

WIJ WILLEM ALEXANDER,
BIJ DE GRATIE GODS,
KONING DER NEDERLANDEN,
PRINS VAN ORANJE-NASSAU,
ENZ. ENZ. ENZ.

Besluit van

tot wijziging van enige wetten en uitvoeringsbesluiten op het gebied van de belastingen

Op de voordracht van de Staatssecretaris van Financiën van 14 november 2016 nr. 2016-0000204196;

Gelet op de artikelen 3.20, 3.54, 3.68, 3.127, 5.16b, 9.2 en 10.8 van de Wet inkomstenbelasting 2001, de artikelen 13bis, 18a en 18e van de Wet op de loonbelasting 1964, de artikelen 12b, 13l, 15 en 15ad van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969, de artikelen 11 en 29 van de Wet op de omzetbelasting 1968, de artikelen 2a, 71 en 71h van de Wet op de accijns, de artikelen 45, 60a, 63, 67, 68, 69, 70 en 70a van de Wet belastingen op milieugrondslag en de artikelen 10a en 38 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen;

De Afdeling advisering van de Raad van State gehoord (advies van 23 november 2016, no. W06.16.0371/III);

Gezien het nader rapport van de Staatssecretaris van Financiën van 21 december 2016, nr. 2016-0000224860;

Hebben goedgevonden en verstaan:

Artikel I

De Wet inkomstenbelasting 2001 wordt als volgt gewijzigd:

A. In **artikel 3.68**, eerste lid, wordt "9,8%" vervangen door: 9,44%.

B. **Artikel 3.127** wordt als volgt gewijzigd:

1. In het eerste lid wordt "13,8%" vervangen door: 13,3%.

2. In het vierde lid, onderdeel a, wordt "6,5 keer" vervangen door: 6,27 keer.

Artikel II

De Wet op de loonbelasting 1964 wordt als volgt gewijzigd:

A. In **artikel 18**, tweede lid, onderdeel a, wordt "42 deelnemingsjaren" vervangen door: 42¼ deelnemingsjaren.

B. In **artikel 18a**, zesde lid, wordt "67-jarige leeftijd" vervangen door: 68-jarige leeftijd.

C. **Artikel 18e** wordt als volgt gewijzigd:

1. In het eerste lid, onderdeel b, wordt "65-jarige leeftijd" vervangen door: 65¼-jarige leeftijd.

2. In het eerste lid, onderdeel c, wordt "42 deelnemingsjaren" vervangen door: 42¼ deelnemingsjaren.

3. In het tweede en derde lid wordt "65-jarige leeftijd" vervangen door: 65¼-jarige leeftijd.

4. In het vijfde lid wordt "67-jarige leeftijd" vervangen door: 67¼-jarige leeftijd.

Artikel III

Het Uitvoeringsbesluit inkomstenbelasting 2001 wordt als volgt gewijzigd:

A. In **artikel 1**, eerste lid, wordt "7.8, 9.2" vervangen door: 7.8.

B. Na **artikel 11** wordt een artikel ingevoegd, luidende:

Artikel 11bis Toerekeningsregels; meldingsplicht bij artikel 2.14, derde lid, onderdeel d, van de wet

1. Indien de belastingplichtige een vermogensbestanddeel dat ingevolge artikel 2.14, derde lid, onderdeel d, van de wet tevens in aanmerking wordt genomen bij de bepaling van het belastbare inkomen uit sparen en beleggen, niet als zodanig in de aangifte heeft vermeld, is hij gehouden daarvan schriftelijk mededeling aan de inspecteur te doen voordat de belastingplichtige weet of redelijkerwijs moet vermoeden dat de inspecteur met de desbetreffende onjuistheid of onvolledigheid bekend is of zal worden.

2. Het niet of niet tijdig dan wel onjuist of onvolledig doen van de mededeling, bedoeld in het eerste lid, wordt aangemerkt als een overtreding.

3. De bevoegdheid tot het opleggen van een vergrijpboete in de gevallen, bedoeld in het tweede lid, vervalt door verloop van vijf jaren na afloop van het kalenderjaar waarin de peildatum, bedoeld in artikel 2.14, derde lid, onderdeel d, van de wet, is gelegen. Indien het vermogensbestanddeel, bedoeld in het eerste lid, in het buitenland wordt gehouden of is opgekomen vervalt de bevoegdheid tot het opleggen van een vergrijpboete in de gevallen, bedoeld in het tweede lid, in afwijking in zoverre van de eerste volzin, door verloop van twaalf jaren na afloop van het kalenderjaar, bedoeld in de eerste volzin.

C. In **artikel 12bis**, eerste lid, wordt "tiende lid" vervangen door: zesde lid.

D. Artikel 12a wordt als volgt gewijzigd:

1. In de aanhef van onderdeel b wordt "Verordening (EG) nr. 1857/2006 van de Commissie van 15 december 2006 betreffende de toepassing van de artikelen 87 en 88 van het Verdrag op staatssteun voor kleine en middelgrote ondernemingen die landbouwproducten produceren, en tot wijziging van Verordening (EG) nr. 70/2001 (PbEG 2006, L 358)" vervangen door: Verordening (EU) nr. 702/2014 van de Commissie van 25 juni 2014 waarbij bepaalde categorieën steun in de landbouw- en de bosbouwsector en in plattelandgebieden op grond van artikel 107 en 108 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie met de interne markt verenigbaar worden verklaard (PbEU 2014, L 193).

2. Aan onderdeel b, onder 2°, wordt toegevoegd: de Subsidieregeling knelpunten platteland Noord-Brabant (provinciaal blad 2013, nr. 142); de Subsidieregeling urgentiegebieden Noord-Brabant 2016 (provinciaal blad 2016, nr. 51);.

3. In onderdeel b, onder 3°, vervalt: de Subsidieverordening verplaatsing intensieve veehouderij provincie Utrecht 2005 (provinciaal blad 2006, nr. 6);.

4. Aan onderdeel b, onder 3°, wordt toegevoegd: de Uitvoeringsverordening subsidie Agenda Vitaal Platteland provincie Utrecht 2016–2019, artikel 4.1.1 Verplaatsing grondgebonden bedrijven (provinciaal blad 2016, nr. 5037);.

5. Aan onderdeel b, onder 4°, wordt toegevoegd: de Regels Ruimte voor Gelderland 2016. Gecorrigeerd Exemplaar, paragraaf 4.5 Verplaatsing landbouwbedrijfsgebouwen ten behoeve van het Gelders Natuurnetwerk (provinciaal blad 2015, nr. 7842);.

6. In onderdeel b, onder 5°, wordt "hoofdstuk 3" vervangen door "hoofdstuk 9" en wordt "paragraaf 26" vervangen door: paragraaf 9.26.

7. In onderdeel b, onder 6°, wordt "Subsidieverordening agrarische bedrijfsverplaatsing" vervangen door: Subsidieregeling agrarische bedrijfsverplaatsing.

8. Aan onderdeel b, onder 7°, wordt toegevoegd: Subsidieregeling agrarische bedrijfsverplaatsing Groningen 2016 (provinciaal blad 2016, nr. 4210);.

9. In onderdeel b, onder 8°, wordt vóór de punt aan het slot ingevoegd: ; Subsidieregeling Verplaatsing Grondgebonden Agrarische Bedrijven Drenthe 2016 (provinciaal blad 2016, nr. 4154).

E. Artikel 15 wordt als volgt gewijzigd:

1. In het tweede lid wordt de tabel vervangen door:

Indien de belastingplichtige bij het begin van het voorafgaande kalenderjaar	factor
15 jaar of ouder, doch jonger dan 20 jaar is	0,45
20 jaar of ouder, doch jonger dan 25 jaar is	0,38
25 jaar of ouder, doch jonger dan 30 jaar is	0,31
30 jaar of ouder, doch jonger dan 35 jaar is	0,26
35 jaar of ouder, doch jonger dan 40 jaar is	0,21
40 jaar of ouder, doch jonger dan 45 jaar is	0,18
45 jaar of ouder, doch jonger dan 50 jaar is	0,15
50 jaar of ouder, doch jonger dan 55 jaar is	0,12

55 jaar of ouder, doch jonger dan 60 jaar is	0,10
60 jaar of ouder, doch jonger dan 65 jaar is	0,08
65 jaar of ouder, doch jonger dan 67 jaar is	0,07

2. In het vijfde lid wordt de tabel vervangen door:

In de pensioenregeling vastgestelde ingangsdatum	factor
67 jaar of ouder	1,875/1,737
66 jaar of ouder, doch jonger dan 67 jaar	1,875/1,613
65 jaar of ouder, doch jonger dan 66 jaar	1,875/1,500
64 jaar of ouder, doch jonger dan 65 jaar	1,875/1,398
63 jaar of ouder, doch jonger dan 64 jaar	1,875/1,305
62 jaar of ouder, doch jonger dan 63 jaar	1,875/1,220
61 jaar of ouder, doch jonger dan 62 jaar	1,875/1,142
jonger dan 61 jaar	1,875/1,071

F. In artikel 17bis, eerste lid, wordt de tabel vervangen door:

Indien de belastingplichtige bij het eind van het kalenderjaar	Percentage
15 jaar of ouder, doch jonger dan 20 jaar is	2,3
20 jaar of ouder, doch jonger dan 25 jaar is	2,7
25 jaar of ouder, doch jonger dan 30 jaar is	3,3
30 jaar of ouder, doch jonger dan 35 jaar is	3,9
35 jaar of ouder, doch jonger dan 40 jaar is	4,7
40 jaar of ouder, doch jonger dan 45 jaar is	5,7
45 jaar of ouder, doch jonger dan 50 jaar is	6,9
50 jaar of ouder, doch jonger dan 55 jaar is	8,3
55 jaar of ouder, doch jonger dan 60 jaar is	10,0
60 jaar of ouder, doch jonger dan 65 jaar is	12,0
65 jaar of ouder is	13,6

G. In artikel 17bis, eerste lid, wordt de tabel vervangen door:

Indien de belastingplichtige bij het eind van het kalenderjaar	Percentage
15 jaar of ouder, doch jonger dan 20 jaar is	2,2
20 jaar of ouder, doch jonger dan 25 jaar is	2,6
25 jaar of ouder, doch jonger dan 30 jaar is	3,2
30 jaar of ouder, doch jonger dan 35 jaar is	3,7
35 jaar of ouder, doch jonger dan 40 jaar is	4,5
40 jaar of ouder, doch jonger dan 45 jaar is	5,4
45 jaar of ouder, doch jonger dan 50 jaar is	6,5
50 jaar of ouder, doch jonger dan 55 jaar is	7,9
55 jaar of ouder, doch jonger dan 60 jaar is	9,5
60 jaar of ouder, doch jonger dan 65 jaar is	11,4
65 jaar of ouder is	13,1

H. **Hoofdstuk 7A** vervalt.

I. In **artikel 22**, eerste lid, wordt "levensverzekeraars" vervangen door:
levensverzekeraars, natura-uitvaartverzekeraars.

Artikel IV

Het Uitvoeringsbesluit loonbelasting 1965 wordt als volgt gewijzigd:

A. In **artikel 8**, eerste lid, wordt "elfde lid" vervangen door: zevende lid.

B. In **artikel 9**, eerste lid, wordt "zeventiende lid" vervangen door: dertiende lid.

Artikel V

Het Uitvoeringsbesluit vennootschapsbelasting 1971 wordt als volgt gewijzigd:

A. In **artikel 1**, eerste lid, wordt "5, 12b" vervangen door: 5.

B. **Artikel 7aa** vervalt.

Artikel VI

Het Besluit fiscale eenheid 2003 wordt als volgt gewijzigd:

A. **Artikel 1**, tweede lid, wordt als volgt gewijzigd:

1. In de onderdelen b en c wordt "eerste lid" vervangen door: eerste of tweede lid.

2. Onder verlettering van onderdeel d tot onderdeel f worden na onderdeel c twee onderdelen ingevoegd, luidende:

d. tussenmaatschappij: tussenmaatschappij als bedoeld in artikel 15, vijfde lid, van de wet;

e. topmaatschappij: topmaatschappij als bedoeld in artikel 15, zesde lid, van de wet;

3. In onderdeel f (nieuw) wordt "voorzover" vervangen door "voor zover" en wordt "vierde lid, tweede volzin" vervangen door: achtste lid.

B. **Artikel 2** komt te luiden:

Artikel 2 Aandeel met bijzondere rechten

Voor de beoordeling of de aandelen waarvan de moedermaatschappij of de topmaatschappij de gehele juridische en economische eigendom bezit gezamenlijk in alle gevallen recht geven op ten minste 95% van de winst en ten minste 95% van het vermogen van een andere maatschappij als bedoeld in artikel 15, eerste of tweede lid, van de wet wordt, indien er één bijzonder aandeel is, waarvan de moedermaatschappij of de topmaatschappij niet de gehele juridische of economische eigendom bezit, met een symbolische nominale waarde en een recht op

de winst van minder dan 10% van die waarde, deze gerechtigdheid tot de winst buiten beschouwing gelaten.

C. **Artikel 3**, eerste lid, wordt als volgt gewijzigd:

1. In de aanhef wordt "artikel 15, derde lid, onderdeel d en e, en vierde lid, derde volzin" vervangen door: artikel 15, vierde lid, onderdelen d en e, vijfde lid, aanhef, en zesde lid.
2. Onderdeel b vervalt onder verlettering van de onderdelen c en d tot onderdelen b en c.

D. **Artikel 4** wordt als volgt gewijzigd:

1. In het opschrift wordt "juridische eigendom" vervangen door "gehele juridische eigendom" en wordt "economische eigendom" telkens vervangen door: gehele economische eigendom.
2. In het eerste lid wordt "economische eigendom" telkens vervangen door "gehele economische eigendom" en wordt "juridische eigendom" telkens vervangen door "gehele juridische eigendom". Voorts wordt "invloedsfeer" vervangen door: invloedssfeer.
3. In het tweede lid wordt "economische eigendom" telkens vervangen door: gehele economische eigendom.

E. **Artikel 5** wordt als volgt gewijzigd:

1. In het eerste en derde lid wordt "derde lid" vervangen door: vierde lid.
2. Er wordt een lid toegevoegd, luidende:
 5. Indien op het voegingstijdstip het boekjaar van een bestaande dochtermaatschappij statutair nog niet, maar feitelijk al wel samenvalt met dat van de moedermaatschappij, wordt geacht te zijn voldaan aan het vereiste van artikel 15, vierde lid, onderdeel a, van de wet, mits vóór het voegingstijdstip door het daartoe bevoegde orgaan van de dochtermaatschappij het besluit is genomen tot een zodanige wijziging van het boekjaar dat dit boekjaar samenvalt met dat van de moedermaatschappij en de daarvoor benodigde statutenwijziging binnen twee weken na het voegingstijdstip heeft plaatsgevonden. Indien de termijn van twee weken, bedoeld in de eerste volzin, door omstandigheden die zijn gelegen buiten de invloedssfeer van partijen wordt overschreden en aannemelijk is dat getracht is de statutenwijziging zo spoedig mogelijk na het voegingstijdstip te doen plaatsvinden, blijft afwijzing van het verzoek achterwege.

F. In **artikel 6**, derde lid, tweede volzin, wordt "moedermaatschappij" vervangen door: moedermaatschappij die bij voeging haar boekjaar niet hoeft af te sluiten,.

G. **Artikel 7a** komt te luiden:

Artikel 7a Toepassing innovatiebox na voeging

In geval van voeging van een maatschappij treedt de fiscale eenheid voor de toepassing van afdeling 2.3 van de wet in de plaats van die maatschappij.

H. **Artikel 7b** wordt als volgt gewijzigd:

1. Voor de tekst wordt de aanduiding "1." geplaatst.
2. Er wordt een lid toegevoegd, luidende:

2. Voor zover een stakingsverlies ingevolge het eerste lid niet in aanmerking is genomen, is artikel 15ab, derde, vierde en vijfde lid, van de wet van overeenkomstige toepassing.

I. In **artikel 10**, eerste lid, wordt "Dividenden betaalbaar gesteld op aandelen in" vervangen door "Uitdelingen van winst door" en wordt "aandeelhouders die geen deel uitmaken van de fiscale eenheid" vervangen door: lichamen die, voor zover het het belang in die dochtermaatschappij betreft, geen deel uitmaken van de fiscale eenheid.

J. In **artikel 14**, eerste lid, wordt "dochtermaatmaatschappij" vervangen door: dochtermaatschappij.

K. **Artikel 15** verval.

L. **Artikel 16a** komt te luiden:

Artikel 16a Toepassing innovatiebox na ontvoeging

Indien tot het vermogen van een ontvoegde dochtermaatschappij een immaterieel activum behoort of gaat behoren, treedt die dochtermaatschappij voor de toepassing van afdeling 2.3 van de wet met betrekking tot dat activum in de plaats van de fiscale eenheid.

M. **Artikel 17** wordt als volgt gewijzigd:

1. In het eerste lid wordt "bestaan en" vervangen door "bestaan," en wordt "dezelfde fiscale eenheid" vervangen door: dezelfde fiscale eenheid en al hetgeen in het kader van de splitsing is verkregen tot het vermogen van die fiscale eenheid gaat behoren.

2. In het zevende lid wordt "artikelen 15ab, tweede lid, of 15ad van de wet blijven" vervangen door: artikelen 15ab, tweede lid, of 15ad van de wet of artikel 7b blijven.

N. **Artikel 18** wordt als volgt gewijzigd:

1. In het eerste lid wordt "bestaan en" vervangen door "bestaan," en wordt "dezelfde fiscale eenheid" vervangen door: dezelfde fiscale eenheid en al hetgeen in het kader van de fusie is verkregen tot het vermogen van die fiscale eenheid gaat behoren.

2. In het zevende lid wordt "artikelen 15ab, tweede lid, of 15ad van de wet blijven" vervangen door: artikelen 15ab, tweede lid, of 15ad van de wet of artikel 7b blijven.

O. **Artikel 18a** wordt als volgt gewijzigd:

1. In het eerste lid wordt "vijfde lid" vervangen door: negende lid.

2. In het derde lid wordt "eerste en tweede lid" vervangen door "eerste, tweede en derde lid" en wordt "de verdwijnende onderscheidenlijk splitsende rechtspersoon" vervangen door "de verdwijnende, onderscheidenlijk splitsende, rechtspersoon". Voorts wordt "andere belastingplichtige," vervangen door "andere belastingplichtige" en wordt "de juridische fusie of splitsing" vervangen door: de juridische fusie, onderscheidenlijk splitsing,".

P. In het opschrift van **hoofdstuk VII** wordt "een buitenlandse belastingplichtige" vervangen door: een buitenlandse belastingplichtige, een tussenmaatschappij of een topmaatschappij.

Q. **Artikel 29** wordt als volgt gewijzigd:

1. In het eerste lid, onderdeel a, wordt "voorzover" vervangen door "voor zover" en wordt "vierde lid, derde volzin" vervangen door: achtste lid.

2. In het eerste lid, onderdeel g, wordt "artikel 15, vierde lid, tweede volzin, van de wet, voorzover die op grond van die volzin" vervangen door: artikel 15, achtste lid, van de wet, voor zover die op grond van dat lid.

3. In het tweede lid wordt "eerste volzin" vervangen door "eerste of derde volzin" en wordt "Belastingregeling voor het Koninkrijk" vervangen door: Belastingregeling voor het Koninkrijk, de Belastingregeling voor het land Nederland.

R. **Artikel 30** wordt als volgt gewijzigd:

1. In het eerste lid wordt "tweede lid" vervangen door: derde lid.

2. Aan het eerste lid wordt een volzin toegevoegd, luidende: De eerste volzin is niet van toepassing indien het hoofdhuis is gelegen in een andere lidstaat van de Europese Unie of in een andere staat die partij is bij de Overeenkomst betreffende de Europese Economische Ruimte.

3. In het tweede lid wordt "derde lid" vervangen door: vierde lid.

S. In **artikel 31**, eerste lid, wordt "zesde lid" vervangen door "zevende lid" en wordt "voorzover" vervangen door "voor zover". Voorts wordt "vierde lid, derde volzin" vervangen door: achtste lid.

T. **Artikel 35** wordt als volgt gewijzigd:

1. Het eerste lid vervalt onder vernummering van het tweede lid tot eerste lid.

2. In het eerste lid (nieuw) wordt "het eerste lid" vervangen door: artikel 13, achttiende lid, van de wet.

3. Het derde lid vervalt onder vernummering van het vierde tot en met zevende lid tot tweede tot en met vijfde lid.

4. In het tweede lid (nieuw) wordt in de eerste volzin "deelneming als bedoeld in het eerste lid" vervangen door "deelneming van een maatschappij in een buitenlandse belastingplichtige die als dochtermaatschappij deel uitmaakt van een fiscale eenheid met die maatschappij". Voorts vervalt de tweede volzin.

5. In het derde lid (nieuw) wordt "eerste lid" telkens vervangen door "tweede lid". Voorts wordt een volzin toegevoegd, luidende: Bij de toepassing van de eerste volzin is artikel 15ah van de wet van overeenkomstige toepassing.

6. Het vierde lid (nieuw) komt te luiden:

4. Indien bij de toepassing van artikel 13d van de wet met betrekking tot een deelneming als bedoeld in het tweede lid of een deelneming die voorheen kwalificeerde als een deelneming als bedoeld in het tweede lid, tot het vermogen van het lichaam waarin die deelneming wordt gehouden onmiddellijk of middellijk een deelneming behoort of heeft behoord, wordt voor de

toepassing van artikel 13d, vierde lid, van de wet geen rekening gehouden met de waardeveranderingen van laatstgenoemde deelneming voor zover deze waardeverandering het gevolg is van verliezen die leiden tot een op de voet van artikel 13d, negende lid, van de wet in aanmerking te nemen beperking van het voor de deelneming in het ontbonden lichaam opgeofferde bedrag.

7. In het vijfde lid (nieuw) wordt "eerste lid" vervangen door: tweede lid.

U. **Artikel 36** wordt als volgt gewijzigd:

1. In het eerste lid wordt "laagbelaste beleggingsdeelneming" vervangen door "beleggingsdeelneming niet zijnde een kwalificerende beleggingsdeelneming" en wordt "eerste en tweede" vervangen door: eerste.

2. In het derde lid wordt "voorzover" vervangen door: voor zover.

3. In het vierde lid wordt "wet," vervangen door "wet" en wordt "voorzover" vervangen door: voor zover.

V. Na **artikel 37** wordt een afdeling ingevoegd, luidende:

Afdeling 3a Fiscale eenheid met een belang in een tussenmaatschappij

Artikel 38. Belang in tussenmaatschappij waarop de deelnemingsvrijstelling van toepassing is

1. Voor de toepassing van artikel 13d van de wet met betrekking tot een deelneming in een tussenmaatschappij van een fiscale eenheid waarvan ook de belastingplichtige deel uitmaakt of een deelneming die voorheen als zodanig kwalificeerde, wordt de in de jaren, bedoeld in artikel 13d, derde lid, van de wet, aan een maatschappij waarin die tussenmaatschappij onmiddellijk of middellijk een belang had toe te rekenen winst van de fiscale eenheid geacht mede als positief voordeel uit hoofde van de deelneming te zijn genoten, indien deze winst per saldo uitkomt op een positief bedrag. De vorige volzin is niet van toepassing voor zover de belastingplichtige aannemelijk maakt dat hij deze winst niet feitelijk op enigerlei wijze direct of indirect als positief voordeel uit hoofde van de deelneming heeft genoten in de jaren, bedoeld in artikel 13d, derde lid, van de wet. Bij de toepassing van de eerste volzin is artikel 15ah van de wet van overeenkomstige toepassing.

2. Voor de toepassing van artikel 13d van de wet met betrekking tot een deelneming als bedoeld in het eerste lid is artikel 35, vierde lid, van overeenkomstige toepassing.

Artikel 38a. Belang in tussenmaatschappij waarop de deelnemingsvrijstelling niet van toepassing is

1. Indien een belastingplichtige waarin een belang wordt gehouden door een tussenmaatschappij als dochtermaatschappij deel gaat uitmaken van een fiscale eenheid en het belang van een tot die fiscale eenheid behorende maatschappij in die tussenmaatschappij een beleggingsdeelneming niet zijnde een kwalificerende beleggingsdeelneming betreft, stelt de belastingplichtige op het tijdstip onmiddellijk voorafgaand aan het tijdstip waarop de fiscale eenheid ten aanzien van die belastingplichtige tot stand komt, naar rato van het in die belastingplichtige door die tussenmaatschappij gehouden belang, zijn activa en passiva te boek op

de waarde in het economische verkeer en voegt hij de door hem gevormde fiscale reserves toe aan de winst.

2. Op gezamenlijk verzoek van de moedermaatschappij en de dochtermaatschappij blijft het eerste lid buiten aanmerking.

3. Voor de toepassing van artikel 13aa van de wet worden positieve voordelen uit hoofde van het belang in de tussenmaatschappij, bedoeld in het eerste lid, bij de bepaling van de winst van de fiscale eenheid niet in aanmerking genomen, voor zover aannemelijk is dat deze samenhangen met of voortvloeien uit aan een dochtermaatschappij, waarin die tussenmaatschappij een belang heeft, toe te rekenen winst van de fiscale eenheid. Indien ten aanzien van de dochtermaatschappij een verzoek is gedaan als bedoeld in het tweede lid, blijft de eerste volzin buiten toepassing tot het bedrag dat ingevolge dat verzoek niet in de heffing is betrokken.

4. Voor de toepassing van artikel 13aa van de wet worden negatieve voordelen uit hoofde van het belang in de tussenmaatschappij, bedoeld in het eerste lid, met inachtneming van het zesde lid van dat artikel, bij de bepaling van de winst van de fiscale eenheid slechts in aanmerking genomen voor zover aannemelijk is dat deze samenhangen met of voortvloeien uit andere werkzaamheden of ander vermogen dan de werkzaamheden, onderscheidenlijk het vermogen, van een dochtermaatschappij waarin die tussenmaatschappij een belang heeft.

5. Indien op het ontvoegingstijdstip van een dochtermaatschappij de waarde in het economische verkeer van het belang in de tussenmaatschappij, bedoeld in het eerste lid, die een belang in die dochtermaatschappij houdt, lager is dan de boekwaarde van dat belang, wordt dat belang op het onmiddellijk daaraan voorafgaande tijdstip teboekgesteld op de waarde in het economische verkeer.

6. Voor de toepassing van het derde lid wordt de aan de dochtermaatschappij toe te rekenen winst van de fiscale eenheid berekend alsof zij geen deel uitmaakt van de fiscale eenheid, waarbij winsten en verliezen van voor het voegingstijdstip buiten aanmerking blijven.

W. Artikel 39 wordt als volgt gewijzigd:

1. In het eerste lid wordt "15ae, 15af, 15ag, 15ai en 15aj, eerste lid, van de wet" vervangen door: 15ab, 15ae, 15af, 15ag, 15ai en 15aj van de wet en artikel 7b.

2. In het tweede lid wordt "15ad, 15ai en 20, tweede lid, van de wet" vervangen door: 15ab, tweede lid, 15ad, 15ai, 15aj, zevende lid, en 20, tweede lid, van de wet en artikel 7b.

X. Artikel 40 wordt als volgt gewijzigd:

1. In het eerste lid wordt "15ae, 15af en 15ag van de wet" vervangen door: 15ab, 15ae, 15af en 15ag van de wet en artikel 7b.

2. In het tweede lid wordt "15aj, eerste lid" vervangen door "15aj, eerste, tweede of zevende lid" en wordt "door onderscheidenlijk het voornemen tot herinvestering uitsluitend bestond bij" vervangen door: door, onderscheidenlijk het voornemen tot herinvestering uitsluitend bestond bij, onderscheidenlijk de schuldvordering of de deelneming werd gehouden door,.

