

II. ARTIKELSGEWIJZE TOELICHTING

Artikel I

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

In artikel 5a van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR) en artikel 1.2 van de Wet inkomstenbelasting 2001 (Wet IB 2001) is bepaald onder welke voorwaarden een persoon voor de inkomstenbelasting als partner kwalificeert. Ingevolge artikel 1.2, eerste lid, onderdeel e, van de Wet IB 2001 is eveneens sprake van partners ingeval twee meerderjarige personen op hetzelfde adres in de basisregistratie personen staan ingeschreven en op dat adres tevens een minderjarig kind van ten minste een van beiden staat ingeschreven. Voorgesteld wordt een zevende lid aan genoemd artikel toe te voegen, waarin een uitzondering op deze regel wordt opgenomen. Ingeval de belastingplichtige samen met die andere persoon staat ingeschreven op het adres van een instelling die opvang als bedoeld in artikel 1.1.1 van de Wet maatschappelijke ondersteuning 2015 biedt, worden zij – in afwijking van artikel 1.2, eerste lid, onderdeel e, van de Wet IB 2001 – dan niet meer als partners aangemerkt. Om in aanmerking te komen voor plaatsing in een dergelijke accommodatie is eerder door de gemeente een maatwerkvoorziening ten behoeve van opvang getroffen. Daartoe heeft de gemeente beide personen een gemeentelijke beschikking verstrekt als bedoeld in artikel 2.3.5, tweede lid, van de Wet maatschappelijke ondersteuning 2015. Om voor uitsluiting van het partnerbegrip gedurende het verblijf in deze accommodatie in aanmerking te komen, verstrekt de belastingplichtige een afschrift van deze beschikkingen aan de inspecteur. De uitsluiting van het partnerschap duurt vanaf het moment van inschrijving in de basisregistratie personen op het adres van de hiervoor bedoelde opvanginstelling tot het moment van uitschrijving. Vanzelfsprekend wordt bij verhuizing van een van beiden opnieuw, volgens de regels van het objectieve partnerbegrip, bezien of dan sprake is van partnerschap.

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

Ingevolge artikel I, onderdelen B en C, worden de tabel van artikel 2.10, eerste lid, van de Wet IB 2001, onderscheidenlijk de tabel van artikel 2.10a, eerste lid, van die wet, vervangen. Daarbij zijn ten opzichte van de bestaande tabellen enkele wijzigingen aangebracht, die onderdeel zijn van het koopkrachtpakket voor het jaar 2016, zoals beschreven in het algemeen deel van deze memorie, alsmede de wijzigingen die nog voortvloeien uit artikel III, onderdeel B, van het Belastingplan 2014, onderscheidenlijk artikel III, onderdeel C, van het Belastingplan 2014, zoals eveneens beschreven in het algemeen deel van deze memorie.

Bij de in de tabellen opgenomen bedragen is voorts rekening gehouden met de inflatiecorrectie van artikel 10.1 van de Wet IB 2001 die per 1 januari 2016 wordt toegepast, alsmede met de in artikel 3.5 van de Wet maatregelen woningmarkt 2014 II opgenomen wijziging.

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

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

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

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

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

De vestigingsplaatsfictie in artikel 7.5, zesde lid, van de Wet IB 2001 bepaalt dat een lichaam dat ten minste vijf jaar in Nederland gevestigd is geweest, gedurende tien jaar na verplaatsing van de werkelijke leiding nog geacht wordt in Nederland te zijn gevestigd. Op basis van deze vestigingsplaatsfictie kan Nederland nationaalrechtelijk 25% inkomstenbelasting van een geëmigreerde aanmerkelijkbelanghouder (blijven) heffen over dividend dat is uitgekeerd binnen een periode van tien jaar na verplaatsing van de werkelijke leiding van de vennootschap. Een belastingverdrag kan dit heffingsrecht beperken.

Het is Nederlands verdragsbeleid om een bepaling in de belastingverdragen op te nemen op grond waarvan Nederland het heffingsrecht voorbehoudt over dividenden uit aanmerkelijk belang voor zover er op de - bij emigratie van de aanmerkelijkbelanghouder opgelegde - conserverende belastingaanslag nog een bedrag openstaat. Daarbij wordt aangesloten bij het inwonerschap van de dividendbetalende vennootschap volgens de nationale wet- en regelgeving. Nederland bewerkstelligt inwonerschap onder meer door de vestigingsplaatsfictie van artikel 7.5, zesde lid, van de Wet IB 2001. De vestigingsplaatsfictie is bij invoering om praktische redenen beperkt tot tien jaar. Een langere termijn was bovendien destijds niet functioneel, omdat de nationale wetgeving ten aanzien van conserverende belastingaanslagen het invorderingsrecht van Nederland over voordelen uit aanmerkelijk belang beperkt tot tien jaar.

Het voorstel is om de tienjaarstermijn in de vestigingsplaatsfictie te vervangen door een termijn die loopt totdat de conserverende belastingaanslag (volledig) is voldaan. Deze wijziging van de vestigingsplaatsfictie vloeit logischerwijs voort uit de in dit wetsvoorstel opgenomen wijziging van de Invorderingswet 1990 (IW 1990) op grond waarvan conserverende belastingaanslagen opgelegd aan geëmigreerde aanmerkelijkbelanghouders niet meer louter door tijdsverloop van tien jaar worden kwijtgescholden. Voorts sluit deze wijziging aan bij het inmiddels door Nederland gevoerde verdragsbeleid om het Nederlandse voorbehoud over dividenden uit aanmerkelijk belang niet langer te beperken in de tijd, maar van toepassing te laten zijn zolang de conserverende belastingaanslag nog openstaat.¹ Met de voorgestelde wijziging in de

¹ Zie het op 19 april 2015 te Washington tot stand gekomen Verdrag tussen het Koninkrijk der Nederlanden en de Republiek Malawi tot het vermijden van dubbele belasting en het voorkomen van het ontgaan van belasting met betrekking tot belastingen naar het inkomen

vestigingsplaatsfictie kunnen de aanmerkelijkbelangvoorbeholden in de verdragen die geen beperking in de tijd (meer) zullen kennen, ten volle, immers ook na verloop van tien jaar, worden benut.

