke mededeling is vormvrij. Daarnaast dient de zorginstelling aannemelijk te kunnen maken wie de bonus ontvangt. De administratie van de zorgprofessionals die geen werknemer zijn van de zorginstelling staat los van de administratie voor de werkkostenregeling, aangezien deze slechts ziet op vergoedingen en verstrekkingen aan werknemers. Voor de bonus wordt zoals hiervoor is aangegeven een eindheffingsstarief van 75% voorgesteld. Dit tarief is gelijk aan het tarief dat op grond van artikel 32ab, derde lid, onder 2°, Wet LB 1964 geldt voor een verstrekking aan anderen dan eigen werknemers waarvan de waarde in het economische verkeer meer bedraagt dan € 136. De zorginstelling geeft de verschuldigde eindheffing aan met de aangifte over het loontijdvak waarin de bonus aan de zorgprofessional werd uitbetaald, conform artikel 27a Wet LB 1964. Het bedrag aan verschuldigde eindheffing wordt aangegeven in de rubriek voor verstrekkingen aan anderen dan eigen werknemers.

Artikel XXIV

Artikel XXIV en artikel XLII, eerste lid, onderdeel e (fiscale behandeling Tijdelijke overbruggingsregeling voor flexibele arbeidskrachten (TOFA))

Voorgesteld wordt om met terugwerkende kracht tot en met 1 januari 2020 de TOFA-tegemoetkoming aan te merken als loon uit vroegere dienstbetrekking voor de Wet LB 1964, het UWV aan te wijzen als inhoudingsplichtige en te bepalen dat het UWV bij de toepassing van de loonheffingskorting mag afwijken van artikel 23, eerste en tweede lid, Wet LB 1964. De TOFA-tegemoetkomingen zijn inmiddels betaald en UWV heeft daarbij op het voorgaande geanticipeerd.

De TOFA-tegemoetkoming was een compensatie voor gederfd loon of te derven loon als bedoeld in artikel 3.82 Wet IB 2001 en telt ook mee voor de hoogte van de inkomensafhankelijke toeslagen zoals de zorgtoeslag, de kinderopvangtoeslag en de huurtoeslag. Omdat de TOFA-tegemoetkoming de vorm had van een eenmalige tegemoetkoming, viel deze tegemoetkoming in beginsel niet onder de loonbelasting. Omdat het niet wenselijk werd geacht om de belastingheffing volledig pas via de inkomstenbelasting te laten plaatsvinden, is de keuze gemaakt om de tegemoetkoming te behandelen als loon uit vroegere dienstbetrekking in de zin van de Wet LB 1964 en het UWV daarbij als inhoudingsplichtige aan te wijzen, zodat het UWV loonheffing kon inhouden. In het onderhavige artikel wordt dit gecodificeerd.

De tegemoetkoming wordt derhalve in dit artikel aangemerkt als loon uit vroegere dienstbetrekking en het UWV wordt aangewezen als inhoudingsplichtige. Vanwege de korte implementatietermijn was het voor het UWV niet uitvoerbaar om de toepassing van de algemene heffingskorting

afhankelijk te laten zijn van een verzoek van de betrokkene. Daarom wordt voorgesteld tevens wettelijk vast te leggen dat het UWV gerechtigd was, in afwijking van artikel 23, eerste en tweede lid, Wet LB 1964, bij alle TOFA-tegemoetkomingen de algemene heffingskorting toe te passen, ook ingeval daartoe geen verzoek is gedaan of ingeval de heffingskorting reeds tegenover een andere inhoudingsplichtige is toegepast. Het UWV heeft de toepassing van heffingskorting overigens wel achterwege gelaten ingeval de gerechtigde over hetzelfde of een recent tijdvak ander loon van het UWV heeft ontvangen en met betrekking tot dat loon heeft verzocht de heffingskorting niet toe te passen.

De tegemoetkoming is onderdeel van het verzamelinkomen voor de Wet IB 2001. De loonbelasting is een voorheffing van de inkomstenbelasting. De tegemoetkoming kan daarom leiden, hoofdzakelijk vanwege de dubbele toepassing van de algemene heffingskorting, tot een additionele heffing bij de aanslag inkomstenbelasting 2020. Dit is afhankelijk van de individuele situatie van de ontvanger van de tegemoetkoming. Zonder het in de loonbelasting betrekken van de tegemoetkoming zou de additionele heffing bij de aanslag inkomstenbelasting 2020 bovendien in veel meer gevallen aan de orde zijn en ook hoger zijn.

Artikel XXV

Artikel XXV, onderdeel A, en artikel XLII, eerste lid, onderdeel d (artikel 10a van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)

Op grond van de huidige wettekst van artikel 10a, eerste lid, Wet Vpb 1969 worden renten – kosten en valutaresultaten daaronder begrepen – ter zake van schulden aan een verbonden lichaam of verbonden natuurlijke persoon die verband houden met een aantal nader omschreven rechtshandelingen (hierna: kwalificerende schulden) onder omstandigheden van aftrek uitgesloten. Het van aftrek uit te sluiten bedrag aan renten wordt hierbij voor alle kwalificerende schulden tezamen bepaald. Daarbij geldt dat het begrip renten zowel positieve als negatieve rente omvat en onder valutaresultaten zowel valutaverliezen als valutawinsten worden begrepen. Voor de duidelijkheid wordt hierbij opgemerkt dat bij het bepalen van de winst aftrek van een positieve rente, valutaverlies of kosten ter zake van een schuld leidt tot een daling van de winst van de schuldenaar (en dat het uitsluiten van de aftrek dus tot een stijging van de winst leidt) en dat aftrek van een negatieve rente en valutawinst ter zake van een schuld leidt tot een stijging van de winst van de schuldenaar (en dat het uitsluiten van de aftrek dus tot een daling van de winst leidt, oftewel tot een vrijstelling). Indien in een jaar het bedrag aan negatieve renten en valutawinsten het bedrag aan positieve renten, kosten en valutaverliezen overschrijdt, heeft toepassing van de huidige wettekst van genoemd artikel 10a – ervan uitgaande dat aan de overige voorwaarden voor de toepassing van dit artikel wordt voldaan – in zoverre tot gevolg dat een deel van de negatieve renten en valutawinsten buiten aanmerking wordt gelaten bij het bepalen van de winst.⁵¹ De uitsluiting van de aftrek leidt dan tot een daling van de winst, waardoor sprake is van een vrijstelling.

Het voorgestelde achtste lid van genoemd artikel 10a regelt dat voortaan per kwalificerende schuld dient te worden beoordeeld of de toepassing van het eerste lid per saldo zou leiden tot een lagere winst. Voor zover in enig jaar het bedrag aan negatieve rente en valutawinsten ter zake van een kwalificerende schuld het bedrag aan positieve rente, kosten en valutaverliezen op die schuld overschrijdt, vindt op grond van het voorgestelde achtste lid van genoemd artikel 10a het eerste lid van dat

⁵¹ HR 24 februari 2012, ECLI:NL:HR:2012:BQ1248.

artikel geen toepassing op genoemd saldo. Hierdoor wordt dit saldo niet langer vrijgesteld van belastingheffing. Voor de volledigheid wordt daarbij opgemerkt dat op het overige deel van de renten – kosten en valutaresultaten daaronder begrepen – ter zake van die kwalificerende schuld in dat jaar het eerste lid van genoemd artikel 10a onverkort van toepassing blijft. Deze renten worden hierdoor niet in aanmerking genomen bij het bepalen van de winst en blijven derhalve buiten het toepassingsbereik van de earningsstrippingmaatregel en de minimumkapitaalregel. Hierna wordt het verschil in de uitwerking onder de huidige wetstoepassing en de voorgestelde wetswijziging geïllustreerd aan de hand van een voorbeeld.

Voorbeeld

Belastingplichtige heeft twee schulden waarop de aftrekbeperking van artikel 10a, eerste lid, Wet Vpb 1969 van toepassing is. In enig jaar wordt schuld 1 afgelost en wordt een valutawinst van 300 gerealiseerd. Over datzelfde jaar bedraagt de positieve rente ter zake van deze schuld 75. De positieve rente ter zake van schuld 2 bedraagt in dat jaar 100.

Uitwerking

Onder de huidige wetstoepassing van artikel 10a, eerste lid, Wet Vpb 1969 worden voor de bepaling van het bedrag aan renten – kosten en valutaresultaten daaronder begrepen – dat niet in aftrek komt bij het bepalen van de winst, de bedragen aan renten ter zake van alle kwalificerende schulden tezamen genomen. Hierdoor wordt de verschuldigde positieve rente van 75 op schuld 1 en 100 op schuld 2 gesaldeerd met de bij de aflossing gerealiseerde valutawinst van 300 op schuld 1. In dit jaar bestaat het gezamenlijke bedrag aan renten dus uit een valutawinst van 125 (300 valutawinst gesaldeerd met 175 positieve rente). De huidige toepassing van het eerste lid van genoemd artikel 10a heeft tot gevolg dat het bedrag van 125 aan renten – kosten en valutaresultaten daaronder begrepen – van aftrek wordt uitgesloten, waardoor de valutawinst in zoverre buiten aanmerking wordt gelaten bij het bepalen van de winst. De aftrekbeperking leidt – ervan uitgaande dat aan de overige voorwaarden voor de toepassing van artikel 10a Wet Vpb 1969 wordt voldaan – derhalve tot een verlaging van de winst met 125 (oftewel tot een vrijstelling).