3. In het derde lid wordt "15ad, 15ai en 20, tweede lid, van de wet" vervangen door "15ab, tweede lid, 15ad, 15ai, 15aj, zevende lid, en 20, tweede lid, van de wet en artikel 7b" en wordt "de in de plaats treding" vervangen door: het in de plaats treden.

Y. Na **artikel 40** wordt een afdeling ingevoegd, luidende:

Afdeling 6 Voortzetting fiscale eenheid in andere situaties dan zetelverplaatsing

Artikel 41. Fiscaal geruisloze voortzetting fiscale eenheid bij beëindiging fiscale eenheid ingevolge artikel 15, tiende lid, onderdelen d, e, f of g, van de wet

1. Ingeval sprake is van een omstandigheid als bedoeld in artikel 15, tiende lid, onderdelen d, e, f of g, van de wet en direct aansluitend aan het ontvoegingstijdstip een nieuwe fiscale eenheid tot stand komt, wordt een maatschappij voor de toepassing van de artikelen 15ab, 15ae, 15af, 15ag, 15ai en 15aj van de wet en artikel 7b geacht niet te zijn ontvoegd indien:

a. die maatschappij deel uitmaakt van de aansluitende fiscale eenheid, en

b. de voorgaande fiscale eenheid ten aanzien van die maatschappij niet zou zijn beëindigd indien de bij die voorafgaande fiscale eenheid of de aansluitende fiscale eenheid betrokken topmaatschappij en de eventueel betrokken tussenmaatschappijen in Nederland zouden zijn gevestigd en als moedermaatschappij, onderscheidenlijk dochtermaatschappij, deel zouden hebben uitgemaakt van de fiscale eenheid.

2. De aansluitende fiscale eenheid, bedoeld in het eerste lid, treedt voor de toepassing van de artikelen 15ab, tweede lid, 15ad, 15ai, 15aj, zevende lid, en 20, tweede lid, van de wet en artikel 7b in de plaats van de voorafgaande fiscale eenheid. Bij de toepassing van artikel 15ai van de wet geldt het in de plaats treden niet voor zover afrekening als gevolg van toepassing van de artikelen 15, tiende lid, en 15ai van de wet heeft plaatsgevonden.

3. Indien bij een voortzetting van de fiscale eenheid als bedoeld in het eerste lid de moedermaatschappij is gewijzigd, kunnen bij een latere ontvoeging uit de aansluitende fiscale eenheid niet meer verliezen van de voorafgaande fiscale eenheid achterblijven bij de nieuwe moedermaatschappij dan mogelijk zou zijn geweest wanneer de moedermaatschappij niet was gewijzigd. Voor de toepassing van de eerste volzin worden de verliezen van de voorafgaande fiscale eenheid geacht bij de moedermaatschappij van die fiscale eenheid te zijn opgekomen, tenzij op het moment van voortzetting van de fiscale eenheid met overeenkomstige toepassing van artikel 15af van de wet aannemelijk wordt gemaakt dat de verliezen aan een andere maatschappij zijn toe te rekenen.

4. Indien bij een voortzetting van de fiscale eenheid als bedoeld in het eerste lid tevens een maatschappij van de aansluitende fiscale eenheid deel gaat uitmaken die geen deel uitmaakte van de voorafgaande fiscale eenheid, worden voor de toepassing van artikel 15ae van de wet de maatschappijen die ook deel uitmaakten van de voorafgaande fiscale eenheid als bestaande fiscale eenheid beschouwd.

5. Het eerste tot en met vierde lid zijn van overeenkomstige toepassing indien een fiscale eenheid als bedoeld in artikel 15, eerste lid, van de wet eindigt als gevolg van een ontvoeging van de moedermaatschappij en direct aansluitend aan het ontvoegingstijdstip een nieuwe fiscale eenheid als bedoeld in artikel 15, tweede lid, van de wet tot stand komt tussen twee of meer dochtermaatschappijen van die fiscale eenheid waarbij de ontvoegde moedermaatschappij als topmaatschappij fungeert.

Z. Na **hoofdstuk VIII B** wordt een hoofdstuk ingevoegd, luidende:

Hoofdstuk VIII C Overgangsrecht ten gevolge van overgangsbepalingen in de wet

Artikel 48 f Overgangsrecht innovatiebox

Bij de toepassing van artikel 34d van de wet zijn de artikelen 7a en 16a van overeenkomstige toepassing.

Artikel VII

Het Besluit aftrekbeperking bovenmatige deelnemingsrente wordt als volgt gewijzigd:

A. **Artikel 1**, tweede lid, wordt als volgt gewijzigd:

1. In de onderdelen e en f wordt "eerste lid" vervangen door: eerste of tweede lid.
2. Onder verlettering van de onderdelen g tot en met j tot onderdelen h tot en met k wordt na onderdeel f een onderdeel ingevoegd, luidende:

g. tussenmaatschappij: tussenmaatschappij als bedoeld in artikel 15, vijfde lid, van de wet;.

B. **Artikel 6** wordt als volgt gewijzigd:

1. In het eerste lid wordt na de eerste volzin een volzin ingevoegd, luidende: In afwijking in zoverre van de eerste volzin wordt, voor zover het belang in de dochtermaatschappij waarmee de fiscale eenheid wordt aangegaan middellijk wordt gehouden via een tussenmaatschappij, bij de moedermaatschappij van de fiscale eenheid de verkrijgingsprijs van de bij de te voegen maatschappij in het bezit zijnde aandelen gesteld op de verkrijgingsprijs van deze aandelen door die maatschappij.

2. In het tweede lid, onderdeel a, onder 2°, wordt "op het in die maatschappij bijeengebrachte kapitaal" vervangen door: op het naar rato van het aandelenbezit in die maatschappij, met inachtneming van eventueel aan dat aandelenbezit verbonden bijzondere rechten, bepaalde deel van het in die maatschappij bijeengebrachte kapitaal.

C. Aan **artikel 7** wordt een lid toegevoegd, luidende:

3. Ingeval door het aangaan van een fiscale eenheid een bedrag aan renten en kosten ter zake van schulden ingevolge artikel 15ad van de wet niet in aftrek komt en het belang in de maatschappij waarmee de fiscale eenheid wordt aangegaan door de belastingplichtige middellijk is verkregen door het verwerven of uitbreiden van een belang in een tussenmaatschappij, wordt genoemd bedrag aan renten en kosten dat niet in aftrek komt, in afwijking in zoverre van het eerste lid, verminderd naar evenredigheid van het deel van de verkrijgingsprijs van de aandelen in de tussenmaatschappij dat toerekenbaar is aan de vermogensbestanddelen die als gevolg van de voeging deel gaan uitmaken van het vermogen van de fiscale eenheid, voor zover dat deel van die verkrijgingsprijs bij de fiscale eenheid in aanmerking wordt genomen voor het bepalen van de deelnemingsschuld, bedoeld in artikel 13l, derde lid, van de wet. Het eerste lid, tweede volzin, is van overeenkomstige toepassing.

Artikel VIII

Het Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968 wordt als volgt gewijzigd:

A. In **artikel 1**, eerste lid, wordt "29, derde lid" vervangen door: 29, negende lid.

B. In **artikel 3** wordt "Artikel 29, eerste en tweede lid" vervangen door: Artikel 29, eerste tot en met het vijfde, zevende en achtste lid.

C. In **artikel 7a**, eerste lid, aanhef, wordt "de diensten die gefinancierd worden" vervangen door: de diensten die verleend worden.

D. In **artikel 20**, eerste lid, wordt "artikel 29, eerste lid, onderdeel b" vervangen door: artikel 29, eerste lid.

E. **Bijlage B**, onder b, wordt als volgt gewijzigd:

1. In post 9 wordt "instellingen van verpleging" vervangen door: instellingen van verpleging, wijkverpleging.

2. In de algemene aantekening, derde volzin, wordt "posten 12" vervangen door: posten 9, voor zover betrekking hebbend op wijkverpleging, 12.

F. In **bijlage B**, onder b, algemene aantekening, derde volzin, wordt "20" vervangen door: 15, onder a, 20.

Artikel IX

Het Uitvoeringsbesluit accijns wordt als volgt gewijzigd:

A. In **artikel 1**, eerste lid, vervalt: 67, eerste lid,.

B. In **artikel 1**, eerste lid, wordt "71h, zevende lid" vervangen door: 71h, zesde lid.

C. Aan **artikel 4**, vierde lid, wordt, onder vervanging van de punt aan het slot van onderdeel b door een puntkomma, een onderdeel toegevoegd, luidende:

c. aan een geregistreerde geadresseerde als bedoeld in artikel 50a, derde lid, van de wet.

D. **Artikel 27a** vervalt.

E. **Artikel 31e**, tweede en derde lid, komt te luiden:

2. Teruggaaf van accijns als bedoeld in het eerste lid wordt verleend voor motorbrandstof waarvan uit de bedrijfsadministratie van de inboeker, bedoeld in artikel 9.7.1.1 van de Wet milieubeheer, blijkt dat zij geheel of gedeeltelijk bestaat uit:

a. biobrandstof als bedoeld in artikel 2, onderdeel i, van de Richtlijn hernieuwbare energie en voldoet aan de eisen die zijn gesteld in artikel 9.7.4.2 van de Wet milieubeheer; of

b. hernieuwbare brandstof als bedoeld in artikel 9.7.1.1 van de Wet milieubeheer en voldoet aan de eisen die zijn gesteld in artikel 9.7.4.4 van de Wet milieubeheer.

3. Een teruggaaf van accijns op grond van de artikelen 71 of 71a van de wet voor motorbrandstof die geheel of gedeeltelijk bestaat uit biobrandstof of hernieuwbare brandstof als bedoeld in artikel 71h, eerste lid, onderdelen a respectievelijk b, van de wet wordt verminderd met een eerdere teruggaaf van accijns op grond van artikel 71h van de wet.

Artikel X

Het Uitvoeringsbesluit belastingen op milieugrondslag wordt als volgt gewijzigd:

A. In **artikel 1**, eerste lid, wordt "60, tweede lid" vervangen door: 60, tweede lid, 60a, derde lid.

B. In **artikel 18** wordt na het derde lid, onder vernummering van het vierde en vijfde lid tot vijfde en zesde lid, een lid ingevoegd, luidende:

4. Indien het verzoek om teruggaaf langs elektronische weg wordt ingediend, worden de aankoopfactuur en gegevens, bedoeld in het derde lid, niet bij het verzoek overgelegd maar desgevraagd aan de inspecteur verstrekt.

C. Na **artikel 21c** wordt een artikel ingevoegd, luidende:

Artikel 21d

1. Het tarief, bedoeld in artikel 60a, eerste lid, van de wet, is slechts van toepassing indien de elektriciteit via een aansluiting wordt geleverd en de gebruiker een verklaring heeft overgelegd aan degene die de elektriciteit aan hem levert, dat de elektriciteit uitsluitend wordt aangewend in een oplaadinstallatie voor elektrische voertuigen die beschikt over een zelfstandige aansluiting en dat deze oplaadinstallatie 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.

2. De gebruiker trekt de verklaring binnen zes weken schriftelijk in, indien de door hem overgelegde verklaring, bedoeld in het eerste lid, op enig moment niet meer juist is. De schriftelijke intrekking wordt door hem ondertekend, waarbij het moment, bedoeld in de vorige volzin, wordt vermeld.

3. Artikel 21c is van overeenkomstige toepassing.

D. Voor **artikel 22** wordt een artikel ingevoegd, luidende:

Artikel 21e

Indien in de gebruiksperiode elektriciteit wordt betrokken van meerdere leveranciers via één aansluiting wordt de vermindering, bedoeld in artikel 63, eerste lid, van de wet slechts door één van de leveranciers toegepast.

E. Aan **artikel 24** worden drie leden toegevoegd, luidende:

4. Indien het verzoek langs elektronische weg wordt ingediend, wordt de afrekening, bedoeld in het derde lid, niet bij het verzoek overgelegd maar desgevraagd aan de inspecteur verstrekt.

5. De teruggaaf, bedoeld in het eerste lid, wordt alleen verleend als het bedrag aan belasting expliciet op de factuur in rekening is gebracht en slechts voor zover die factuur is betaald.

6. Indien een hoger bedrag aan belasting is gefactureerd dan door degene die de levering heeft verricht verschuldigd is, wordt voor het bepalen van de hoogte van de teruggaaf, bedoeld in het eerste lid, het bedrag aan verschuldigde belasting gebruikt.

F. Aan **artikel 25** worden twee leden toegevoegd, luidende:

4. De teruggaaf, bedoeld in het eerste en derde lid, wordt alleen verleend als het bedrag aan belasting expliciet op de factuur in rekening is gebracht en slechts voor zover die factuur is betaald.

5. Indien een hoger bedrag aan belasting is gefactureerd dan door degene die de levering heeft verricht verschuldigd is, wordt voor het bepalen van de hoogte van de teruggaaf, bedoeld in het eerste en derde lid, het bedrag aan verschuldigde belasting gebruikt.

G. Aan **artikel 26** worden twee leden toegevoegd, luidende:

3. De teruggaaf, bedoeld in het eerste lid, wordt alleen verleend als het bedrag aan belasting expliciet op de factuur in rekening is gebracht en slechts voor zover die factuur is betaald.

4. Indien een hoger bedrag aan belasting is gefactureerd dan door degene die de levering heeft verricht verschuldigd is, wordt voor het bepalen van de hoogte van de teruggaaf, bedoeld in het eerste lid, het bedrag aan verschuldigde belasting gebruikt.

H. Aan **artikel 27** worden twee leden toegevoegd, luidende:

6. De teruggaaf, bedoeld in het eerste lid, wordt voorts alleen verleend als het bedrag aan belasting expliciet op de factuur in rekening is gebracht en slechts voor zover die factuur is betaald.

7. Indien een hoger bedrag aan belasting is gefactureerd dan door degene die de levering heeft verricht verschuldigd is, wordt voor het bepalen van de hoogte van de teruggaaf, bedoeld in het eerste lid, het bedrag aan verschuldigde belasting gebruikt.

I. Aan **artikel 28** worden twee leden toegevoegd, luidende:

6. De teruggaaf, bedoeld in het eerste lid, wordt alleen verleend als het bedrag aan belasting expliciet op de factuur in rekening is gebracht en slechts voor zover die factuur is betaald.

7. Indien een hoger bedrag aan belasting is gefactureerd dan door degene die de levering heeft verricht verschuldigd is, wordt voor het bepalen van de hoogte van de teruggaaf, bedoeld in het eerste lid, het bedrag aan verschuldigde belasting gebruikt.

Artikel XI

Het Uitvoeringsbesluit belastingen op milieugrondslag wordt met ingang van 1 januari 2021 als volgt gewijzigd:

A. In **artikel 1**, eerste lid, wordt "60, tweede lid, 60a, derde lid" vervangen door: 60, tweede lid.

B. **Artikel 21d** vervalt.

Artikel XII

Het Besluit voorkoming dubbele belasting 2001 wordt als volgt gewijzigd:

A. **Artikel 6** komt te luiden:

Artikel 6 Ontwikkelingsland

1. Voor de toepassing van dit besluit worden als ontwikkelingslanden aangewezen de Mogendheden die zijn opgenomen in de door het 'Development Assistance Committee' van de Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling meest recent vastgestelde 'List of Recipients of Official Development Assistance', met uitzondering van de daarin opgenomen hoge middeninkomenslanden. Deze aanwijzing is voor Mogendheden die in de loop van een kalenderjaar worden aangewezen, van kracht met ingang van het kalenderjaar volgend op het kalenderjaar van bekendmaking van genoemde lijst.

2. In afwijking van het eerste lid worden eveneens als ontwikkelingsland aangewezen de Mogendheden die:

a. als hoge middeninkomenslanden zijn opgenomen op de lijst, bedoeld in het eerste lid; en
b. als ontwikkelingsland waren aangewezen bij dit artikel zoals dat luidde op 31 december 2016; en

c. worden aangewezen als landen waarop een door Onze Minister voor Buitenlandse Handel en Ontwikkelingssamenwerking krachtens artikel 3 van de Kaderwet subsidies Ministerie van Buitenlandse Zaken genomen besluit met het oog op het financieren van activiteiten van het midden- en kleinbedrijf dat ontwikkelingsrelevante investeringen wil doen, van toepassing is.

De aanwijzing is voor de toepassing van dit besluit voor Mogendheden die in de loop van een kalenderjaar gaan voldoen aan de voorwaarden, genoemd in de onderdelen a, b en c, van kracht met ingang van het kalenderjaar volgend op het kalenderjaar waarin aan de voorwaarden wordt voldaan.

3. Een Mogendheid die ingevolge het eerste en tweede lid in de loop van een kalenderjaar, ten opzichte van het daaraan voorgaande kalenderjaar ingevolge het eerste of tweede lid niet meer als ontwikkelingsland is aangewezen, wordt voor de toepassing van dit besluit nog als ontwikkelingsland aangemerkt gedurende dat jaar en de daaropvolgende twee kalenderjaren.

4. Voorts worden voor de jaren 2017 en 2018 als ontwikkelingsland aangewezen: Belize, Botswana, Costa Rica, Cuba, Dominica, de Dominicaanse Republiek, Ecuador, Fiji, Grenada, Iran, Irak, Jamaica, de Malediven, de Marshall eilanden, Namibië, de Palau-eilanden, St. Vincent and the Grenadines en Tonga.

5. De termijn, bedoeld in het derde of vierde lid, kan met betrekking tot een Mogendheid bij regeling van Onze Minister van Financiën, na overleg met Onze Minister voor Buitenlandse Handel en Ontwikkelingssamenwerking, worden verlengd.

B. De **artikelen 21a, 24b** en **25b** vervallen.

C. **Artikel 24** wordt als volgt gewijzigd:

1. In het tweede lid wordt "het forfaitair rendement, bedoeld in artikel 5.2 van de Wet inkomstenbelasting 2001," vervangen door: het forfaitaire rendement.

2. Het vijfde lid komt te luiden:

5. Voor de toepassing van dit artikel wordt verstaan onder:

a. het forfaitaire rendement van de rendementsgrondslag in het buitenland: het bedrag dat tot het forfaitaire rendement, bedoeld in artikel 5.2 van de Wet inkomstenbelasting 2001, berekend over de grondslag sparen en beleggen, in dezelfde verhouding staat als de rendementsgrondslag in het buitenland staat tot de grondslag sparen en beleggen;

b. het noemerinkomen: het belastbare inkomen uit sparen en beleggen.

3. In het zesde lid wordt "persoonsgebonden aftrek, alsmede met het forfaitair rendement, bedoeld in artikel 5.2 van de Wet inkomstenbelasting 2001, van het in aanmerking genomen heffingvrije vermogen" vervangen door: persoonsgebonden aftrek.

D. Na **artikel 25a** wordt een afdeling ingevoegd, luidende:

AFDELING 4A AFGEZONDERD PARTICULIER VERMOGEN

Artikel 25b Verrekening buitenlandse belasting in geval van afgezonderd particulier vermogen

1. Aan een binnenlandse belastingplichtige wordt, ter verrekening van vanwege een andere Mogendheid geheven belasting, een vermindering van inkomstenbelasting verleend voor in het inkomen uit werk en woning, het inkomen uit aanmerkelijk belang of het voordeel uit sparen en beleggen begrepen inkomsten die bij deze belastingplichtige opkomen als gevolg van de toerekening op grond van artikel 2.14a van de Wet inkomstenbelasting 2001 van de bezittingen en schulden alsmede opbrengsten en uitgaven van een afgezonderd particulier vermogen, voor zover deze bezittingen en schulden alsmede opbrengsten en uitgaven zijn onderworpen aan een belasting naar het inkomen of de winst die vanwege de Mogendheid waarin het afgezonderd particulier vermogen is gevestigd wordt geheven.

2. Het bedrag van de in het eerste lid bedoelde vermindering is het laagste van de volgende bedragen:

a. het bedrag van de in het desbetreffende jaar vanwege andere Mogendheden geheven belasting als bedoeld in het eerste lid over de aan de belastingplichtige toegerekende bezittingen en schulden alsmede opbrengsten en uitgaven; en

b. het bedrag van de in het desbetreffende jaar, zonder de toepassing van dit besluit, volgens de Wet inkomstenbelasting 2001 verschuldigde inkomstenbelasting dat betrekking heeft op de inkomsten, bedoeld in het eerste lid, die bij de belastingplichtige opkomen, waarbij dit bedrag wordt verminderd met de verminderingen van de verschuldigde inkomstenbelasting die voor die

inkomsten worden verleend op grond van de aan dit artikel voorafgaande artikelen of andere regelingen ter voorkoming van dubbele belasting.

3. Het bedrag van de in het desbetreffende jaar volgens de Wet inkomstenbelasting 2001 verschuldigde inkomstenbelasting dat betrekking heeft op de inkomsten, bedoeld in het eerste lid, die bij de belastingplichtige opkomen, wordt voor de toepassing van het tweede lid, onderdeel b, gesteld op de som van de volgende bedragen:

a. het bedrag dat tot de belasting die in het desbetreffende jaar over het belastbare inkomen uit werk en woning verschuldigd is, in dezelfde verhouding staat als het in het inkomen uit werk en woning begrepen inkomen dat in dat jaar bij de belastingplichtige opkomt op grond van artikel 2.14a van de Wet inkomstenbelasting 2001 staat tot het noemerinkomen, bedoeld in artikel 10, vijfde en zevende lid;

b. het bedrag dat tot de belasting die in het desbetreffende jaar over het belastbare inkomen uit aanmerkelijk belang verschuldigd is, in dezelfde verhouding staat als het in het inkomen uit aanmerkelijk belang begrepen inkomen dat in dat jaar bij de belastingplichtige opkomt op grond van artikel 2.14a van de Wet inkomstenbelasting 2001 staat tot het noemerinkomen, bedoeld in artikel 19, vijfde en zesde lid;

c. het bedrag dat tot de belasting die in het desbetreffende jaar over het belastbare inkomen uit sparen en beleggen verschuldigd is, in dezelfde verhouding staat als het in het voordeel uit sparen en beleggen begrepen inkomen dat in dat jaar bij de belastingplichtige opkomt op grond van artikel 2.14a van de Wet inkomstenbelasting 2001 staat tot het noemerinkomen, bedoeld in artikel 24, vijfde en zesde lid.

4. De vermindering volgens dit artikel bedraagt, met inachtneming van de verminderingen volgens de aan dit artikel voorafgaande artikelen en volgens andere regelingen ter voorkoming van dubbele belasting, ten hoogste het bedrag aan verschuldigde inkomstenbelasting over het belastbare inkomen uit werk en woning, het belastbare inkomen uit aanmerkelijk belang en het belastbare inkomen uit sparen en beleggen.

Artikel 25ba Voortwenteling niet verrekenende belasting in geval van afgezonderd particulier vermogen

Het bedrag van de in een jaar vanwege een andere Mogendheid geheven belasting, bedoeld in artikel 25b, dat door toepassing van het tweede lid, onderdeel b, of het vierde lid van dat artikel niet leidt tot een vermindering van inkomstenbelasting over dat jaar, wordt aangemerkt als vanwege die andere Mogendheid geheven belasting van het daaropvolgende jaar. Deze voortwenteling vindt alleen plaats indien het naar het volgend jaar over te brengen bedrag door de inspecteur is vastgesteld bij voor bezwaar vatbare beschikking.

E. **Artikel 26** wordt als volgt gewijzigd:

1. In het eerste lid wordt "artikel 24a of artikel 24b, tweede lid," vervangen door: artikel 24a.

2. In het derde lid, aanhef, wordt "artikel 24a, eerste lid, of artikel 24b, tweede lid" vervangen door: artikel 24a, eerste lid.

3. In het vierde lid wordt "de artikelen 24a, eerste lid, derde volzin, en 24b, tweede lid" vervangen door: artikel 24a, eerste lid, derde volzin.

F. In **artikel 28**, eerste lid, wordt "de artikelen 14, 14a, 17, 20, 21a, 25a en 25b" vervangen door: de artikelen 14, 14a, 17, 20 en 25a.

G. Na **artikel 36a** wordt een artikel ingevoegd, luidende:

Artikel 36b Verrekening buitenlandse belasting op royalty's. Overgangsrecht innovatiebox

Artikel 36a is van overeenkomstige toepassing op royalty's waarop artikel 12b van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969, zoals dat luidde op 31 december 2016, toepassing vindt.

H. In **artikel 44**, vierde lid, onderdeel d, wordt "mogendheid" vervangen door: Mogendheid.

Artikel XIII

1. Dit besluit treedt in werking met ingang van 1 januari 2017, met dien verstande dat:

- a. artikel III, onderdeel D, onder 1, terugwerkt tot en met 1 juli 2014;
- b. artikel VIII, onderdelen C en E, terugwerkt tot en met 1 januari 2015;
- c. artikel III, onderdelen A, D, onder 6 en 7, en H, terugwerkt tot en met 1 januari 2016;
- d. artikel XII, onderdelen B, D, E en F, terugwerkt tot en met 20 september 2016, 15.15

uur.

2. In afwijking van het eerste lid treedt artikel IX, onderdelen A en D, in werking met ingang van 1 juli 2017.

3. In afwijking van het eerste lid treden artikel I, artikel II, onderdeel B, en artikel III, onderdeel G, in werking met ingang van 1 januari 2018.

4. In afwijking van het eerste lid treedt artikel III, onderdeel E, in werking met ingang van 1 januari 2019.

5. In afwijking van het eerste lid treedt artikel II, onderdelen A en C, in werking met ingang van 1 januari 2022.

6. In afwijking van het eerste lid treedt artikel VI in werking met ingang van de dag die is gelegen acht weken na de datum van uitgifte van het Staatsblad waarin dit besluit wordt geplaatst en werkt dat artikel terug tot en met 1 januari 2017.

Lasten en bevelen dat dit besluit met de daarbij behorende nota van toelichting in het Staatsblad zal worden geplaatst.

Gegeven,

De Staatssecretaris van Financiën,

NOTA VAN TOELICHTING

I. Algemeen

1. Inleiding

In dit eindejaarsbesluit is een aantal wijzigingen opgenomen van enkele wetten en uitvoeringsbesluiten op het terrein van de directe belastingen, de indirecte belastingen, het formele recht en de voorkoming van dubbele belasting. De wijzigingen vloeien onder andere voort uit de wijzigingen in formele wetgeving bij het Belastingplan 2017 (BP 2017), Overige fiscale maatregelen 2017 (OFM 2017), de Fiscale vereenvoudigingswet 2017 (Fvw 2017), de Wet tijdelijk verlaagd tarief laadpalen en de Wet aanpassing fiscale eenheid. Voorts betreft het zelfstandige wijzigingen, waaronder aanpassingen van redactionele of van technische aard.