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

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

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

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

Ingevolge artikel I, onderdeel H, onder 1, wordt het in artikel 8.11, tweede lid, eerste volzin, onderdeel b, van de Wet IB 2001 opgenomen bedrag van de maximale arbeidskorting op € 3103 gesteld. Dit betreft een verhoging van dit bedrag ten opzichte van 2015 met € 883. Deze verhoging vloeit, zoals beschreven in het algemeen deel van deze memorie, deels voort uit de besluitvorming van augustus van dit jaar. Voorts is bij de bepaling van de voor 2016 geldende maximale arbeidskorting rekening gehouden met de inflatiecorrectie van artikel 10.1 van de Wet IB 2001 die per 1 januari 2016 wordt toegepast, almede met de in artikel III, onderdeel D, van het Belastingplan 2014 opgenomen wijziging.

In artikel 8.11, tweede lid, tweede volzin, van de Wet IB 2001 is geregeld dat de arbeidskorting voor de inkomstenbelasting en premie voor de volksverzekeringen, ingeval het arbeidsinkomen niet meer bedraagt dan € 49.770, ten minste de volgens artikel 22a van de Wet op de loonbelasting 1964 (Wet LB 1964) toegekende arbeidskorting bedraagt, met een maximum van € 2220 (bedragen 2015). De volgens artikel 22a van de Wet LB 1964 toegekende arbeidskorting betreft zowel de arbeidskorting die is toegekend ter zake van het zogenoemde reguliere loon waarop de loonbelastingtabellen, bedoeld in artikel 25, tweede lid, van de Wet LB 1964, van toepassing zijn als de arbeidskorting die is toegekend ter zake van de zogenoemde bijzondere beloningen waarop de loonbelastingtabellen voor bijzondere beloningen, bedoeld in artikel 26, eerste lid, van de Wet LB 1964, worden toegepast. Voorgesteld wordt om vanaf 2016 in artikel 8.11, tweede lid, tweede volzin, van de Wet IB 2001 uitsluitend uit te gaan van de arbeidskorting

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

die volgens artikel 22a van de Wet LB 1964 wordt toegekend ter zake van het reguliere loon. In lijn daarmee wordt voorgesteld in artikel 28 van de Wet LB 1964 te bepalen dat het op de jaaropgaaf op te nemen bedrag wordt beperkt tot de bij de toepassing van de loonbelastingtabellen, bedoeld in artikel 25, tweede lid, van de Wet LB 1964, met de loonbelasting en premie voor de volksverzekeringen verrekenende arbeidskorting (zie artikel XVII, onderdeel H).

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

Ingevolge artikel I, onderdeel I, wordt het opbouwpercentage van de inkomensafhankelijke combinatiekorting in artikel 8.14a van de Wet IB 2001 verhoogd van 4% naar 6,159% en wordt het maximale bedrag van de inkomensafhankelijke combinatiekorting op € 2769 gesteld. Daarmee wordt het maximale bedrag van de inkomensafhankelijke combinatiekorting € 617 hoger dan in 2015. Deze verhoging vloeit, zoals beschreven in het algemeen deel van deze memorie, deels voort uit de besluitvorming van augustus van dit jaar. Voorts is bij de bepaling van de voor 2016 geldende maximale inkomensafhankelijke combinatiekorting rekening gehouden met de inflatiecorrectie van artikel 10.1 van de Wet IB 2001 die per 1 januari 2016 wordt toegepast.

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

Ingevolge artikel I, onderdeel J, wordt de in artikel 8.17, tweede lid, van de Wet IB 2001 opgenomen hoge ouderenkorting op € 1187 gesteld. Dit betreft een verhoging van deze korting ten opzichte van 2015 met € 145. Deze verhoging vloeit, zoals beschreven in het algemeen deel van deze memorie, deels voort uit de besluitvorming van augustus van dit jaar. Voorts is bij de bepaling van het voor 2016 geldende hoge bedrag van de ouderenkorting rekening gehouden met de inflatiecorrectie van artikel 10.1 van de Wet IB 2001 die per 1 januari 2016 wordt toegepast, alsmede met de in artikel II, onderdeel G, van het Belastingplan 2015 opgenomen wijziging.

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

Op grond van het voorgestelde artikel 10.6b van de Wet IB 2001 wordt het afbouwpercentage van de algemene heffingskorting bij het begin van het kalenderjaar bij ministeriële regeling aangepast. Dit percentage wordt berekend door de algemene heffingskorting te delen door het verschil tussen enerzijds het belastbare inkomen uit werk en woning waarbij de derde schijf van box 1 van de inkomstenbelasting eindigt en anderzijds het belastbare inkomen uit werk en woning waarbij de eerste schijf van box 1 van de inkomstenbelasting eindigt. Het berekende percentage wordt rekenkundig afgerond op drie decimalen. Met deze indexatiebepaling wordt bewerkstelligd dat het punt waarbij de algemene heffingskorting volledig is afgebouwd, grosso modo gelijk ligt met het einde van de derde schijf van box 1 van de inkomstenbelasting.

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

De wijziging in artikel 10.7, vijfde lid, van de Wet IB 2001 strekt tot een verlaging van het startpunt van de afbouw van de arbeidskorting zoals reeds toegelicht in het algemeen deel van

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

Artikel II

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

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

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

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

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

Inleiding

Deze wijzigingen in de Wet IB 2001 houden verband met de herziening van de vermogensrendementsheffing in box 3 per 1 januari 2017. De herziening is al uitgebreid toegelicht in het algemeen deel van de memorie van toelichting. De kern van deze herziening vindt zijn weerslag in de wijziging van artikel 5.2 van de Wet IB 2001. Deze artikelsgewijze toelichting beschrijft daarom eerst de wijzigingen in dat artikel. Vervolgens komen de andere wijzigingen aan bod die in dit kader plaatsvinden. Daarbij gaat het achtereenvolgens om de verhoging van het heffingvrije vermogen (artikel 5.5 van de Wet IB 2001), buitenlandse belastingplichtigen (artikel

7.7 van de Wet IB 2001), kwalificerende buitenlandse belastingplichtigen (artikel 7.8 van de Wet IB 2001), een indexatiebepaling (artikel 10.1 van de Wet IB 2001) en een herijkingbepaling (10.6bis van de Wet IB 2001).