Het voorgestelde achtste lid van genoemd artikel 10a regelt, kort gezegd, dat voor zover de toepassing van het eerste lid met betrekking tot een kwalificerende schuld zou leiden tot een lagere winst, het eerste lid in zoverre geen toepassing vindt met betrekking tot die schuld. In dit voorbeeld zou de toepassing van het eerste lid van genoemd artikel 10a ter zake van schuld 1 in beginsel leiden tot een lagere winst, omdat in dit jaar de valutawinst (300) op schuld 1 het bedrag van de positieve rente (75) op schuld 1 overschrijdt. Het voorgestelde achtste lid regelt dat de aftrekbeperking niet geldt voor de na saldering met de rente op schuld 1 resulterende valutawinst ter zake van schuld 1 van 225, zodat dat bedrag wel in aanmerking wordt genomen bij het bepalen van de winst in dat jaar. Voor de volledigheid wordt hierbij opgemerkt dat het eerste lid van genoemd artikel 10a onverkort van toepassing blijft op 75 aan positieve rente en 75 aan valutawinst ter zake van schuld 1; de uitsluiting van de aftrekbeperking geldt uitsluitend voor het deel van de valutawinsten dat het bedrag van de rente overstijgt. Toepassing van het eerste lid van genoemd artikel 10a ter zake van schuld 2 leidt niet tot een lagere winst, waardoor het voorgestelde achtste lid niet van toepassing is met betrekking tot schuld 2. Op grond van het eerste lid van genoemd artikel 10a wordt in dit jaar ter zake van schuld 2 in beginsel een bedrag van 100 aan rente – kosten en valutaresultaten daaronder begrepen – van aftrek uitgesloten bij het bepalen van de winst.

Het voorgestelde artikel 12abis Wet Vpb 1969 bewerkstelligt dat belastingplichtigen bij de bepaling van de in het jaar 2019 genoten winst onder voorwaarden een fiscale coronareserve kunnen vormen. Met de vorming van een dergelijke reserve wordt beoogd om belastingplichtigen een tegemoetkoming te bieden voor de negatieve financiële gevolgen van de coronacrisis door verliesnemings op een eerder moment mogelijk te maken dan volgens de mogelijkheden voor reguliere verliesverrekening het geval zou zijn. Hiermee wordt uitsluitend beoogd om belastingplichtigen een liquiditeitsvoordeel te verlenen.

Het eerste lid van het voorgestelde artikel 12abis Wet Vpb 1969 brengt tot uitdrukking dat belastingplichtigen een fiscale coronareserve kunnen vormen bij het bepalen van de winst over het jaar 2019. Hiervoor kunnen zij bij het indienen van de aangifte vennootschapsbelasting 2019 kiezen door de reserve op te nemen in de rubriek *overige fiscale reserves*. Er zijn ingevolge genoemd eerste lid twee elementen die de hoogte van de fiscale coronareserve begrenzen. Als uitgangspunt geldt dat de omvang van deze reserve ten hoogste gelijk is aan het voor het jaar 2020 verwachte verlies in de zin van artikel 20, eerste lid, Wet Vpb 1969, voor zover dat verlies verband houdt met de coronacrisis en zonder rekening te houden met de vrijval van de reserve in dat jaar volgens het derde lid (onderdeel a). Hierbij kan bijvoorbeeld gedacht worden aan een verlies als gevolg van omzetsderving vanwege de door de overheid genomen coronamaatregelen, terwijl de (vaste) lasten blijven doorlopen. De tweede begrenzing houdt in dat de dotatie aan de fiscale coronareserve niet hoger mag zijn dan de (positieve) winst die over het jaar 2019 behaald zou zijn zonder de vorming van deze reserve (onderdeel b). Met deze voorwaarde wordt bewerkstelligd dat het vormen van een fiscale coronareserve niet kan leiden tot een verlies over het jaar 2019 (en dat geen fiscale coronareserve kan worden gevormd indien in 2019 sprake was van een verlies). Voor het bepalen van het maximum op grond van onderdeel b moet de winst over 2019 worden berekend zonder vorming van de fiscale coronareserve, dus met inbegrip van bepalingen zoals de deelnemingsvrijstelling en de earningsstrippingmaatregel. Vervolgens wordt de fiscale coronareserve gevormd en worden de overige bepalingen voor het vaststellen van de winst toegepast. Dit leidt er bijvoorbeeld toe dat nogmaals de niet-afrekbare rente op grond van de earningsstrippingmaatregel moet worden berekend, aangezien de dotatie aan de fiscale coronareserve de hoogte van de gecorrigeerde winst, bedoeld in artikel 15b, eerste lid, onderdeel a, Wet Vpb 1969, verlaagt. Een eventuele verhoging van de niet-afrekbare rente kan niet leiden tot een hogere fiscale coronareserve. Dat zou immers leiden tot een hogere fiscale coronareserve dan de winst van 2019 zonder toepassing van de fiscale coronareserve. De omvang van de fiscale coronareserve mag ook lager zijn dan de op basis van het eerste lid bepaalde maximale dotatie. Het voorgaande brengt met zich dat vorming van een fiscale coronareserve niet mogelijk is als een belastingplichtige de verwachting heeft dat hij over het jaar 2020 per saldo een positieve belastbare winst geniet, ook al heeft hij in 2020 tijdelijk een verlies geleden als gevolg van de coronamaatregelen. Dit kan bijvoorbeeld het geval zijn als de winsten in de periode waarin de coronamaatregelen niet of in mindere mate van kracht waren, het (coronagerelateerde) verlies uit de verlieslatende periode overstijgen.

Voorbeeld 1

Belastingplichtige A heeft in het jaar 2019 – zonder toepassing van de fiscale coronareserve – een winst behaald van € 500.000. In het jaar 2020 wordt hij geconfronteerd met een omzetsderving als gevolg van de

coronamaatregelen. Hierdoor verwacht hij over dat jaar een verlies van € 650.000. A kan in dit geval in 2019 een fiscale coronareserve vormen voor een bedrag van maximaal € 500.000, aangezien de hoogte van de reserve gemaximeerd wordt op het bedrag van de winst vóór dotatie aan de fiscale coronareserve in het jaar 2019.

Voorbeeld 2

Belastingplichtige B wordt in het jaar 2020 geconfronteerd met een omzeterderving als gevolg van de coronamaatregelen. Hij verwacht in de periode dat de coronamaatregelen van kracht zijn, een (coronagerelateerd) verlies te lijden van € 250.000. In de periode voordat de coronamaatregelen van kracht waren en in de periode daarna verwacht hij in totaal een winst te maken van € 300.000. B kan derhalve geen fiscale coronareserve vormen, omdat hij per saldo over het jaar 2020 geen verlies verwacht, maar een winst van € 50.000 (€ 300.000 verminderd met € 250.000).

Het voorgaande geldt voor belastingplichtigen die een boekjaar hanteren dat gelijk is aan het kalenderjaar. Voor belastingplichtigen die een gebroken boekjaar hanteren, geldt op grond van het tweede lid van het voorgestelde artikel 12abis Wet Vpb 1969 dat zij in het laatste boekjaar dat eindigt in de periode van 1 januari 2019 tot en met 31 maart 2020, een fiscale coronareserve overeenkomstig het eerste lid van genoemd artikel kunnen vormen. Voor deze periode is gekozen, omdat hiermee zoveel mogelijk wordt aangesloten bij boekjaren die voorafgingen aan het moment waarop de coronamaatregelen van kracht werden. Dat de fiscale coronareserve in geval van een gebroken boekjaar overeenkomstig het eerste lid van het voorgestelde artikel 12abis Wet Vpb 1969 kan worden gevormd, betekent dat het (met het kalenderjaar samenvallende boek)jaar 2019 uit het eerste lid in feite door het desbetreffende boekjaar wordt vervangen. Vervolgens leidt de overeenkomstige toepassing ertoe dat voor het voorgestelde eerste lid, onderdeel a, het daaropvolgende boekjaar geldt (in plaats van het met het kalenderjaar samenvallende boekjaar 2020).

De fiscale coronareserve wordt in het boekjaar na het boekjaar waarin de reserve is gevormd volledig in de winst opgenomen. Voor een belastingplichtige die een boekjaar hanteert dat gelijk is aan het kalenderjaar, betekent dit dat de reserve in het jaar 2019 is gevormd en in het jaar 2020 in de winst zal worden opgenomen. Het onderstaande voorbeeld 3 illustreert hoe dit uitwerkt voor een belastingplichtige die een gebroken boekjaar hanteert.

Voorbeeld 3

Belastingplichtige C hanteert een boekjaar dat begint op 1 juli en eindigt op 30 juni van het daaropvolgende jaar. In het laatste jaar dat eindigt in de periode van 1 januari 2019 tot en met 31 maart 2020 kan hij een fiscale coronareserve vormen. Dit betekent dat C over het boekjaar dat loopt van 1 juli 2018 tot en met 30 juni 2019 een fiscale coronareserve mag vormen, mits aan de overige voorwaarden is voldaan. Deze reserve wordt dan in de winst opgenomen in het daaropvolgende boekjaar dat loopt van 1 juli 2019 tot en met 30 juni 2020.

Het vormen van een fiscale coronareserve verlaagt de winst die een belastingplichtige over het jaar 2019 heeft behaald en verhoogt de winst die de belastingplichtige in 2020 behaalt. Dit kan gevolgen hebben voor de toepassing van andere regelingen in de vennootschapsbelasting, zoals bijvoorbeeld de subjectieve vrijstelling voor bepaalde stichtingen en verenigingen (artikel 6 Wet Vpb 1969), de generieke renteaftrekbepanking

(artikel 15b Wet Vpb 1969) of de regels inzake verliesverrekening (artikel 20 Wet Vpb 1969). Gelet op de robuuste vormgeving van de fiscale coronareserve en het korte tijdsbestek waarin de regeling is ontworpen, is er echter voor gekozen om hiervoor geen flankerende bepalingen op te nemen. Dit heeft tot gevolg dat steeds de reguliere wettelijke gevolgen van (overeenkomstige) toepassing zijn.