Het onderhavige wijzigingsbesluit betreft de volgende wijzigingen:

- aanpassingen in de *Wet inkomstenbelasting 2001* (Wet IB 2001) in verband met:
 - de verhoging van de pensioenrichtleeftijd;
- aanpassingen in de *Wet op de loonbelasting 1964* (Wet LB 1964) in verband met:
 - de verhoging van de pensioenrichtleeftijd;
 - de verhoging van de AOW-gerechtigde leeftijd;
- aanpassingen in het *Uitvoeringsbesluit inkomstenbelasting 2001* (UBIB 2001) in verband met:
 - de intrekking van de spaarrenterichtlijn vanwege de komst van de Common Reporting Standard;
 - het intrekken en aanwijzen van regelingen van verschillende provincies als nationale regelgeving die leidt tot herstructurering of beëindiging van een bedrijfstak;
 - het gebruik van overlevingstafel GBM/GBV 09-14;
 - de verhoging van de pensioenrichtleeftijd;
 - het aanwijzen van natura-uitvaartverzekeraars als administratieplichtigen die gehouden zijn bepaalde gegevens en inlichtingen aan de Belastingdienst te verstrekken;
 - het opnemen van een meldingsplicht naar aanleiding van de introductie in het BP 2017 van een antimisbruikbepaling in de rangorderegeling in de Wet IB 2001;
- aanpassingen in het *Uitvoeringsbesluit vennootschapsbelasting 1971* (UB Vpb 1971) in verband met:
 - een in het BP 2017 opgenomen wetswijziging op het gebied van de innovatiebox;
- aanpassingen in het *Besluit fiscale eenheid 2003* (BFE 2003) in verband met:
 - een in het BP 2017 opgenomen wetswijziging op het gebied van de innovatiebox;
 - de aanpassingen van het fiscale-eenheidsregime in de vennootschapsbelasting ingevolge de Wet aanpassing fiscale eenheid;

- aanpassingen in het *Besluit aftrekbeperking bovenmatige deelnemingsrente* in verband met:
 - de aanpassingen van het fiscale-eenheidsregime in de vennootschapsbelasting ingevolge de Wet aanpassing fiscale eenheid;
- aanpassingen in het *Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968* (UBOB 1968) in verband met:
 - een inventarisatie van de doorwerking van de decentralisatie in de zorg voor de toepasselijke btw-regelgeving;
- aanpassingen in het *Uitvoeringsbesluit accijns* (UBA) in verband met:
 - de uitzondering voor een tijdelijk geregistreerde geadresseerde van de toestemming voor rechtstreekse aflevering van accijnsgoederen;
 - het ingevolge de Fw 2017 vervallen van een artikel in de Wet op de accijns, dat een teruggaaf van accijns regelde voor biobrandstoffen;
 - de uitbreiding van biobrandstoffen met hernieuwbare brandstoffen in een artikel van de Wet op de accijns ingevolge OFM 2017;
- aanpassingen in het *Uitvoeringsbesluit belastingen op milieugrondslag* (UBbm) in verband met:
 - wetwijzigingen in de Wet belastingen op milieugrondslag (Wbm) die het gevolg zijn van de Wet tijdelijk verlaagd tarief laadpalen waarbij een verlaagd tarief in de energiebelasting voor laadpalen met een zelfstandige aansluiting voor de jaren 2017 tot en met 2020 wordt ingesteld;
 - nadere regels voor de toepassing van de belastingvermindering in de energiebelasting in het geval sprake is van meerdere leveranciers op één aansluiting;
 - de introductie van nadere voorwaarden voor de toepassing van de verschillende teruggaafregelingen, zodat de Belastingdienst oneigenlijk gebruik van deze teruggaafregelingen beter kan voorkomen;
 - de introductie van het op elektronische wijze doen van een verzoek tot teruggaaf in de belastingen op milieugrondslag;
- aanpassingen in het *Besluit voorkoming dubbele belasting 2001* (Bvdb 2001) in verband met:
 - de in het BP 2017 opgenomen wijziging van de Wet IB 2001 met betrekking tot de fiscale behandeling van een afgezonderd particulier vermogen (APV);
 - het opnemen van de criteria op basis waarvan landen als ontwikkelingslanden worden aangewezen voor de toepassing van het Bvdb 2001;
 - de herziening van de vermogensrendementsheffing in box 3 per 1 januari 2017;
 - het in het BP 2017 opgenomen overgangsrecht voor royalty's;
- een aantal redactionele aanpassingen en technische verbeteringen.

Hierna worden enkele wijzigingen uitgebreider toegelicht. Meer technische wijzigingen en wijzigingen van redactionele aard worden alleen in het artikelsgewijze deel van deze nota van toelichting toegelicht.

2. Toelichting op enkele wijzigingen

Wet inkomstenbelasting 2001 en Wet op de loonbelasting 1964

De zogenoemde pensioenrichtleeftijd is sinds 1 januari 2014 wettelijk gekoppeld aan de levensverwachting. De pensioenrichtleeftijd is een (reken)leeftijd die wordt gebruikt voor de berekening van de maximaal toegestane fiscale opbouwruimte. De in dat kader maximaal toegestane opbouw- en premiepercentages zijn gerelateerd aan een pensioen dat ingaat op de pensioenrichtleeftijd. Op grond van de wet is de – bij algemene maatregel van bestuur door te voeren – verhoging van de pensioenrichtleeftijd gekoppeld aan de door het Centraal Bureau voor de Statistiek (CBS) geraamde macro gemiddelde resterende levensverwachting van de Nederlandse bevolking op 65-jarige leeftijd in het kalenderjaar dat is gelegen tien jaar na het kalenderjaar van wijziging. Op 31 oktober 2016 heeft het CBS dit cijfer voor het jaar 2028 gepubliceerd¹ en dit geeft aanleiding om via het onderhavige besluit de pensioenrichtleeftijd per 1 januari 2018 te verhogen van 67 jaar naar 68 jaar.² Vanaf 1 januari 2018 mag in dat geval nog steeds fiscaal gefaciliteerd een levenslange uitkering van 1,875% van het middelloon worden opgebouwd, maar daarbij dient bij de berekening te worden uitgegaan van een uitkering die ingaat vanaf de 68-jarige leeftijd. De verhoging van de pensioenrichtleeftijd heeft geen invloed op de vóór 1 januari 2018 opgebouwde pensioenaanspraken en –rechten. Hierdoor wordt het volledige effect van de ophoging van de pensioenrichtleeftijd met één jaar – uitgaande van een opbouwperiode van 40 jaar – pas na 40 jaar gerealiseerd.³ Mede als gevolg van de hiervoor genoemde omstandigheid staat de pensioenrichtleeftijd los van de feitelijke ingangsdatum van het pensioen.

In lijn met de aanpassing van de fiscale opbouwruimte voor tweedepijlerpensioenen worden via het onderhavige besluit ook het dotatiepercentage voor de fiscale oudedagsreserve en de fiscaal maximale opbouwruimte voor lijfrenteproducten (in box 1 en in box 3) aangepast. Deze wijzigingen volgen eveneens uit de wet.

Naast de verhoging van de pensioenrichtleeftijd van 67 jaar naar 68 jaar per 1 januari 2018 wordt de AOW-gerechtigde leeftijd per 1 januari 2022 verhoogd naar 67 jaar en 3 maanden.⁴ In verband met deze verhoging van de AOW-gerechtigde leeftijd worden via het onderhavige besluit voor het deelnemingsjarenpensioen zowel het vereiste aantal deelnemingsjaren als het leeftijdscriterium op overeenkomstige wijze aangepast. Ook deze wijzigingen volgen uit de wet.

Uitvoeringsbesluit inkomstenbelasting 2001

Ingevolge het BP 2017 wordt een antimisbruikmaatregel in de Wet IB 2001 opgenomen op grond waarvan box 3-vermogen dat ondergebracht wordt in een vrijgestelde beleggingsinstelling (vbi) waarin de belastingplichtige een aanmerkelijk belang heeft niet alleen belast wordt in box 2, maar ook belast blijft in box 3 als dit vermogen binnen achttien maanden weer terugkomt naar box 3. Door deze maatregel wordt de zogenoemde flits-vbi tegengegaan. De periode van achttien

¹ <https://www.cbs.nl/nl-nl/onze-diensten/maatwerk-en-microdata/thematisch/bevolking>.

² De formule uit artikel 18a, elfde lid, van de Wet LB 1964 wordt als volgt ingevuld: $V = (21,31 - 18,26) - (67 - 65) = 1,05$. V staat voor het aantal jaren waarmee de pensioenrichtleeftijd wordt verhoogd. Aangezien V vóór afronding meer dan 1 bedraagt, wordt deze gesteld op 1 en zal de pensioenrichtleeftijd per 1 januari 2018 stijgen van 67 jaar naar 68 jaar.

³ Om deze reden wordt de verhoging van de pensioenrichtleeftijd – anders dan de verhoging van de AOW-gerechtigde leeftijd – doorgevoerd 10 jaar voorafgaande aan het tijdstip waarvoor is geraamd dat de macro gemiddelde resterende levensverwachting op 65-jarige leeftijd met één jaar is gestegen.

⁴ Mededeling van de Staatssecretaris van Sociale Zaken en Werkgelegenheid van 31 oktober 2016 tot bekendmaking van de pensioengerechtigde leeftijd en de aanvangsleeftijd in 2022 (Stcrt. 2016, 59248).

maanden kan zich over meerdere kalenderjaren uitstrekken en het tijdstip dat het vermogen weer teruggehaald wordt naar box 3 kan liggen na het tijdstip waarop al aangifte is gedaan of zelfs al een aanslag is opgelegd over een van deze kalenderjaren. In het UBIB 2001 wordt een bepaling opgenomen op grond waarvan de belastingplichtige is gehouden de inspecteur eigener beweging mededeling te doen van het kort gezegd binnen achttien maanden terughalen van vermogen uit een vbi naar box 3. De mededeling maakt het mogelijk hiermee rekening te houden bij het vaststellen van de aanslag of kan aanleiding zijn een navorderingsaanslag op te leggen. Doel hiervan is dat de antimisbruikbepaling doet waar zij voor is bedoeld (voorkomen dat er alleen om fiscale redenen met vermogen wordt geschoven tussen de boxen) en om de bepaling voor de Belastingdienst handhaafbaar te laten zijn.

Het UBIB 2001 wordt tevens gewijzigd in verband met het intrekken van een subsidieregeling van de provincie Utrecht en de inwerkingtreding van enkele subsidieregelingen van de provincies Noord-Brabant, Utrecht, Gelderland, Groningen en Drenthe. De laatstgenoemde regelingen worden aangewezen als nationale regelgeving die leidt tot herstructurering of beëindiging van een bedrijfstak. Daarmee vallen deze provinciale regelingen voor de toepassing van de herinvesteringsreserve onder overheidsingrijpen. Hierdoor hoeven de betrokken ondernemingen bij het afboeken van de herinvesteringsreserve geen onderscheid te maken tussen enerzijds bedrijfsmiddelen waarop in tien jaar of minder wordt afgeschreven en anderzijds bedrijfsmiddelen waarop niet of in meer dan tien jaar wordt afgeschreven. Bij overheidsingrijpen geldt namelijk niet de normaliter geldende eis voor afboeking op een bedrijfsmiddel waarop niet of in meer dan tien jaar wordt afgeschreven, dat het bedrijfsmiddel dezelfde economische functie heeft als het vervreemde bedrijfsmiddel ter zake waarvan de herinvesteringsreserve is gevormd.

Besluit fiscale eenheid 2003 en Besluit aftrekbeperking bovenmatige deelnemingsrente

In dit besluit zijn enkele wijzigingen opgenomen van het BFE 2003 en het Besluit aftrekbeperking bovenmatige deelnemingsrente die direct voortvloeien uit of samenhangen met de aanpassingen van het fiscale-eenheidsregime in de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (Wet Vpb 1969) ingevolge de Wet aanpassing fiscale eenheid. Op basis van die wet wordt een fiscale eenheid toegestaan:

- tussen een in Nederland gevestigde moedermaatschappij en een in Nederland gevestigde kleindochtermaatschappij waarvan de aandelen worden gehouden via een tussenmaatschappij in – kort gezegd – een andere lidstaat van de Europese Unie (EU), de zogenoemde Papillon-fiscale eenheid, en
- tussen in Nederland gevestigde zustermaatschappijen waarvan de aandelen worden gehouden door een topmaatschappij gevestigd in – kort gezegd – een andere lidstaat van de EU, de zogenoemde zuster-fiscale eenheid.

Doel van deze aanpassingen is om het fiscale-eenheidsregime in de vennootschapsbelasting in overeenstemming te brengen met het recht van de EU. Daarnaast wordt van de gelegenheid gebruikgemaakt om enkele technische en redactionele aanpassingen aan te brengen.

Het ontwerp van de wijzigingen in het BFE 2003 en het Besluit aftrekbeperking bovenmatige deelnemingsrente is aan beide kamers der Staten-Generaal overgelegd.⁵ De naar

⁵ Bijlage bij Kamerstukken II 2016/17, 34 323, nr. 16, en bij Kamerstukken I 2016/17, 34 323, B.

aanleiding daarvan door de Eerste Kamer gestelde vragen zijn beantwoord in de memorie van antwoord bij de Wet aanpassing fiscale eenheid.⁶

Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968

Als gevolg van de decentralisatie in de zorg is de toepasselijke btw-regelgeving per 1 januari 2015 aangepast. Daarbij was geen inhoudelijke wijziging van de relevante btw-vrijstellingen beoogd. Het uitgangspunt was dat wat btw-vrijgesteld was, btw-vrijgesteld moest blijven. Naar aanleiding van een vraag van de Tweede Kamer is recent een inventarisatie gemaakt van de knelpunten met betrekking tot btw in de gedecentraliseerde zorg waarvoor de gemeente verantwoordelijk is (Wet maatschappelijke ondersteuning 2015 (Wmo 2015) en Jeugdwet) en in de gedecentraliseerde zorg waarvoor de ziektekostenverzekeraar verantwoordelijk is (Zorgverzekeringswet). Uit de inventarisatie komt naar voren dat er in de praktijk in een beperkt aantal gevallen onduidelijkheid bestaat of bij de uitvoering van de betreffende zorgwetten een btw-vrijstelling van toepassing is. Zo blijkt het in de praktijk niet voldoende duidelijk te zijn dat bij een 100% eigen bijdrage van de zorgontvanger op de verleende Wmo-diensten een btw-vrijstelling van toepassing is. Het kabinet past daarom met terugwerkende kracht tot en met 1 januari 2015 de voorwaarden voor de toepassing van de betreffende btw-vrijstelling aan. Daarnaast verduidelijkt het kabinet, dat ook op winstbeogende wijkverpleging door personen die niet-BIG geregistreerd zijn, een btw-vrijstelling van toepassing is. Dit gebeurt door een aanpassing met terugwerkende kracht tot en met 1 januari 2015 van de voorwaarden voor de toepassing van de betreffende btw-vrijstelling. Ten slotte vervalt de voorwaarde van niet-winstbeogen bij het toepassen van de btw-vrijstelling op preventie in de jeugdzorg. Hierdoor eindigt de onwenselijke situatie van een ongelijke toepassing van de btw-vrijstelling met betrekking tot de verschillende vormen van dienstverlening door jeugdhulpinstellingen of jeugdhulp binnen een jeugdhulpinstelling.

Uitvoeringsbesluit accijns

In het UBA wordt de zogenoemde tijdelijk geregistreerde geadresseerde uitgezonderd van de toestemming voor rechtstreekse aflevering van accijnsgoederen. Een dergelijke geregistreerde geadresseerde is op grond van de zogenoemde horizontale accijnsrichtlijn uitgezonderd van de toestemming tot rechtstreekse aflevering.⁷

Uitvoeringsbesluit belasting op milieugrondslag

De aanpassing van het Uitvoeringsbesluit belastingen op milieugrondslag (UBbm) hangt onder meer samen met wetwijzigingen in de Wet belastingen op milieugrondslag (Wbm) die het gevolg zijn van de Wet tijdelijk verlaagd tarief laadpalen. Die wetwijzigingen betreffen de introductie van een verlaagd tarief in de energiebelasting voor laadpalen met een zelfstandige aansluiting voor de jaren 2017 tot en met 2020. Voorts voorziet de aanpassing van het UBbm in nadere regels voor de toepassing van de belastingvermindering in de energiebelasting in het geval sprake is van meerdere leveranciers op één aansluiting. De aanpassing van het UBbm ziet daarnaast op de introductie van nadere voorwaarden voor de toepassing van de verschillende

⁶ Kamerstukken I 2016/17, 34 323, D, blz. 4-8.

⁷ Richtlijn 2008/118/EG van de Raad van 16 december 2008 houdende een algemene regeling inzake accijns en houdende intrekking van Richtlijn 92/12/EEG (PbEU 2009, L 9).

teruggaafregelingen. Dit zodat de Belastingdienst oneigenlijk gebruik van deze teruggaafregelingen beter kan voorkomen. Ten slotte hangt de aanpassing van het UBbm samen met de introductie van het op elektronische wijze doen van een verzoek tot teruggaaf in de belastingen op milieugrondslag.

Besluit voorkoming dubbele belasting 2001

Het Bvdb 2001 wordt gewijzigd naar aanleiding van het aanscherpen van de toerekeningsstop in de regeling voor APV's in de Wet IB 2001. Per 1 januari 2017 geldt de toerekeningsstop alleen nog voor reële, actieve ondernemingen. Voor andere gevallen zal voortaan worden voorzien in verminderingen ter voorkoming van belasting volgens de regels van eventueel van toepassing zijnde belastingverdragen en van het Bvdb 2001. Geregeld wordt dat in het Bvdb 2001 ook wordt voorzien in een vermindering ter voorkoming van dubbele belasting die van het APV wordt geheven door het land waarin dat APV is gevestigd.

Daarnaast worden in het Bvdb 2001 criteria vastgelegd op basis waarvan landen als ontwikkelingsland worden aangewezen voor de toepassing van dat besluit. In beginsel wordt aangesloten bij de eerste drie landencategorieën (de 'minst ontwikkelde landen', de 'andere lage inkomenslanden' en de 'lage middeninkomenslanden') van de door de Development Assistance Committee van de Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling vastgestelde List of Recipients of Official Development Assistance (de zogenoemde DAC-lijst).

Het Bvdb 2001 wordt ook gewijzigd in verband met de herziening van de vermogensrendementsheffing in box 3 van de Wet IB 2001 per 1 januari 2017. Voor de voorkoming van dubbele belasting voor inkomen uit sparen en beleggen ter zake van buitenlandse bezittingen zal het forfaitaire rendement evenredig aan de rendementsgrondslag in het buitenland worden toegerekend.

Tot slot wordt in het Bvdb 2001 een bepaling opgenomen op basis waarvan de regels voor verrekening van bronbelasting op royalty's die behoren tot een innovatiebox in de zin van de Wet Vpb 1969 overeenkomstig toepassing vinden op royalty's waarop het in het BP 2017 opgenomen overgangsrecht ter zake van toepassing is.

3. EU-aspecten

Aan de wijzigingen die opgenomen zijn in dit besluit zijn geen additionele EU-aspecten verbonden.

4. Budgettaire aspecten

De aanpassing in het Bvdb 2001 in verband met het opnemen van de criteria op basis waarvan landen als ontwikkelingslanden worden aangewezen geeft een budgettaire opbrengst van naar schatting € 5 miljoen (voornamelijk in de vennootschapsbelasting), aangezien de mogelijkheden tot verrekening van dubbele belasting beperkt worden. De opbrengst treedt pas op vanaf 2019, aangezien voor de eerste twee jaren in overgangsrecht wordt voorzien. De raming is gebaseerd op gegevens van De Nederlandsche Bank over de verschillende inkomestromen per land, waarbij is meegewogen dat voor een flink deel van de relevante stromen (op basis van de veronderstellingen 60%) andere oplossingen worden gevonden om dubbele belastingheffing te voorkomen.

Aan de overige wijzigingen die opgenomen zijn in dit besluit zijn geen of verwaarloosbare additionele budgettaire gevolgen verbonden.

5. Uitvoeringskosten

De Belastingdienst heeft de voorstellen uit het onderhavige eindejaarsbesluit met uitvoeringstoetsen beoordeeld. De Belastingdienst verwacht dat de meeste maatregelen uit dit eindejaarsbesluit geen of slechts een marginale impact hebben en daarmee uitvoerbaar zijn. Deze maatregelen zijn opgenomen in een samenvattend sjabloon. Van een aantal maatregelen wordt wel beperkte impact verwacht. Deze voorstellen zijn in aparte sjablonen per maatregel beoordeeld op de uitvoerbaarheid. Alleen voor het voorstel rondom de renseigneringsverplichting voor natuura-uitvaartverzekeraars zijn aanvullende incidentele en structurele uitvoeringskosten geïdentificeerd. Deze worden binnen de begroting van de Belastingdienst opgevangen. De noodzakelijke kosten voor de andere maatregelen in dit besluit zijn marginaal en de daarvoor benodigde additionele werkzaamheden worden opgevangen binnen de bestaande processen van de Belastingdienst.

6. Gevolgen voor bedrijfsleven en burger

De in deze regeling opgenomen maatregelen leiden per saldo niet tot structurele effecten voor de administratieve lasten. Dat neemt niet weg dat er bij sommige maatregelen sprake is van zeer geringe effecten (zowel in positieve als in negatieve zin), maar deze zijn zo gering dat deze zowel per maatregel als per saldo verwaarloosbaar zijn. Als maatregelen waaraan (verwaarloosbare) negatieve effecten zijn verbonden worden genoemd de aanwijzing van natuura-uitvaartverzekeraars als administratieplichtigen die gehouden zijn bepaalde gegevens en inlichtingen aan de Belastingdienst te verstrekken en de nadere regels voor de toepassing van de belastingvermindering in de energiebelasting in het geval sprake is van meerdere leveranciers op één aansluiting. Als (verwaarloosbare) positieve maatregelen zijn te noemen de wijzigingen als uitvloeisel van de intrekking van de spaarrenterichtlijn vanwege de komst van de Common Reporting Standard en de introductie van het op elektronische wijze doen van een verzoek tot teruggaaf in de belastingen op milieugrondslag.

De verhoging van de pensioenrichtleeftijd naar 68 jaar zal in veel gevallen tot een aanpassing van de pensioenregeling leiden. Dit leidt tot incidentele administratieve lasten van naar verwachting € 30 miljoen in 2017. Deze kosten bestaan uit het aanpassen van de pensioendocumenten en -contracten en de programmatuur aan de nieuwe pensioenrichtleeftijd.

II. Artikelsgewijze toelichting

Artikel I

Artikel I, onderdelen A en B (artikelen 3.68 en 3.127 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

Met de wijzigingen in de artikelen 3.68 en 3.127 van de Wet IB 2001 wordt geregeld dat de relevante grenzen voor de maximale fiscale dotatie aan een fiscale oudedagsreserve, respectievelijk voor de maximale fiscale opbouwruimte voor een lijfrente, met ingang van 1 januari 2018 worden aangepast aan de verhoging van de pensioenrichtleeftijd, bedoeld in artikel 18a, zesde lid, van de Wet LB 1964. Ingevolge artikel 3.68, vierde lid, van de Wet IB 2001 wordt het

dotatiepercentage voor de fiscale oudedagsreserve uit artikel 3.68, eerste lid, van de Wet IB 2001 bij een verhoging van de pensioenrichtleeftijd met één jaar verlaagd met 0,36%-punt. Het dotatiepercentage van de winst voor de fiscale oudedagsreserve wordt daarom met ingang van 1 januari 2018 verlaagd van 9,8% naar 9,44%. Ingevolge artikel 3.127, zesde lid, van de Wet IB 2001 wordt het premiepercentage ter bepaling van de jaarruimte voor een lijfrente uit artikel 3.127, eerste lid, van de Wet IB 2001 bij een verhoging van de pensioenrichtleeftijd met één jaar verlaagd met 0,5%-punt. Het maximale premiepercentage wordt daarom verlaagd van 13,8% naar 13,3%. Ingevolge artikel 3.127, zevende lid, van de Wet IB 2001 wordt ook de in artikel 3.127, vierde lid, onderdeel a, van de Wet IB 2001 opgenomen vermenigvuldigingsfactor in de zogenoemde imputatieregeling in de derde pijler aangepast aan de verhoging van de pensioenrichtleeftijd. Deze wijziging voorkomt dat het in de tweede pijler opgebouwde pensioen via de imputatieregeling sterker zou doorwerken in de bepaling van de (resterende) opbouwruimte in de derde pijler dan vóór de verhoging van de pensioenrichtleeftijd het geval is. Ingevolge artikel 3.127, zevende lid, van de Wet IB 2001 wordt de vermenigvuldigingsfactor bij een verhoging van de pensioenrichtleeftijd met één jaar verlaagd met 0,23. De vermenigvuldigingsfactor wordt daarom met ingang van 1 januari 2018 verlaagd van 6,5 naar 6,27.

Artikel II

Artikel II, onderdelen A en C (artikelen 18 en 18e van de Wet op de loonbelasting 1964)

Ingevolge artikel 7a, tweede lid, van de Algemene Ouderdomswet (AOW) wordt de AOW-gerechtigde leeftijd met ingang van 1 januari 2022 gekoppeld aan de door het CBS geraamde macro gemiddelde resterende levensverwachting op 65-jarige leeftijd zoals die wordt verwacht in het jaar van wijziging. Door de toegenomen levensverwachting zal de AOW-gerechtigde leeftijd met ingang van 1 januari 2022 stijgen van 67 jaar naar 67 jaar en 3 maanden.⁸ Met de wijzigingen in de artikelen 18 en 18e van de Wet LB 1964 wordt geregeld dat de relevante grenzen voor het deelnemingsjarenpensioen met ingang van 1 januari 2022 worden aangepast aan deze verhoging van de AOW-gerechtigde leeftijd. Dit geldt zowel voor het vereiste aantal deelnemingsjaren als voor het leeftijdscriterium. Als gevolg van deze wijzigingen wordt per 1 januari 2022 de 65¼-jarige leeftijd de richtleeftijd voor het deelnemingsjarenpensioen en moet de werknemer ten minste 42¼ deelnemingsjaren hebben bereikt om voor dat pensioen in aanmerking te komen. Het deelnemingsjarenpensioen mag bij ingang van het pensioen op 65¼-jarige leeftijd met inbegrip van het ouderdomspensioen niet meer bedragen dan 75% van het gemiddelde pensioengevend loon tot dat tijdstip.

Artikel II, onderdeel B (artikel 18a van de Wet op de loonbelasting 1964)

De hoogte van de pensioenrichtleeftijd is ingevolge artikel 18a, elfde lid, van de Wet LB 1964 gekoppeld aan de door het CBS geraamde macro gemiddelde levensverwachting voor de Nederlandse bevolking in jaren op 65-jarige leeftijd in het kalenderjaar dat is gelegen tien jaar na het kalenderjaar van wijziging. Een eventuele verhoging van de pensioenrichtleeftijd wordt ten minste een jaar van tevoren bekendgemaakt. Het CBS heeft de gemiddelde levensverwachting op

⁸ Mededeling van de Staatssecretaris van Sociale Zaken en Werkgelegenheid van 31 oktober 2016 tot bekendmaking van de pensioengerechtigde leeftijd en de aanvangsleeftijd in 2022 (Stcrt. 2016, 59248).

65-jarige leeftijd in 2028 geraamd op 21,31 jaar. Op grond van de in de hiervoor genoemde bepaling opgenomen formule wordt de pensioenrichtleeftijd met ingang van 1 januari 2018 verhoogd van 67 jaar naar 68 jaar.

Artikel III

Artikel III, onderdeel A (artikel 1 van het Uitvoeringsbesluit inkomstenbelasting 2001)

De wijziging van artikel 1 van het UBIB 2001 betreft een technische aanpassing. In artikel 1, eerste lid, van het UBIB 2001 wordt aangegeven aan welke artikelen het UBIB 2001 uitvoering geeft. De verwijzing naar artikel 9.2 van de Wet IB 2001 dient te vervallen, omdat hoofdstuk 7A van het UBIB 2001 vervalt (zie de toelichting op artikel III, onderdeel H, voor een verdere toelichting in dit kader).

Artikel III, onderdeel B (artikel 11bis van het Uitvoeringsbesluit inkomstenbelasting 2001)

In artikel 2.14, derde lid, onderdeel d, van de Wet IB 2001, dat op basis van het BP 2017 met ingang van 1 januari 2017 in werking treedt, is een antimisbruikbepaling opgenomen. Deze antimisbruikbepaling is een aanvulling op de in artikel 2.14, derde lid, onderdelen b en c, van de Wet IB 2001 opgenomen antimisbruikbepalingen die tot doel hebben te voorkomen dat box 3-vermogen gedurende een periode van maximaal drie maanden, onderscheidenlijk zes maanden, overgeheveld wordt naar box 1 of box 2 om zodoende de peildatum van box 3 te ontlopen. In genoemd onderdeel d wordt het bereik van die bepalingen uitgebreid naar een periode van maximaal achttien maanden ingeval het vermogen dat box 3 tijdelijk verlaat ten minste een deel van die periode is ondergebracht in een vrijgestelde beleggingsinstelling (vbi) als bedoeld in artikel 6a van de Wet Vpb 1969 of in een buitenlands beleggingslichaam.