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

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

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

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

Voorbeeld 1

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

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

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

Vermogensschijf 1 (67% van € 75.000):	€ 50.250
Vermogensschijf 2 (21% van € 25.000):	€ 5.250
Vermogensschijf 3 (0% van € 0):	€ 0 +
Totaal:	€ 55.500

Het gedeelte van de grondslag sparen en beleggen dat behoort tot rendementsklasse II bedraagt € 44.500 (= € 100.000 -/- € 55.500):

Vermogensschijf 1 (33% van € 75.000):	€ 24.750
Vermogensschijf 2 (79% van € 25.000):	€ 19.750
Vermogensschijf 3 (100% van € 0):	€ <u>0</u> +
Totaal:	€ 44.500

Het voordeel uit sparen en beleggen bedraagt € 3352, namelijk de som van 1,63% van € 55.500 en 5,5% van € 44.500.

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

Artikel 5.5 van de Wet IB 2001 – Heffingvrij vermogen

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

Artikel 7.7 van de Wet IB 2001 – Buitenlandse belastingplichtigen

De wijziging van artikel 7.7 van de Wet IB 2001 brengt de percentages die worden gebruikt voor de berekening van het voordeel uit sparen en beleggen in Nederland voor buitenlandse belastingplichtigen per 1 januari 2017 in overeenstemming met de nieuwe percentages die met ingang van die datum gelden voor binnenlandse belastingplichtigen. Omdat voor onder artikel 7.7 van de Wet IB 2001 vallende buitenlandse belastingplichtigen het heffingvrije vermogen niet van toepassing is,² wordt het voordeel uit sparen en beleggen in Nederland gesteld op 1,63% van het gedeelte van de *rendementsgrondslag* in Nederland aan het begin van het kalenderjaar (peildatum) dat behoort tot rendementsklasse I vermeerderd met 5,5% van het gedeelte van die rendementsgrondslag dat behoort tot rendementsklasse II. De omvang van het gedeelte dat behoort tot rendementsklasse I, onderscheidenlijk rendementsklasse II, wordt bepaald aan de hand van de in artikel 7.2, eerste lid, van de Wet IB 2001 op te nemen tabel. Om te bewerkstelligen dat buitenlandse belastingplichtigen net als binnenlandse belastingplichtigen vanaf een *rendementsgrondslag* van € 100.000 en € 1.000.000 in de tweede, onderscheidenlijk derde, schijf vallen, zijn de schijfgrenzen in deze tabel ten opzichte van de tabel in artikel 5.2 van de Wet IB 2001, die ziet op de *grondslag sparen en beleggen*, opgehoogd met het heffingvrije vermogen.

Voorbeeld 2

Stel een buitenlandse belastingplichtige heeft een rendementsgrondslag in Nederland van € 125.000. Het gedeelte van de rendementsgrondslag in Nederland dat behoort tot rendementsklasse I bedraagt € 72.250:

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

² Voor kwalificerende buitenlandse belastingplichtigen is het heffingvrije vermogen wel van toepassing.

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

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

Het voordeel uit sparen en beleggen in Nederland bedraagt € 4078, namelijk de som van 1,63% van € 72.250 en 5,5% van € 52.750.

Artikel 7.8 van de Wet IB 2001 – Kwalificerende buitenlandse belastingplichtigen

Het invoegen van een nieuw onderdeel c in artikel 7.8, derde lid, van de Wet IB 2001 zorgt ervoor dat voor kwalificerende buitenlandse belastingplichtigen bij het bepalen van de omvang van het gedeelte van de grondslag sparen en beleggen dat behoort tot rendementsklasse I, onderscheidenlijk rendementsklasse II, de tabel wordt gebruikt die ook geldt voor binnenlandse belastingplichtigen. Dit is de tabel die wordt opgenomen in artikel 5.2, eerste lid, van de Wet IB 2001. Voor een voorbeeld wordt verwezen naar voorbeeld 1, met dien verstande dat de rendementsgrondslag van een kwalificerende buitenlandse belastingplichtige is beperkt tot de rendementsgrondslag in Nederland.

De wijziging van het laatste onderdeel van artikel 7.8, derde lid, van de Wet IB 2001 betreft een aanpassing van een verwijzing.

Artikel 7.8, zevende lid, van de Wet IB 2001 regelt onder meer dat geen rekening wordt gehouden met het heffingvrije vermogen bij de voor kwalificerende buitenlandse belastingplichtigen relevante toets of het inkomen van een buitenlandse belastingplichtige geheel of nagenoeg geheel in Nederland is onderworpen aan de loonbelasting en inkomstenbelasting. Daarom wordt bij de bepaling van het (wereld)inkomen voor die toets de grondslag sparen en beleggen verhoogd met het heffingvrije vermogen. Nu de tabel die wordt opgenomen in artikel 7.7, eerste lid, van de Wet IB 2001 evenmin rekening houdt met het heffingvrije vermogen, wordt geregeld dat deze tabel wordt gebruikt voor het bepalen van de omvang van het gedeelte van die grondslag dat behoort tot rendementsklasse I en de omvang van het gedeelte van die grondslag dat behoort tot rendementsklasse II. De tabel die wordt opgenomen in artikel 5.2, eerste lid, van de Wet IB 2001 kan hiervoor niet worden gebruikt omdat deze uitgaat van de rendementsgrondslag verminderd met het heffingvrije vermogen (de grondslag sparen en beleggen).

Artikel 10.1 – Indexatiebepaling

De in artikel III opgenomen wijziging van artikel 10.1 van de Wet IB 2001 voorziet erin dat de schijfgrenzen in de tabel van artikel 5.2, eerste lid, van de Wet IB 2001 en in de tabel van artikel 7.7, eerste lid, van de Wet IB 2001 die gelden voor het bepalen van de omvang van de rendementsklassen, bij ministeriële regeling jaarlijks worden geïndexeerd aan de hand van de tabelcorrectiefactor, bedoeld in artikel 10.2 van de Wet IB 2001. Dit zal voor het eerst plaatsvinden per 1 januari 2018.