Een fiscale eenheid (artikel 15 e.v. Wet Vpb 1969) kan een fiscale coronareserve vormen binnen de hiervoor beschreven kaders.

Ten aanzien van de fiscale eenheid speelt de vraag bij welke maatschappij de fiscale coronareserve kan worden gevormd in de situatie van een voeging of ontvoeging van een dochtermaatschappij. Hierna wordt ervan uitgegaan dat het boekjaar gelijk is aan het kalenderjaar.

Bij een voeging per 1 januari 2020 geldt het volgende. De moedermaatschappij van de fiscale eenheid kan in 2019 een fiscale coronareserve vormen ter grootte van het verwachte coronagerelateerde verlies in 2020, inclusief het verwachte resultaat van de per 1 januari 2020 gevoegde dochtermaatschappij, tot een maximum van de winst over 2019 van de fiscale eenheid (zonder het resultaat van de nadien gevoegde dochtermaatschappij). De per 1 januari 2020 gevoegde dochtermaatschappij kan in 2019 geen fiscale coronareserve vormen. Haar resultaat wordt vanaf 1 januari 2020 immers toegerekend aan de moedermaatschappij, waardoor de dochtermaatschappij geen (coronagerelateerd) verlies over 2020 kan verwachten.

Bij ontvoeging van een dochtermaatschappij per 1 januari 2020 geldt dat de fiscale eenheid een coronagerelateerd verlies in 2020 van de ontvoegde dochtermaatschappij niet meer kan verwachten en derhalve in de aangifte 2019 geen fiscale coronareserve kan vormen voor het verwachte coronagerelateerde verlies van de ontvoegde dochtermaatschappij. Doordat de ontvoegde dochtermaatschappij in 2019 als gevolg van de werking van de fiscale eenheid zelfstandig geen resultaat behaalt, kan ook die maatschappij geen fiscale coronareserve vormen in 2019.

Het voorgestelde vierde lid van artikel 12abis Wet Vpb 1969 regelt dat reservering enkel kan plaatsvinden indien in het jaar waarin de reserve wordt gevormd voor het bepalen van de winst dezelfde bepalingen van toepassing zijn als in het jaar waarin de reserve wordt opgenomen in de winst. Op deze wijze wordt bewerkstelligd dat de vorming en vrijval van de reserve op een evenwichtige wijze in de belastingheffing worden betrokken en er geen fiscale coronareserve kan worden gevormd wanneer een wijziging van winstregime plaatsvindt in het jaar van vrijval.

Mocht in de praktijk blijken dat een belastingplichtige op evidente wijze oneigenlijk gebruik maakt van de fiscale coronareserve, deze misbruikt, dan wel daarmee fraudeert, dan zal dit zoveel mogelijk worden bestreden. Het voorgestelde artikel 12abis Wet Vpb 1969 treedt in werking met terugwerkende kracht tot en met het begin van het laatste boekjaar van de belastingplichtige dat eindigt in de periode van 1 januari 2019 tot en met 31 maart 2020. Dit hangt samen met het feit dat ook belastingplichtigen die een gebroken boekjaar hanteren een fiscale coronareserve moeten kunnen vormen in het laatste boekjaar dat eindigt in de periode van 1 januari 2019 tot en met 31 maart 2020.

Artikel XXV, onderdeel C, en artikel XLII, eerste lid, onderdeel d (artikel 12b van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)

De voorgestelde aanpassing van artikel 12b Wet Vpb 1969 verhoogt het effectieve tarief dat wordt toegepast op in de innovatiebox vallende voordelen (kwalificerende voordelen) door middel van een wijziging van de voor de innovatiebox geldende grondslagbepaling. De innovatiebox is namelijk vormgegeven als een grondslagvermindering, hetgeen betekent dat de voordelen die voor toepassing van de innovatiebox in aanmerking

komen slechts gedeeltelijk in de grondslag worden betrokken. Dit wordt in artikel 12b Wet Vpb 1969 tot uitdrukking gebracht met een formule: de voordelen worden – met inachtneming van de van toepassing zijnde drempel – op basis van de huidige tekst van dat artikel voor «7/H» in de grondslag opgenomen, waarbij «H» staat voor het percentage van het hoogste tarief, bedoeld in artikel 22 Wet Vpb 1969, geldend voor het jaar waarin het voordeel is genoten. Concreet wordt voorgesteld dat met betrekking tot boekjaren die aanvangen op of na 1 januari 2021 de kwalificerende voordelen voor 9/H gedeelte in de grondslag voor de innovatiebox worden opgenomen, oftewel een verhoging van het effectieve tarief van de innovatiebox van 7% naar 9%. Voorgaande laat zich illustreren door middel van een voorbeeld.

Voorbeeld

Stel in 2021 heeft een belastingplichtige kwalificerende voordelen van 200 behaald. Het percentage van het hoogste Vpb-tarief bedraagt 25%. In 2021 wordt in de grondslag opgenomen: $9/25 \times 200 = 72$.

Deze 72 wordt belast tegen 25%, en leidt dus tot een verschuldigde belasting van 18, oftewel effectief een tarief van 9% ($18/200$).

Artikel XXV, onderdeel D, en artikel XLII, eerste lid, onderdeel d (artikel 15be van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)

De voorgestelde aanpassing van het eerste lid van artikel 15be Wet Vpb 1969 regelt dat met ingang van 1 januari 2021 voor belastingplichtigen die het bedrijf van bank uitoefenen het gedeelte van de renten ter zake van geldleningen dat op grond van deze bepaling niet in aftrek komt wordt bepaald aan de hand van de (gewijzigde) formule $(9-L)/(100-L)$. Als gevolg van deze wijziging worden de renten ter zake van geldleningen in aftrek beperkt voor zover de (voortaan: aangepaste) leverage ratio minder bedraagt dan 9%.

De voorgestelde wijziging van het tweede lid van artikel 15be Wet Vpb 1969 houdt in dat voortaan wordt uitgegaan van een aangepaste leverage ratio. Voor de toepassing van de minimumkapitaalregel voor banken geldt de leverage ratio uit de verordening kapitaalvereisten als uitgangspunt.⁵² De voorgestelde aanpassing regelt dat het in de berekening van de leverage ratio, bedoeld in deel 7 van de verordening kapitaalvereisten, opgenomen aanvullend tier 1-kapitaal, genoemd in artikel 51 van de verordening kapitaalvereisten, voor de toepassing van de minimumkapitaalregel niet meetelt voor de kapitaalmaatstaf van een instelling. De reden hiervoor is dat aanvullend tier 1-kapitaal als gevolg van een arrest van de Hoge Raad van 15 mei 2020 fiscaal kwalificeert als schuld.⁵³ Voor het overige is met de voorgestelde wijziging geen aanpassing in de berekeningswijze van de leverage ratio beoogd. Als gevolg van de voorgestelde wijziging van het tweede lid van genoemd artikel 15be, wordt voorgesteld om ook het derde lid van dit artikel aan te passen. Met de voorgestelde wijziging van het derde lid is geen inhoudelijke wijziging beoogd ten opzichte van de huidige wettetekst op dat punt. Het voorgestelde derde lid regelt dat het uitgangspunt blijft dat bij de toepassing van de minimumkapitaalregel voor banken de (voortaan: aangepaste) leverage ratio op geconsolideerd niveau wordt gehanteerd. Indien op geconsolideerd niveau geen aangepaste leverage ratio kan worden

⁵² Verordening (EU) nr. 575/2013 van het Europees Parlement en de Raad van 26 juni 2013 betreffende prudentiële vereisten voor kredietinstellingen en beleggingsondernemingen en tot wijziging van Verordening (EU) nr. 648/2012 (PbEU 2013, L 176).

⁵³ Hoge Raad, 15 mei 2020, ECLI:NL:HR:2020:874.

bepaald, wordt de (voortaan: aangepaste) leverage ratio op individuele basis gehanteerd.

Artikel XXV, onderdeel E, en onderdeel XLII, eerste lid, onderdeel d (artikel 15bf van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)

De voorgestelde aanpassing van het eerste lid van artikel 15be Wet Vpb 1969 regelt dat met ingang van 1 januari 2021 voor belastingplichtigen die het bedrijf van verzekeraar uitoefenen het gedeelte van de renten ter zake van geldleningen dat op grond van deze bepaling niet in aftrek komt wordt bepaald aan de hand van de (gewijzigde) formule $(9-ER)/(100-ER)$. Als gevolg van deze wijziging worden de renten ter zake van geldleningen in aftrek beperkt voor zover de eigenvermogenratio minder bedraagt dan 9%. Daarnaast is van de gelegenheid gebruikgemaakt om een redactionele aanpassing aan te brengen in het eerste lid van artikel 15bf Wet Vpb 1969.

De voorgestelde aanpassing in artikel 15bf, tweede lid, onderdeel a, onder 1°, Wet Vpb 1969 regelt dat aanvullend tier 1-kapitaal voor de berekening van de eigenvermogenratio van verzekeraars niet langer meetelt als eigen vermogen. De reden hiervoor is dat aanvullend tier 1-kapitaal als gevolg van een arrest van de Hoge Raad van 15 mei 2020 fiscaal kwalificeert als schuld.⁵⁴ Voor het overige is geen wijziging in de berekeningswijze van de eigenvermogenratio beoogd.

Artikel XXV, onderdeel F, en artikel XLII, eerste lid, onderdeel d (artikel 34d van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)

De voorgestelde aanpassing van de voor de innovatiebox geldende grondslagbepaling in artikel 12b Wet Vpb 1969 heeft tot gevolg dat ook het overgangsrecht, zoals opgenomen in het eerste en vijfde lid van artikel 34d Wet Vpb 1969, moet worden aangepast.