Om te zorgen dat de antimisbruikbepaling doet waar zij voor is bedoeld (voorkomen dat er alleen om fiscale redenen met vermogen wordt geschoven tussen de boxen) en om de bepaling voor de Belastingdienst handhaafbaar te laten zijn wordt in artikel 11bis van het UBIB 2001 een meldingsplicht aan de belastingplichtige opgelegd. Wanneer de belastingplichtige binnen achttien maanden vermogen uit een vbi terughaalt naar box 3 en dit vermogen ingevolge de antimisbruikbepaling tevens in aanmerking wordt genomen bij de bepaling van het belastbare inkomen uit sparen en beleggen en de belastingplichtige dat niet als zodanig in de aangifte heeft vermeld is hij gehouden de inspecteur eigener beweging mededeling te doen. De mededeling maakt het mogelijk hiermee rekening te houden bij het vaststellen van de aanslag of kan aanleiding zijn een navorderingsaanslag op te leggen. De mededeling moet schriftelijk bij de inspecteur worden gedaan. Het niet of niet tijdig dan wel onjuist of onvolledig doen van de mededeling wordt aangemerkt als een overtreding. Op grond van artikel 10a, derde lid, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR) kan de inspecteur dan een vergrijpboete opleggen van ten hoogste 100 percent van het bedrag aan belasting dat als gevolg van het opzettelijk of grofschuldig niet nakomen van deze verplichtingen niet is of – ingeval de inspecteur het niet tijdig had ontdekt – niet zou zijn geheven. De inspecteur dient te bewijzen dat de verplichtingen niet, niet tijdig of onjuist of onvolledig zijn nagekomen en dat dit aan opzet of grove schuld van de belastingplichtige is te wijten. De termijn voor het opleggen van de vergrijpboete vervalt door verloop van vijf jaren na afloop van het kalenderjaar waarin de peildatum, bedoeld in artikel 2.14,

derde lid, onderdeel d, van de Wet IB 2001, valt, dat wil zeggen vijf jaar na afloop van het kalenderjaar waarover ingevolge artikel 2.14, derde lid, onderdeel d, van de Wet IB 2001 alsnog een voordeel uit sparen en beleggen in aanmerking wordt genomen ter zake van het tijdelijk in een vbi ondergebrachte vermogen. Indien echter het vermogensbestanddeel in het buitenland wordt gehouden of is opgekomen, kan de inspecteur nog een vergrijpboete opleggen binnen een termijn van twaalf jaren na afloop van het hiervoor genoemde kalenderjaar.

Artikel III, onderdeel C (artikel 12bis van het Uitvoeringsbesluit inkomstenbelasting 2001)

De wijziging van artikel 12bis van het UBIB 2001 betreft een technische aanpassing van de verwijzing naar een van de leden van artikel 3.20 van de Wet IB 2001. Deze houdt verband met de wijzigingen van artikel 3.20 van de Wet IB 2001 per 1 januari 2017 ingevolge de Wet uitwerking Autobrief II, waarbij tevens enkele leden van voornoemd artikel worden vernummerd.

Artikel III, onderdeel D (artikel 12a van het Uitvoeringsbesluit inkomstenbelasting 2001)

Met de in artikel III, onderdeel D, onder 2, 4, 5, 8 en 9, opgenomen wijzigingen van artikel 12a, onderdeel b, van het UBIB 2001 worden de Subsidieregeling knelpunten platteland Noord-Brabant (provinciaal blad 2013, nr. 142⁹) van de provincie Noord-Brabant, de Subsidieregeling urgentiegebieden Noord-Brabant 2016 (provinciaal blad 2016, nr. 51) van de provincie Noord-Brabant, de Uitvoeringsverordening subsidie Agenda Vitaal Platteland provincie Utrecht 2016–2019, artikel 4.1.1 Verplaatsing grondgebonden bedrijven (provinciaal blad 2016, nr. 5037) van de provincie Utrecht, de Regels Ruimte voor Gelderland 2016. Gecorrigeerd Exemplaar, paragraaf 4.5 Verplaatsing landbouwbedrijfsgebouwen ten behoeve van het Gelders Natuurnetwerk (provinciaal blad 2015, nr. 7842) van de provincie Gelderland, de Subsidieregeling agrarische bedrijfsverplaatsing Groningen 2016 (provinciaal blad 2016, nr. 4210) van de provincie Groningen en de Subsidieregeling Verplaatsing Grondgebonden Agrarische Bedrijven Drenthe 2016 (provinciaal blad 2016, nr. 4154) van de provincie Drenthe aangewezen als nationale regelgeving die leidt tot herstructurering of beëindiging van een bedrijfstak als bedoeld in artikel 3.54, twaalfde lid, onderdeel c, van de Wet IB 2001.

De Subsidieverordening verplaatsing intensieve veehouderij provincie Utrecht 2005 (provinciaal blad 2006, nr. 6) van de provincie Utrecht is ingetrokken. In dat kader vervalt ingevolge artikel III, onderdeel D, onder 3, in artikel 12a, onderdeel b, onder 3^o, van het UBIB 2001 de verwijzing naar genoemde verordening.

Tot slot worden ingevolge artikel III, onderdeel D, onder 1, 6 en 7, en artikel XIII, eerste lid, onderdelen a en c, enkele onjuiste verwijzingen hersteld met terugwerkende kracht tot en met de datum waarop die onjuistheden zijn ontstaan.

Artikel III, onderdeel E (artikel 15 van het Uitvoeringsbesluit inkomstenbelasting 2001)

De ruimte voor premieaftrek voor een fiscaal gefaciliteerde lijfrente die dient ter compensatie van een pensioentekort wordt mede bepaald door de aan het voorafgaande jaar toe te rekenen pensioenaangroei. Dit wordt ook wel de 'factor A' genoemd. De aan het voorafgaande kalenderjaar toe te rekenen pensioenaangroei wordt bij een beschikbarepremieregeling berekend

⁹ Genoemde subsidieregeling is overigens inmiddels aangepast (provinciaal blad 2015, nr. 159).

door de op het voorafgaande kalenderjaar betrekking hebbende premies te vermenigvuldigen met de factoren uit artikel 15, tweede lid, van het UBIB 2001. Aangezien voor de factor A wordt gekeken naar de pensioenaangroei in het voorafgaande jaar en voor de pensioenopbouw vóór 1 januari 2018 nog een pensioenrichtleeftijd geldt van 67 jaar, zullen de factoren uit artikel 15, tweede lid, van het UBIB 2001 met ingang van 1 januari 2019 worden aangepast aan de hogere pensioenrichtleeftijd.

Bij een pensioenregeling die eerder ingaat dan bij het bereiken van de pensioenrichtleeftijd, dient de pensioenaangroei bij een op een eindloonstelsel of middelloonstelsel gebaseerd pensioen te worden gecorrigeerd voor deze eerdere pensioeningangsdatum. Deze correctie vindt plaats volgens de in artikel 15, vijfde lid, van het UBIB 2001 opgenomen staffel. Ook deze staffel wordt - om dezelfde reden als de staffel uit artikel 15, tweede lid, van het UBIB 2001 - met ingang van 1 januari 2019 aangepast aan de verhoging van de pensioenrichtleeftijd tot 68 jaar.

Artikel III, onderdelen F en G (artikel 17bis van het Uitvoeringsbesluit inkomstenbelasting 2001)

De waarde van de aanspraak op een nettolijfrente is vrijgesteld als bezitting voor de vermogensrendementsheffing als aan de in artikel 5.16 van de Wet IB 2001 opgenomen voorwaarden wordt voldaan. Een van deze voorwaarden is dat de premie voor de nettolijfrente moet blijven binnen de bij of krachtens de Wet IB 2001 gestelde begrenzings. Artikel 5.16b, eerste lid, van de Wet IB 2001 bepaalt hierover dat de jaarlijkse premie van alle nettolijfrenten van een belastingplichtige gezamenlijk ten hoogste een bij of krachtens algemene maatregel van bestuur te bepalen percentage van de in dat artikellid genoemde grondslag mag bedragen. Dat percentage wordt ingevolge artikel 5.16b, vierde lid, van de Wet IB 2001 zodanig vastgesteld dat – rekeninghoudend met de nettofactor – op de pensioenrichtleeftijd de jaarlijkse uitkeringen na een tijdsevenredige opbouw van 40 jaar en met inachtneming van de uitgangspunten, bedoeld in artikel 18a, derde lid, van de Wet LB 1964, niet meer bedragen dan 75% van het gemiddelde bedrag waarover tot dat moment de premie wordt berekend. De in artikel 17bis, eerste lid, van het UBIB 2001 opgenomen maximumpremiepercentages per leeftijdscategorie worden met ingang van 1 januari 2017 aangepast aan de overlevingstafels (GBM/GBV 09-14) en met ingang van 1 januari 2018 aangepast aan de verhoging van de pensioenrichtleeftijd per 1 januari 2018 naar 68 jaar.

Artikel III, onderdeel H (hoofdstuk 7A en artikel 21a van het Uitvoeringsbesluit inkomstenbelasting 2001)

Bij Richtlijn (EU) 2015/2060¹⁰ is de spaarrenterichtlijn door de Raad van de Europese Unie met ingang van 1 januari 2016 ingetrokken. Ingevolge OFM 2017 vervalt artikel 9.2, eerste lid, onderdeel d, en tiende lid, van de Wet IB 2001 om die reden met terugwerkende kracht tot en met 1 januari 2016. Met het vervallen van artikel 9.2, tiende lid, van de Wet IB 2001 dient ook artikel 21a van het UBIB 2001 te vervallen. Omdat laatstgenoemd artikel het enige artikel van hoofdstuk 7A van het UBIB 2001 is, kan het gehele hoofdstuk vervallen. Ook deze wijziging werkt terug tot en met 1 januari 2016.

¹⁰ Richtlijn (EU) 2015/2060 van de Raad van 10 november 2015 tot intrekking van Richtlijn 2003/48/EG betreffende belastingheffing op inkomsten uit spaargelden in de vorm van rentebetaling (PbEU, 2015 L 301).

In het ingevolge OFM 2017 per 1 januari in te voeren artikel 10a.17 van de Wet IB 2001 is voorzien in overgangsrecht, inhoudende dat genoemd artikel 9.2, eerste lid, onderdeel d, en tiende lid, van de Wet IB 2001 en het daarop gebaseerde artikel 21a van het UBIB 2001, zoals deze op 31 december 2015 luiden, van overeenkomstige toepassing zijn op geheven bronbelasting over betreffende rentebetalingen die nog zijn gedaan na 31 december 2015. Voor een nadere toelichting wordt verwezen naar de artikelsgewijze toelichting bij genoemd artikel 10a.17 van de Wet IB 2001 in de memorie van toelichting bij OFM 2017.

Artikel III, onderdeel I (artikel 22 van het Uitvoeringsbesluit inkomstenbelasting 2001)

In artikel 10.8, eerste lid, van de Wet IB 2001 is bepaald dat bij of krachtens algemene maatregel van bestuur administratieplichtigen worden aangewezen die gehouden zijn bepaalde eveneens bij of krachtens algemene maatregel van bestuur vast te stellen gegevens en inlichtingen te verstrekken aan de Belastingdienst. In artikel 22, eerste lid, van het UBIB 2001 is de opsomming van de aangewezen administratieplichtigen opgenomen. Omdat het de bedoeling is dat met ingang van 1 januari 2017 ook natura-uitvaartverzekeraars in de zin van de Wft de waarde in het economische verkeer aan het begin van het kalenderjaar gaan renseigner van een recht als bedoeld in artikel 5.10, eerste lid, onderdeel a, van de Wet IB 2001 mits die waarde hoger is dan het bedrag, genoemd in dat onderdeel (voor 2017: € 6977), worden die natura-uitvaartverzekeraars met ingang van 1 januari 2017 aan die opsomming toegevoegd.

Artikel IV

Artikel IV, onderdelen A en B (artikelen 8 en 9 van het Uitvoeringsbesluit loonbelasting 1965)

De wijzigingen van de artikelen 8 en 9 van het UBLB 1965 betreffen aanpassingen van verwijzingen naar artikel 13bis van de Wet LB 1964. Deze houden verband met de wijziging van artikel 13bis van de Wet LB 1964 per 1 januari 2017 ingevolge de Wet uitwerking Autobrief II, waarbij tevens enkele leden van voornoemd artikel worden vernummerd.

Artikel V

Artikel V, onderdelen A en B (artikelen 1 en 7aa van het Uitvoeringsbesluit vennootschapsbelasting 1971)

Artikel 7aa van het UB Vpb 1971 geeft de belastingplichtige, onder voorwaarden, de mogelijkheid om de in de innovatiebox, bedoeld in afdeling 2.3 van de Wet Vpb 1969, vallende voordelen op forfaitaire wijze te bepalen. Met ingang van 1 januari 2017 wordt de genoemde mogelijkheid ingevolge het BP 2017 opgenomen in artikel 12bd van de Wet Vpb 1969. Genoemd artikel 7aa komt in dat kader te vervallen, zoals aangekondigd in de memorie van toelichting van het BP 2017.¹¹ Als gevolg van het vervallen van laatstgenoemd artikel vervalt ook de verwijzing naar artikel 12b van de Wet Vpb 1969 in artikel 1, eerste lid, van het UB Vpb 1971.

¹¹ Kamerstukken II 2016/17, 34 552, nr. 3, blz. 72.

Artikel VI

Artikel VI, onderdeel A (artikel 1 van het Besluit fiscale eenheid 2003)

Met de toevoeging van een verwijzing naar artikel 15, tweede lid, van de Wet Vpb 1969 aan de in artikel 1, tweede lid, onderdelen b en c, van het BFE 2003 opgenomen omschrijvingen van een fiscale eenheid en van moedermaatschappij en dochtermaatschappij wordt bereikt dat onder deze omschrijvingen ook de situatie van een zuster-fiscale eenheid gaat vallen. Het gaat hierbij om een verwijzing naar artikel 15, tweede lid, van de Wet Vpb 1969, zoals dat komt te luiden ingevolge de Wet aanpassing fiscale eenheid.

In het verlengde hiervan worden de ingevolge de Wet aanpassing fiscale eenheid in de Wet Vpb 1969 op te nemen begrippen tussen- en topmaatschappij in de onderdelen d en e van artikel 1, tweede lid, van het BFE 2003 gedefinieerd als tussenmaatschappij als bedoeld in artikel 15, vijfde lid, van de Wet Vpb 1969, onderscheidenlijk topmaatschappij als bedoeld in artikel 15, zesde lid, van de Wet Vpb 1969.

De aanpassing in het tot onderdeel f te verletteren onderdeel d van artikel 1, tweede lid, van het BFE 2003 van de verwijzing naar artikel 15 van de Wet Vpb 1969 houdt verband met de vernummering van diverse leden van laatstgenoemd artikel ingevolge de Wet aanpassing fiscale eenheid. Tevens wordt in dit onderdeel een redactionele aanpassing aangebracht.

Artikel VI, onderdeel B (artikel 2 van het Besluit fiscale eenheid 2003)

Met de wijzigingen van artikel 2 van het BFE 2003 wordt enerzijds (terminologisch) aangesloten bij de in de Wet aanpassing fiscale eenheid opgenomen aanscherping van de in artikel 15, eerste lid, van de Wet Vpb 1969 opgenomen bezitseis en wordt anderzijds bereikt dat de in genoemd artikel 2 opgenomen regeling ook van toepassing wordt voor de in artikel 15, tweede lid, van de Wet Vpb 1969 te regelen zuster-fiscale eenheid. De in artikel 2 van het BFE 2003 opgenomen regeling voor de aanwezigheid van een bijzonder aandeel gaat hierdoor ook gelden voor een belang van een topmaatschappij in een aangewezen moedermaatschappij of in een dochtermaatschappij.

Artikel VI, onderdeel C (artikel 3 van het Besluit fiscale eenheid 2003)

De aanpassing in artikel 3, eerste lid, aanhef, van het BFE 2003 van de verwijzing naar artikel 15 van de Wet Vpb 1969 houdt deels verband met de vernummering van diverse leden van laatstgenoemd artikel ingevolge de Wet aanpassing fiscale eenheid. Daarnaast wordt met het opnemen van een verwijzing naar artikel 15, vijfde en zesde lid, van de Wet Vpb 1969 bereikt dat de in artikel 3 van het BFE 2003 gegeven regels over de vergelijkbaarheid van een niet naar Nederlands recht opgericht lichaam met een Nederlandse nv of bv ook gaan gelden voor de in genoemd artikel 15, vijfde en zesde lid, op te nemen omschrijvingen van een tussenmaatschappij en een topmaatschappij.

Ten slotte kan de in artikel 3, eerste lid, onderdeel b, van het BFE 2003 neergelegde onderworpenheidseis vervallen in verband met de in de Wet aanpassing fiscale eenheid opgenomen aanpassingen van artikel 15 van de Wet Vpb 1969.

Artikel VI, onderdeel D (artikel 4 van het Besluit fiscale eenheid 2003)

Met de wijzigingen van artikel 4 van het BFE 2003 wordt (terminologisch) aangesloten bij de in de Wet aanpassing fiscale eenheid opgenomen aanscherping van de in artikel 15, eerste lid, van de Wet Vpb 1969 opgenomen bezitsei. Voorts wordt een redactionele wijziging aangebracht.

Artikel VI, onderdeel E (artikel 5 van het Besluit fiscale eenheid 2003)

De aanpassing van de verwijzingen in artikel 5, eerste en derde lid, van het BFE 2003 naar artikel 15, derde lid, van de Wet Vpb 1969 is redactioneel van aard en houdt verband met de vernummering van diverse leden van laatstgenoemd artikel ingevolge de Wet aanpassing fiscale eenheid.

Verder wordt aan genoemd artikel 5 een vijfde lid toegevoegd waarmee uitvoering wordt gegeven aan een toezegging in de nota naar aanleiding van het verslag bij het wetsvoorstel Wet aanpassing fiscale eenheid.¹² Dit betreft de herintroductie van een bepaling die al eerder in artikel 5 van het BFE 2003 was opgenomen. Deze bepaling maakt het mogelijk een dochtermaatschappij te voegen in een fiscale eenheid nog voordat de boekjaren van de moeder- en dochtermaatschappij statutair gelijk lopen. Ten opzichte van de eerder vervallen bepaling is de voorwaarde die zag op de verklaring van geen bezwaar niet meer opgenomen.¹³ Wel moet, als het lichaam naar Nederlands recht is opgericht, in de eerste plaats de algemene vergadering van aandeelhouders van de dochtermaatschappij vóór het gewenste voegingstijdstip reeds het besluit hebben genomen tot een zodanige wijziging van het boekjaar dat dit boekjaar samenvalt met dat van de moedermaatschappij. Concreet betekent dit dat de afsluiting van het lopende boekjaar van de dochtermaatschappij (via verlenging of verkorting daarvan) samenvalt met de afsluiting van het lopende boekjaar van de moedermaatschappij. Voor de volledigheid wordt nog opgemerkt dat die benadering ook geldt voor situaties waarbij het statutaire boekjaar van de te voegen dochtermaatschappij reeds is gewijzigd op het moment van voeging (ongeacht of het een reeds bestaande of nieuw verworven dochtermaatschappij betreft). Het gaat dus om situaties waarbij het begin van de statutaire boekjaren in het jaar van voeging niet samenvalt, maar waarbij dat wel het geval is vanaf het op het jaar van voeging volgende jaar. In de tweede plaats moet de statutenwijziging binnen twee weken na het voegingstijdstip (alsnog) hebben plaatsgevonden. Bij overschrijding van die termijn van twee weken kan de belastingplichtige aannemelijk maken dat de overschrijding is veroorzaakt door omstandigheden die zijn gelegen buiten zijn invloedssfeer en tevens dat hij de statutenwijziging zo spoedig mogelijk na het voegingstijdstip heeft doen plaatsvinden.

Artikel VI, onderdeel F (artikel 6 van het Besluit fiscale eenheid 2003)

Ingevolge artikel 15, tweede lid, van de Wet Vpb 1969 sluit – bij een voeging in de loop van het boekjaar – de aangewezen moedermaatschappij haar boekjaar op gelijke wijze af als een te voegen dochtermaatschappij. Dit brengt met zich dat ingeval een belastingplichtige in de loop van het boekjaar als aangewezen moedermaatschappij gaat fungeren, het gedeelte van dat boekjaar tot het voegingstijdstip en het gedeelte van dat boekjaar vanaf het voegingstijdstip als afzonderlijke jaren worden aangemerkt. Over beide perioden wordt door de belastingplichtige separaat aangifte vennootschapsbelasting gedaan. Daarom wordt in artikel 6, derde lid, tweede

¹² Kamerstukken II 2015/16, 34 323, nr. 6, blz. 36.

¹³ Het vereiste van een verklaring van geen bezwaar voor een statutenwijziging is inmiddels afgeschaft.

volzin, van het BFE 2003 verduidelijkt dat een dergelijke moedermaatschappij bij haar aangifte niet ook nog een vermogensopstelling op het voegingstijdstip betreffende de verhoudingen met de dochtermaatschappij hoeft te voegen.

In de nota naar aanleiding van het nader verslag bij het wetsvoorstel Wet aanpassing fiscale eenheid is verduidelijkt dat de verplichting tot het afsluiten van het boekjaar voor de aangewezen moedermaatschappij alleen geldt bij het eerste verzoek voor een zuster-fiscale eenheid.¹⁴ Wordt daarna – in de loop van een boekjaar – nog een dochtermaatschappij gevoegd in de bestaande zuster-fiscale eenheid, dan hoeft alleen van die nieuw te voegen vennootschappen het fiscale boekjaar te worden afgesloten. In een dergelijke situatie zal bij de aangifte wel tevens een vermogensopstelling op het voegingstijdstip betreffende de verhoudingen met de dochtermaatschappij moeten worden gevoegd.

Artikel VI, onderdeel G (artikel 7a van het Besluit fiscale eenheid 2003)

Ingevolge het BP 2017 wordt de in afdeling 2.3 van de Wet Vpb 1969 opgenomen innovatiebox aangepast naar aanleiding van afspraken die zijn uitgewerkt in het *Base Erosion and Profit Shifting* (BEPS)-project van de Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling (OESO). De wijziging van artikel 7a van het BFE 2003 stelt buiten twijfel dat de fiscale eenheid bij een voeging van een maatschappij voor de toepassing van de innovatiebox in de plaats treedt van die gevoegde maatschappij. Hierdoor worden bij de toepassing van de innovatiebox door een fiscale eenheid ook alle voor de toepassing van afdeling 2.3 van de Wet Vpb 1969 – de innovatiebox – relevante factoren in aanmerking genomen met inachtneming van feiten die zich hebben voorgedaan voorafgaand aan de voeging van die maatschappij in een fiscale eenheid. Met dergelijke factoren worden in ieder geval bedoeld het ingevolge artikel 12ba, eerste lid, van de Wet Vpb 1969 voor de innovatiebox kwalificeren van een immaterieel activum, het bedrag van de kwalificerende en totale uitgaven, bedoeld in artikel 12bb, eerste lid, van de Wet Vpb 1969, de netto-omzet, bedoeld in artikel 12ba, tweede lid, onderdeel b, van de Wet Vpb 1969, en de drempel en de voortbrengingskosten, bedoeld in artikel 12bc, eerste lid, van de Wet Vpb 1969. Voor de volledigheid wordt nog opgemerkt dat bij de toepassing van artikel 7a van het BFE 2003 ook rekening wordt gehouden met de periode vóór voeging wanneer een activum waarop de innovatiebox van toepassing wordt pas gereed komt in de periode waarin de maatschappij reeds in de fiscale eenheid is gevoegd.

Artikel VI, onderdeel H (artikel 7b van het Besluit fiscale eenheid 2003)

Artikel 7b van het BFE 2003 is gericht tegen de situatie waarin een vennootschap met een vaste inrichting in het zicht van de staking van die vaste inrichting deel gaat uitmaken van een fiscale eenheid om het stakingsverlies te kunnen verrekenen met de winsten van de fiscale eenheid. Volgens genoemd artikel komt het stakingsverlies alsdan slechts in aftrek tot het bedrag van de aan de gevoegde vennootschap toe te rekenen winst in het jaar van staking. Het kan zich hierdoor voordoen dat een deel van het stakingsverlies niet in aanmerking wordt genomen. Voor deze situatie wordt in het aan genoemd artikel 7b toe te voegen tweede lid geregeld dat artikel 15ab, derde, vierde en vijfde lid, van de Wet Vpb 1969 van overeenkomstige toepassing is. Dat

¹⁴ Kamerstukken II 2015/16, 34 323, nr. 9, blz. 7 en 8.

betekent dat voor zover een stakingsverlies in een jaar als gevolg van de toepassing van genoemd artikel 7b, eerste lid, niet in aanmerking kan worden genomen, dit verlies mogelijk in het voorafgaande jaar en de negen volgende jaren in aanmerking kan worden genomen. Het verlies kan in aanmerking worden genomen bij de vennootschap met de vaste inrichting in de jaren waarin deze geen deel uitmaakt van de fiscale eenheid tot ten hoogste het positieve belastbare bedrag of bij de fiscale eenheid voor zover de winst van deze fiscale eenheid – met inachtneming van de winstsplitsingsregels – toerekenbaar is aan die vennootschap. Daarbij vindt het in mindering brengen van stakingsverliezen plaats in de volgorde waarin deze zijn ontstaan en de positieve belastbare bedragen zijn ontstaan. Voor zover het stakingsverlies over het voorafgaande jaar op het belastbare bedrag in mindering is gebracht, zal de aanslag over dat jaar worden herzien. Over het bedrag van de herziening zal geen belastingrente worden vergoed.

Artikel VI, onderdeel I (artikel 10 van het Besluit fiscale eenheid 2003)

Ingevolge artikel 10, eerste lid, van het BFE 2003 worden dividenden betaalbaar gesteld op aandelen in een dochtermaatschappij aan aandeelhouders die geen deel uitmaken van de fiscale eenheid, aangemerkt als uitdelingen van de moedermaatschappij. Voor de duidelijkheid wordt expliciet tot uitdrukking gebracht dat dit geldt voor alle uitdelingen van winst, waaronder andersoortige winstuitdelingen en verkapte dividenduitkeringen van de dochtermaatschappij aan aandeelhouders die geen deel uitmaken van de fiscale eenheid. Voorts wordt geregeld dat genoemd eerste lid ook toepassing vindt in de situatie waarin het belang in een dochtermaatschappij niet wordt toegerekend aan de vaste inrichting van een buitenlands belastingplichtig lichaam dat deel uitmaakt van de fiscale eenheid, maar aan het buitenlandse hoofdhuis van dat lichaam.

Artikel VI, onderdeel J (artikel 14 van het Besluit fiscale eenheid 2003)

De aanpassing in artikel 14 van het BFE 2003 is redactioneel van aard.

Artikel VI, onderdeel K (artikel 15 van het Besluit fiscale eenheid 2003)

Omdat de in artikel 15 van het BFE 2003 geregelde toerekening van het opgeofferde bedrag bij ontvoeging van een dochtermaatschappij al wordt geregeld in het bij de Wet aanpassing fiscale eenheid aan te passen artikel 13d, achtste lid, van de Wet Vpb 1969, kan genoemd artikel 15 vervallen. Hiermee is geen inhoudelijke wijziging beoogd.