Artikel 10.6bis - Herijking percentage

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

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

Bij het bepalen van het rendement van het nettospaargeld weegt het gemiddelde rentepercentage op spaargeld voor 131% mee en het gemiddelde rentepercentage op schulden voor 31%. De onderlinge weging komt voort uit de omvang van het spaargeld en de omvang van de schulden binnen de veronderstelde gemiddelde vermogensmix.

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

De langetermijnrendementen op onroerende zaken, aandelen en obligaties worden bepaald aan de hand van het derde, vierde en vijfde lid.

Van alle drie de vermogenstitels wordt jaarlijks het nieuwe langetermijnrendement vastgesteld op het meetkundige gemiddelde van het langetermijnrendement zoals dat geldt voor het voorafgaande kalenderjaar, waarbij dit langetermijnrendement veertienmaal wordt ingewogen, en het rendement van het jaar dat twee jaar voorafgaat aan het kalenderjaar, waarbij dit rendement eenmaal wordt ingewogen. Het jaar dat twee jaar voorafgaat aan het kalenderjaar is het recentste jaar waarvan de gegevens beschikbaar zijn. In formulevorm luidt de berekening als volgt:

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

waarbij wordt verstaan onder:

rlt_t : het langetermijnrendement op de betreffende vermogenstitel voor het betreffende kalenderjaar (t);

rlt_{t-1} : het langetermijnrendement op de betreffende vermogenstitel voor het kalenderjaar voorafgaand aan het betreffende kalenderjaar (t-1);

r_{t-2} : het rendement op de betreffende vermogenstitel voor het kalenderjaar dat twee jaar voorafgaat aan het betreffende kalenderjaar (t-2).

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Artikel XVII

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Tantièmes, gratificaties en andere beloningen die in de regel slechts eenmaal of eenmaal per jaar worden toegekend, worden op grond van artikel 26, eerste lid, van de Wet LB 1964 belast volgens de loonbelastingtabellen voor bijzondere beloningen. Het tweede lid van artikel 26 van de Wet LB 1964 bepaalt dat de in het eerste lid van dat artikel bedoelde beloningen in bepaalde gevallen, in afwijking van dat eerste lid, mogen worden beschouwd als een toevoeging aan het loon over het loontijdvak waarin zij worden uitbetaald (de uitzonderingsregel). Het totaal van het tijdvakloon en de in het eerste lid van artikel 26 van de Wet LB 1964 bedoelde beloningen wordt vervolgens belast volgens de tijdvaktabellen. Voorgesteld wordt om genoemd tweede lid te laten vervallen. Door het vervallen van de uitzonderingsregel wordt de aansluiting tussen de loonbelasting en de inkomstenbelasting over het loon beter, met minder bijbetalingen in de inkomstenbelasting tot gevolg. Vanwege de werking van artikel 8.11, tweede lid, tweede volzin, van de Wet IB 2001 hoeft de als gevolg van de toepassing van de uitzonderingsregel te veel toegepaste arbeidskorting overigens niet in alle gevallen terugbetaald te worden in de inkomstenbelasting.

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

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

situaties waarin artikel 8.11, tweede lid, tweede volzin, van de Wet IB 2001 van toepassing is en de loonbelastingtabellen correct zijn toegepast weer overeen met het bedrag aan arbeidskorting dat, rekening houdend met de toepassing van de artikelen 8.3 tot en met 8.6 van de Wet IB 2001 op het uit artikel 8.11 van de Wet IB 2001 voortvloeiende bedrag, in de aanslagsfeer in aanmerking dient te worden genomen.

Artikel XVIII

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

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

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

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

Artikel XXXIII

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

Artikel 1 van de WVA bevat de begripsbepalingen die voor de WVA van belang zijn. In verband met de integratie van de RDA in de S&O-afdrachtvermindering wordt het Besluit RDA ingetrokken en worden de voor de geïntegreerde regeling relevante begrippen opgenomen in artikel 1 van de WVA. De terminologie van de RDA wordt daarbij zo veel mogelijk gehandhaafd. Daarnaast wordt onder meer de definitie van S&O-inhoudingsplichtige aangepast, waardoor de vorig jaar in het Belastingplan 2015 ingezette weg om de regeling beter te richten op het stimuleren van zelfstandig speur- en ontwikkelingswerk door bedrijven, wordt voortgezet. Tevens worden onder meer de definities van speur- en ontwikkelingswerk en programmatuur gewijzigd.

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

Publieke kennisinstellingen kunnen echter ook zelf een onderneming drijven en als zij speur- ontwikkelingswerk verrichten in aanmerking komen voor S&O-afdrachtvermindering. Door het aanscherpen van de definitie van S&O-inhoudingsplichtige met betrekking tot publieke

kennisinstellingen blijft geborgd dat de S&O-afdrachtvermindering zich richt op het bevorderen van spur- en ontwikkelingswerk door private bedrijven.

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

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

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

Spur- en ontwikkelingswerk dat onder de geïntegreerde regeling voor S&O-afdrachtvermindering in aanmerking komt, wordt behoudens een redactionele aanpassing ongewijzigd gedefinieerd in het eerste lid, onderdeel p, onder 1° en 2°. Het moet dus direct en uitsluitend gericht zijn op technisch-wetenschappelijk onderzoek of op de ontwikkeling van voor de S&O-inhoudingsplichtige of S&O-belastingplichtige technisch nieuwe (onderdelen van) fysieke producten, (onderdelen van) fysieke productieprocessen of (onderdelen van) programmatuur. Daarbij blijft cruciaal dat de S&O-inhoudingsplichtige of S&O-belastingplichtige in een traject met technische onzekerheden werkt aan het oplossen van technische knelpunten en door middel van het zelf zoeken en bewijzen aantoonbaar in hoeverre het werkingsprincipe van de oplossing in technische zin voldoet.