In het eerste lid van artikel 34d Wet Vpb 1969 is geregeld dat op immateriële activa die vóór 1 juli 2016 zijn voortgebracht en waarvoor – uiterlijk in de aangifte over het jaar waar 1 juli 2016 deel van uitmaakt – is gekozen voor toepassing van de innovatiebox, artikel 12b Wet Vpb 1969, zoals dat luidde op 31 december 2016, van toepassing blijft, met dien verstande dat de voordelen uit die immateriële activa wel voor 7/H gedeelte (waarbij H ook hier staat voor het percentage van het hoogste tarief, bedoeld in artikel 22 Wet Vpb 1969, geldend voor het jaar waarin het voordeel is genoten) in aanmerking worden genomen en niet voor het tot 1 juli 2016 geldende gedeelte. Met de voorgestelde aanpassing van genoemd eerste lid wordt in verband met de voorgestelde aanpassing van artikel 12b Wet Vpb 1969 bewerkstelligd dat ook deze kwalificerende voordelen met betrekking tot boekjaren die aanvangen op of na 1 januari 2021 voor 9/H gedeelte in aanmerking worden genomen en niet voor 7/H gedeelte.

Het vijfde lid van artikel 34d Wet Vpb 1969 ziet op immateriële activa waarop in het boekjaar dat begint op of na 1 januari 2017, artikel 12b Wet Vpb 1969, zoals dat luidde op 31 december 2016, van toepassing is gebleven en waarop artikel 12b Wet Vpb 1969, zoals dat luidde op 31 december 2016, vanaf enig boekjaar niet meer van toepassing is. Met de laatste zin van genoemd vijfde lid is buiten twijfel gesteld dat voor de vraag of artikel 12b Wet Vpb 1969, zoals dat luidde op 31 december 2016, niet meer van toepassing is, niet relevant is dat de voordelen voor 7/H gedeelte in aanmerking worden genomen in plaats van – zoals dat tot en met 31 december 2016 het geval was – voor 5/H gedeelte. Met de

⁵⁴ Hoge Raad, 15 mei 2020, ECLI:NL:HR:2020:874.

voorgestelde wijziging van genoemd vijfde lid wordt ook deze bepaling aangepast aan de voorgestelde wijziging van artikel 12b Wet Vpb 1969.

Artikel XXVI

Artikel XXVI, onderdeel A (vervallen fiscale coronareserve)

Artikel XXVI, onderdeel A, regelt wanneer de fiscale coronareserve die is opgenomen in artikel 12abis Wet Vpb 1969 vervalt. Omdat een fiscale coronareserve alleen in het jaar 2019 (dan wel – bij een gebroken boekjaar – in het laatste jaar dat eindigt in de periode van 1 januari 2019 tot en met 31 maart 2020) kan worden gevormd en in het daaropvolgende boekjaar verplicht vrijvalt, komt met het voorgestelde artikel XXVI, onderdeel A, genoemd artikel 12abis Wet Vpb 1969 te vervallen op 1 januari 2022.

Artikel XXVI, onderdeel B (artikel 22 van de Wet op vennootschapsbelasting 1969)

Voorgesteld wordt de eerste tariefschijf per 1 januari 2022 te verlengen naar € 395.000.

Artikel XXVIII

Artikel XXVII en artikel XXVIII (artikel 10 van de Wet bankenbelasting)

In artikel 10 van de Wet bankenbelasting is het tarief van de bankenbelasting vastgelegd. Het eerste lid van dat artikel voorziet in een tweeledig tarief. Enerzijds een tarief over het deel van het belastbare bedrag dat betrekking heeft op kortlopende schuld. Daarnaast een tarief over het deel van het belastbare bedrag dat op langlopende schuld betrekking heeft. De voorgestelde aanpassingen in artikel 10 van de Wet bankenbelasting regelen dat per 1 januari 2021 het tarief over het deel van het belastbare bedrag dat betrekking heeft op kortlopende schuld (tijdelijk) wordt verhoogd van 0,044% naar 0,066% en het tarief over het deel van het belastbare bedrag dat op langlopende schuld betrekking heeft (tijdelijk) wordt verhoogd van 0,022% naar 0,033%. Aanvullend wordt voorgesteld om deze tijdelijke verhoging met ingang van 1 januari 2022 weer ongedaan te maken.

Artikel XXIX

Artikel XXIX, onderdeel A (artikel 1 van de Wet op de belasting van personenauto's en motorrijwielen 1992)

De voorgestelde wijziging van artikel 1, tweede lid, Wet BPM 1992 verandert voor de bpm het belastbaar feit van registratie (inschrijving én tenaamstelling) naar uitsluitend het moment van inschrijving. In het voorgestelde artikel 2, onderdeel b, Wet BPM 1992 is hiervan een definitiebepaling opgenomen. Hoewel in artikel 47 van de Wegenverkeerswet 1994 het uitgangspunt is dat inschrijving en tenaamstelling gelijktijdig plaatsvinden, is dat niet noodzakelijkerwijs het geval. Op grond van bijvoorbeeld artikel 48, zesde lid, van die wet kan de inschrijving ook zonder tenaamstelling plaatsvinden. Ook in dat geval wordt uitsluitend het moment van inschrijving (zonder tenaamstelling) het belastbare feit. Dat feit blijkt uit de bevestiging van de inschrijving die de RDW verstrekt aan degene die de inschrijving heeft aangevraagd. De RDW stelt de Belastingdienst hier ook van op de hoogte.

De andere aanpassingen in genoemd artikel 1 houden ook verband met het voorstel om het belastbare feit voor de bpm te wijzigen. In artikel 1, derde lid, Wet BPM 1992 wordt geregeld dat bij de ombouw van een

motorrijtuig tot een personenauto, een motorrijwiel of een bestelauto niet langer de registratie hiervan het belastbare feit is, maar de wijziging van het gegeven in het kentekenregister. De term wijziging moet in dit verband ruim worden opgevat. Een motorrijtuig dat, na ombouw, een geheel nieuwe inschrijving in het kentekenregister tot gevolg zou hebben als personenauto, motorrijwiel of bestelauto, betreft ook een wijziging van de inschrijving.

Artikel 1, zesde lid, Wet BPM 1992 heeft betrekking op motorrijtuigen met een buitenlands kenteken of die geen kenteken hebben. Voorgesteld wordt dat als deze motorrijtuigen niet zijn ingeschreven, ter zake waarvan bpm is verschuldigd, bpm is verschuldigd ter zake van het feitelijk gebruik van de Nederlandse weg.

In artikel 1, zevende lid, Wet BPM 1992 wordt het belastbare feit aangepast voor motorrijtuigen die eerder zijn geëxporteerd en waarvoor bpm kon worden teruggegeven, opnieuw in Nederland worden ingevoerd. In dat geval is de bpm verschuldigd voor de herinschrijving in het kentekenregister. In het voorgestelde artikel 2, onderdeel c, Wet BPM 1992 is van de term herinschrijving een definitiebepaling opgenomen.

Artikel 1, achtste lid, Wet BPM 1992 wordt in overeenstemming gebracht met het gewijzigde zevende lid van dat artikel.

Artikel XXIX, onderdeel B (artikel 2 van de Wet op de belasting van personenauto's en motorrijwielen 1992)

De definitiebepaling van registratie in artikel 2, onderdeel b, Wet BPM 1992 kan bij dit wetsvoorstel vervallen. Hieraan is geen behoefte meer doordat de registratie niet langer het belastbare feit is. In plaats daarvan worden twee nieuwe definities opgenomen.

Allereerst wordt gedefinieerd wat onder inschrijving wordt verstaan. Dat betreft de inschrijving in het kentekenregister. De definitie strekt er toe te verzekeren dat voor ieder motorrijtuig dat in het kentekenregister wordt opgenomen bpm is verschuldigd.

Daarnaast wordt gedefinieerd wat onder herinschrijving wordt verstaan. De definitiebepaling is van belang voor motorrijtuigen die zijn geëxporteerd, waarvoor een verzoek om teruggaaf van de bpm kon worden gedaan op grond van artikel 14a, eerste en tweede lid, Wet BPM 1992 en vervolgens opnieuw in Nederland worden ingevoerd. Bij herinschrijving van een dergelijk motorrijtuig in het kentekenregister is op grond van artikel 1, zevende lid, Wet BPM 1992 opnieuw bpm verschuldigd. De term herinschrijving ziet daarbij op het volgende. Bij en krachtens de Wegenverkeerswet 1994 is geregeld dat de tenaamstelling van een motorrijtuig vervalft als dat motorrijtuig voorgoed buiten Nederland is gebracht. Echter, de inschrijving in het kentekenregister wordt in beginsel niet beëindigd.⁵⁵ De rechten die aan een inschrijving kunnen worden ontleend, worden wel beperkt doordat in het kentekenregister de status export wordt aangebracht bij een motorrijtuig dat voorgoed buiten Nederland is gebracht. Het motorrijtuig kan daardoor bijvoorbeeld niet worden tenaamgesteld. Als het motorrijtuig opnieuw wordt ingevoerd in Nederland, moet opnieuw een aanvraag worden gedaan voor de inschrijving en tenaamstelling op grond van artikel 25, zevende lid, Kentekenreglement. In dat kader vindt ook een onderzoek naar de identiteit van het motorrijtuig plaats. Als bij dat onderzoek blijkt dat het motorrijtuig reeds is ingeschreven in het kentekenregister, wordt in het kentekenregister bij die inschrijving de status dat het motorrijtuig voorgoed buiten Nederland is gebracht (de status export) beëindigd. Het motorrijtuig kan dan weer worden tenaamgesteld. In de Wet BPM 1992 is dan sprake van een herinschrijving.

⁵⁵ Zie ook Kamerstukken II 2012/13, 33 504, nr. 3, blz. 4 en 5.