Artikel VI, onderdeel L (artikel 16a van het Besluit fiscale eenheid 2003)

De wijziging van artikel 16a van het BFE 2003 ziet op de situatie dat een maatschappij wordt ontvoegd uit de fiscale eenheid en tot het vermogen van die maatschappij een immaterieel activum behoort of gaat behoren waar de innovatiebox op van toepassing is of wordt. In gelijke zin als artikel 7a van het BFE 2003 stelt artikel 16a van het BFE 2003 buiten twijfel dat bij een ontvoeging van een maatschappij voor de toepassing van de innovatiebox die maatschappij in de plaats treedt van de fiscale eenheid. Voor de toepassing van de innovatiebox worden alle daarvoor relevante factoren in aanmerking genomen met inachtneming van feiten die zich hebben voorgedaan voorafgaand aan de ontvoeging van de desbetreffende maatschappij. Hetgeen bij de

toelichting op artikel 7a van het BFE 2003 (artikel VI, onderdeel G) is opgemerkt is van overeenkomstige toepassing op de regeling bij ontvoeging.

Artikel VI, onderdeel M (artikel 17 van het Besluit fiscale eenheid 2003)

Ter verduidelijking wordt aan artikel 17, eerste lid, van het BFE 2003 toegevoegd dat die bepaling alleen van toepassing is indien al hetgeen bij de splitsing wordt verkregen tot het vermogen van de fiscale eenheid gaat behoren en dus niet aan het buitenlandse hoofdhuis van de buitenlands belastingplichtige (die een Nederlandse vaste inrichting binnen de fiscale eenheid heeft) wordt toegerekend.

Aan artikel 17, zevende lid, van het BFE 2003 wordt een verwijzing naar artikel 7b van dat besluit toegevoegd. Hierdoor blijven de beperkingen die laatstgenoemd artikel stelt aan de verrekening van stakingsverliezen gelden alsof de splitsing niet heeft plaatsgevonden.

Artikel VI, onderdeel N (artikel 18 van het Besluit fiscale eenheid 2003)

Ter verduidelijking wordt aan artikel 18, eerste lid, van het BFE 2003 toegevoegd dat die bepaling alleen van toepassing is indien al hetgeen bij de fusie wordt verkregen tot het vermogen van de fiscale eenheid gaat behoren en dus niet aan het buitenlandse hoofdhuis van de buitenlands belastingplichtige (die een Nederlandse vaste inrichting binnen de fiscale eenheid heeft) wordt toegerekend.

Aan artikel 18, zevende lid, van het BFE 2003 wordt een verwijzing naar artikel 7b van dat besluit toegevoegd. Hierdoor blijven de beperkingen die laatstgenoemd artikel stelt aan de verrekening van stakingsverliezen gelden alsof de fusie niet heeft plaatsgevonden.

Artikel VI, onderdeel O (artikel 18a van het Besluit fiscale eenheid 2003)

De aanpassingen van de in artikel 18a, eerste en derde lid, van het BFE 2003 opgenomen verwijzingen naar artikel 15 van de Wet Vpb 1969 houden verband met de vernummering van diverse leden van laatstgenoemd artikel ingevolge de Wet aanpassing fiscale eenheid. Hiermee is geen inhoudelijke wijziging beoogd. Tevens wordt in genoemd artikel 18a, derde lid, een drietal redactionele wijzigingen aangebracht.

Artikel VI, onderdeel P (opschrift van hoofdstuk VII van het Besluit fiscale eenheid 2003)

Het opschrift van hoofdstuk VII wordt aangepast aangezien op basis van dit besluit in dat hoofdstuk ook regels worden opgenomen voor een fiscale eenheid met een tussen- of topmaatschappij.

Artikel VI, onderdeel Q (artikel 29 van het Besluit fiscale eenheid 2003)

De aanpassingen in artikel 29, eerste lid, onderdelen a en g, van het BFE 2003 van de verwijzing naar artikel 15 van de Wet Vpb 1969 houden verband met de vernummering van diverse leden van laatstgenoemd artikel ingevolge de Wet aanpassing fiscale eenheid. Tevens wordt in genoemd artikel 29, eerste lid, onderdeel a, een redactionele wijziging aangebracht.

Voorts wordt artikel 29, tweede lid, van het BFE 2003 op twee punten aangepast. Ten eerste wordt voor de duidelijkheid – naast de verwijzing naar artikel 2, vierde lid, eerste volzin, van de Wet Vpb 1969 – ook verwezen naar de derde volzin van artikel 2, vierde lid, van de Wet

Vpb 1969. Op grond van die derde volzin wordt een Europese naamloze vennootschap die bij haar oprichting werd beheerst door Nederlands recht voor de toepassing van de eerste volzin van artikel 2, vierde lid, van de Wet Vpb 1969 geacht te zijn opgericht naar Nederlands recht, met als gevolg dat die vennootschap onder omstandigheden geacht wordt in Nederland te zijn gevestigd. Daarnaast wordt in lijn met het in de Wet aanpassing fiscale eenheid opgenomen artikel 15, achtste lid, van de Wet Vpb 1969 in genoemd artikel 29, tweede lid, ook verwezen naar de Belastingregeling voor het land Nederland.

Artikel VI, onderdeel R (artikel 30 van het Besluit fiscale eenheid 2003)

Artikel 30, eerste lid, van het BFE 2003 wordt op twee onderdelen aangepast. De aanpassing van de verwijzing naar artikel 15 van de Wet Vpb 1969 is redactioneel van aard en houdt verband met de vernummering van diverse leden van laatstgenoemd artikel ingevolge de Wet aanpassing fiscale eenheid. De toevoeging van een volzin vloeit voort uit de wijziging van het wettelijke regime waardoor voor de aanwezigheid van een fiscale eenheid niet langer vereist is dat de aandelen in de dochtermaatschappij tot het vermogen van een in Nederland aanwezige vaste inrichting van de buitenlands belastingplichtige moedermaatschappij behoren indien het hoofdhuis is gelegen in een andere lidstaat van de EU of in een andere staat die partij is bij de Overeenkomst betreffende de Europese Economische Ruimte.

De aanpassing in artikel 30, tweede lid, van het BFE 2003 van de verwijzing naar artikel 15 van de Wet Vpb 1969 is redactioneel van aard en houdt verband met de vernummering van diverse leden van laatstgenoemd artikel ingevolge de Wet aanpassing fiscale eenheid.

Artikel VI, onderdeel S (artikel 31 van het Besluit fiscale eenheid 2003)

Artikel 31, eerste lid, van het BFE 2003 wordt op een aantal onderdelen aangepast. Zo wordt voor de volledigheid in genoemd eerste lid ook een verwijzing naar artikel 15ab, zevende lid, van de Wet Vpb 1969 opgenomen. De aanpassing in artikel 31, eerste lid, van het BFE 2003 van de verwijzing naar artikel 15 van de Wet Vpb 1969 is verder redactioneel van aard en houdt verband met de vernummering van diverse leden van laatstgenoemd artikel ingevolge de Wet aanpassing fiscale eenheid. Daarnaast wordt nog een redactionele aanpassing aangebracht.

Artikel VI, onderdeel T (artikel 35 van het Besluit fiscale eenheid 2003)

De aanpassingen in artikel 35 van het BFE 2003 houden verband met de in de Wet aanpassing fiscale eenheid opgenomen artikelen 13, achttiende lid, en 13d, negende lid, van de Wet Vpb 1969. In verband met de in genoemd artikel 13, achttiende lid, van de Wet Vpb 1969 opgenomen regeling over de toepassing van de deelnemingsvrijstelling bij een buitenlands belastingplichtige dochtermaatschappij kan de in genoemd artikel 35, eerste lid, opgenomen regeling vervallen. In samenhang hiermee wordt de verwijzing in het tweede lid van dat artikel aangepast en wordt dat lid vernummerd tot eerste lid.

Gezien de in genoemd artikel 13d, negende lid, van de Wet Vpb 1969 opgenomen regeling kan ook artikel 35, derde lid, van het BFE 2003 vervallen. Daarnaast vervalt de tweede volzin in het tot tweede lid te vernummeren vierde lid van dat artikel omdat uit de tekst van genoemd artikel 13d, negende lid, van de Wet Vpb 1969 al volgt dat een beperking van het in aanmerking nemen van het opgeofferde bedrag van toepassing blijft na een eventuele ontvoeging.

Het huidige artikel 35, zesde lid, van het BFE 2003 ziet na bovengenoemde wijzigingen nog alleen op het nieuwe derde lid van dat artikel en wordt daarom als slotzin aan dat nieuwe derde lid toegevoegd.

Het nieuwe artikel 35, vierde lid, van het BFE 2003 voorkomt dat – bij liquidatie van een buitenlands belastingplichtige dochtermaatschappij – waardeveranderingen van een deelneming van die buitenlands belastingplichtige dochtermaatschappij in een tot de fiscale eenheid behorende (klein)dochtermaatschappij, de facto tweemaal tot een correctie leiden bij de bepaling van het liquidatieverlies. Voor zover een waardedaling van de deelneming van de buitenlands belastingplichtige dochtermaatschappij in de periode dat het lichaam waarin de deelneming wordt gehouden als (klein)dochtermaatschappij deel uitmaakte van de fiscale eenheid het gevolg is van een verlies dat in het fiscale-eenheidsresultaat tot uitdrukking is gekomen, vindt bij liquidatie van de buitenlands belastingplichtige dochtermaatschappij al een correctie plaats op de voet van het in de Wet aanpassing fiscale eenheid opgenomen artikel 13d, negende lid, van de Wet Vpb 1969. Met (dat deel van) die waardedaling hoeft niet nogmaals ingevolge artikel 13d, vierde lid, van de Wet Vpb 1969 rekening te worden gehouden.

In samenhang met voornoemde wijzigingen worden in artikel 35 van het BFE 2003 verder nog enkele verwijzingen aangepast. Deze aanpassingen zijn redactioneel van aard.

Artikel VI, onderdeel U (artikel 36 van het Besluit fiscale eenheid 2003)

Artikel 36, eerste lid, van het BFE 2003 wordt op twee punten aangepast. In de eerste plaats wordt de term "laagbelaste beleggingsdeelneming" vervangen door de sinds 2010 in de Wet Vpb 1969 gebruikte term "beleggingsdeelneming niet zijnde een kwalificerende beleggingsdeelneming". Verder wordt de verwijzing naar artikel 35 van het BFE 2003 aangepast in verband met de in dit besluit opgenomen wijzigingen van dat artikel. Hiermee is geen inhoudelijke wijziging beoogd.

Tevens worden in artikel 36, derde en vierde lid, van het BFE 2003 enkele redactionele aanpassingen aangebracht.

Artikel VI, onderdeel V (afdeling 3a van het Besluit fiscale eenheid 2003)

In hoofdstuk VII van het BFE 2003 wordt een afdeling 3a ingevoegd waarin – in de artikelen 38 en 38a – enige specifieke bepalingen worden opgenomen voor een fiscale eenheid met een belang in een tussenmaatschappij.

Artikel 38

Het in het BFE 2003 in te voegen artikel 38 bevat enige nadere bepalingen voor de toepassing van artikel 13d van de Wet Vpb 1969 op een belang in een tussenmaatschappij waarop de deelnemingsvrijstelling van toepassing is. Deze bepalingen komen overeen met hetgeen in het op basis van dit besluit aan te passen artikel 35 van het BFE 2003 wordt geregeld met betrekking tot een belang in een buitenlands belastingplichtige dochtermaatschappij waarop de deelnemingsvrijstelling van toepassing is.

De in genoemd artikel 38, eerste lid, opgenomen regeling houdt hierbij verband met artikel 13d, derde lid, van de Wet Vpb 1969, op basis waarvan de liquidatie-uitkering wordt verhoogd met de onbelast gebleven positieve deelnemingsvoordelen die zijn genoten in de laatste jaren

vooraangaand aan het jaar waarin het ontbonden lichaam zijn onderneming staakt en in de daaropvolgende jaren. Het vaststellen van het juiste bedrag van deze positieve voordelen zal bij liquidatie van een tussenmaatschappij veelal niet eenvoudig zijn omdat binnen fiscale eenheid onzakelijke transacties kunnen hebben plaatsgevonden. Daarom wordt in genoemd artikel 38, eerste lid, bepaald dat de aan een maatschappij waarin de tussenmaatschappij onmiddellijk of middellijk een belang had toe te rekenen winst van de fiscale eenheid, (fictief) wordt gerekend tot de mede in aanmerking te nemen positieve voordelen uit de deelneming in die tussenmaatschappij, tenzij de belastingplichtige die de deelneming houdt aannemelijk maakt dat hij genoemde winst niet als positief voordeel heeft genoten. Hierbij wordt de aan een maatschappij toe te rekenen winst van de fiscale eenheid vastgesteld op basis van artikel 15ah van de Wet Vpb 1969.

Genoemd artikel 38, tweede lid, voorkomt, via overeenkomstige toepassing van artikel 35, vierde lid, van het BFE 2003, dat – bij liquidatie van een tussenmaatschappij – waardeveranderingen van een door de tussenmaatschappij gehouden belang in een maatschappij die deel uitmaakt van de fiscale eenheid, de facto tweemaal tot een correctie leiden bij de bepaling van het liquidatieverlies. Voor zover een waardedaling van de deelneming van de tussenmaatschappij in de periode dat het lichaam waarin deze deelneming wordt gehouden als (achterklein)dochtermaatschappij deel uitmaakte van de fiscale eenheid het gevolg is van een verlies dat in het fiscale-eenheidsresultaat tot uitdrukking is gekomen, vindt bij liquidatie van de tussenmaatschappij al een correctie plaats op de voet van het in de Wet aanpassing fiscale eenheid opgenomen artikel 13d, negende lid, van de Wet Vpb 1969. Met (dat deel van) die waardedaling hoeft niet nogmaals ingevolge artikel 13d, vierde lid, van de Wet Vpb 1969 rekening te worden gehouden.

Artikel 38a

Het in het BFE 2003 in te voegen artikel 38a bevat specifieke regels voor situaties waarin de deelnemingsvrijstelling niet van toepassing is op een belang in een tussenmaatschappij van een fiscale eenheid. In de nota naar aanleiding van het verslag bij het wetsvoorstel Wet aanpassing fiscale eenheid is reeds aangekondigd dat voor het tegengaan van dubbele verliesneming of dubbele winstneming bij een dergelijk belang in een tussenmaatschappij dat als een beleggingsdeelneming niet zijnde een kwalificerende beleggingsdeelneming wordt aangemerkt, een met artikel 36 van het BFE 2003 overeenkomende regeling zal worden opgenomen.¹⁵ Uitgangspunt hierbij is dat op het belang in de tussenmaatschappij alle regelingen inzake (de uitsluiting van) de deelnemingsvrijstelling en de daarmee verband houdende regelingen onverkort van toepassing blijven alsof er geen fiscale eenheid is. Dit uitgangspunt is expliciet neergelegd in het in de Wet aanpassing fiscale eenheid opgenomen artikel 13, achttiende lid, van de Wet Vpb 1969.

Met betrekking tot een door een maatschappij gehouden belang in een tussenmaatschappij die de aandelen in een (klein)dochtermaatschappij heeft die deel gaat uitmaken van een fiscale eenheid, blijft de aandelenband tussen genoemde maatschappij (de fiscale eenheid) en de tussenmaatschappij derhalve in stand. Er ontstaat aldus de situatie dat vermogensbestanddelen van de (klein)dochtermaatschappij en daaruit voortkomende resultaten rechtstreeks tot uitdrukking komen bij de fiscale eenheid, waarbij die bestanddelen en resultaten vervolgens via de in stand

¹⁵ Kamerstukken II 2015/16, 34 323, nr. 6, blz. 21.

gebleven aandelenband in de tussenmaatschappij nogmaals het resultaat van de fiscale eenheid zouden kunnen beïnvloeden. Dit zou in strijd zijn met doel en strekking van de fiscale eenheid. In volledig binnenlandse situaties verdwijnt de aandelenband na voeging en kan een dergelijke dubbeltelling zich om die reden niet voordoen.

Indien op het belang in de tussenmaatschappij de deelnemingsvrijstelling van toepassing is, leidt de dubbeltelling slechts in beperkte mate tot ongewenste effecten, te weten in die uitzonderingssituaties waarin de deelnemingsvrijstelling op grond van een specifieke regeling buiten toepassing wordt gelaten, zoals de liquidatieverliesregeling van artikel 13d van de Wet Vpb 1969. Voor die situatie wordt in artikel 38 van het BFE 2003 een aparte regeling opgenomen.

Indien op het belang in de tussenmaatschappij de deelnemingsvrijstelling niet van toepassing is omdat sprake is van een beleggingsdeelneming niet zijnde een kwalificerende beleggingsdeelneming kunnen de ongewenste effecten van de dubbeltelling zich echter wel voordoen, al vindt uiteraard wel deelnemingsverrekening plaats. Dat is aanleiding geweest om in genoemd artikel 38a een regeling op te nemen die in grote lijnen beoogt te bereiken dat voordelen uit hoofde van een belang in een tussenmaatschappij waarop de deelnemingsvrijstelling geen toepassing vindt (omdat sprake is van een beleggingsdeelneming niet zijnde een kwalificerende beleggingsdeelneming), slechts in aanmerking worden genomen als deze samenhangen met of voortvloeien uit andere werkzaamheden of ander vermogen dan de werkzaamheden, onderscheidenlijk het vermogen, van de tot de fiscale eenheid behorende dochtermaatschappij waarin die tussenmaatschappij een belang heeft. Dat gedeelte van de voordelen komt immers voort uit werkzaamheden of vermogen die, onderscheidenlijk dat, geen deel uitmaken, onderscheidenlijk uitmaakt, van de fiscale eenheid. Anders gezegd: gedurende de periode dat de (klein)dochtermaatschappij deel uitmaakt van de fiscale eenheid, worden voordelen die samenhangen met of voortvloeien uit werkzaamheden of vermogen van de (klein)dochtermaatschappij geëlimineerd uit de resultaten behaald uit hoofde van het aandelenbelang in de tussenmaatschappij. Dit geldt ook indien sprake is van verkapte winstuitdelingen via de tussenmaatschappij als gevolg van onzakelijke transacties binnen de Papillon-fiscale eenheid. Met het oog op dergelijke dubbeltellingen wordt in het derde lid van genoemd artikel 38a een regeling opgenomen op grond waarvan positieve voordelen uit het hoofde van het belang in de tussenmaatschappij bij het bepalen van de winst van de fiscale eenheid buiten aanmerking blijven voor zover de belastingplichtige aannemelijk maakt dat deze samenhangen met of voortvloeien uit de winst van de (klein)dochtermaatschappij. In zoverre worden of zijn die voordelen immers al betrokken in het fiscale-eeheidsresultaat. Deze "vrijstelling" geldt nadrukkelijk alleen indien de voordelen uit hoofde van het belang in de tussenmaatschappij samenhangen met de winst van de (klein)dochtermaatschappij na de voeging. Gereserveerde winst van de (klein)dochtermaatschappij van vóór het voegingstijdstip wordt bij (door)uitdeling door de tussenmaatschappij volledig in de heffing betrokken. Dit volgt uit het gebruik van de terminologie "dochtermaatschappij" en "toe te rekenen winst van de fiscale eenheid", waarvan op grond van artikel 15 van de Wet Vpb 1969 pas sprake is na de voeging. Verder volgt uit de tekst van genoemd derde lid expliciet dat deze bepaling geldt voor de toepassing van artikel 13aa van de Wet Vpb 1969. De laatstgenoemde bepaling werkt door naar artikel 23c van de Wet Vpb 1969. De deelnemingsverrekening wordt dus slechts toegepast met betrekking tot deelnemingsvoordelen die niet samenhangen met of voortvloeien uit de winst van de (klein)dochtermaatschappij na de

voeging (plus de eventuele deelnemingsvoordelen uit winsten van vóór het voegingstijdstip van de (klein)dochtermaatschappij).

Op het uitgangspunt dat winst van de (klein)dochtermaatschappij niet nogmaals als voordeel uit het aandelenbelang in de tussenmaatschappij bij de fiscale eenheid in de heffing wordt betrokken, wordt een uitzondering gemaakt. Het is immers goed denkbaar dat in de dochtermaatschappij op het moment van de voeging stille reserves zijn begrepen. Op deze stille reserves rust vóór de voeging in beginsel een dubbele Nederlandse claim: bij realisatie van de stille reserves op het niveau van de (klein)dochternootschap en bij de dooruitdeling van de winst door de tussenmaatschappij (met deelnemingsverrekening). Het is niet de bedoeling dat deze dubbele claim via het aangaan van een fiscale eenheid tot een enkele claim kan worden teruggebracht. Een dubbele heffing wordt weliswaar in strijd geacht met de ratio van de fiscale eenheid, maar dat geldt slechts voor de meerwaarden van de (klein)dochtermaatschappij die ontstaan gedurende de fiscale-eenheidsperiode. Teneinde de op het voegingstijdstip aanwezige dubbele claim niet te verliezen, wordt in genoemd artikel 38a, eerste lid, een afrekening over de op dat moment aanwezige meerwaarden voorgeschreven door te eisen dat de activa en passiva van de te voegen (klein)dochtermaatschappij te boek worden gesteld op de waarde in het economische verkeer. Ingeval maar een deel van de aandelen in de te voegen (klein)dochtermaatschappij via de tussenmaatschappij wordt gehouden, vindt de actualisering naar rato van dat deel plaats. Deze actualisering van de boekwaarde kan op grond van het tweede lid van genoemd artikel op gezamenlijk verzoek echter achterwege blijven, met als gevolg dat de dubbele claim wordt doorgeschoven. De doorgeschoven claim wordt vervolgens in etappes gerealiseerd, te weten wanneer in de (klein)dochtermaatschappij deze meerwaarden worden belast (eerste claim) en vervolgens indien daadwerkelijk positieve voordelen uit het belang in de tussenmaatschappij worden genoten die samenhangen met of voortvloeien uit de winst van die dochtermaatschappij (tweede claim). De tweede volzin van het derde lid van genoemd artikel 38a bepaalt namelijk dat dergelijke voordelen, in afwijking van de eerste volzin van dat lid, wel in aanmerking worden genomen tot het bedrag van de op grond van het tweede lid doorgeschoven stille en fiscale reserves.

Volgens genoemd artikel 38a, vierde lid, worden negatieve voordelen uit de tussenmaatschappij slechts in aanmerking genomen voor zover deze samenhangen met of voortvloeien uit andere werkzaamheden of ander vermogen dan de werkzaamheden of het vermogen van de (klein)dochtermaatschappij waarin die tussenmaatschappij een belang heeft. Het in aanmerking nemen van dergelijke negatieve voordelen gebeurt met inachtneming van artikel 13aa, zesde lid, van de Wet Vpb 1969. Op grond daarvan vindt een bijtelling van 5/25 deel van de negatieve voordelen uit laagbelaste beleggingsdeelnemingen plaats.

Het vijfde lid van genoemd artikel 38a voorkomt dat de aftrekbeperking van het vierde lid van dat artikel eenvoudig zou kunnen worden ontgaan via een ontvoeging van de (klein)dochtermaatschappij voorafgaand aan een afwaardering of een vervreemding van de tussenmaatschappij. Genoemd vijfde lid schrijft daarom voor dat een bij een ontvoeging latent aanwezig verlies op de tussenmaatschappij nog tijdens de fiscale eenheid zal moeten worden genomen, zodat deze nog onder de aftrekbeperking van genoemd vierde lid valt.

In genoemd artikel 38a, zesde lid, is een bepaling opgenomen ter bepaling van de aan de gevoegde (klein)dochtermaatschappij toe te rekenen winst. Deze wijkt af van artikel 15ah van de

Wet Vpb 1969, in die zin dat voor de afzonderlijke winstbepaling ook met interne transacties integraal rekening wordt gehouden, dus onafhankelijk van de vraag of de winst bij de fiscale eenheid tot uitdrukking komt. Ook de verrekening van verliezen over het voegingstijdstip heen wordt genegeerd teneinde een zuivere scheiding te bereiken tussen het regime voor en gedurende het bestaan van de fiscale eenheid.

Artikel VI, onderdeel W (artikel 39 van het Besluit fiscale eenheid 2003)

In artikel 39, eerste lid, van het BFE 2003 is de fictie opgenomen dat in de aldaar genoemde situatie van een aansluitende fiscale eenheid, geacht wordt geen sprake te zijn geweest van een ontvoeging, en dus ook niet van een hernieuwde voeging. Met de aanpassing van genoemd eerste lid wordt tot uitdrukking gebracht dat de fictie ook gaat gelden voor de toepassing van de artikelen 15ab en 15aj, tweede tot en met zevende lid, van de Wet Vpb 1969 en voor artikel 7b van het BFE 2003. In verband hiermee wordt aan artikel 39, tweede lid, van het BFE 2003, dat regelt dat de aansluitende fiscale eenheid voor de toepassing van de daar genoemde artikelen in de plaats treedt van de voorafgaande fiscale eenheid, een verwijzing naar de artikelen 15ab, tweede lid, en 15aj, zevende lid, van de Wet Vpb 1969 en artikel 7b van het BFE 2003 toegevoegd. Met deze aanpassingen wordt genoemd artikel 39, voor wat betreft de opsomming van artikelen waarop de regeling ziet, in overeenstemming gebracht met het met dit besluit in het BFE 2003 op te nemen artikel 41. Voor een nadere toelichting wordt verwezen naar de artikelsgewijze toelichting bij genoemd artikel 41.

Artikel VI, onderdeel X (artikel 40 van het Besluit fiscale eenheid 2003)

In artikel 40, eerste lid, van het BFE 2003 is de fictie opgenomen dat in de aldaar genoemde situatie van een aansluitende fiscale eenheid, geacht wordt geen sprake te zijn geweest van een ontvoeging, en dus ook niet van een hernieuwde voeging. Met de aanpassing van genoemd eerste lid wordt tot uitdrukking gebracht dat de fictie ook gaat gelden voor de toepassing van artikel 15ab van de Wet Vpb 1969 en artikel 7b van het BFE 2003. De in artikel 40, tweede lid, van het BFE 2003 opgenomen soortgelijke fictie voor de toepassing van artikel 15aj, eerste lid, van de Wet Vpb 1969 gaat verder ook gelden voor de toepassing van artikel 15aj, tweede en zevende lid, van de Wet Vpb 1969, behoudens voor zover de schuldvordering of de deelneming uitsluitend werd gehouden door een onderdeel van de belastingplichtige dat als gevolg van de verplaatsing van de plaats van de werkelijke leiding geen deel meer uitmaakt van de fiscale eenheid. Voorts wordt aan de eerste volzin van artikel 40, derde lid, van het BFE 2003, die regelt dat de aansluitende fiscale eenheid voor de toepassing van de daar genoemde artikelen in de plaats treedt van de voorafgaande fiscale eenheid, een verwijzing naar de artikelen 15ab, tweede lid, en 15aj, zevende lid, van de Wet Vpb 1969 en artikel 7b van het BFE 2003 toegevoegd. Met deze aanpassingen wordt genoemd artikel 40, voor wat betreft de opsomming van artikelen waarop de regeling ziet, meer in overeenstemming gebracht met het met dit besluit in het BFE 2003 op te nemen artikel 41. Voor een nadere toelichting wordt verwezen naar de artikelsgewijze toelichting bij genoemd artikel 41. Voorts wordt in de tweede volzin van genoemd artikel 40, derde lid, een redactionele wijziging aangebracht.