In het eerste lid, onderdeel q, wordt een definitie van het begrip programmatuur opgenomen. In de afgelopen jaren – en zeker sinds de inwerkingtreding van de RDA – is er sprake van een groei van het aandeel aangevraagde projecten waarin de bouw van systemen centraal staat. Bij de introductie van de S&O-afdrachtvermindering is nadrukkelijk aangegeven dat de S&O-afdrachtvermindering onder andere gericht is op de ontwikkeling van technisch nieuwe programmatuur en niet op het ontwerp van nieuwe systemen. Ondanks nieuwe ontwikkelingsmethodieken, tooling, codegeneratoren, (functionele) programmeertalen en toepassingen ligt de focus onveranderd op de eigen technische ontwikkeling door de aanvrager. De genoemde groei vraagt om een verduidelijking van de thans nog in het eerste lid, onderdeel o, opgenomen definitie. Op grond van de in het eerste lid, onderdeel q, op te nemen definitie is pas sprake van

technisch nieuwe programmatuur als die is vastgelegd in een formele programmeertaal, zoals C++ of Java. Het (technische) ontwerp, de beschrijving van de architectuur en instructies in natuurlijke taal vallen buiten de definitie van programmatuur. De ontwikkeling van technisch nieuwe programmatuur kenmerkt zich door een iteratief karakter. Alleen als de werkzaamheden van de S&O-inhoudingsplichtige of S&O-belastingplichtige bestaan uit het daadwerkelijk oplossen van (programmeer)technische knelpunten en het aantonen van een nieuw informatietechnologisch werkingsprincipe, kunnen de werkzaamheden voor deze S&O-inhoudingsplichtige of S&O-belastingplichtige worden gerekend tot speur- en ontwikkelingswerk. Het S&O-traject eindigt als het werkingsprincipe is aangetoond.

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

In het eerste lid, onderdelen t tot en met w, worden de begrippen kosten, uitgaven, bedrijfsmiddel en uitbesteed onderzoek uit het huidige artikel 1 van het Besluit RDA grosso modo overgenomen. Afgezien van de uitbreiding tot kosten en uitgaven die zijn gemaakt door een lichaam dat deel uitmaakt van dezelfde fiscale eenheid als de S&O-inhoudingsplichtige, zijn hierbij geen inhoudelijke wijzigingen beoogd. Deze uitbreiding is nodig omdat onder de geïntegreerde regeling ook kosten en uitgaven die zijn betaald door een lichaam dat deel uitmaakt van dezelfde fiscale eenheid als de S&O-inhoudingsplichtige onder de grondslag voor de S&O-afdrachtvermindering van de S&O-inhoudingsplichtige moeten kunnen worden gebracht. Hiermee wordt de huidige RDA-praktijk, waarbij het mogelijk is om de relevante kosten en uitgaven van alle lichamen in de fiscale eenheid op te voeren als grondslag voor de RDA, voortgezet binnen het systeem van de S&O-afdrachtvermindering.

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

Alleen kosten of uitgaven die direct toerekenbaar zijn aan het door de inhoudingsplichtige verrichte S&O kunnen kwalificeren voor de S&O-afdrachtvermindering. Deze voorwaarde, die onder de huidige regeling voor de RDA is opgenomen in artikel 3.52a van de Wet IB 2001, wordt in de WVA opgenomen in de definities voor kosten en uitgaven. Ook wordt de voorwaarde uit het Besluit RDA overgenomen dat kosten "uitsluitend dienstbaar" en uitgaven "dienstbaar" aan het speur- en ontwikkelingswerk van de S&O-inhoudingsplichtige moeten zijn. Het verschil tussen "uitsluitend dienstbaar" en "dienstbaar" hangt samen met de aard van uitgaven en kosten. Kosten kunnen doorgaans heel specifiek aan S&O worden toegerekend terwijl dat voor een grote uitgave als bijvoorbeeld het realiseren van een nieuw bedrijfspan, doorgaans slechts gedeeltelijk het geval zal zijn. Het is niet de bedoeling dat deze investeringen in dat geval in het geheel niet voor de S&O-afdrachtvermindering in aanmerking zouden komen. Daarom is gekozen om voor uitgaven het criterium "dienstbaar" te hanteren.

In dit verband is nog van belang dat niet alle kosten in aanmerking komen voor de S&O-afdrachtvermindering. Kosten of uitgaven mogen niet in een eerdere S&O-verklaring zijn meegenomen. Ook is het uiteraard niet de bedoeling dat een uitgave later ook als kostenpost wordt opgevoerd. Omdat uitgaven voor de S&O-afdrachtvermindering in aanmerking komen, ligt het voor de hand afschrijvingen niet voor de S&O-afdrachtvermindering in aanmerking te nemen, omdat dit de facto zou resulteren in een dubbeltelling.

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

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

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

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

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

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

- (delen van) gebouwen direct en uitsluitend dienstbaar aan S&O-werkzaamheden;
- apparatuur of instrumenten specifiek bedoeld voor speur- en ontwikkelingswerk;

- apparatuur of instrumenten specifiek bedoeld voor het vervaardigen van modellen, proefbatches of prototypes zonder productieve/commerciële eindbestemming; en
- ICT-middelen specifiek bedoeld voor S&O.

Uitgaven die niet kwalificeren zijn onder meer:

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

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

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

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

Artikel 23 van de WVA bevat bepalingen die verband houden met de S&O-verklaring en met de omvang van de S&O-afdrachtvermindering.

In het tweede lid is bepaald welke gegevens de S&O-verklaring bevat. Aan dit lid wordt toegevoegd dat de S&O-verklaring ook het bedrag aan kosten en uitgaven bevat dat naar verwachting betrekking heeft op de periode waarvoor de S&O-verklaring verstrekt wordt, of het forfaitaire bedrag aan kosten en uitgaven als de S&O-inhoudingsplichtige voor de forfaitaire benadering gekozen heeft.

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

door de eerste 1800 S&O-uren in het kalenderjaar te vermenigvuldigen met € 10 en de overige S&O-uren met € 4.