Het is ook mogelijk dat de inschrijving in het kentekenregister door de RDW inmiddels is beëindigd, bijvoorbeeld doordat de bewaartermijn van de inschrijvingsgegevens is verstreken.⁵⁶

Er kan ook een hernieuwde inschrijving plaatsvinden omdat het voertuig inmiddels is omgebouwd. Als in dergelijke gevallen het motorrijtuig dat is geëxporteerd opnieuw wordt ingeschreven in plaats van dat de status export bij de (voormalige) inschrijving wordt beëindigd, is in de Wet BPM 1992 eveneens sprake van een herinschrijving.

In de Wet BPM 1992 wordt in verschillende artikelen verwezen naar «ingeschreven» motorrijtuigen. Het staat buiten kijf dat deze terminologie zowel de situatie van een (eerste) inschrijving als van een herinschrijving omvat. In beide gevallen is immers sprake van een motorrijtuig dat wordt of is ingeschreven in het kentekenregister.

Artikel XXIX, onderdeel C (artikel 5 van de Wet op de belasting van personenauto's en motorrijwielen 1992)

De aanpassingen in artikel 5 Wet BPM 1992 houden verband met het voorstel om het belastbare feit voor de bpm te wijzigen in de inschrijving in het kentekenregister. In het eerste lid van genoemd artikel 5 wordt de hoofdregel geformuleerd dat – ter zake van de inschrijving – degene die om inschrijving verzoekt de belastingplichtige is. Aldus is verzekerd dat er voor iedere inschrijving een belastingplichtige is aangewezen. Dat is in het bijzonder van belang als een ingeschreven motorrijtuig niet op naam zou worden gesteld. De uitzondering op deze hoofdregel heeft betrekking op de situatie dat degene die de aanvraag doet voor de inschrijving niet degene is op wiens naam het motorrijtuig wordt gesteld. De tenaamgestelde is dan de belastingplichtige en niet degene die om inschrijving verzocht. Hierbij is van belang dat als, op grond van artikel 7 Wet BPM 1992, een personenauto of motorrij wiel wordt ingeschreven door iemand anders dan degene op wiens naam het motorrijtuig in het kentekenregister wordt gesteld, degene die de personenauto of het motorrij wiel inschrijft de belasting op aangifte moet voldoen namens degene op wiens naam het motorrijtuig wordt gesteld. De huidige systematiek bij personenauto's en motorrijwielen, waarbij degene die de inschrijving aanvraagt ook de betaling en aangifte doet, blijft daarmee materieel ongewijzigd. Bij bestelauto's blijft materieel degene op wiens naam het motorrijtuig is gesteld verantwoordelijk voor de betaling en aangifte. Bovenstaande geldt niet alleen als het belastbaar feit de inschrijving is, maar ook als het belastbaar feit de wijziging van de inschrijving of de herinschrijving betreft (zie artikel 1, derde en zevende lid, Wet BPM 1992).

In het tweede lid van artikel 5 Wet BPM 1992 wordt bepaald wie de belastingplichtige is als het belastbare feit betrekking heeft op de aanvang van het gebruik met het motorrijtuig in Nederland van de weg in de zin van de Wegenverkeerswet 1994. Zie daarvoor de belastbare feiten in artikel 1, derde, vierde, vijfde, zesde en achtste lid, Wet BPM 1992. Het uitgangspunt is dat de tenaamgestelde in dat geval belastingplichtig is. Indien er geen tenaamgestelde is in het kentekenregister, met name omdat het een motorrijtuig kan betreffen met een buitenlands kenteken, dan is belastingplichtig degene die het motorrijtuig feitelijk ter beschikking heeft.

Artikel XXIX, onderdeel D (artikel 6 van de Wet op de belasting van personenauto's en motorrijwielen 1992)

Dit artikel wordt aangepast omdat het belastbaar feit wordt gewijzigd naar de inschrijving in het kentekenregister. In artikel 6, tweede lid, onderdeel a, onder 1°, Wet BPM 1992 wordt geregeld dat de bpm moet worden

⁵⁶ Artikel 6, derde lid, van het Kentekenreglement.

voldaan voorafgaand aan de inschrijving in het kentekenregister. Dat is in overeenstemming met artikel 49 van de Wegenverkeerswet 1994 dat regelt dat de verschuldigde belastingen moeten zijn voldaan voorafgaand aan de inschrijving in het kentekenregister. Voor het doen van de aangifte is noodzakelijk dat degene die het motorrijtuig doet inschrijven reeds het verzoek om inschrijving bij de RDW heeft gedaan. De RDW stelt namelijk een onderzoek in voordat de inschrijving plaats vindt, waarbij ook de voertuiggegevens worden vastgesteld die fiscaal van belang zijn, zoals de omvang van de CO₂-emissies. De inspecteur krijgt ook de beschikking over deze fiscale voertuiggegevens en kan op basis daarvan een controle uitvoeren. Degene die doet inschrijven moet de verschuldigde belasting voldoen op aangifte. Deze betaling en aangifte zouden op dezelfde gegevens moeten zijn gebaseerd, waarbij een eventuele vermindering van de verschuldigde bpm op grond van artikel 10 Wet BPM 1992 wordt toegepast of in voorkomend geval om worden verzocht. Nadat de verschuldigde belasting is betaald, verleent de inspecteur het fiscaal akkoord op grond waarvan het motorrijtuig door de RDW kan worden ingeschreven in het kentekenregister.

In artikel 6, tweede lid, onderdeel a, onder 20, Wet BPM 1992 blijft voor bestelauto's de regeling van kracht dat de bpm wordt betaald binnen een maand na de tenaamstelling, omdat dan kan worden beoordeeld of de ondernemersvrijstelling op grond van artikel 13a Wet BPM 1992 van toepassing is.

Artikel 6, vijfde lid, Wet BPM 1992 wordt in overeenstemming gebracht met het gewijzigde belastbare feit voor motorrijtuigen die zijn geëxporteerd en waarvoor bpm is teruggegeven en die opnieuw in Nederland worden ingevoerd (zie de toelichting bij de bij deze wet voorgestelde wijzigingen van de artikelen 1, zevende lid, en 2, onderdeel c, Wet BPM 1992).

Artikel XXIX, onderdeel E (artikel 7 van de Wet op de belasting van personenauto's en motorrijwielen 1992)

In artikel 7 Wet BPM 1992 wordt aangepast vanwege het nieuwe belastbare feit en er wordt een redactionele verbetering doorgevoerd.

Artikel XXIX, onderdeel F (artikel 8 van de Wet op de belasting van personenauto's en motorrijwielen 1992)

Ondernemers met een vergunning, verleend op grond van artikel 8 Wet BPM 1992, kunnen de betaling van bpm en de aangifte per tijdvak blijven (vol)doen. In artikel 8 Wet BPM 1992 wordt geregeld dat vergunninghouders niet alleen voor inschrijvingen, maar ook voor herinschrijvingen, de belasting per tijdvak kunnen voldoen. Het belastbaar feit wordt overigens ook in deze gevallen gewijzigd naar de inschrijving in het kentekenregister. Dat betekent dat alle motorrijtuigen (met uitzondering van bestelauto's) waarvoor in de maand van aangifte door de RDW een bevestiging van de inschrijving is afgegeven moeten worden opgenomen in de maandaangifte, ook als er nog geen tenaamstelling heeft plaatsgevonden.

Artikel XXIX, onderdeel G, en artikel XXX (artikel 9 van de Wet op de belasting van personenauto's en motorrijwielen 1992)

De CO₂-schijfgrenzen en de schijftarieven voor personenauto's en de CO₂-grens en het tarief voor de dieseltoeslag voor personenauto's voor 2021 worden aangescherpt in lijn met de technologische ontwikkeling. De aanscherping wordt niet toegepast op de vaste voet. De schijfgrenzen worden verlaagd met 4,2%, de tarieven worden eerst geïndexeerd met de tabelcorrectiefactor voor 2021 (1,016) en vervolgens verhoogd met 4,38%.

Artikel XXIX, onderdeel G, onder 1 en 2, voorziet in de aanscherping van de hiervoor genoemde grenzen en tarieven in artikel 9, eerste lid, Wet BPM 1992 met ingang van 1 januari 2021. De bij dit artikel aan te passen bedragen worden bij het begin van het kalenderjaar 2021 niet aangepast aan de inflatie. Bij artikel XXX wordt daartoe bepaald dat artikel 16b Wet BPM 1992 geen toepassing vindt bij het begin van het kalenderjaar 2021.

Artikel XXIX, onderdeel H (artikel 10 van de Wet op de belasting van personenauto's en motorrijwielen 1992)

In het tweede lid van artikel 10 Wet BPM 1992 wordt geregeld op welk moment de afschrijving en op welk moment het tarief moet worden bepaald bij gebruikte motorrijtuigen ter zake van de inschrijving of herinschrijving. Uitdrukkelijk wordt geregeld dat de afschrijving moet worden bepaald op het moment dat het onderzoek naar het motorrijtuig in het kader van de inschrijving van het motorrijtuig in het kentekenregister is afgerond (zie ook artikel 25 van het Kentekenreglement). Dit onderzoek houdt voornamelijk het vaststellen van de identiteit van het motorrijtuig voor het kentekenregister in.