Artikel VI, onderdeel Y (afdeling 6 van het Besluit fiscale eenheid 2003)

In artikel 15, tiende lid, onderdelen d, e, f en g, van de Wet Vpb 1969 wordt voor een aantal situaties waarin sprake is van een herstructurering van een (zuster-)fiscale eenheid, of een herstructurering waarbij een zuster-fiscale eenheid ontstaat, expliciet geregeld dat de fiscale eenheid eindigt. Indien direct aansluitend aan de beëindiging van de fiscale eenheid een nieuwe fiscale eenheid tot stand komt, dus zonder dat de betreffende maatschappijen tijdelijk zelfstandig in de belastingheffing worden betrokken, is sprake van een ontvoeging direct gevolgd door een voeging. Dit zou in bepaalde situaties onwenselijke gevolgen kunnen hebben. Daarom wordt voor dergelijke situaties in artikel 41 van het BFE 2003 geregeld dat verschillende met de beëindiging van de fiscale eenheid samenhangende bepalingen in voorkomende gevallen geen toepassing vinden voor zover de samenstelling van de fiscale eenheid voor wat betreft de daarin opgenomen maatschappijen voor en na de herstructurering niet verandert. Dit kan dus ook betekenen dat slechts enkele van de maatschappijen die deel uitmaken van de fiscale eenheid tot het moment van de herstructurering, nadien deel gaan uitmaken van de aansluitende fiscale eenheid.¹⁶ De fiscaal geruisloze voortzetting wordt hierbij uitdrukkelijk beperkt tot gevallen waarin de fiscale eenheid ten aanzien van een maatschappij niet zou zijn beëindigd wanneer de topmaatschappij en eventuele tussenmaatschappijen in Nederland zouden zijn gevestigd en als moedermaatschappij, onderscheidenlijk dochtermaatschappij, deel zouden uitmaken van de fiscale eenheid (het eerste lid, onderdeel b).

Het eerste lid van genoemd artikel 41 bepaalt voor dergelijke gevallen dat er – ten aanzien van de maatschappijen die ook deel gaan uitmaken van de aansluitende fiscale eenheid – voor de toepassing van de artikelen 15ab, 15ae, 15af, 15ag, 15ai en 15aj van de Wet Vpb 1969 en artikel 7b van het BFE 2003 geacht wordt geen sprake te zijn geweest van een ontvoeging, en dus ook niet van een hernieuwde voeging. Voor de toepassing van artikel 15ae van de Wet Vpb 1969 heeft dit onder andere tot gevolg dat de verrekening van voorvoegingsresultaten (resultaten van vóór de totstandkoming van de voorafgaande fiscale eenheid) met resultaten van de aansluitende fiscale eenheid plaatsvindt alsof geen ontvoeging heeft plaatsgevonden. Voor de toepassing van de artikelen 15af en 15ag van de Wet Vpb 1969 heeft genoemd eerste lid tot gevolg dat de verliezen van de voorafgaande fiscale eenheid als zodanig verliezen van de aansluitende fiscale eenheid worden, behoudens voor zover die verliezen van de voorafgaande fiscale eenheid (deels) worden meegegeven aan een maatschappij die geen deel gaat uitmaken van de aansluitende fiscale eenheid. Voor de toepassing van artikel 15ai van de Wet Vpb 1969 heeft de bepaling van genoemd eerste lid dat er dienaangaande geen ontvoeging plaatsvindt tot gevolg dat de herstructurering zonder inwerkingtreding van de sanctie kan geschieden, ook als er voorafgaand daaraan binnen de sanctietermijn besmette transacties zijn geweest. Het opnemen van de artikelen 15ab en 15aj van de Wet Vpb 1969 en artikel 7b van het BFE 2003 in de opsomming van genoemd eerste lid betekent dat de in die artikelen opgenomen waarderings- en toedelingsregels en de daarin opgenomen regels voor claimbehoud ter voorkoming van oneigenlijk gebruik geen toepassing vinden bij de ontvoeging uit de voorafgaande fiscale eenheid en de daarop volgende voeging in de aansluitende fiscale eenheid. Ten aanzien van maatschappijen die geen deel gaan uitmaken van de aansluitende fiscale eenheid is uiteraard wel sprake van een ontvoeging waarop de genoemde artikelen 15ae, 15af, 15ag, 15ai en 15aj onverkort van toepassing zijn.

¹⁶ Ten aanzien van een maatschappij die geen deel gaat uitmaken van de aansluitende fiscale eenheid is uiteraard wel sprake van een ontvoeging waarop de verschillende met de beëindiging van de fiscale eenheid samenhangende bepalingen onverkort van toepassing zijn.

Het tweede lid van genoemd artikel 41 regelt dat de aansluitende fiscale eenheid voor de toepassing van de artikelen 15ab, tweede lid, 15ad, 15ai, 15aj, zevende lid, en 20, tweede lid, van de Wet Vpb 1969 en artikel 7b van het BFE 2003 in de plaats treedt van de voorafgaande fiscale eenheid. In artikel 15ab, tweede lid, van de Wet Vpb 1969 is een regeling opgenomen voor de voeging van een maatschappij die over een latent liquidatieverlies beschikt. Het liquidatieverlies kan dan slechts worden afgezet tegen de winst van de fiscale eenheid, voor zover die winst toerekenbaar is aan de maatschappij die de betreffende deelneming bezit. In artikel 7b van het BFE 2003 is een regeling met dezelfde strekking opgenomen voor de voeging van een maatschappij die over een latent stakingsverlies beschikt. Het in de plaats treden ingevolge het tweede lid van genoemd artikel 41 heeft tot gevolg dat de beperkingen die de hiervoor genoemde artikelen stellen aan de verrekening van het liquidatie- of stakingsverlies bij de voorafgaande fiscale eenheid, blijven gelden voor de aansluitende fiscale eenheid. In artikel 15ad van de Wet Vpb 1969 is een beperking van de renteaftrek voor overnameschulden geregeld. Bij de toepassing van dat artikel is het jaar van voeging relevant. Nu de aansluitende fiscale eenheid voor de toepassing van dat artikel in de plaats treedt van de voorafgaande fiscale eenheid, wordt voorkomen dat er sprake zou zijn van een nieuw jaar van voeging. Het in de plaats treden voor artikel 15ai van de Wet Vpb 1969 betekent dat een verbreking van de aansluitende fiscale eenheid binnen de termijn waarin voor de voorafgaande fiscale eenheid nog een sanctietermijn van artikel 15ai van de Wet Vpb 1969 liep, leidt tot toepassing van de sanctie van artikel 15ai van de Wet Vpb 1969 ten aanzien van de aansluitende fiscale eenheid. Het in de plaats treden voor genoemd artikel 15ai geldt niet voor zover als gevolg van toepassing van de artikelen 15, tiende lid, en 15ai van de Wet Vpb 1969 afrekening heeft plaatsgevonden. Dit kan bijvoorbeeld het geval zijn als de overnemer wel deel gaat uitmaken van de aansluitende fiscale eenheid, maar de overdrager niet. In dat geval is artikel 15ai van de Wet Vpb 1969 toegepast terwijl het vermogensbestanddeel toch nog in bezit is van de aansluitende fiscale eenheid. Artikel 15aj, zevende lid, van de Wet Vpb 1969 bevat een regeling die voorkomt dat de fiscale eenheid wordt gebruikt om de mogelijkheden tot verrekening van een liquidatieverlies te verruimen. Hierbij is relevant dat de betreffende deelneming tijdens het bestaan van de fiscale eenheid van een andere maatschappij is verkregen. Nu de aansluitende fiscale eenheid voor de toepassing van dat artikel in de plaats treedt van de voorafgaande fiscale eenheid, wordt voorkomen dat de bepaling niet meer van toepassing zou zijn voor de aansluitende fiscale eenheid. Voor de toepassing van artikel 20, tweede lid, van de Wet Vpb 1969 betekent het in de plaats treden dat verliesverrekening kan plaatsvinden tussen resultaten van de voorafgaande fiscale eenheid en resultaten van de aansluitende fiscale eenheid alsof sprake is van dezelfde fiscale eenheid. In beginsel is dan ook geen sprake van een boekjaarafsluiting op basis van artikel 7, vierde lid, tweede volzin, van de Wet Vpb 1969, maar onder omstandigheden kan dit anders zijn.¹⁷ Ingeval bijvoorbeeld de moedermaatschappij wijzigt en een andere, van de voorafgaande fiscale eenheid deel uitmakende, maatschappij de (aangewezen) moedermaatschappij wordt, zal er wel een boekjaarafsluiting plaatsvinden. De aansluitende fiscale eenheid is dan immers op naam gesteld van een andere belastingplichtige dan de voorafgaande fiscale eenheid. Over het lopende boekjaar dient dan separaat aangifte vennootschapsbelasting te worden gedaan door twee verschillende belastingplichtigen. Door de moedermaatschappij van de voorafgaande fiscale

¹⁷ Dit kan relevant zijn voor de resterende compensatietermijnen voor verliezen van de voorafgaande fiscale eenheid.

eenheid dient aangifte te worden gedaan over het gedeelte van het boekjaar tot het moment van wijziging van de moedermaatschappij, en door de (aangewezen) moedermaatschappij van de aansluitende fiscale eenheid dient aangifte te worden gedaan over de periode vanaf dat wijzigingsmoment tot het einde van het lopende boekjaar. Ook indien er sprake is van een eerste verzoek voor een zuster-fiscale eenheid en bij de totstandkoming van de aansluitende fiscale eenheid tegelijkertijd een nieuwe zustervennootschap van die fiscale eenheid deel gaat uitmaken, zullen alle vennootschappen hun boekjaar moeten afsluiten.¹⁸ Anders zouden resultaten van de aan te wijzen moedermaatschappij van vóór het voegingstijdstip kunnen worden verrekend met resultaten van de nieuw te voegen zustermaatschappij van na dat tijdstip. In de situaties dat er sprake is van een boekjaarafsluiting kan, met inachtneming van de gevolgen van die boekjaarafsluiting voor de resterende compensatietermijnen, overigens verliesverrekening plaatsvinden tussen de resultaten van de voorafgaande fiscale eenheid en de resultaten van de aansluitende fiscale eenheid alsof sprake is van dezelfde fiscale eenheid aangezien – zoals hiervoor aangegeven – de aansluitende fiscale eenheid voor de toepassing van artikel 20, tweede lid, van de Wet Vpb 1969 in de plaats treedt van de voorafgaande fiscale eenheid. Indien bij de totstandkoming van de aansluitende fiscale eenheid op hetzelfde moment ook een nieuwe vennootschap van die fiscale eenheid deel gaat uitmaken, worden – voor de verliesverrekening over dat voegingstijdstip heen – de maatschappijen die ook al deel uitmaakten van de voorafgaande fiscale eenheid als bestaande fiscale eenheid beschouwd. Dit volgt impliciet al uit het eerste lid van genoemd artikel 41, maar wordt voor de duidelijkheid in het vierde lid van dat artikel expliciet geregeld. Aangezien het mogelijk is dat slechts enkele van de maatschappijen die deel uitmaken van de fiscale eenheid tot het moment van de herstructurering, nadien deel gaan uitmaken van de aansluitende fiscale eenheid, bestaat overigens de mogelijkheid dat de “bestaande fiscale eenheid” wat betreft het aantal gevoegde maatschappijen kleiner is dan de aan het moment van herstructurering voorafgaande fiscale eenheid.

Ingevolge het derde lid van genoemd artikel 41 kunnen – indien bij een voortzetting van de fiscale eenheid als bedoeld in het eerste lid van dat artikel de moedermaatschappij is gewijzigd – bij een latere ontvoeging uit de aansluitende fiscale eenheid, niet meer verliezen van de voorafgaande fiscale eenheid achterblijven bij de nieuwe moedermaatschappij dan mogelijk zou zijn geweest wanneer de moedermaatschappij niet was gewijzigd. Hierbij worden de verliezen van de voorafgaande fiscale eenheid geacht bij de moedermaatschappij van die fiscale eenheid te zijn opgekomen, tenzij op het moment van voortzetting van de fiscale eenheid aannemelijk wordt gemaakt dat de verliezen met overeenkomstige toepassing van artikel 15af, tweede lid, van de Wet Vpb 1969 aan een andere maatschappij zijn toe te rekenen. Het bepaalde in genoemd derde lid vormt een aanvulling op de reguliere toepassing van artikel 15af van de Wet Vpb 1969 voor de specifieke situatie dat bij de voortzetting van de fiscale eenheid de moedermaatschappij is gewijzigd. Aan de hand van het volgende voorbeeld kan de werking van genoemd derde lid nader worden toegelicht. Stel een topmaatschappij (T) bezit alle aandelen in een viertal dochtervennootschappen (A BV, B BV, C BV en D BV). A BV, B BV, C BV en D BV zijn gevoegd in een zuster-fiscale eenheid waarbij A BV als moedermaatschappij is aangewezen. In het eerste jaar bedraagt het resultaat van de fiscale eenheid -/-1000. Dit resultaat is als volgt van de verschillende

¹⁸ Kamerstukken II 2015/16, 34 323, nr. 9, blz. 7.

maatschappijen afkomstig: A BV -/-400, B BV -/-200, C BV -/-100 en D BV -/-300. Na jaar 1 verkoopt T alle aandelen in A BV aan een derde. Dit betekent dat de aangewezen moedermaatschappij wordt ontvoegd. Er is dan sprake van beëindiging van de bestaande zuster-fiscale eenheid ingevolge artikel 15, tiende lid, onderdeel a, van de Wet Vpb 1969. Direct aansluitend aan het ontvoegingstijdstip komt een aansluitende zuster-fiscale eenheid tussen B BV, C BV en D BV tot stand waarbij B BV als moedermaatschappij wordt aangewezen. Deze situatie kan, naast een beëindiging op grond van artikel 15, tiende lid, onderdeel a, van de Wet Vpb 1969, ook worden beschouwd als een wijziging van de aangewezen moedermaatschappij, hetgeen ertoe leidt dat sprake is van een omstandigheid als bedoeld in artikel 15, tiende lid, onderdeel d, van de Wet Vpb 1969, gevolgd door ontvoeging van A BV. Alsdan is ten aanzien van B BV, C BV en D BV een fiscaal geruisloze voortzetting mogelijk.¹⁹ Er is dan alleen sprake van voortzetting ten aanzien van B BV, C BV en D BV, en niet ten aanzien van A BV. Indien op het moment van voortzetting van de fiscale eenheid niet op basis van artikel 15af, tweede lid, van de Wet Vpb 1969 een verzoek wordt gedaan om een deel van de verliezen van de voorafgaande fiscale eenheid aan B BV, C BV of D BV toe te rekenen (of een dergelijke toerekening bij het verzoek niet aannemelijk kan worden gemaakt), blijft het volledige verlies van de voorafgaande fiscale eenheid ten bedrage van 1000 bij A BV. Toepassing van genoemd derde lid is dan niet aan de orde. Genoemd derde lid wordt pas relevant indien bij de ontvoeging van A BV met toepassing van artikel 15af, tweede lid, van de Wet Vpb 1969 op verzoek een verlies van maximaal 600 aan de aansluitende fiscale eenheid tussen B BV, C BV en D BV wordt toegerekend. Ingevolge genoemd derde lid kan dan namelijk bij een latere ontvoeging van B BV uit de aansluitende fiscale eenheid maximaal het aan die betreffende vennootschap toe te rekenen deel van het verlies van de voorafgaande fiscale eenheid bij B BV (dus maximaal een verlies van 200) achterblijven voor zover dat verlies op dat moment nog niet zou zijn verrekend. Het aan C BV en D BV toe te rekenen deel van het verlies van de voorafgaande fiscale eenheid van respectievelijk 100 en 300, voor zover dat verlies op dat moment nog niet zou zijn verrekend, kan met toepassing van artikel 15af, tweede lid, van de Wet Vpb 1969 aan de betreffende maatschappij worden toegerekend, dan wel maximaal een verlies van 400 aan een eventuele aansluitende fiscale eenheid tussen C BV en D BV. Wordt een dergelijk verzoek niet gedaan, dan gaat dat deel van het verlies van de voorafgaande fiscale eenheid verloren aangezien bij B BV maximaal een verlies van 200 achterblijft. Indien bij de voortzetting van de fiscale eenheid de moedermaatschappij is gewijzigd en met (overeenkomstige) toepassing van artikel 15af, tweede lid, van de Wet Vpb 1969 verliezen van de voorafgaande fiscale eenheid worden toegerekend aan een andere maatschappij dan de moedermaatschappij van de aansluitende fiscale eenheid en die verliezen nog niet zijn verrekend, heeft dit dus tot gevolg dat bij een latere ontvoeging van die nieuwe moedermaatschappij opnieuw een verzoek om toepassing van artikel 15af, tweede lid, van de Wet Vpb 1969 moet worden gedaan om het deel van de verliezen van de voorafgaande fiscale eenheid dat aan een andere maatschappij dan die nieuwe moedermaatschappij is toegerekend bij die betreffende maatschappij te behouden. Ingeval uit de aansluitende fiscale eenheid tussen B BV, C BV en D BV niet de nieuwe moedermaatschappij B BV, maar alleen D BV wordt ontvoegd, kan van het verlies van de voorafgaande fiscale eenheid met toepassing van artikel 15af, tweede lid, van de Wet Vpb 1969 maximaal een verlies van 300 aan D

¹⁹ Het is dus voldoende is dat sprake is van een omstandigheid als bedoeld in artikel 15, tiende lid, onderdelen d, e, f of g, van de Wet Vpb 1969. Niet is vereist dat de fiscale eenheid ook op grond van een van die onderdelen is beëindigd.

BV worden meegegeven voor zover dat verlies op dat moment nog niet zou zijn verrekend. Indien dan geen verzoek om toepassing van artikel 15af, tweede lid, van de Wet Vpb 1969 wordt gedaan, blijft bij de (resterende) aansluitende fiscale eenheid tussen B BV en C BV 600 aan verrekenbaar verlies van de voorafgaande fiscale eenheid achter (voor zover nog niet verrekend). Mocht in dat geval op een later moment de aansluitende fiscale eenheid tussen B BV en C BV eindigen, dan blijft bij B BV maximaal een verlies van 200 achter en kan aan C BV nog maximaal een verlies van 100 worden meegegeven voor zover die verliezen op dat moment nog niet zouden zijn verrekend.

Ingevolge het vijfde lid van genoemd artikel 41 is de (fiscaal geruisloze) voortzetting van overeenkomstige toepassing indien een reguliere fiscale eenheid eindigt als gevolg van een ontvoeging van de moedermaatschappij en direct aansluitend aan het ontvoegingstijdstip een nieuwe zuster-fiscale eenheid tot stand komt tussen twee of meer dochtermaatschappijen van die fiscale eenheid waarbij de ontvoegde moedermaatschappij als topmaatschappij fungeert. Dit kan zich bijvoorbeeld voordoen in de situatie van een reguliere fiscale eenheid waarbij de moedermaatschappij (M BV) alle aandelen in twee dochtermaatschappijen bezit (X BV en Y BV). Indien vervolgens de zetel van M BV naar het buitenland wordt verplaatst zonder achterlating van een vaste inrichting in Nederland eindigt de belastingplicht van M BV in Nederland. Er is dan sprake van beëindiging van de bestaande fiscale eenheid ingevolge artikel 15, tiende lid, onderdeel a, van de Wet Vpb 1969. Indien M BV na haar zetelverplaatsing kan kwalificeren als een topmaatschappij, is het mogelijk om direct aansluitend aan het ontvoegingstijdstip een aansluitende zuster-fiscale eenheid tussen X BV en Y BV tot stand te brengen. Alsdan is de voortzetting ten aanzien van X BV en Y BV fiscaal geruisloos.²⁰ Met betrekking tot M BV is er uiteraard wel sprake van een ontvoeging. Eventuele verliezen van de voorafgaande fiscale eenheid gaan dan mee met M BV, tenzij wordt verzocht om verliezen aan de aansluitende fiscale eenheid tussen B BV en C BV mee te geven en aannemelijk gemaakt kan worden dat de verliezen aan die vennootschappen zijn toe te rekenen. Hetzelfde kan zich voordoen in de situatie waarin M BV buitenlands belastingplichtige is met een vaste inrichting in Nederland en in een (reguliere) fiscale eenheid is gevoegd met twee dochtermaatschappijen waarin M BV alle aandelen bezit. Als M BV vervolgens haar vaste inrichting staakt en daarna kwalificeert als topmaatschappij, is het ook mogelijk om direct aansluitend aan het ontvoegingstijdstip fiscaal geruisloos een aansluitende zuster-fiscale eenheid tussen die twee dochtermaatschappijen tot stand te brengen.

Artikel VI, onderdeel Z (artikel 48f van het Besluit fiscale eenheid 2003)

Artikel 48f van het BFE 2003 ziet op het overgangsrecht met betrekking tot de wijzigingen in de innovatiebox zoals dat is geregeld in artikel 34d van de Wet Vpb 1969. Hetgeen bij de toelichting op de wijziging van de artikelen 7a en 16a van het BFE 2003 (artikel VI, onderdeel G, en artikel VI, onderdeel L) over voeging en ontvoeging van een maatschappij is opgemerkt met betrekking tot de toepassing van afdeling 2.3 van de Wet Vpb 1969, is van overeenkomstige toepassing bij de toepassing van dit overgangsrecht.

Artikel VII

²⁰ Ook nu is het dus voldoende dat sprake is van een omstandigheid als bedoeld in artikel 41 vijfde lid, van het BFE 2003.

Artikel VII, onderdeel A (artikel 1 van het Besluit aftrekbeperking bovenmatige deelnemingsrente)

Met de toevoeging van een verwijzing naar artikel 15, tweede lid, van de Wet Vpb 1969 aan de in artikel 1, tweede lid, onderdelen e en f, van het Besluit aftrekbeperking bovenmatige deelnemingsrente opgenomen omschrijvingen van moedermaatschappij en dochtermaatschappij wordt bereikt dat onder deze omschrijvingen ook de situatie van een fiscale eenheid met een topmaatschappij gaat vallen. Tevens wordt in genoemd artikel 1, tweede lid, een nieuw onderdeel g ingevoegd waarin het begrip tussenmaatschappij wordt gedefinieerd als tussenmaatschappij als bedoeld in artikel 15, vijfde lid, van de Wet Vpb 1969. Het gaat hierbij om een verwijzing naar artikel 15, tweede en vijfde lid, van de Wet Vpb 1969, zoals dat komt te luiden ingevolge de Wet aanpassing fiscale eenheid.

Artikel VII, onderdeel B (artikel 6 van het Besluit aftrekbeperking bovenmatige deelnemingsrente)

Artikel 6 van het Besluit aftrekbeperking bovenmatige deelnemingsrente geeft – ten behoeve van de toepassing van artikel 13l van de Wet Vpb 1969 – regels voor de bepaling van de (kwalificerende) verkrijgingsprijs van deelnemingen bij voegingen en ontvoegingen uit een fiscale eenheid. Het eerste lid van genoemd artikel 6 ziet hierbij op de situatie van een te voegen dochtermaatschappij die aandelen bezit en regelt de bij de moedermaatschappij van de fiscale eenheid in aanmerking te nemen (kwalificerende) verkrijgingsprijs van die aandelen. Het eerste deel van deze bepaling zou zonder nadere wijzigingen ook kunnen worden toegepast bij de voeging van een door een tussenmaatschappij gehouden (klein)dochtermaatschappij (die aandelen bezit). De verkrijgingsprijs bij de moedermaatschappij van de door die (klein)dochtermaatschappij gehouden aandelen wordt alsdan gesteld op de verkrijgingsprijs van die aandelen door de (klein)dochtermaatschappij. Het is echter niet de bedoeling dat de uitzondering waarbij de verkrijgingsprijs van de door de dochtermaatschappij gehouden aandelen kan worden gesteld op een evenredig deel van de verkrijgingsprijs van de aandelen in de dochtermaatschappij (indien dit hoger is), naar analogie wordt toegepast voor zover de aandelen in de te voegen (klein)dochtermaatschappij worden gehouden door een tussenmaatschappij (door uit te gaan van een evenredig deel van de verkrijgingsprijs van de aandelen in de tussenmaatschappij). Ten aanzien van het door een tussenmaatschappij gehouden belang in de te voegen (klein)dochtermaatschappij is immers ook geen sprake van het zogenoemde goodwillgat.²¹ Met de aanpassing van artikel 6, eerste lid, van het Besluit aftrekbeperking bovenmatige deelnemingsrente wordt dit uitdrukkelijk vastgelegd.

Het tweede lid van genoemd artikel 6 ziet op de bepaling van de (kwalificerende) verkrijgingsprijs van een ontvoegde dochter. Het tweede lid, onderdeel a, onder 2^o, heeft hierbij betrekking op de situatie van de ontvoeging van een binnen de fiscale eenheid opgerichte dochtermaatschappij en regelt de in aanmerking te nemen verkrijgingsprijs van de aandelen in die dochtermaatschappij. Omdat er alsdan geen verkrijgingsprijs is die kan herleven, wordt de verkrijgingsprijs ingevolge artikel 6, tweede lid, onderdeel a, onder 2^o, van het Besluit

²¹ Met het goodwillgat wordt de onbelaste vermogenssprong bij voeging in volledig binnenlandse verhoudingen bedoeld. Het vermogen van de moedermaatschappij neemt dan toe of af met het verschil tussen de fiscale waardering van de deelneming in de te voegen dochtermaatschappij bij de moedermaatschappij en de omvang van het fiscale vermogen van die te voegen dochtermaatschappij.

aftrekbeperking bovenmatige deelnemingsrente gesteld op het in die maatschappij bijeengebrachte kapitaal. In de situatie dat de aandelen in die binnen de fiscale eenheid opgerichte dochtermaatschappij deels in het bezit zijn van een tussenmaatschappij, zal hiermee rekening moeten worden gehouden bij het bepalen van de verkrijgingsprijs bij de fiscale eenheid. In dat geval dient het bijeengebrachte kapitaal ter bepaling van de verkrijgingsprijs bij de fiscale eenheid te worden verdeeld naar rato van het aandelenbezit van iedere aandeelhouder in de ontvoegde dochtermaatschappij. Met de aanpassing van artikel 6, tweede lid, onderdeel a, onder 2°, van het Besluit aftrekbeperking bovenmatige deelnemingsrente wordt dit uitdrukkelijk vastgelegd.

Artikel VII, onderdeel C (artikel 7 van het Besluit aftrekbeperking bovenmatige deelnemingsrente)

Artikel 7 van het Besluit aftrekbeperking bovenmatige deelnemingsrente voorziet in de samenloop van de renteaftrekbeperking van artikel 13I van de Wet Vpb 1969 met de beperking van renteaftrek ter zake van overnameschulden van artikel 15ad van de Wet Vpb 1969 (hierna: aftrekbeperking overnameholding). Een dergelijke samenloop kan zich voordoen indien de op basis van genoemd artikel 15ad in aftrek te beperken rente op de overnameschuld ingevolge artikel 13I van de Wet Vpb 1969 al (deels) in aftrek wordt beperkt. Deze samenloop kan zich, op overeenkomstige wijze als bij de vorming van een reguliere fiscale eenheid, eveneens voordoen bij een Papillon-fiscale eenheid ingeval de belastingplichtige de aandelen in een tussenmaatschappij heeft verworven, en de maatschappij waarmee de fiscale eenheid wordt aangegaan en waarvan de aandelen door die tussenmaatschappij worden gehouden, een deelneming bezit. Tevens kan zich een samenloop voordoen voor zover de activiteiten van de te voegen maatschappij zelf niet als een uitbreiding van de operationele activiteiten van de groep kunnen worden gezien. Voor een dergelijke situatie wordt daarom ingevolge het aan genoemd artikel 7 toe te voegen derde lid, op overeenkomstige wijze als in genoemd artikel 7, eerste lid, voor een reguliere fiscale eenheid, een vermindering van de aftrekbeperking overnameholding verleend voor zover anders de aftrek van materieel dezelfde rente tweemaal zou worden geweigerd. De op basis van artikel 15ad van de Wet Vpb 1969 berekende aftrekbeperking wordt hiertoe ingevolge genoemd derde lid verminderd naar evenredigheid van het deel van de verkrijgingsprijs van de aandelen in de tussenmaatschappij dat toerekenbaar is aan de vermogensbestanddelen die als gevolg van de voeging deel gaan uitmaken van het vermogen van de fiscale eenheid, maar uitsluitend voor zover dat deel van die verkrijgingsprijs bij de fiscale eenheid in aanmerking wordt genomen voor het bepalen van de deelnemingsschuld, bedoeld in artikel 13I, derde lid, van de Wet Vpb 1969. Voorts bedraagt het deel van de aftrekbeperking dat buiten aanmerking blijft ten hoogste de bij de fiscale eenheid ingevolge artikel 13I van de Wet Vpb 1969 berekende aftrekbeperking van bovenmatige deelnemingsrente. Er kan immers alleen sprake zijn van een samenloop voor zover bij de fiscale eenheid sprake is van een aftrekbeperking van bovenmatige deelnemingsrente. De werking van het nieuwe derde lid kan worden toegelicht aan de hand van het volgende voorbeeld.

