

Vergaderjaar 1998–1999

26 249

Wijziging van de Wet vermindering afdracht loonbelasting en premie voor de volksverzekeringen en de Wet op de inkomstenbelasting 1964

Nr. 3

Het advies van de Raad van State wordt niet openbaar gemaakt, omdat het zonder meer instemmend luidt (artikel 25a, vierde lid, onderdeel b, van de Wet op de Raad van State).

MEMORIE VAN TOELICHTING

ALGEMEEN

1. Inleiding

Vergroting van de arbeidsmarktparticipatie en versterking van de positie van werknemers op die arbeidsmarkt (employability) zijn belangrijke doelstellingen van het regeringsbeleid. Met het oog hierop zijn in het regeerakkoord afspraken gemaakt om scholing van werknemers en kinderopvang ook langs fiscale weg te bevorderen. Het voorliggende wetsvoorstel bevat terzake een aantal concrete maatregelen. Daarnaast is in dit wetsvoorstel een verhoging van de afdrachtvermindering en doorstroomafdrachtvermindering (voor loonkosten van) lage lonen opgenomen. Deze verhoging hangt samen met de terugsluis naar bedrijven van de opbrengst van de eerste tranche vergroening van het fiscale stelsel en met de voorgestelde afschaffing van de franchise in de wachtgeldpremie. Dit onderdeel van het voorliggende wetsvoorstel kan om die reden ook niet los worden gezien van een aantal andere fiscale maatregelen die zijn opgenomen in het belastingplan 1999. Voor een nadere toelichting op de voorgestelde verhoging van de afdrachtvermindering en doorstroomafdrachtvermindering lage lonen zou ik dan ook willen volstaan met een verwijzing naar de memorie van toelichting bij het belastingplan 1999.

Tenslotte wordt via dit wetsvoorstel – overeenkomstig de daarover in het regeerakkoord gemaakte afspraak – het voltijds criterium voor de afdrachtvermindering langdurige werklozen en de afdrachtvermindering onderwijs in overeenstemming gebracht met het voltijds criterium voor de afdrachtvermindering en doorstroomafdrachtvermindering lage lonen. Dit betekent voor de afdrachtvermindering langdurig werklozen en afdrachtvermindering onderwijs een verhoging van het voltijds criterium van 32 uur naar 36 uur. Deze wijziging zal overigens wat betreft de afdrachtvermindering voor langdurig werklozen alleen gaan gelden voor nieuwe werknemers.

2. Afdrachtvermindering onderwijs

Het voorstel om de bestaande leergangen in de Beroeps Begeleidende Leerweg (BBL) onder de bestaande fiscale afdrachtvermindering voor het onderwijs te brengen is erop gericht om de kosten voor de leerlingen die voor 31 augustus 1997 aan deze opleiding zijn begonnen onder de afdrachtvermindering onderwijs te brengen. Het betreft hier leerlingen van de zogenoemde oude inservice opleidingen die vallen onder de Regeling positie zittende leerlingen opleidingen verpleging en verzorging oude stijl. De oude inservice opleidingen in het BBL, die materieel gelijk zijn aan de reeds onder de afdrachtvermindering onderwijs opgenomen opleidingen (duaal leersysteem) maar niet aan de formele criteria voldoen, worden, in overeenstemming met de wensen van de werkgevers, met terugwerkende kracht tot en met 1 januari 1998 opgenomen in de Wet vermindering afdracht loonbelasting en premie voor de volksverzekeringen. Het recht op afdrachtvermindering onderwijs is gekoppeld aan de duur van de opleiding.