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

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

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

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

In het toe te voegen negende lid wordt opgenomen dat kosten en uitgaven slechts bij één S&O-inhoudingsplichtige tot de grondslag van de S&O-afdrachtvermindering gerekend kunnen

worden. Deze aanvullende bepaling is van belang om te voorkomen dat dezelfde kosten en uitgaven bij meerdere S&O-inhoudingsplichtigen tot de grondslag gerekend kunnen worden.

Artikel XXXIII, onderdeel D (artikelen 23a tot en met 23d van de Wet vermindering afdracht loonbelasting en premie voor de volksverzekeringen)

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

Artikel 23a

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

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

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

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

Artikel 23b

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

Ingevolge het eerste lid, onderdeel a, komen kosten van uitbesteed onderzoek niet in aanmerking voor de S&O-afdrachtvermindering indien het gaat om werkzaamheden die voor de S&O-inhoudingsplichtige als S&O kunnen worden aangemerkt en door deze S&O-inhoudingsplichtige worden uitbesteed aan een derde. Met deze uitsluiting wordt voorkomen dat bedrijven werkzaamheden aan elkaar uitbesteden, enkel om zo hetzelfde S&O meerdere malen

onder de S&O-afdrachtvermindering te brengen. Bij de beoordeling of iets als uitbesteed onderzoek kwalificeert is niet het oogmerk van een eventuele derde bepalend, maar de positie van de S&O-inhoudingsplichtige die wil dat de kosten van dit onderzoek als kosten in aanmerking worden genomen voor de S&O-afdrachtvermindering. Hierdoor kan rekening worden gehouden met de bijzondere omstandigheden van de aanvrager en wordt tevens voorkomen dat gekeken moet worden naar eventuele derden die mogelijk niet in Nederland gevestigd zijn.

Ingevolge het eerste lid, onderdeel b, komen kosten als gevolg van de inhuur van arbeid niet in aanmerking voor de S&O-afdrachtvermindering.

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

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

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

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

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

Artikel 23c

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

in het economische verkeer door onafhankelijke partijen zouden zijn overeengekomen, en is met enkele aanpassingen, overgenomen uit artikel 6 van het Besluit RDA.

Artikel 23d

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

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

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

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

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

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

De wijziging in artikel 25, eerste lid, van de WVA voorziet erin dat de correctie-S&O-verklaring ook afgegeven wordt voor de volgens de mededeling, bedoeld in artikel 24, tweede lid, van de WVA, niet-gerealiseerde kosten en uitgaven. Deze verklaring wordt alleen afgegeven als de volgens de mededeling gerealiseerde uren, kosten of uitgaven lager zijn dan de op de S&O-verklaring(en) vermelde uren, kosten en uitgaven. Het bedrag van de correctie-S&O-verklaring wordt gespecificeerd per S&O-verklaring, omdat de S&O-inhoudingsplichtige toegekende uren, kosten en uitgaven niet ook voor eerdere afgegeven S&O-verklaringen in een kalenderjaar mag inzetten. Wel mogen – zoals bij de toelichting op artikel 24 van de WVA is vermeld – uren, kosten en uitgaven in het resterende deel van het kalenderjaar worden gemaakt, mits ze betrekking hebben op het werk dat als S&O is toegekend.

Voorts wordt in artikel 25, tweede lid, van de WVA de huidige correctiepraktijk voor de S&O-afdrachtvermindering en de RDA vastgelegd. Voor de volledigheid wordt in onderdeel b verwezen naar artikel 24, tweede, derde of vierde lid, van de WVA. Hiermee is geen wijziging beoogd. Daarnaast wordt invulling gegeven aan de consequentie van het niet doen van de hiervoor bedoelde mededeling. Met deze aanpassing wordt geëxpliciteerd dat in dat geval een correctie-S&O-verklaring van 100% volgt. Een dergelijke correctie wordt niet eerder opgelegd dan nadat de S&O-inhoudingsplichtige in een rappel uitdrukkelijk is geweest op de verplichting de gerealiseerde uren, kosten en uitgaven op te geven, waarbij hij ook geweest is op de gevolgen van het niet doen van de mededeling.

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

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

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

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

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

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

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

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

De aanpassingen in artikel 47 van de WVA houden verband met het kunnen vervallen van het overgangsrecht voor S&O verricht vóór 2006 en met overgangsrecht dat nodig is in verband met de integratie van de RDA in de S&O-afdrachtvermindering. De S&O-afdrachtvermindering over de jaren tot en met 2005 is inmiddels definitief vastgesteld en het oude overgangsrecht kan daarom vervallen. In plaats daarvan komt overgangsrecht in verband met de samenvoeging van de RDA met de S&O-afdrachtvermindering. Dit moet onder andere borgen dat de integratie niet leidt tot veranderingen voor vóór 2016 afgegeven S&O-verklaringen.

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

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

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

Artikel XXXIV

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

Artikel 12b, negende lid, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (Wet Vpb 1969) heeft tot doel te voorkomen dat de innovatieboxwinst wordt verlaagd door de RDA. Voor de S&O-afdrachtvermindering is een dergelijke bepaling niet nodig, omdat de S&O-afdrachtvermindering de

fiscale winst niet verlaagt (maar verhoogt). In verband met de integratie van de RDA in de S&O-afdrachtvermindering, kan genoemd negende lid daarom vervallen.

Artikel XXXV

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

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

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

De wijziging van artikel 33 van de SW 1956 betreft de uitwerking van de beoogde verruiming per 1 januari 2017 van de vrijstelling in de schenkbelasting tot een bedrag van € 100.000 voor schenkingen ten behoeve van de eigen woning. Deze eenmalige verhoging van de op basis van het huidige artikel 33 van de SW 1956 geldende vrijstellingen geldt op grond van de in artikel 33a van de SW 1956 op te nemen definitie voor alle schenkingen die worden gedaan aan iemand tussen 18 en 40 jaar met het oog op de verwerving van een eigen woning of voor verbetering of onderhoud van die eigen woning, de afkoop van rechten van erfpacht, opstal of beklemming met betrekking tot de eigen woning of voor de aflossing van een eigenwoningschuld of van een restschuld van een vervreemde eigen woning waarvan de rente en kosten van geldlening aftrekbaar zijn voor de inkomstenbelasting.