Uitgangspunten

Eind 2016 heeft vennootschap M BV de aandelen in vennootschap X SA van een derde gekocht voor 1000. M BV heeft geen andere vermogensbestanddelen.

X SA heeft in 2015 een deelneming in KD BV gekocht voor 450. Van de activiteiten van KD BV kwalificeert ten tijde van de aankoop van de aandelen X SA door M BV 75% als operationele uitbreiding. Tevens bezit KD BV een beleggingsdeelneming Y Inc (25% van de waarde van KD BV).

M BV en KD BV vormen een fiscale eenheid met ingang van 1 januari 2017 waarbij X SA als tussenmaatschappij kwalificeert.

De fiscale balans van M BV ziet er op 1 januari 2017 als volgt uit.

M BV			
Deelneming X SA	1000	EV	200
		VV	800
Totaal	1000	Totaal	1000

De balans van X SA ziet er op 1 januari 2017 als volgt uit.

X SA			
Deelneming KD BV	450	EV	450
Totaal	450	Totaal	450

De fiscale balans van KD BV ziet er op 1 januari 2017 als volgt uit.

KD BV			
Activa	300	EV	50
Y Inc	200	VV	450
Totaal	500	Totaal	500

Na de voeging ziet de fiscale balans van de fiscale eenheid van M BV met KD BV op 1 januari 2017 er als volgt uit.

Fiscale eenheid M BV met KD BV			
Deelneming X SA	1000	EV	250
Activa	300	VV	1250
Y Inc	200		
Totaal	1500	Totaal	1500

Uitwerking artikel 13l van de Wet Vpb 1969

De verwerving van de deelneming in Y Inc betreft geen uitbreidingsinvestering in de zin van artikel 13l, vijfde lid, van de Wet Vpb 1969. Voor de toepassing van artikel 13l van de Wet Vpb 1969 bij M BV wordt – met inachtneming van het aan te passen artikel 6 van het Besluit aftrekbeperking bovenmatige deelnemingsrente – de volledige verkrijgingsprijs van de deelneming

(zoals die geldt voor KD BV) ten bedrage van 200 in aanmerking genomen voor het bepalen van de deelnemingsschuld.

Voor de bepaling van het kwalificerende deel van de verkrijgingsprijs van de deelneming in de tussenmaatschappij X SA geldt dat 75% als operationele uitbreiding en 25% als niet operationele uitbreiding kwalificeert aangezien het enige vermogensbestanddeel van X SA de aandelen in KD BV zijn. Van de verkrijgingsprijs van de aandelen X SA (1000) wordt dus 750 als kwalificerend als bedoeld in artikel 13I, vijfde lid, van de Wet Vpb 1969 aangemerkt. De in aanmerking te nemen verkrijgingsprijs van X SA bedraagt dan 250.

Voorts wordt voor de toepassing van de regeling inzake de aftrekbeperking bovenmatige deelnemingsrente het eigen vermogen van de fiscale eenheid M BV (250) ingevolge de –krachtens de Wet aanpassing fiscale eenheid toe te voegen – tweede volzin van artikel 13I, vierde lid, van de Wet Vpb 1969 verminderd met 50 tot 200.

De deelnemingsschuld bedraagt dan 450, zijnde de in aanmerking te nemen verkrijgingsprijs van deelnemingen X SA (250) en Y Inc (200), verminderd met het eigen vermogen (200), ofwel per saldo 250.²² De beperking van de renteaftrek ingevolge artikel 13I van de Wet Vpb 1969 bedraagt dus $250/1250 \times$ de rente over 1250.²³

Uitwerking artikel 15ad van de Wet Vpb 1969

Voor de toepassing van artikel 15ad van de Wet Vpb 1969 wordt het bovenmatige deel van de overnameschuld als volgt berekend.²⁴ Het bedrag van de overnameschuld bedraagt 800 aangezien het enige vermogensbestanddeel van X SA de aandelen in KD BV zijn. Voorts dient bij de toepassing van artikel 15ad, vijfde lid, van de Wet Vpb 1969 voor de verkrijgingsprijs van het belang in de gevoegde maatschappij (KD BV) in deze situatie te worden uitgegaan van het deel van de verkrijgingsprijs in de tussenmaatschappij dat toerekenbaar is aan die gevoegde maatschappij. Aangezien het enige vermogensbestanddeel van X SA de aandelen in KD BV zijn, is de verkrijgingsprijs van het belang in X SA (1000) in dit voorbeeld volledig toe te rekenen aan KD BV. In het eerste jaar wordt het bedrag van de overnameschuld afgezet tegen 60% van 1000, zijnde 600. Het bovenmatige deel van de overnameschuld bedraagt dan 200, zijnde 800 verminderd met 600. De niet-aftrekbare overnamerente zou dan $200/800 \times$ de rente over 800 bedragen. Ingevolge het aan artikel 7 van het Besluit aftrekbeperking bovenmatige deelnemingsrente toe te voegen derde lid wordt het deel van de beperking van het teveel aan overnamerente dat vervolgens wegens de samenloop met artikel 13I van de Wet Vpb 1969 buiten aanmerking blijft, bepaald naar evenredigheid van het deel van de verkrijgingsprijs van de aandelen in de tussenmaatschappij (X SA) dat toerekenbaar is aan KD BV, voor zover dat deel van die verkrijgingsprijs bij de fiscale eenheid in aanmerking wordt genomen voor het bepalen van de deelnemingsschuld (dus voor 250). De bij de fiscale eenheid berekende aftrekbeperking voor bovenmatige deelnemingsrente is immers slechts gebaseerd op een beperkt deel van de overnameschuld. De niet-aftrekbare overnamerente wordt daarom voor $250/1000^e$ deel verminderd, en bedraagt uiteindelijk $(750/1000) \times (200/800) \times$ de rente over de schuld van 800.

²² Aannemende dat de balans van de fiscale eenheid op 31 december 2017 gelijk is aan die op 1 januari 2017.

²³ Hierbij is de drempel van € 750.000 buiten beschouwing gelaten.

²⁴ Hierbij zijn de toepassing van het eerste lid en het tweede lid, eerste gedeelte, van artikel 15ad van de Wet Vpb 1969 betreffende – kort gezegd – de maximering tot het bedrag van de winst van M bv en de drempel van € 1 miljoen buiten beschouwing gelaten.

Artikel VIII

Artikel VIII, onderdelen A, B en D (artikelen 1, 3 en 20 van het Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968)

Artikel 29 van de Wet op de omzetbelasting 1968 (Wet OB 1968) wordt met ingang van 1 januari 2017 ingevolge artikel VI van de Fwv 2017 gewijzigd. In verband daarmee is in de artikelen 3 en 20 van het UBOB 1968 een redactionele aanpassing vereist. De wijzigingen die zijn opgenomen in artikel VIII, onderdelen B en D, van dit besluit voorzien daarin. Hiermede wordt geen materiële wijziging beoogd. In lijn met het vorenstaande wordt ook bij artikel VIII, onderdeel A, artikel 1, eerste lid, van het UBOB 1968 redactioneel aangepast, zodat de juiste delegatiegrondslag in de opsomming wordt genoemd om in de genoemde artikelen 3 en 20 de wijzigingen mogelijk te maken.

Artikel VIII, onderdelen C, E en F (artikel 7a en bijlage B van het Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968)

Artikel 7a

In artikel 7a van het UBOB 1968 wordt de voorwaarde geschrapt dat de diensten, bedoeld in artikel 11, eerste lid, onderdeel g, onder 3^o, van de Wet OB 1968, gefinancierd moeten worden op grond van de Wmo 2015. Aan deze wijziging wordt terugwerkende kracht verleend tot en met 1 januari 2015.

Uit de huidige formulering van artikel 7a van het UBOB 1968 - deze bepaling is van kracht sinds 1 januari 2015 - blijkt namelijk onvoldoende dat op verleende Wmo-diensten een vrijstelling van omzetbelasting van toepassing is, indien er sprake is van een 100% eigen bijdrage van degene die een Wmo-voorziening krijgt (de zorgontvanger). In de praktijk blijkt een 100% eigen bijdrage van de zorgontvanger veel voor te komen op grond van het gemeentelijke Wmo-beleid.

Ondermeer in de 'Informatiekaart Btw gerelateerd aan de Wmo 2015 en de Jeugdwet' is begin 2015 door de Staatssecretaris van Volksgezondheid, Welzijn en Sport toegelicht dat aan de financieringseis is voldaan, als de gemeente betaalt voor de Wmo-diensten.²⁵ Doordat de zorgontvanger veelal de 100% eigen bijdrage betaalt, biedt deze toelichting in de praktijk evenmin voldoende duidelijkheid of op de verleende Wmo-diensten de omzetbelastingvrijstelling van toepassing is.

Door de financieringsvoorwaarde te schrappen is duidelijk dat, mits aan alle overige voorwaarden is voldaan, de genoemde vrijstelling van toepassing is op Wmo-diensten, ongeacht de wijze van financiering en ongeacht wie betaalt voor de Wmo-diensten.

Bijlage B, post b.9 en de algemene aantekening

In post b.9 van bijlage B bij het UBOB 1968 wordt wijkverpleging ingevoegd. Met wijkverpleging wordt bedoeld verpleging en verzorging als genoemd in artikel 2.10 van het Besluit Zorgverzekering en nader uitgewerkt in de 'Beleidsregel Verpleging en verzorging' van de

²⁵ Bijlage bij Kamerstukken II 2014/15, 34 104, nr. 54.

Nederlandse Zorgautoriteit.²⁶ In de praktijk wordt voor verpleging en verzorging als bedoeld in die beleidsregel ook wel de term wijkverpleging gebruikt. Daarnaast wordt deze post voor zover betrekking hebbend op wijkverpleging, ingevoegd in de opsomming van posten in de algemene aantekening bij bijlage B bij het UBOB 1968 die uitgezonderd zijn van de voorwaarde van niet-winstbeogen voor de toepassing van de omzetbelastingvrijstelling. Aan beide wijzigingen wordt terugwerkende kracht verleend tot en met 1 januari 2015.

De reden voor deze wijzigingen is het ongedaan maken van een onbedoeld gevolg van de aanpassing van de omzetbelastingvrijstellingen met ingang van 1 januari 2015 in verband met de decentralisatie van de zorg. Bij deze aanpassing was het uitgangspunt dat wat voor 1 januari 2015 vrijgesteld van omzetbelasting was ook na 1 januari 2015 vrijgesteld van omzetbelasting zou blijven. Naar nu is gebleken valt de winstbeogende wijkverpleging door personen die niet-BIG-geregistreerd zijn met de huidige regelgeving niet onder een omzetbelastingvrijstelling. Tot 1 januari 2015 was dat wel het geval. Tot die datum was namelijk alle wijkverpleging vrijgesteld via een zelfstandige vrijstellingsbepaling in de Wet OB 1968 die zag op AWBZ-zorg (artikel 11, eerste lid, onderdeel g, onder 2^o, van de Wet OB 1968, zoals dat artikel luidde tot 1 januari 2015). Door met terugwerkende kracht tot en met 1 januari 2015 wijkverpleging in te voegen in de genoemde post b.9 van bijlage B bij het UBOB 1968 en de voorwaarde van niet-winstbeogen hierop niet van toepassing te laten zijn, wordt deze omissie hersteld.

Bijlage B, post b.15, onder a, en de algemene aantekening

Post b.15, onder a – aanbieders van preventie als bedoeld in artikel 1.1 van de Jeugdwet – wordt ingevoegd in de opsomming van posten in de algemene aantekening bij bijlage B bij het UBOB 1968 die uitgezonderd zijn van de voorwaarde van niet-winstbeogen voor toepassing van de omzetbelastingvrijstelling.

De reden voor deze wijziging is dat de huidige situatie leidt tot een ongelijke behandeling tussen jeugdhulpinstellingen of tussen vormen van jeugdhulp binnen een jeugdhulpinstelling. De omzetbelastingvrijstelling voor jeugdzorg is immers in bijlage B van het UBOB 1968 geregeld in twee verschillende bepalingen: zowel in post b.15, onder a (aanbieders van preventie), als in post b.30 (jeugdhulpaanbieders en gecertificeerde instellingen). Voor de eerstgenoemde post wordt voor de toepassing van de genoemde vrijstelling de voorwaarde gesteld van niet-winstbeogen, terwijl deze voorwaarde voor de toepassing van de omzetbelastingvrijstelling niet wordt gesteld bij de laatstgenoemde post. Door de voorwaarde van niet-winstbeogen eveneens niet van toepassing te laten zijn op post b.15, onder a, van bijlage B bij het UBOB 1968, wordt de omzetbelastingvrijstelling voor jeugdhulp gelijk getrokken voor aanbieders van preventie en voor jeugdhulpaanbieders en gecertificeerde instellingen. Daarmee wordt een einde gemaakt aan de onwenselijke situatie van een ongelijke behandeling tussen de verschillende vormen van dienstverlening door jeugdhulpinstellingen en jeugdhulp binnen een jeugdhulpinstelling.

Artikel IX

Artikel IX, onderdelen A en B (artikel 1 van het Uitvoeringsbesluit accijns)

²⁶ De met ingang van 1 januari 2017 geldende beleidsregel, beleidsregel BR/REG-17113, is te vinden op: https://www.nza.nl/regelgeving/beleidsregels/BR_REG_17113__Verpleging_en_Verzorging.

In artikel 1, eerste lid, van het UBA wordt in de opsomming van de delegatiegrondslagen de verwijzing naar artikel 71h, zevende lid, van de Wet op de accijns gewijzigd in een verwijzing naar artikel 71h, zesde lid, van die wet in verband met de wijziging van genoemd artikel 71h ingevolge artikel IX, onderdeel C, van OFM 2017. Daarnaast vervalt in genoemd artikel 1, eerste lid, met ingang van 1 juli 2017 de verwijzing naar artikel 67 van de Wet op de accijns omdat laatstgenoemd artikel met ingang van 1 juli 2017 zal vervallen ingevolge artikel VIII, onderdeel E, van de Fvw 2017.

Artikel IX, onderdeel C (artikel 4 van het Uitvoeringsbesluit accijns)

Artikel 4, eerste lid, van het UBA bepaalt dat een vergunninghouder accijnsgoederenplaats of een in Nederland gevestigde geregistreerde geadresseerde kunnen verzoeken om toepassing van rechtstreekse aflevering van accijnsgoederen. Onder laatstgenoemde vergunninghouder valt ook de zogenoemde tijdelijk geregistreerde geadresseerde die slechts incidenteel accijnsgoederen ontvangt en wiens vergunning kan zijn beperkt tot één overbrenging. Een dergelijke geregistreerde geadresseerde is op grond van artikel 17, tweede lid, van Richtlijn 2008/118/EG uitgezonderd van de toestemming tot rechtstreekse aflevering.²⁷ Daarom wordt aan artikel 4, vierde lid, van het UBA een onderdeel c toegevoegd waarin deze uitzondering is opgenomen.

Artikel IX, onderdeel D (artikel 27a van het Uitvoeringsbesluit accijns)

Ingevolge artikel VIII, onderdelen E en F, van de Fvw 2017 in samenhang met artikel XX van die wet vervallen artikel 67 respectievelijk artikel 70, eerste lid, onderdeel d, van de Wet op de accijns met ingang van 1 juli 2017. Genoemd artikel 67 regelde tot genoemde datum met goedkeuring van de Europese Commissie een vrijstelling van accijns voor biobrandstoffen voor verwarming terwijl genoemd artikel 70, eerste lid, onderdeel d, teruggaaf van accijns regelde voor dergelijke biobrandstoffen. Als gevolg van het vervallen van genoemd artikel 70, eerste lid, onderdeel d, vervalt ook de uitvoeringsbepaling hiervan, zijnde artikel 27a van het UBA, eveneens met ingang van 1 juli 2017.

Artikel IX, onderdeel E (artikel 31e van het Uitvoeringsbesluit accijns)

Artikel 31e, derde lid, van het UBA bepaalt dat een teruggaaf van accijns op grond van de artikelen 71 of 71a van de Wet op de accijns voor motorbrandstof die geheel of gedeeltelijk bestaat uit biobrandstof, wordt verminderd met een eerdere teruggaaf van accijns op grond van artikel 71h van de Wet op de accijns. Ingevolge artikel IX, onderdeel C, van OFM 2017 is genoemd artikel 71h uitgebreid met hernieuwbare brandstoffen. Daarom zijn nu ook in artikel 31e, derde lid, van het UBA hernieuwbare brandstoffen opgenomen. Voorts wordt artikel 31e, tweede lid, van het UBA herzien. Hierin zijn de eisen opgenomen om teruggaaf van accijns te kunnen verlenen. Die eisen sluiten niet meer aan op de systematiek die hiervoor sinds 2015 geldt. Voorheen werd gebruikgemaakt van zogenoemde biotickets. Sinds 2015 zijn deze vervangen door Hernieuwbare Brandstof Eenheden (HBE's). HBE's worden afgegeven als er duurzame biobrandstoffen of duurzame hernieuwbare brandstoffen in het register van de Nederlandse Emissieautoriteit worden

²⁷ Richtlijn 2008/118/EG van de Raad van 16 december 2008 houdende een algemene regeling inzake accijns en houdende intrekking van Richtlijn 92/12/EEG (PbEU 2009, L 9).

ingeboekt. Degene die voor accijnsteruggaaf in aanmerking wil komen moet kunnen aantonen dat HBE's die hij van de inboeker heeft gekocht voldoen aan de duurzaamheidseisen. Dit moet blijken uit de bedrijfsadministratie van de inboeker. Dit wordt nu opgenomen in het herziene artikel 31e, tweede lid, van het UBA.

Artikel X

Artikel X, onderdelen A en C (artikelen 1 en 21d van het Uitvoeringsbesluit belastingen op milieugrondslag)

In artikel I, onderdeel B, van de Wet tijdelijk verlaagd tarief laadpalen wordt met de invoeging van artikel 60a in de Wet belastingen op milieugrondslag een tijdelijk verlaagd tarief geïntroduceerd in de energiebelasting voor elektriciteit geleverd aan een oplaadinstallatie voor elektrische voertuigen die beschikt over een zelfstandige aansluiting. In artikel X, onderdeel C, van het onderhavige besluit wordt in het UBbm, op basis van de delegatiebevoegdheid in artikel 60a, derde lid, van de Wbm, artikel 21d in het UBbm ingevoegd waarin nadere regels zijn opgenomen voor toepassing van dat verlaagde tarief. In artikel 21d, eerste lid, van het UBbm wordt bepaald dat de afnemer van de elektriciteit, om recht te krijgen op het verlaagde tarief de elektriciteit via een aansluiting moet krijgen geleverd en dat hij aan de energieleverancier zal moeten verklaren dat de elektriciteit die via de betreffende aansluiting geleverd wordt, uitsluitend wordt gebruikt in een oplaadinstallatie voor elektrische voertuigen die 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. Een oplaadinstallatie maakt deel uit van een meer omvattende onroerende zaak, als zij behoort tot een onroerende zaak waarvan ook andere eigendommen, die niet tot de oplaadinstallatie behoren, deel uitmaken. In dat geval heeft de oplaadinstallatie geen zelfstandige aansluiting, omdat de aansluiting ook gebruikt kan worden om andere eigendommen van elektriciteit te voorzien. In artikel 21d, tweede lid, van het UBbm wordt voorts bepaald dat indien de door de gebruiker overgelegde verklaring op enig moment niet meer juist is, hij de verklaring binnen zes weken schriftelijk intrekt. De schriftelijke intrekking wordt door hem ondertekend, waarbij het moment, genoemd in de vorige volzin, wordt vermeld.

In de Uitvoeringsregeling belastingen op milieugrondslag zal nader worden bepaald aan welke nadere voorwaarden de genoemde verklaring moet voldoen. Opgemerkt wordt nog dat het doen van een foutieve verklaring ingevolge artikel 20, tweede lid, van de AWR kan leiden tot een naheffing bij de gebruiker.

In het derde lid van artikel 21d van het UBbm wordt artikel 21c van het UBbm van overeenkomstige toepassing verklaard. Hiermee wordt aangesloten bij de nadere regels in artikel 21c van het UBbm voor toepassing van de vergelijkbare voorwaarde in artikel 60, tweede lid, van de Wbm, met betrekking tot het lagere tarief op aardgas ten behoeve van tuinbouwbedrijven.

In samenhang met de invoeging van artikel 21d in het UBbm wordt in artikel X, onderdeel A, van het onderhavige besluit, artikel 60a van de Wbm ingevoegd in de opsomming van wetsartikelen in artikel 1 van het UBbm waaraan het UBbm uitvoering geeft.

Artikel X, onderdelen B en E (artikelen 18 en 24 van het Uitvoeringsbesluit belastingen op milieugrondslag)

Artikel 18 van het UBbm stelt nadere regels voor het teruggaafverzoek van artikel 45 van de Wbm dat ziet op de kolenbelasting. In artikel 18, derde lid, van het UBbm is bepaald dat bij het verzoek om teruggaaf de aankoopfactuur en de van belang zijnde gegevens over de bestemming van de kolen dienen te worden overgelegd. In verband met de digitalisering van de verzoeken om teruggaaf van belastingen op milieugrondslag wordt voor de elektronische indiening van het teruggaafverzoek bepaald dat de aankoopfactuur en gegevens, bedoeld in het derde lid van dat artikel, niet bij het verzoek overgelegd worden maar desgevraagd aan de inspecteur worden verstrekt. Ook voor het teruggaafverzoek van artikel 67 van de Wbm wordt op vergelijkbare wijze bepaald dat bij elektronische indiening van het verzoek, de afrekening, genoemd in artikel 24, derde lid, van het UBbm niet bij het verzoek wordt overgelegd maar desgevraagd aan de inspecteur wordt verstrekt.

Artikel X, onderdeel D (artikel 21e van het Uitvoeringsbesluit belastingen op milieugrondslag)

Met de introductie van artikel 21e van het UBbm wordt bepaald dat indien elektriciteit wordt betrokken van meerdere leveranciers via één aansluiting, de vermindering, bedoeld in artikel 63, eerste lid, van de Wbm zal worden toegepast door één van de leveranciers. Artikel 21e van het UBbm hangt samen met de introductie van de mogelijkheid om meerdere leveranciers te hebben op één aansluiting. Die mogelijkheid zal worden gecreëerd door een wijziging in de Begrippencode elektriciteit en daarmee samenhangende bepalingen in de Informatiecode elektriciteit en gas, de Technische voorwaarden elektriciteit en de Tarievencode elektriciteit. Deze wijziging is voorgesteld door de Vereniging Nederlandse EnergieDataUitwisseling en Netbeheer Nederland aan de Autoriteit Consument & Markt (ACM) en zal door de ACM worden vastgesteld. Met de introductie van de mogelijkheid om meerdere leveranciers te hebben op één aansluiting wordt invulling gegeven aan de Europese verplichting hiertoe die volgt uit Richtlijn 2014/94/EU²⁸ en Richtlijn 2009/72/EU²⁹. Met de introductie van artikel 21e in het UBbm wordt voorkomen dat onbedoeld per aansluiting meerdere malen de belastingvermindering wordt toegepast. Om te bepalen welke leverancier de belastingvermindering toepast zal worden aangesloten bij het onderscheid dat in de markt wordt gemaakt tussen primaire en secundaire allocatiepunten. Nadere regels hiertoe zullen worden opgenomen in de Uitvoeringsregeling belastingen op milieugrondslag.

Artikel X, onderdelen E tot en met I (artikelen 24 tot en met 28 van het Uitvoeringsbesluit belastingen op milieugrondslag)

Voor de verschillende teruggaafregelingen die zijn opgenomen in de artikelen 67 tot en met 70a van de Wbm worden nadere regels toegevoegd aan de artikelen 24 tot en met 28 van het UBbm. Aanleiding voor deze nadere regels is dat die de Belastingdienst meer mogelijkheid geven om oneigenlijk gebruik van deze teruggaafregelingen te voorkomen. Door in de genoemde artikelen van het UBbm op te nemen dat de teruggaaf alleen wordt verleend als de belasting expliciet op de factuur in rekening is gebracht en slechts voor zover de factuur is betaald, wordt voorkomen dat energiebelasting moet worden teruggegeven die niet in rekening is gebracht of niet

²⁸ Richtlijn 2014/94/EU van het Europees Parlement en de Raad van 22 oktober 2014 betreffende de uitrol van infrastructuur voor alternatieve brandstoffen (PbEU 2014, L 307).

²⁹ Richtlijn 2009/72/EU van het Europees Parlement en de Raad van 13 juli 2009 betreffende gemeenschappelijke regels voor de interne markt voor elektriciteit en tot intrekking van Richtlijn 2003/54/EG (PbEU 2009, L 211).

aan de energieleverancier is betaald. Voorts is bepaald dat indien een hoger bedrag aan belasting is gefactureerd dan door de leverancier verschuldigd is alleen het bedrag aan verschuldigde belasting kan worden teruggevraagd.

Artikel XI

Artikel XI onderdelen A en B (artikelen 1 en 21d van het Uitvoeringsbesluit belastingen op milieugrondslag)

Ingevolge artikel I, onderdeel B, van de Wet tijdelijk verlaagd tarief laadpalen wordt in de Wbm artikel 60a ingevoegd. Ingevolge het derde lid van dat artikel kan bij of krachtens algemene maatregel van bestuur voorwaarden en beperkingen worden gesteld waaronder het verlaagde tarief wordt toegepast en worden er nadere regels gesteld ter vaststelling wanneer de gebruiker moet worden aangemerkt als een onderneming in moeilijkheden. Artikel 60a, derde lid, van de Wbm wordt daarom genoemd in de opsomming in artikel 1, eerste lid, van het UBbm. Artikel 21d van het UBbm geeft vervolgens de uitvoering aan genoemd artikel 60a, derde lid.

Aangezien de Wet tijdelijk verlaagd tarief laadpalen slechts een tijdelijke maatregel bevat, die werkt tot 1 januari 2021, zijn voornoemde wijzigingen ook tijdelijk en komen eveneens te vervallen met ingang van 1 januari 2021. Artikel XI draagt daarvoor zorg.

Artikel XI treedt in werking op een bij koninklijk besluit te bepalen tijdstip dat gelijk zal zijn aan de inwerkingtreding van de Wet tijdelijk verlaagd tarief laadpalen die eveneens plaatsvindt bij koninklijk besluit.

Artikel XII

Artikel XII, onderdeel A (artikel 6 van het Besluit voorkoming dubbele belasting 2001)

Het Bvdb 2001 voorziet in een door Nederland eenzijdig, dat wil zeggen in de relatie met Mogendheden waarmee Nederland geen belastingverdrag heeft gesloten, te verlenen verrekening van door ontwikkelingslanden geheven bronbelasting op dividenden, interest en royalty's met het oog op het beperken van fiscale belemmeringen voor investeringen in die landen. Artikel 6 van het Bvdb 2001 wijst deze ontwikkelingslanden aan. Uit deze bepaling blijkt evenwel niet duidelijk op basis van welke criteria Mogendheden als ontwikkelingsland voor de toepassing van het Bvdb 2001 worden aangewezen, of niet meer als zodanig worden aangewezen. De aanpassing van artikel 6 van het Bvdb 2001 strekt ertoe deze criteria in dat artikel vast te leggen. In artikel 6, eerste lid, van het Bvdb 2001 wordt voor de aanwijzing als ontwikkelingsland voor de toepassing van het Bvdb 2001 bepaald dat wordt aangesloten bij de door het 'Development Assistance Committee' van de Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling vastgestelde 'List of Recipients of Official Development Assistance' (DAC-lijst).³⁰ Deze DAC-lijst hanteert vier categorieën landen, namelijk de 'minst ontwikkelde landen', de 'andere lage inkomenslanden', de 'lage middeninkomenslanden' en de 'hoge middeninkomenslanden'. Voor de toepassing van het Bvdb 2001 worden de Mogendheden die tot de drie eerstgenoemde categorieën van landen behoren als ontwikkelingsland aangemerkt.