Dat betekent aan de ene kant dat alle verbeteringen die zijn aangebracht aan het motorrijtuig voordat moment – de onderzoeksdatum – mede van belang zijn voor het bepalen van de afschrijving en daarmee voor het bepalen van de vermindering die wordt gebruikt bij het berekenen van de verschuldigde bpm. Het is in dat opzicht de verantwoordelijkheid van belastingplichtige om, zodra hij inschrijving in het kentekenregister wenst, zo snel mogelijk een aanvraag te doen om het motorrijtuig in ongewijzigde staat in te schrijven in het kentekenregister. Dat betekent aan de andere kant dat alle verbeteringen die zijn aangebracht ná het onderzoek dat tot inschrijving leidde niet van belang zijn bij het bepalen van de afschrijving. Ten overvloede wordt opgemerkt dat in het geval van het bepalen van de genoemde vermindering, de wijzigingen op grond van het huidige artikel 8, achtste lid, van de Uitvoeringsregeling belasting van personenauto's en motorrijwielen 1992, niet mogen worden aangebracht tot zes werkdagen na de datum waarop de aangifte is gedaan. In de voorgestelde opzet is het voornemen om deze termijn te koppelen aan voornoemde onderzoeksdatum. Het voertuig kan dan tot zes werkdagen na het onderzoek worden opgeroepen voor een hertaxatie en moet daarvoor in ongewijzigde staat worden gehouden.

In het tiende lid van artikel 10 Wet BPM 1992 wordt de mogelijkheid opgenomen bij ministeriële regeling nader te bepalen wanneer de aangifte met een verzoek voor bijvoorbeeld een afschrijving op basis van taxatierapport moet worden gedaan. Het is namelijk noodzakelijk dat de inspecteur een dergelijk verzoek ontvangt vóórdat de termijn start dat het voertuig kan worden opgeroepen voor een fysieke controle. Als dat verzoek pas na afloop van die termijn zou worden ontvangen, zou de inspecteur niet in de gelegenheid zijn een fysieke controle uit te oefenen op de wijze waarop de aangever de afschrijving heeft bepaald. In dat geval kan niet meer met zekerheid worden beoordeeld of de aangifte correct is.

Artikel XXIX, onderdeel I (artikel 10a van de Wet op de belasting van personenauto's en motorrijwielen 1992)

Dit artikel wordt in overeenstemming gebracht met het gewijzigde belastbare feit voor motorrijtuigen die zijn geëxporteerd en waarvoor bpm is teruggegeven, en die opnieuw in Nederland worden ingevoerd. Verwezen wordt naar de toelichting bij de bij deze wet voorgestelde wijzigingen van de artikelen 1, zevende lid, en 2, onderdeel c, Wet BPM 1992.

Artikel XXIX, onderdelen J, K en L (artikelen 10c, 13 en 13a van de Wet op de belasting van personenauto's en motorrijwielen 1992)

De artikelen 10c en 13a Wet BPM 1992 worden in overeenstemming gebracht met het nieuwe belastbare feit voor de bpm.

In artikel 13, eerste lid, Wet BPM 1992 wordt voorgesteld om de vrijstelling voor motorrijtuigen in de bedrijfsvoorraad te laten vervallen als het motorrijtuig is ingeschreven. De vrijstelling voorzag er namelijk ook in dat motorrijtuigen – die zonder tenaamstelling zijn ingeschreven in het kentekenregister – gebruik kunnen maken van de weg in Nederland zonder dat ter zake van dit gebruik belasting is verschuldigd. De bpm was immers pas verschuldigd bij de tenaamstelling. Echter, door de aanpassing van het belastbaar feit wordt de bpm al betaald ter zake van de inschrijving in het kentekenregister en wordt aldus bij deze motorrijtuigen sowieso geen bpm geheven ter zake van het gebruik van de weg in Nederland. Aan deze vrijstelling is daarom geen behoefte meer.

Artikel 13, tweede lid, wordt daarnaast geactualiseerd. De verwijzing naar artikel II van de Wet van 2 december 1982, houdende voorlopige voorzieningen in verband met de voorgenomen intrekking van het koninklijk besluit van 10 april 1939 (Stb. 181) (Stb. 1982, 733) wordt vervangen voor het toepasselijke artikel 4, eerste lid, onderdeel a, van de Wegenverkeerswet 1994. De vrijstelling van de belasting ziet op personenauto's, motorrijwielen en bestelauto's, voor zover die worden gebezigd ten behoeve van de strijdkrachten en deze niet worden ingeschreven in het kentekenregister.

Artikel XXIX, onderdeel M (artikel 14a van de Wet op de belasting van personenauto's en motorrijwielen 1992)

Artikel 14a Wet BPM 1992 wordt in overeenstemming gebracht met het nieuwe belastbare feit voor de bpm. Daarvoor wordt het tweede lid van dat artikel aangepast in die zin dat de inschrijving het belastbare feit voor de heffing van bpm wordt in plaats van de registratie.

In het derde lid van dat artikel 14a worden de gronden waarop teruggave mogelijk is, aangevuld met de belastbare feiten inschrijving en herinschrijving.

Artikel XXIX, onderdeel N (artikel 14b van de Wet op de belasting van personenauto's en motorrijwielen 1992)

Artikel 14b Wet BPM 1992 wordt redactioneel in overeenstemming gebracht met het voorstel dat de inschrijving het belastbare feit voor de heffing van bpm wordt in plaats van de registratie.

Artikel XXIX, onderdeel O (artikel 15a van de Wet op de belasting van personenauto's en motorrijwielen 1992)

Artikel 15a Wet BPM 1992 wordt in overeenstemming gebracht met het nieuwe belastbare feit voor de bpm. Het moment waarop de vijfjaars-termijn waarin aan de voorwaarden voor de vrijstelling moet worden voldaan, gaat in op het moment van de eerste tenaamstelling in het kentekenregister. De tenaamstelling is in Nederland namelijk het moment waarop het motorrijtuig in gebruik wordt geacht te zijn genomen. Dat komt overeen met de systematiek van artikel 10, tweede, derde en vierde lid, Wet BPM 1992 waarin de tijdsduur voor de afschrijving voor een motorrijtuig begint op het tijdstip waarop een motorrijtuig voor het eerst in gebruik is genomen.

Bij dit wetsvoorstel wordt bepaald dat het moment van inschrijving het belastbare feit plaatsvindt en niet pas wordt vervolmaakt – zoals thans het geval – op het moment van tenaamstelling. De voorziening van artikel 16a Wet BPM 1992 is daardoor overbodig geworden. De voorziening van genoemd artikel 16a heeft betrekking op een tariefswijziging. Als de inschrijving voorafgaand aan een verhoging van het tarief plaatsvond, maar de tenaamstelling binnen twee maanden na die tariefsverhoging geschiedt, is het lagere tarief nog van toepassing. Tevens bepaalt dat artikel dat als een verlaging van het tarief zich voordoet nadat het motorrijtuig is ingeschreven, maar nog niet is te naam gesteld, dat lagere tarief kan worden toegepast bij de tenaamstelling. Door het wetsvoorstel wordt in alle gevallen het moment van inschrijving van het motorrijtuig bepalend voor het toepasselijke tarief waardoor deze voorziening overbodig is geworden.

Artikel XXXI

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

Zoals toegelicht in het algemeen deel van deze memorie, vervallen artikel 59a en 59b Wbm met ingang van 1 januari 2021. Daarom kunnen enkele definities die voor de toepassing van deze artikelen van belang zijn, eveneens komen te vervallen. Het gaat om de definities die zijn opgenomen in artikel 47, eerste lid, onderdelen v, w, y en z, Wbm. Daarnaast wordt de definitie van productie-installatie in artikel 47, eerste lid, onderdeel x, Wbm aangepast. Het is voor die definitie niet meer van belang of de aansluiting zich bevindt in een postcodegebied.

Artikel XXXI, onderdeel B (artikel 47 van de Wet belastingen op milieu-grondslag)

Zoals toegelicht in het algemeen deel van deze memorie, wordt er een verlaagd tarief in de energiebelasting voorgesteld voor elektriciteit die wordt geleverd aan een walstroominstallatie die geheel of nagenoeg geheel is bestemd voor schepen niet zijnde particuliere pleziervaartuigen. In verband met die regeling wordt aan artikel 47, eerste lid, een onderdeel toegevoegd waarin de definitie van walstroominstallatie is opgenomen. Bij deze definitie wordt bepaald dat een walstroominstallatie een installatie aan land is die het mogelijk maakt om schepen die zijn afgemeerd te voorzien van elektriciteit afkomstig van een distributienet. Verder moet deze installatie een zelfstandige aansluiting hebben. Met zelfstandige aansluiting wordt bedoeld een aansluiting die geen deel uitmaakt van de aansluiting van een meer omvattende onroerende zaak en die de walstroominstallatie rechtstreeks met het distributienet verbindt. Een walstroominstallatie bestaat uit één leveringspunt of meerdere bij elkaar gelegen leveringspunten die door middel van dezelfde aansluiting met het distributienet verbonden zijn. Deze bepaling treedt, net als de overige bepalingen die verband houden met de regeling voor walstroominstallaties, in werking op een bij koninklijk besluit vast te stellen tijdstip. Dit wordt nader toegelicht in de toelichting op artikel XXXI, onderdeel F.

Zoals toegelicht in het algemeen deel van deze memorie, vervallen artikel 59a en 59b Wbm met ingang van 1 januari 2021. Deze artikelen bevatten de zogenoemde «Regeling verlaagd tarief in de energiebelasting», die voorziet in een tot nihil verlaagd tarief in de eerste verbruiksschijf voor elektriciteit (0–10.000 kWh), voor zover de elektriciteit in het kader van een daartoe met een aangewezen coöperatie gesloten overeenkomst wordt geleverd aan een lid van die coöperatie via een aansluiting met een totale maximale doorlaatwaarde van ten hoogste 3x80A. Op grond van het huidige artikel 59c Wbm blijven de artikel 59a en 59b van die wet zoals deze artikelen luiden op 31 december 2020, gedurende 15 jaren na het tijdstip waarop de coöperatie is aangewezen als bedoeld in artikel 59a, eerste lid, Wbm van toepassing met betrekking tot de levering van elektriciteit aan personen ten aanzien van wie op 31 december 2020 artikel 59a Wbm en, indien het een vereniging van eigenaars betreft, artikel 59b Wbm, van toepassing waren. De aanpassing van artikel 59c Wbm regelt dat de bepalingen gesteld bij artikel 47, eerste lid, onderdelen v tot en met z, artikel 59a en artikel 59b Wbm van toepassing blijven op de eerdergenoemde gevallen. Hiermee wordt verduidelijkt dat ook de relevante definitiebepalingen, opgenomen in artikel 47 Wbm van toepassing blijven. Daarnaast blijven de bepalingen die krachtens artikel 59a Wbm zijn opgenomen in lagere regelgeving van toepassing. Dit betreft bijvoorbeeld regels die bepaalde administratieve verplichtingen voorschrijven voor een aangewezen coöperatie.