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

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

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

De wijziging van artikel 35a van de SW 1956 hangt samen met het vervallen van artikel 33, onderdeel 6°, van de SW 1956. Met deze aanpassing is geen inhoudelijke wijziging beoogd.

Artikel XXXVI regelt dat het in artikel 33, onderdelen 5° en 7°, van de SW 1956 op te nemen bedrag van € 100.000 pas met ingang van 2018 wordt geïndexeerd.

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

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

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

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

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

woning. Artikel XXXVII regelt dat deze mogelijkheid tot aanvulling komt te vervallen met ingang van 1 januari 2019. Degenen die in 2015 of 2016 € 100.000 hadden willen schenken, krijgen derhalve nog twee jaar de tijd om hun eerdere schenking aan te vullen tot dit bedrag.

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

Artikel XXXVIII

Artikel XXXVIII (evaluatiebepaling schenkbelasting)

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

Artikel XXXIX

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

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

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

Artikel 11, vierde lid, onderdeel b, van de WBR wordt opgenomen om te voorkomen dat de werking van het voorgestelde artikel 11, vierde lid, onderdeel a, van de WBR op eenvoudige wijze

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

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

Het voorgestelde artikel 11, vijfde lid, van de WBR is geschreven om te voorkomen dat de verkrijger van de bloot eigendom bij opvolgende verkrijging door hem van de erfdiensbaarheid, het recht van erfpacht of het recht van opstal dat was voorbehouden door de vervreemder, opnieuw overdrachtsbelasting over (een deel van) de waarde van de onroerende zaak betaalt. Bij de verkrijging van de betreffende erfdiensbaarheid, het recht van erfpacht of recht van opstal wordt de maatstaf van heffing bij de opvolgende verkrijging – naar analogie met artikel 9, vierde lid, van de WBR – verminderd met het bedrag waarover bij de vorige verkrijging overdrachtsbelasting was verschuldigd welke niet reeds in mindering is gebracht op verschuldigde schenk- of erfbelasting of omzetbelasting welke op grond van artikel 15 van de Wet op de omzetbelasting 1968 in het geheel niet in aftrek kon worden gebracht.

Tenslotte wordt opgemerkt dat – ook zonder uitdrukkelijke vermelding – het recht van ondererfpacht (artikel 93 van Boek 5 van het Burgerlijk Wetboek) en het recht van onderopstal (artikel 104 van Boek 5, tweede lid, van het Burgerlijk Wetboek juncto artikel 93 van Boek 5, eerste lid, van het Burgerlijk Wetboek) onder de werking van artikel 11 van de WBR vallen.³

Artikel XL

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

In verband met het invoeren van één nieuw tarief in de Wet op de verbruiksbelasting van alcoholvrije dranken (WVAD) (artikel XLI, onderdeel B) wordt het laagste tarief voor de bieraccijns

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

hieraan gelijkgesteld door wijziging van artikel 7, eerste lid, onderdeel a, van de Wet op de accijns. Anders zou alcoholvrij bier (bier met een alcoholpercentage van maximaal 0,5%, dat als frisdrank wordt aangemerkt) zwaarder worden belast dan bier dat valt onder het laagste tarief van de bieraccijns.

Artikel XLI

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

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

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

De huidige tekst van artikel 28 van de WVAD voorziet in een vrijstelling van belasting voor vruchten- en groentesappen die uitsluitend zijn bestemd om te worden gebruikt als aanvulling op kindervoeding, voor medicinale doeleinden of gebruik anders dan om te worden gedronken. Het is echter nauwelijks denkbaar dat er vruchten- of groentesappen zijn die uitsluitend kunnen dienen als aanvulling op kindervoeding of uitsluitend bestemd zijn voor medicinale doeleinden. Voor de Belastingdienst zou dit tot extra handhavingskosten leiden als toch een beroep zou worden gedaan op deze vrijstellingen. Daarom wordt voorgesteld deze vrijstellingen te laten vervallen. Wat betreft de vrijstelling voor ander gebruik dan om te worden gedronken zullen denkbare toepassingen, zoals alcoholvrije dranken die worden gebruikt als grondstof voor het vervaardigen van andere goederen dan alcoholvrije dranken, al vallen onder de vrijstelling van het huidige artikel 29, eerste

lid, onderdeel b, van de WVAD. In verband met het laten vervallen van genoemd artikel 28 moet ook het huidige artikel 29, eerste lid, onderdeel a, van de WVAD komen te vervallen. Daarom wordt genoemd artikel 29, eerste lid, zodanig herzien, dat deze alleen het huidige artikel 29, eerste lid, onderdeel b, bevat. Voorts wordt in laatstgenoemde bepaling een kleine redactionele aanpassing aangebracht.

Artikel XLII

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

Voorgesteld wordt een vrijstelling van kolenbelasting weder in te voeren die wordt verleend ter zake van de uitslag en de invoer van kolen die worden gebruikt als brandstof voor het opwekken van elektriciteit. Hiertoe wordt in artikel 44 van de Wet belastingen op milieugrondslag (Wbm) een nieuw tweede lid ingevoegd. De overige aanpassingen van artikel 44 en de aanpassing van artikel 45, eerste lid, van de Wbm vloeien hieruit voort.

De vrijstelling geldt voor alle installaties waarin door middel van kolen elektriciteit wordt opgewekt. Anders dan in de situatie vóór 1 januari 2013 wordt daarbij niet de voorwaarde gesteld, dat de installatie een elektrisch rendement heeft van minimaal 30%. Een dergelijke voorwaarde is overbodig, omdat grote stookinstallaties op grond van een voorgenomen wijziging van het Activiteitenbesluit milieubeheer vanaf 1 januari 2016 moeten voldoen aan een minimum rendementseis van 38% (vanaf 1 juli 2017 40%).