³⁰ De huidige lijst is te raadplegen via <https://www.oecd.org/dac/stats/documentupload/DAC%20List%20of%20ODA%20Recipients%202014%20final.pdf>.

In artikel 6, tweede lid, van het Bvdb 2001 wordt voorts bepaald dat de Mogendheden die tot de vierde categorie behoren (de hoge middeninkomenslanden) ook als ontwikkelingsland worden aangewezen, mits deze Mogendheden vallen onder een door de Minister voor Buitenlandse Handel en Ontwikkelingssamenwerking krachtens artikel 3 van de Kaderwet subsidies Ministerie van Buitenlandse Zaken genomen besluit met het oog op het financieren van activiteiten van het midden- en kleinbedrijf dat ontwikkelingsrelevante investeringen wil doen. Het huidige besluit bevat het zogenoemde Private Sector Development-instrumentarium en het Dutch Good Growth Fund ontwikkelingsinstrumentarium van de Minister voor Buitenlandse Handel en Ontwikkelingssamenwerking (in de praktijk wordt de lijst van landen waarvoor deze instrumenten openstaan ook wel de PSD-DGGF-landenlijst³¹ genoemd). Voorts geldt als voorwaarde dat deze landen reeds op 31 december 2016 als ontwikkelingsland waren aangewezen voor de toepassing van het Bvdb 2001 zoals dat besluit toen luidde.

Op grond van artikel 6, eerste lid, van het Bvdb 2001 kwalificeren de volgende Mogendheden per 1 januari 2017 niet meer als ontwikkelingsland: Belize, Botswana, Costa Rica, Cuba, Dominica, de Dominicaanse Republiek, Ecuador, Fiji, Grenada, Iran, Irak, Jamaica, de Malediven, de Marshall eilanden, Namibië, de Palau-eilanden, St. Vincent and the Grenadines en Tonga. Op grond van het vierde lid van dat artikel blijven - als overgangsmaatregel - deze Mogendheden voor de jaren 2017 en 2018 evenwel nog als ontwikkelingsland kwalificeren.

Op grond van artikel 6, tweede lid, van het Bvdb 2001 blijven de hoge middeninkomenslanden Algerije, Colombia, Libanon en Peru als ontwikkelingsland kwalificeren omdat voor deze Mogendheden het Private Sector Development-instrumentarium en het Dutch Good Growth Fund ontwikkelingsinstrumentarium openstaan en deze landen op 31 december 2016 ook voor de toepassing van het Bvdb 2001 als ontwikkelingsland waren aangewezen in genoemd artikel 6, zoals dat artikel toen luidde.

Door aan te sluiten bij de DAC-lijst is sprake van een dynamische opzet: wijzigingen van de DAC-lijst werken zo in beginsel automatisch door naar het Bvdb 2001. Maar de aanwijzing volgens het eerste en tweede lid kan tot gevolg hebben dat een Mogendheid van het ene op het andere moment niet meer als ontwikkelingsland kwalificeert, en dus geen aanspraak meer kan worden gemaakt op verrekening van bronbelasting. Om al te grote schokeffecten te voorkomen, wordt daarom voorzien in een overgangsregeling. Hierop ziet artikel 6, derde lid, van het Bvdb 2001.

Artikel 6, derde lid, van het Bvdb 2001 regelt dat wanneer een Mogendheid in de loop van een jaar niet meer als ontwikkelingsland kwalificeert volgens de criteria van het eerste en tweede lid van dat artikel die Mogendheid nog gedurende de rest van dat jaar en de daarop volgende twee kalenderjaren als ontwikkelingsland voor de toepassing van het Bvdb2001 blijft aangewezen. Deze overgangstermijn kan op grond van artikel 6, vijfde lid, van het Bvdb 2001, na overleg met de Minister voor Buitenlandse Handel en Ontwikkelingssamenwerking, door de Minister van Financiën worden verlengd. Daarbij kan bijvoorbeeld gedacht worden aan de situatie dat met een mogendheid dat niet meer aan de gestelde criteria voldoet verdragsonderhandelingen gaande zijn en kan worden verwacht dat deze onderhandelingen binnen afzienbare tijd succesvol zullen worden afgerond.

³¹ Deze lijst is te raadplegen via <http://www.dggf.nl/landenlijst>.

Voor Mogendheden die als gevolg van de criteria van artikel 6, eerste en tweede lid, van het Bvdb 2001 niet meer als ontwikkelingsland kwalificeren, zal Nederland bezien of een verdragsrelatie tot stand kan worden gebracht, conform het vigerende verdragsbeleid wat betreft de verdeling van heffingsrechten en het opnemen van anti-misbruikbepalingen.

Ten behoeve van de uitvoeringspraktijk wordt jaarlijks een lijst gepubliceerd van de Mogendheden die volgens artikel 6 van het Bvdb 2001 zijn aangewezen als ontwikkelingsland.

Artikel XII, onderdeel B (artikelen 21a, 24b en 25b van het Besluit voorkoming dubbele belasting 2001)

Het vervallen van de artikelen 21a, 24b en 25b van het Bvdb 2001 die zien op de voorkoming van dubbele belasting met betrekking tot vermogen dat in een afgezonderd particulier vermogen (APV) is ondergebracht, wordt hierna bij de toelichting op artikel XII, onderdeel D, nader toegelicht.

Artikel XII, onderdeel C (artikel 24 van het Besluit voorkoming dubbele belasting 2001)

De wijziging van artikel 24 van het Bvdb 2001 houdt verband met de herziening van de vermogensrendementsheffing (box 3) in de Wet IB 2001 per 1 januari 2017, als gevolg van de inwerkingtreding van artikel II, onderdeel C, van het Belastingplan 2016. Daarbij wordt voortaan het forfaitaire rendement bepaald op basis van verschillende rendementsklassen met bijbehorende forfaitaire rendementen. Voor het geval sprake is van buitenlandse bezittingen waarover de vermogensrendementsheffing wordt toegepast, is het voor het verlenen van een vermindering ter voorkoming van dubbele belasting nodig te bepalen hoe de verschillende rendementsklassen en forfaitaire rendementen aan de rendementsgrondslag in het buitenland worden toegerekend. Uitgangspunt daarbij is dat het forfaitaire rendement evenredig aan de rendementsgrondslag in het buitenland wordt toegerekend.

In het tweede lid van artikel 24 van het Bvdb 2001 vervalt de verwijzing naar artikel 5.2 van de Wet IB 2001 aangezien uit dat artikel niet volgt hoe het volgens de gewijzigde systematiek van box 3 berekende forfaitaire rendement aan de buitenlandse bezittingen kan worden toegerekend. In plaats daarvan wordt in het gewijzigde tweede lid volstaan met een verwijzing naar het "forfaitaire rendement van de rendementsgrondslag in het buitenland". In het gewijzigde artikel 24, vijfde lid, van het Bvdb 2001 wordt vervolgens aangegeven hoe dit wordt bepaald.

De volgens artikel 24, tweede lid, van het Bvdb 2001 te berekenen vermindering ter voorkoming van dubbele belasting voor een buitenlands voordeel uit sparen en beleggen (box 3) kan rekenkundig als volgt worden geïllustreerd: forfaitair rendement van de rendementsgrondslag in het buitenland / belastbaar inkomen sparen en beleggen (noemerinkomen) * belasting box 3 zonder toepassing van het Bvdb 2001.

Daarbij wordt de teller van deze breuk bepaald volgens de breuk die wordt omschreven in artikel 24, vijfde lid, onderdeel a, van het Bvdb 2001: rendementsgrondslag in het buitenland / grondslag sparen en beleggen * forfaitair rendement berekend over de grondslag sparen en beleggen.

In artikel 24, vijfde lid, onderdeel a, van het Bvdb 2001 wordt aangegeven hoe het forfaitaire rendement van de rendementsgrondslag in het buitenland wordt bepaald. Dit lid betreft dus de teller van de evenredigheidsbreuk van het tweede lid van dat artikel. In artikel 24, vijfde

lid, onderdeel b, van het Bvdb 2001 wordt omschreven hoe het noemerinkomen wordt bepaald; dat is het belastbare inkomen uit sparen en beleggen. Volledigheidshalve wordt opgemerkt dat bij het noemerinkomen een persoonsgebonden aftrek wordt toegerekend aan de 'binnenlandse' bezittingen. Er is op dit punt geen inhoudelijke wijziging beoogd ten opzichte van de tot en met 31 december 2016 geldende systematiek.

Voorbeeld

In 2017 bedraagt de rendementsgrondslag van X € 325.000. X heeft geen fiscaal partner. Een deel van de rendementsgrondslag bestaat uit een onroerende zaak in het buitenland met een waarde van € 100.000. Het forfaitaire rendement over de grondslag sparen en beleggen bedraagt € 12.504; dat is het voordeel uit sparen en beleggen. X heeft een persoonsgebonden aftrek van € 2000 die in mindering komt op het voordeel uit sparen en beleggen. Het belastbaar inkomen uit sparen en beleggen is dan € 10.504. De hierover verschuldigde belasting is € 3151.

Voor het buitenlandse voordeel uit sparen en beleggen bestaat recht op een vermindering ter voorkoming van dubbele belasting.

Op grond van artikel 24, vijfde lid, van het Bvdb 2001 wordt het forfaitaire rendement van de rendementsgrondslag in het buitenland bepaald. Dit geschiedt door de rendementsgrondslag in het buitenland (€ 100.000) te delen door de grondslag sparen en beleggen (€ 300.000). De uitkomst wordt vermenigvuldigd met het forfaitaire rendement over de grondslag sparen en beleggen (€ 12.504). Dit resulteert erin dat € 4168 van het forfaitaire rendement wordt toegerekend aan de rendementsgrondslag in het buitenland. Dit bedrag vormt de teller van de evenredigheidsbreuk, bedoeld in artikel 24, tweede lid, van het Bvdb 2001. De noemer van deze breuk bestaat uit het belastbare inkomen uit sparen en beleggen. In dit voorbeeld: € 10.504. Het bedrag van de vermindering bedraagt derhalve € 1250.

De aanpassing van artikel 24, zesde lid, van het Bvdb 2001 sluit aan bij de in artikel I, onderdeel H, van het BP 2017 opgenomen wijziging van artikel 7.7 van de Wet IB 2001 op grond waarvan bij (niet-kwalificerende) buitenlandse belastingplichtigen met voordeel uit sparen en beleggen in Nederland het heffingvrije vermogen in aanmerking wordt genomen. In artikel 24, zesde lid, van het Bvdb 2001 wordt het noemerinkomen van een belastingplichtige waarvan het inkomen hoofdzakelijk uit een andere Mogendheid afkomstig is en die Mogendheid volledig rekening houdt, of op grond van het Europese recht volledig rekening moet houden met de persoonlijke- en gezinssituatie van de belastingplichtige, tot de wijziging van het Bvdb 2001 bij dit besluit vermeerderd met de persoonsgebonden aftrek en het forfaitaire rendement over het heffingvrije vermogen. De wijziging houdt in dat de noemer van deze groep belastingplichtigen niet meer wordt vermeerderd met het forfaitaire rendement over het in aanmerking genomen heffingvrije vermogen. Dat heeft tot gevolg dat het heffingvrije vermogen wordt toegerekend aan het 'Nederlandse' deel van de rendementsgrondslag.

Artikel XII, onderdeel D (afdeling 4a van het Besluit voorkoming dubbele belasting 2001)

In artikel 2.14a van de Wet IB 2001 is een regeling voor het zogenoemde APV opgenomen. Op grond daarvan worden bezittingen en schulden alsmede opbrengsten en uitgaven van een APV toegerekend aan degene die dat vermogen bij leven heeft afgezonderd, of wordt geacht te hebben

afgezonderd (de inbrenger onder wie in de navolgende tekst ook telkens zijn erfgenaam/erfgenamen worden begrepen ingeval de inbrenger is overleden). Het inkomen uit deze aldus toegerekende bestanddelen kan al naargelang de aard ervan in de Wet IB 2001 worden behandeld als inkomen uit werk en woning (box 1), inkomen uit aanmerkelijk belang (box 2) of als inkomen uit sparen en beleggen (box 3).

Genoemde toerekening kan leiden tot internationale dubbele belasting. In de eerste plaats omdat naast de heffing door Nederland bij de inbrenger ook het land waar het APV is gevestigd - van het APV - belasting kan heffen over het inkomen dat wordt behaald met het daarin afgezonderde vermogen. In de tweede plaats kan naast genoemde heffing sprake zijn van belastingheffing in het land waar het afgezonderde vermogen van het APV is belegd of geïnvesteerd.

De in 2.14a, zevende lid, van de Wet IB 2001 opgenomen zogenoemde "toerekeningsstop" houdt, kortgezegd, in dat als het afgezonderde vermogen bij het APV in een naar Nederlandse maatstaven redelijke heffing naar de winst wordt betrokken, er van een toerekening van het afgezonderde vermogen aan de inbrenger geen sprake is. Dan treedt het hiervoor toegelichte risico op internationale dubbele heffing met betrekking tot het afgezonderde vermogen niet op. Deze toerekeningsstop komt ingevolge het BP 2017 echter, met uitzondering van reële ondernemingsactiviteiten, met terugwerkende kracht te vervallen. Dit vormt aanleiding nader in een voorkoming van dubbele belasting te voorzien voor de door het land waarin het APV is gelegen geheven belasting. Vanwege het terugwerken van de wijziging van de toerekeningsstop in het BP 2017 is voor de hiermee samenhangende wijzigingen in het Bvdb 2001 in artikel XIV geregeld dat deze tot hetzelfde tijdstip terugwerken.

Wat betreft de hierboven genoemde dubbele belasting die zich kan voordoen in de relatie tot het land waarin het vermogen van de APV is belegd of geïnvesteerd, geldt dat op het inkomen dat volgens artikel 2.14a Wet IB 2001 bij een belastingplichtige in aanmerking wordt genomen, vanuit Nederlands perspectief de reguliere bepalingen ter voorkoming van dubbele belasting uit het Bvdb 2001 of de door Nederland gesloten belastingverdragen van toepassing zijn. In dit kader wordt voor de goede orde opgemerkt dat ingeval een bronland inkomensbestanddelen belast die volgens artikel 2.14a van de Wet IB 2001 opkomen bij een binnenlandse belastingplichtige, hiermee is voldaan aan de onderworpenheidseis die besloten ligt in de tegemoetkomingsbepalingen in het Bvdb 2001³². Tevens wordt een inbrenger in een dergelijke situatie voor de toepassing van artikel 16 van het Bvdb 2001 beschouwd als uiteindelijk gerechtigde van de dividenden, interest of royalty's, tenzij sprake is van dividendstripping. Voor de samenloop met heffing door het land waar het vermogen van het APV is belegd of geïnvesteerd, voorzien de tegemoetkomingsbepalingen in het Bvdb 2001 of door Nederland gesloten belastingverdragen dus reeds in een voorkoming van dubbele belasting. Met het vervallen van de artikelen 21a, 24b en 25b van het Bvdb 2001 wordt bereikt dat de door Nederland te verlenen verminderingen ter voorkoming van dubbele belasting vanwege door het land waar het vermogen van het APV is belegd of geïnvesteerd geheven belasting, ten hoogste de vermindering bedraagt waarop aanspraak zou kunnen worden gemaakt

³² Het maakt daarbij geen verschil of die buitenlandse belasting wordt geheven van de binnenlandse belastingplichtige zelf (de inbrenger) dan wel het desbetreffende apv. Beslissend is dat het object dat in de Nederlandse inkomstenbelasting is betrokken onderworpen is aan belasting naar het inkomen in het land waaruit het samenhangende inkomen afkomstig is.

indien het in het APV afgezonderd vermogen rechtstreeks in die landen zou zijn belegd of geïnvesteerd.

Het nieuwe artikel 25b van het Bvdb 2001 ziet op het verlenen van een vermindering ter voorkoming van dubbele belasting voor de door het land waar het APV is gevestigd geheven belasting over het inkomen dat wordt behaald met in het APV afgezonderd vermogen. Deze vermindering wordt verleend door een verrekening toe te staan met de in Nederland verschuldigde inkomstenbelasting over het inkomen dat bij de belastingplichtige opkomt op grond van artikel 2.14a van de Wet IB 2001. Dit is geregeld in het eerste lid van genoemd artikel 25b.

In artikel 25b, tweede lid, van het Bvdb 2001 zijn voor wat betreft de omvang van de verrekening twee limieten opgenomen. De vermindering wordt verleend tot de laagste van deze twee limieten.

De in het tweede lid, onderdeel a, van dat artikel 25b opgenomen limiet bepaalt dat de belastingvermindering niet meer bedraagt dan de door het land waar het APV is gevestigd geheven belasting die betrekking heeft op de op grond van artikel 2.14a van de Wet IB 2001 toegerekende bezittingen en schulden alsmede opbrengsten en uitgaven. Het land waar het APV is gevestigd is bij de vaststelling van de verschuldigde belasting in voorkomende gevallen gehouden de door dat land afgesloten regelen ter voorkoming van dubbele belasting toe te passen (of kan eenzijdig een vermindering ter voorkoming van dubbele belasting toepassen). Belastingverminderingen op grond daarvan verminderen de door dat land geheven belasting die in Nederland voor verrekening in aanmerking komt.

Op grond van het tweede lid, onderdeel b, van genoemd artikel 25b is de belastingvermindering gelimiteerd tot de Nederlandse belasting over het inkomen dat aan een belastingplichtige wordt toegerekend met toepassing van artikel 2.14a van de Wet IB 2001, verminderd met de verminderingen van de verschuldigde inkomstenbelasting die voor dat inkomen worden verleend op grond van aan artikel 25b van het Bvdb 2001 voorafgaande artikelen en eventueel van toepassing zijnde door Nederland gesloten belastingverdragen. Deze limiet bewerkstelligt dat de belastingverminderingen ter voorkoming van dubbele belasting met betrekking tot belastingheffing door het land waar het APV is gevestigd (op grond van genoemd artikel 25b) en het land waar het afgezonderde vermogen van het APV is belegd of geïnvesteerd (op grond van de aan genoemd artikel 25b voorafgaande artikelen of een belastingverdrag) tezamen niet meer bedraagt dan de in Nederland verschuldigde inkomstenbelasting over het inkomen dat op grond van artikel 2.14a van de Wet IB 2001 bij een belastingplichtige opkomt.

In artikel 25b, derde lid, van het Bvdb 2001 is geregeld welk deel van de in Nederland verschuldigde inkomstenbelasting toerekenbaar is aan inkomen dat met toepassing van artikel 2.14a van de Wet IB 2001 bij de belastingplichtige opkomt. Deze toerekening geschiedt naar evenredigheid per inkomensbox in de Wet IB 2001. Deze aldus bepaalde (toerekenbare) belastingbedragen per box worden vervolgens opgeteld. Reden voor de benadering per box is dat als de in Nederland verschuldigde inkomstenbelasting in totaal evenredig zou worden toegerekend, de belastingheffing in box 1 (tegen mogelijk een hoger progressief tarief) onwenselijk ruimte zou kunnen bieden voor verrekening, bijvoorbeeld indien het inkomen dat met toepassing van artikel 2.14a van de Wet IB opkomt bij een belastingplichtige alleen in box 2 (met een lager tarief) wordt belast. Bij aanwezigheid van verschillende APV's, al dan niet in verschillende landen, geldt de gezamenlijke methode.

Artikel 25b, vierde lid, van het Bvdb 2001 bewerkstelligt dat de belastingverminderingen ter voorkoming van dubbele belasting met betrekking tot inkomen dat op grond van artikel 2.14a van de Wet IB 2001 bij een belastingplichtige opkomt en overig buitenlands inkomen tezamen niet meer bedraagt dan de totaal in Nederland verschuldigde inkomstenbelasting.

In artikel 25ba van het Bvdb 2001 is de mogelijkheid opgenomen om de in een jaar, door de gestelde begrenzingsen, niet te verrekenen heffing door het land waar het APV is gevestigd, voort te wentelen naar volgende jaren zodat artikel 25b van het Bvdb 2001 op deze belasting opnieuw van toepassing is. De in dat artikel neergelegde mogelijkheid tot voortwenteling is gebruikelijk bij een belastingverrekening ter voorkoming van dubbele belasting op grond van het Bvdb 2001.³³

Voorbeeld:

Een APV gevestigd in land X houdt een deelneming in een vennootschap A gevestigd in land Y. De inbrenger woont in Nederland.

De door het APV gehouden aandelen worden op grond van artikel 2.14a van de Wet IB 2001 toegerekend aan de inbrenger en vormen bij deze een aanmerkelijk belang. Een uitdeling door vennootschap A behoort bij de inbrenger tot het inkomen uit aanmerkelijk belang. Het APV wordt in land X belast tegen een tarief van 15 procent over het inkomen uit de deelneming in vennootschap A in land Y. Tussen land X en land Y is geen belastingverdrag van toepassing.

Land Y kwalificeert als ontwikkelingsland in de zin van artikel 6 van het Bvdb 2001 en kent een nationale bronbelasting op dividenden van 20 procent. Tussen Nederland en land Y is geen belastingverdrag van toepassing.

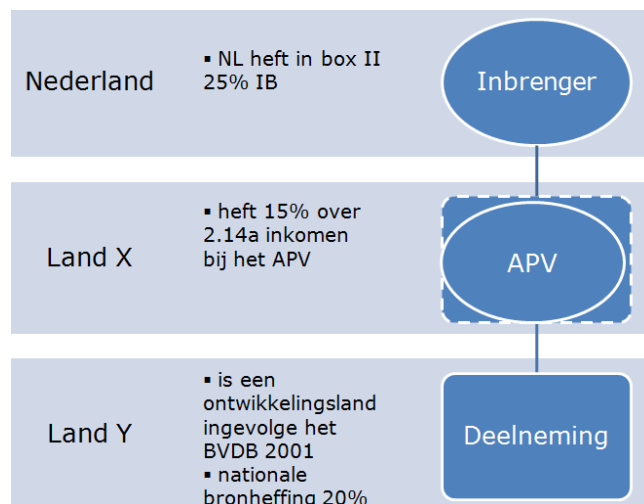
Op grond van artikel 19 van het Bvdb 2001 verleent Nederland een belastingvermindering ter voorkoming van dubbele belasting voor de door het ontwikkelingsland geheven bronbelasting. In artikel 19, derde lid, van het Bvdb 2001 is de in artikel 15, derde lid, van het Bvdb 2001 gestelde begrenzing tot 15 procent van overeenkomstige toepassing verklaard. Op grond van artikel 19 van het Bvdb 2001 kan dus 15 procent bronbelasting worden verrekend met de door Nederland bij de inbrenger in box 2 geheven belasting over de uitdeling.

Op grond van artikel 25b van het Bvdb 2001 verleent Nederland tevens een belastingvermindering ter voorkoming van dubbele belasting voor de door het vestigingsland van het APV geheven belasting. Ingevolge het tweede lid van genoemd artikel 25b kunnen de verminderingen op grond van genoemde artikelen 19 en 25b tezamen echter niet meer bedragen dan de in Nederland verschuldigde inkomstenbelasting die kan worden toegerekend aan het inkomen dat bij de inbrenger opkomt op grond van artikel 2.14a van de Wet IB 2001. Op grond van genoemd artikel 25b kan daarom de in land X geheven belasting nog tot een tarief van 10 procent worden verrekend.

³³ Zie bijvoorbeeld artikel 20 van het Bvdb 2001.

Wanneer land Y geen ontwikkelingsland is maar een land waarmee Nederland een belastingverdrag heeft gesloten zou volgens de regels van dat belastingverdrag dubbele belasting worden voorkomen voor de in het verdrag overeengekomen bronheffing. Afhankelijk van de ruimte die alsdan resteert volgens artikel 25b, tweede lid, van het Bvdb 2001 kan ook in deze situatie op grond van dat artikel 25b van het Bvdb 2001 nog recht bestaan op een aanvullende belastingvermindering ter voorkoming van dubbele belasting.

Wanneer land Y geen ontwikkelingsland is en Nederland met dit land geen belastingverdrag heeft gesloten is er geen regeling ter voorkoming van dubbele belasting van toepassing met betrekking tot de heffing door het land waar het afgezonderde vermogen van het APV is belegd of geïnvesteerd. Dit zou echter ook het geval zijn als het vermogen niet in een APV was afgezonderd, maar rechtstreeks in dat land was belegd of geïnvesteerd. In een dergelijk geval kan op grond van genoemd artikel 25b wel recht bestaan op een vermindering van de verschuldigde inkomstenbelasting vanwege door het vestigingsland van het APV geheven belasting.



Artikel XII, onderdeel E (artikel 26 van het Besluit voorkoming dubbele belasting 2001)

In verband met het vervallen van artikel 24b van het Bvdb 2001 op grond van artikel XII, onderdeel B, komen de verwijzingen in artikel 26 van het Bvdb 2001 naar dat artikel te vervallen.

Artikel XII, onderdeel F (artikel 28 van het Besluit voorkoming dubbele belasting 2001)

In verband met het vervallen van artikel 21a van het Bvdb 2001 en het vervangen van het oude artikel 25b van dat besluit door een nieuw artikel op grond van artikel XII, onderdelen B en D, komen de verwijzingen in artikel 28 van het Bvdb 2001 naar die artikelen te vervallen.

Artikel XII, onderdeel G (artikel 36b van het Besluit voorkoming dubbele belasting 2001)

Artikel 36b van het Bvdb 2001 houdt verband met het in artikel 34d van de Wet Vpb 1969 getroffen overgangsrecht in verband met de aanpassing van de in artikel 12b van die wet opgenomen zogenoemde innovatiebox. Bepaald wordt dat royalty's waarop genoemd artikel 12b zoals dat luidde op 31 december 2016 van toepassing is ingevolge genoemd artikel 34d worden aangemerkt als royalty's in de zin van artikel 36a van het Bvdb 2001 en dus dat de daarin neergelegde wijze van verrekening van buitenlandse bronbelasting eveneens daarop toepassing vindt. Aangezien het in genoemd artikel 34d opgenomen overgangsrecht voor het laatst toepassing vindt met betrekking tot het laatste boekjaar dat eindigt vóór 1 juli 2021, heeft de in artikel 36b van het Bvdb 2001 opgenomen regeling ook slechts tot dat moment effect.

Artikel XII, onderdeel H (artikel 44 van het Besluit voorkoming dubbele belasting 2001)

De wijziging in artikel 44 van het Bvdb 2001 betreft een redactionele aanpassing.

Artikel XIII

Artikel XIII (inwerkingtreding)

Dit besluit treedt in werking met ingang van 1 januari 2017. Voor zover wijzigingen op een ander tijdstip in werking treden of terugwerken, is dat – behoudens de wijzigingen van het BFE 2003 – toegelicht bij de toelichting op de betreffende artikelen en onderdelen. Genoemde wijzigingen van het BFE 2003 treden acht weken na de datum van uitgifte van het Staatsblad waarin het onderhavige besluit is geplaatst in werking. Hierdoor wordt rekening gehouden met de in artikel 15, vijftiende lid, van de Wet Vpb 1969 voorgeschreven nahangprocedure. Aan de wijzigingen van het BFE 2003, die in ieder geval voldoende kenbaar zijn na de plaatsing in het Staatsblad, wordt terugwerkende kracht verleend tot en met 1 januari 2017, zijnde een van de vaste verandermomenten.

De Staatssecretaris van Financiën,