Artikel XXXI, onderdeel F (artikel 60b van de Wet belastingen op milieugrondslag)

Met artikel XXXI, onderdeel F, wordt artikel 60b geïntroduceerd in de Wbm. Dit artikel voorziet erin dat er een verlaagd tarief van € 0,0005 per kWh geldt voor elektriciteit die wordt geleverd aan een walstroominstallatie die geheel of nagenoeg geheel is bestemd voor schepen niet zijnde particuliere pleziervaartuigen. Met deze afbakening wordt effectief bereikt dat het verlaagde tarief geldt voor beroepsvaartuigen (zowel binnenvaart als zeevaart). Door middel van artikel XXIX, onderdeel B, van dit wetsvoorstel wordt voorgesteld om een definitie van walstroominstallatie op te nemen in artikel 47, eerste lid, onderdeel w, Wbm. Bij deze definitie wordt bepaald dat een walstroominstallatie een installatie aan land is die het mogelijk maakt om schepen die zijn afgemeerd te voorzien van elektriciteit afkomstig van een distributienet. Verder moet deze installatie een zelfstandige aansluiting hebben. Voor een verdere toelichting op deze definitie wordt verwezen naar de toelichting bij dat artikel. Voor genoemd artikel 60b is voor de omschrijving van particuliere pleziervaartuigen aansluiting gezocht bij de ook in artikel 70a van de Wbm gehanteerde definitie van particuliere pleziervaartuigen. Dit begrip is afkomstig uit de Europese Richtlijn Energiebelastingen en is overgenomen in artikel 70a Wbm, waarnaar in het nieuwe artikel 60b, eerste lid, Wbm wordt verwezen. In artikel 70a Wbm is bepaald dat onder een particulier pleziervaartuig, een term die niet als zodanig voorkomt in de scheepvaartregelgeving, wordt verstaan: een vaartuig dat wordt gebruikt door de eigenaar daarvan of door de natuurlijke of rechtspersoon die het gebruik daarvan geniet door huur of anderszins, voor andere dan commerciële doeleinden en met name voor andere doeleinden dan voor het vervoer van personen of goederen of voor het verrichten van diensten onder bezwarende titel, dan wel ten behoeve van overheidsinstanties.

In het tweede lid van genoemd artikel 60b is opgenomen dat het verlaagde tarief niet mag worden toegepast als de gebruiker (de

walstroomexploitant aan wie de elektriciteit wordt geleverd) een onderneming in moeilijkheden is. Dit begrip is gedefinieerd in paragraaf 2.2 van de «Mededeling van de Commissie betreffende Richtsnoeren voor reddings- en herstructureringssteun aan niet-financiële ondernemingen in moeilijkheden» (PbEU 2014, C 249). Hiermee wordt voldaan aan de Europese regels inzake staatssteun.

In het derde lid en vierde lid van artikel 60b Wbm zijn delegatiebevoegdheden opgenomen. Middels de delegatiebevoegdheden zal per algemene maatregel van bestuur in samenhang met een ministeriële regeling, net als bij het verlaagd tarief voor oplaadinstallaties voor elektrische voertuigen, worden geregeld dat de gebruiker, de exploitant van de walstroominstallatie, een verklaring dient te overleggen aan degene die de elektriciteit aan hem levert, dat de elektriciteit uitsluitend wordt aangewend in een walstroominstallatie in de zin van artikel 47, eerste lid, onderdeel w, Wbm en dat deze installatie geen deel uitmaakt van een meer omvattende onroerende zaak als bedoeld in artikel 16, onderdelen a tot en met e, van de Wet waardering onroerende zaken. In deze verklaring zal ook moeten worden verklaard dat de walstroominstallatie geheel of nagenoeg geheel bestemd is voor schepen niet zijnde particuliere pleziervaartuigen. Voorts is een delegatiebevoegdheid opgenomen om vorm te geven aan de voorwaarde dat het verlaagde tarief niet mag worden toegepast als de elektriciteit wordt geleverd aan een onderneming in moeilijkheden. Hiertoe zal bij of krachtens algemene maatregel van bestuur concreet worden aangegeven wat onder bedrijven in moeilijkheden moet worden verstaan. Daarbij zal worden aangesloten bij de regelgeving met betrekking tot het verlaagd tarief voor de glastuinbouw, zoals dat ook is gebeurd bij de maatregel voor een verlaagd tarief voor oplaadinstallaties voor elektrische voertuigen.

In artikel XLII, tweede lid, is de inwerkingtreding van de regeling voor walstroominstallaties geregeld. De bepalingen die verband houden met deze regeling, dat zijn artikel XXXI, onderdelen B en F, artikel XXXII en artikel XXXVI, treden in werking op een bij koninklijk besluit vast te stellen tijdstip. Zoals in het algemeen deel van deze toelichting is toegelicht is het streven de maatregel per 1 januari 2021 in werking te laten treden, maar dient vooraf toestemming (derogatie) door de Raad van de Europese Unie te worden verleend, omdat het verlaagde tarief niet in lijn is met de Europese Richtlijn Energiebelastingen. Mogelijk wordt deze toestemming niet voor 1 januari 2021 ontvangen. Derhalve wordt inwerkingtreding van de regeling voor walstroominstallaties per koninklijk besluit geregeld. Derogatie wordt maximaal verleend voor een periode van 6 jaar, maar kan verlengd worden met eenzelfde periode. Beoogd is om verlenging aan te vragen, indien op dat moment wordt beoordeeld dat het verlaagde tarief nog bijdraagt aan het doel dat wordt nagestreefd. Er is voor deze regeling geen horizonbepaling opgenomen, omdat onduidelijk is wanneer de derogatie wordt verkregen en daarmee afloopt. Ook is nog onduidelijk of na afloop van de verleende derogatie verlenging daarvan aan de orde is.

Artikel XXXII

Artikel XXXII (overgangsrecht)

In het geval een coöperatie, daaronder mede begrepen een vereniging van eigenaars, vóór 1 januari 2021, een verzoek tot aanwijzing als bedoeld in artikel 59a, eerste lid, Wbm bij de inspecteur heeft ingediend en de aanvraag nog niet vóór die datum in rechte is afgehandeld, draagt dit artikel er zorg voor dat de bepalingen gesteld bij of krachtens artikel 47, eerste lid, onderdelen v tot en met z, artikel 59a en artikel 59b, zoals die artikelen luiden op 31 december 2020, van toepassing blijven op die aanvraag en indien die aanvraag wordt ingewilligd op die aanwijzing. Om de werking van artikel 59c Wbm op een juiste wijze te garanderen wordt

bepaald dat het tijdstip van aanwijzing, voor de toepassing van laatstgenoemd artikel, 31 december 2020 is. Op deze wijze wordt verzekerd dat het verlaagde tarief dat op 31 december 2020 van toepassing is voor de eerste schijf in de energiebelasting nog voor 15 jaar van toepassing blijft op de aangewezen coöperatie of vereniging van eigenaars.

Artikel XXXIII

Artikel XXXIII (artikel 6 van de Wet inkomstenbelasting BES)

Het voorgestelde artikel XXXIII, onderdeel a, bewerkstelligt dat voor de toepassing van de Wet inkomstenbelasting BES niet tot de opbrengst van onderneming en arbeid behoort de eenmalige tegemoetkoming waarop een in Caribisch Nederland gevestigde gedupeerde onderneming op grond van de Beleidsregel tegemoetkoming getroffen ondernemers COVID-19 BES onder voorwaarden aanspraak kon maken in verband met een in de periode van 13 maart 2020 tot en met 12 juni 2020 verwacht omzetverlies als gevolg van de maatregelen ter bestrijding van de verdere verspreiding van COVID-19. Op deze wijze wordt voorkomen dat heffing van inkomstenbelasting over deze tegemoetkoming plaatsvindt. Het voorgestelde onderdeel b van artikel XXXIII bewerkstelligt dit op overeenkomstige wijze voor een subsidie die ontvangen is op basis van de Regeling subsidie financiering vaste lasten getroffen ondernemingen Covid-19 BES. Deze subsidie is voor de periode van 1 juni 2020 tot en met 30 september 2020 op aanvraag verstrekt aan door de coronamaatregelen getroffen ondernemingen om de vaste lasten te kunnen blijven betalen. Door deze vrijstelling wordt geen inkomstenbelasting geheven over de tegemoetkoming en de subsidie. Eventuele terugbetalingen van voornoemde tegemoetkomingen en subsidies zijn natuurlijk ook niet aftrekbaar.

Deze bepaling treedt in werking met terugwerkende kracht tot en met 1 januari 2020, aangezien de genoemde tegemoetkoming en de subsidie in het jaar 2020 zijn verstrekt.

Artikel XXXIV

Artikel XXXIV (artikel 3 van de Wet opslag duurzame energie- en klimaattransitie)

Voorgesteld wordt om in artikel 3 Wet ODE voor de levering van elektriciteit aan walstroominstallaties als bedoeld in artikel 60b Wbm geen tarief vast te stellen. Het betreft hier walstroominstallaties die geheel of nagenoeg geheel bestemd zijn voor schepen niet zijnde particuliere pleziervaartuigen. Daarom wordt aan genoemd artikel een derde lid toegevoegd waarin is bepaald dat voor elektriciteit die wordt geleverd aan walstroominstallaties als bedoeld in artikel 60b van de Wbm geen tarief wordt vastgesteld.