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

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

Artikel XLIII

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

In artikel 5a van de AWR en artikel 3 van de Algemene wet inkomensafhankelijke regelingen (Awir) is bepaald onder welke voorwaarden een persoon voor de inkomensafhankelijke regelingen als partner kwalificeert. Ingevolge artikel 3, tweede lid, onderdeel e, van de Awir is eveneens sprake van partners ingeval twee meerderjarige personen op hetzelfde adres in de

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

Artikel XLIV

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

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

Op grond van de voorgestelde wijziging van de laatste volzin, onderdeel b, van artikel 25, achtste lid, van de IW 1990 leidt een uitdeling van winstreserves aan de aanmerkelijkbelanghouder tot intrekking van het uitstel van betaling voor de conserverende belastingaanslag tot een bedrag van 25% van de winstuitdeling, verminderd met de over die winstuitdeling in Nederland verschuldigde dividendbelasting of inkomstenbelasting en verminderd met de over die winstuitdeling in het buitenland feitelijk geheven belasting. Als Nederland op grond van een belastingverdrag al het heffingsrecht heeft over de winstuitdeling, is het intrekken van het uitstel niet of slechts gedeeltelijk nodig. Het bedrag van de in Nederland verschuldigde belasting zal, conform de huidige regeling, worden kwijtgescholden op de conserverende belastingaanslag. Voor zover over de uitgedeelde reserves feitelijk in het buitenland belasting wordt geheven, zal het uitstel van betaling niet worden ingetrokken. De conserverende belastingaanslag blijft hierdoor in

stand. De facto leidt de voorgenomen maatregel in alle gevallen tot inning van de conserverende belastingaanslag en/of belastingheffing ter hoogte van 25% van de winstuitdeling.

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

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

Alle voorbeelden:

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

Voorbeeld 1:

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

		Nu:	Straks:
Dividendbelasting in NL (t+1):	15%	€ 750.000	€ 750.000
Belasting in buitenland (t+1):	7,5%	€ 375.000	€ 375.000
Kwijtschelding CA (t+1):		€ 750.000	€ 750.000
Intrekken uitstel en innen CA (t+1):		0	€ 125.000 ⁴
Restant CA waarvoor uitstel (t+1):		€ 1.750.000	€ 1.625.000
Kwijtschelding CA (t+10):		€ 1.750.000	0
Intrekken uitstel en innen CA (t+20):		0	€ 1.625.000
Totale belastingopbrengst NL:		€ 750.000	€ 2.500.000

Voorbeeld 2:

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

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

⁴ Namelijk: 25% van € 5 miljoen (winstuitdeling) minus € 750.000 (Nederlandse dividendbelasting) minus € 375.000 (buitenlandse belasting).

Intrekken uitstel en innen CA (t+20):	0	€ 1.625.000
Totale belastingopbrengst NL:	0	€ 2.500.000

Voorbeeld 3:

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

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

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

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

De overige bestaande kwijtscheldingsfaciliteiten met betrekking tot de conserverende belastingaanslag, bijvoorbeeld die in de situatie waarin er na emigratie in Nederland dividendbelasting is verschuldigd wegens reguliere voordelen uit aanmerkelijk belang of waarin het buitenland feitelijk belasting heft over vervreemdingsvoordelen, blijven ongemoeid.

Voor conserverende belastingaanslagen ter zake van inkomen uit aanmerkelijk belang die zijn opgelegd naar aanleiding van omstandigheden die zich hebben voorgedaan voor 15 september 2015, 15.15 uur, is overgangsrecht opgenomen. Voor deze belastingaanslagen zijn de voorgestelde wijzigingen niet van toepassing.

Artikel XLV

Artikel XLV (artikel 222a van de Provinciewet)

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

Artikel XLVI

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

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

Artikel XLVII

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

Ingevolge artikel XLVII wordt het bedrag van het einde van de derde schijf van de inkomsten- en loonbelasting, zoals dat is opgenomen in de tarieftabel van de artikelen 2.10, eerste lid, en 2.10a, eerste lid, van de Wet IB 2001 en in de tarieftabel van de artikelen 20a, eerste lid, en 20b, eerste lid, van de Wet LB 1964, in de jaren 2017 tot en met 2031 met € 300 per jaar extra verhoogd. Deze verhoging komt bovenop de reeds in de artikelen 3.6 tot en met 3.20 en 5.4 tot en met 5.18 van de Wet maatregelen woningmarkt 2014 II opgenomen verhoging. De nieuwe bedragen van de verhogingen in de artikelen 3.6 tot en met 3.20 en 5.4 tot en met 5.18 van de Wet maatregelen woningmarkt 2014 II worden, ingevolge artikel 8.1 van de Wet woningmaatregelen 2014 II, indien artikel 10.1 van de Wet IB 2001 wordt toegepast, met

overeenkomstige toepassing van artikel 10.1 van de Wet IB 2001 bij ministeriële regeling gewijzigd.

Artikel XLVIII

Artikel XLVIII (artikel III van het Belastingplan 2015)

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

Artikel XLIX

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

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

Artikel L

Artikel L (indexatiebepaling Wet belastingen op milieugrondslag)

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

Artikel LII

Artikel LII (inwerkingtreding)

Deze wet treedt in werking met ingang van 1 januari 2016.

Met het eerste lid, onderdelen a tot en met d, wordt onder meer bewerkstelligd dat de in die onderdelen genoemde wijzigingen eerst worden toegepast nadat de in artikel 10.1 van de Wet IB 2001 opgenomen inflatiecorrectie aan het begin van het kalenderjaar 2016 heeft plaatsgevonden. In de onderdelen f tot en met i is een vergelijkbare formulering opgenomen voor de samenloop met de toepassing van de artikelen 20a, tweede lid, 20b, tweede lid, en 22d van de Wet LB 1964. Met de onderdelen a en f is eveneens geregeld dat de in die onderdelen genoemde wijzigingen eerst worden toegepast nadat toepassing van de artikelen 3.5 en 5.3 van de Wet maatregelen woningmarkt 2014 II heeft plaatsgevonden. Met de onderdelen b, c, g en h is eveneens geregeld dat de in die onderdelen genoemde wijzigingen eerst worden toegepast nadat toepassing van de artikelen III, onderdelen C en D, en VII, onderdelen C en D, van het Belastingplan 2014 heeft plaatsgevonden.

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

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

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

De Minister van Financiën,

De Staatssecretaris van Financiën,