Artikel XXXV

Artikel XXXV, onderdelen A, B en C (Wet tijdelijk verlaagd tarief laadpalen)

Tot 1 januari 2021 geldt voor elektriciteit geleverd aan oplaadinstallaties met een zelfstandige aansluiting een verlaagd tarief in de energiebelasting (EB) en wordt geen tarief vastgesteld voor de opslag duurzame energie- en klimaattransitie. Met het voorgestelde artikel XXXV, onderdelen A, B en C, wordt deze maatregel met twee jaar verlengd. De oorspronkelijk voorgenomen beëindiging per 1 januari 2021 is, gelijk met de invoering van de maatregel, geregeld in de Wet tijdelijk verlaagd tarief laadpalen. Verlenging van de maatregel wordt met artikel XXXV gerealiseerd door in

voornoemde wet het jaar 2021 te vervangen door 2023. Voor de volledigheid wordt hier opgemerkt dat in de Wet tijdelijk verlaagd tarief laadpalen de oude citeertitel wordt gebruikt voor de Wet opslag duurzame energie- en klimaattransitie (te weten Wet opslag duurzame energie). Uiteraard wordt hier dezelfde wet bedoeld.

Artikel XXXVI

Artikel XXXVI (artikel IV van de Wet tijdelijk verlaagd tarief laadpalen)

Bij artikel II van de Wet tijdelijk verlaagd tarief laadpalen zoals deze wordt gewijzigd bij artikel XXXV van dit wetsvoorstel vervalt met ingang van 1 januari 2023 het verlaagde tarief voor elektriciteit die wordt geleverd aan een oplaadinstallatie voor elektrische voertuigen die beschikt over een zelfstandige aansluiting. Hiertoe wordt bij artikel IV van die wet ook artikel 3 Wet ODE aangepast. Het verlaagde tarief voor walstroominstallaties is eveneens in artikel 3 Wet ODE opgenomen. Teneinde te waarborgen dat het gedeelte van die bepaling dat ziet op walstroominstallaties op een juiste wijze wordt behouden is een technische wijziging van genoemd artikel IV noodzakelijk. Bij artikel XXXVI wordt dat geregeld. Een verdergaande inhoudelijke wijziging wordt niet beoogd. Artikel XXXVI zal, net als de overige artikelen die samenhangen met de introductie van de regeling voor walstroominstallaties in werking treden op een bij koninklijk besluit te bepalen tijdstip. In verband met de volgordelijkheid tussen artikel XXXV en artikel XXXVI, zal artikel XXXVI altijd later dan 1 januari 2021 in werking treden.

Artikel XXXVII

Artikel XXXVII, en artikel XLII, eerste lid, onderdeel h (artikel 7.5, onderdeel B, van de Wet bedrijfsleven 2019)

Zoals in het algemeen deel van de toelichting is aangegeven, wordt voorgesteld het hoge vennootschapsbelastingtarief – in afwijking van de Wet bedrijfsleven 2019, zoals gewijzigd bij het Belastingplan 2020 – per 1 januari 2021 niet te verlagen naar 21,7%, zodat dat tarief 25% blijft. Het lage vennootschapsbelastingtarief gaat wel (conform de Wet bedrijfsleven 2019, zoals gewijzigd bij het Belastingplan 2020) van 16,5% naar 15%. Tevens wordt voorgesteld de eerste tariefschijf per 1 januari 2021 te verlengen naar € 245.000.

Artikel XXXVIII

Artikel XXXVIII (overgangsrecht bij de Wet op de belasting van personen-auto's en motorrijwielen 1992)

Dit artikel voorziet in overgangsrecht voor de situatie dat een motorrijtuig is ingeschreven in het kentekenregister op het moment dat de voorgestelde wijziging van de Wet BPM 1992, zoals voorzien bij artikel XXIX, in werking treedt maar de tenaamstelling pas daarna plaatsvindt. In dat geval geldt ten aanzien van de bpm het recht zoals dat luidde voorafgaand aan de inwerkingtreding van die wijziging. Dit houdt in dat dan de bpm blijft verschuldigd ter zake van de registratie (inschrijving en tenaamstelling) respectievelijk tenaamstelling in het kentekenregister. Het is in die gevallen niet wenselijk de bpm te heffen ter zake van de inschrijving, omdat dat feit heeft plaatsgevonden voordat de wetswijziging in werking is getreden. Dat zou derhalve op gespannen voet met het rechtszekerheidsbeginsel kunnen komen te staan. Tevens zou dit de uitvoering voor de Belastingdienst verzwaren, doordat in vele gevallen een naheffingsaanslag zou moeten worden opgelegd. Het voorgestelde overgangsrecht

betekent voor ondernemers voor wie is toegestaan de bpm per tijdvak te voldoen, als bedoeld in artikel 8 Wet BPM 1992, dat de betaling en aangifte pas moet worden gedaan na afloop van het tijdvak waarin de tenaamstelling heeft plaatsgevonden. De inwerkingtreding van dit wetsvoorstel heeft daardoor geen impact op de liquiditeitspositie van die ondernemers wat betreft de actuele bedrijfsvoorraad.

Echter, het is tegelijkertijd noodzakelijk erin te voorzien dat de motorrijtuigen onder het overgangsrecht fiscaal niet gunstiger worden behandeld dan ingevoerde motorrijtuigen die na inwerkingtreding van het wetsvoorstel worden ingeschreven of heringeschreven in het kentekenregister. Dit wordt toegelicht aan de hand van een fictieve vergelijking tussen personenauto A waarvoor het huidige recht geldt, personenauto B waarvoor het overgangsrecht geldt en personenauto C waarvoor het nieuwe recht geldt. Hoewel de inwerkingtreding wordt geregeld bij koninklijk besluit, wordt in dit fictieve voorbeeld aangenomen dat artikel XXIX in werking treedt met ingang van 1 juli 2021.

- Een gebruikte personenauto A heeft een datum eerste toelating van 1 mei 2018. De personenauto is op 1 mei 2021 ingeschreven in het kentekenregister en wordt te naam gesteld op 1 juni 2021. In dat geval is de bpm ter zake van de registratie afgeschreven op basis van de leeftijd van de personenauto ten tijde van de tenaamstelling. Op 1 juni 2021 geldt dus een vermindering op basis van een leeftijd (leeftijdskorting) van 3 jaren en 1 maand.
- Een gebruikte personenauto B, dat identiek is aan personenauto A, is op 1 mei 2021 ingeschreven in het kentekenregister en wordt te naam gesteld op 1 augustus 2021. Conform het voorgestelde overgangsrecht wordt het tarief en de grondslagen voor de bpm vastgelegd op 1 juli 2021. De geldende leeftijdskorting is dan 3 jaren en 2 maanden.

De belastingdruk met personenauto A is gelijk. Ook motorrijtuig A zal op dat moment – 1 juli 2021 – een lagere waarde hebben en derhalve ook een restbedrag aan bpm bevatten op basis van een leeftijd van 3 jaren en 2 maanden. Voor personenauto A geldt dat de vermindering van de restwaarde bpm gelijke tred houdt met personenauto B. Ingevolge het overgangsrecht hoeft de bpm naar aanleiding van de tenaamstelling van personenauto B pas te worden betaald aan het einde van de maand september 2021.

- Een gebruikte personenauto C, dat eveneens identiek is aan personenauto A, wordt op 1 juli 2021 ingeschreven in het kentekenregister. Voor die personenauto geldt het nieuwe recht en wordt de leeftijdskorting bepaald ten tijde van de inschrijving. Er geldt dan op dat moment ook een leeftijdskorting van 3 jaren en 2 maanden.

Bovenstaande illustreert dat tijdsevenredig eenzelfde vermindering voor alle hiervoor aangehaalde personenauto's wordt toegepast. Voor de belastingdruk maakt het voor de (beoogde) koper dan niet uit of personenauto A, B of C wordt gekocht.

Artikel XXXIX

Artikel XXXIX, onderdelen A en B, onderdeel C, onder 4, en onderdeel D, en artikel XLII, eerste lid, onderdeel i (artikelen III, onderdeel H, IV, XVI, onderdeel D, XVII, en XLIA van het Belastingplan 2019)

Ingevolge artikel XXXIX, onderdelen A en B, onderdeel C, onder 4, en onderdeel D, en artikel XLII, eerste lid, onderdeel i, wordt de arbeidskorting per 1 januari 2021 per saldo verhoogd. Enerzijds wordt de verhoging van de arbeidskorting met € 73 die als gevolg van de in het Belastingplan 2019 opgenomen wijzigingsopdracht, zoals deze ingevolge het Belastingplan 2020 is komen te luiden, per 1 januari 2022 zou plaatsvinden, een jaar naar voren gehaald. Anderzijds wordt de verhoging van de arbeidskorting in het tweede en derde opbouwtraject die per

1 januari 2021 zou plaatsvinden als gevolg van de in het Belastingplan 2019 opgenomen wijzigingsopdracht, zoals deze ingevolge het Belastingplan 2020 is komen te luiden, verlaagd met € 30. Een en ander is nader toegelicht in het algemeen deel van deze memorie.

Artikel XLII

Artikel XLII (inwerkingtreding)

Dit artikel regelt de inwerkingtreding. Voor een aantal wijzigingen is in een inwerkingtreding met terugwerkende kracht of met een latere datum voorzien. Waar dat het geval is, is dat toegelicht bij de toelichting op de betreffende onderdelen.

De Minister van Financiën,
W.B. Hoekstra

De Staatssecretaris van Financiën,
J.A. Vijlbrief

De Staatssecretaris van Financiën,
A.C. van Huffelen