3. Afdrachtvermindering scholing non-profit

Sinds 1 januari 1998 geldt voor bedrijven in de profitsector de mogelijkheid van een extra aftrek voor de kosten van scholing van werknemers. Vorig jaar is bij de behandeling van het wetsvoorstel terzake door de regering toegezegd te bezien of voor de non-profitsector een vergelijkbare regeling mogelijk c.q. wenselijk zou zijn. Op grond van deze toezegging en in lijn met door het vorige kabinet gedane toezeggingen in het kader van de onderhandelingen over een CAO voor de zorgsector begin dit jaar, is in het regeerakkoord de afspraak neergelegd om voor de non-profitsector een vergelijkbare fiscale regeling te treffen in de vorm van een afdrachtvermindering. De regeling is zodanig vorm gegeven dat deze vrijwel volledig overeenstemt met de bestaande regeling voor de profitsector. De regering heeft overwogen of het wenselijk zou zijn om de bestaande regeling voor de profitsector in de vorm van een extra winstaf trek eveneens om te zetten in een afdrachtvermindering, maar heeft daar thans van afgezien omdat dit zou betekenen dat een fiscale regeling waarop het bedrijfsleven zich nog maar net heeft ingesteld, al meteen weer vervangen zou worden door een nieuwe, hetgeen onvermijdelijk zou leiden tot een stijging van de administratieve lastendruk. Mocht het bedrijfsleven in plaats van de bestaande scholingsaftrek eveneens een afdrachtskorting willen, kan hierover overleg plaatsvinden. Aan de wijze waarop de afdrachtvermindering scholing is vormgegeven ligt als belangrijk uitgangspunt ten grondslag, dat de fiscale tegemoetkoming in de scholingskosten in ieder geval nooit meer kan bedragen dan de daadwerkelijk gemaakte kosten.

De afdrachtvermindering scholing non-profit leidt ertoe dat een werkgever in de non-profitsector in beginsel 7% van de scholingskosten mag verrekenen met de af te dragen loonheffing. Indien de scholingskosten niet meer bedragen dan f 250 000 wordt over de eerste f 60 000 een afdrachtvermindering van 14% verleend. Naar analogie van de scholingsaftrek uit de winstfeer wordt de afdrachtvermindering voorts verhoogd met 14% van de scholingskosten die betrekking hebben op personen van 40 jaar en ouder. Per saldo bedraagt de maximale tegemoetkoming derhalve 28% van de scholingskosten. Evenals voor de winstaf trek in de profitsector geldt voor de afdrachtvermindering een maximumbedrag van f 1 750 000 miljoen per inhoudingsplichtige per jaar.

Voor de afdrachtvermindering scholing non-profit wordt hetzelfde begrip scholingskosten gehanteerd als voor de scholingsaftrek het geval is. Bij Besluit van 1 mei, DB98/1345M, onder meer gepubliceerd in Infobulletin,

98/379, heb ik een nadere toelichting verstrekt inzake de scholingsaftrek. De scholingsfaciliteit is in het bijzonder bedoeld voor cursussen en opleidingen die leiden tot een verhoging van het scholingsniveau van werknemers op vaktechnisch of beroepsmatig gebied. De scholingsfaciliteit is derhalve niet bedoeld voor cursussen die zijn gericht op verbetering of vergroting van de persoonlijke uitrusting van personen.

Een bijzonder punt vormt de afdrachten van werkgevers aan scholingsfondsen. Het betreft veelal ingevolge CAO-afspraken verplichte afdrachten van werkgevers aan fondsen die onder meer scholing verzorgen. Thans kwalificeren deze afdrachten niet voor de scholingsaftrek aangezien er geen direct verband bestaat tussen deze afdrachten en de door in de onderneming van de werkgever werkzame personen genoten scholing. Van de zijde van het bedrijfsleven is erop aangedrongen om deze afdrachten onder de scholingsaftrek te brengen. Dit is ook één van de aanbevelingen in de rapportage «Een duwtje in de rug» van de werkgroep Evaluatie en herziening fiscale tegemoetkomingen en faciliteiten voor ondernemers (Oort II), die bij brief van 28 juli 1998 aan de Tweede Kamer is aangeboden. Deze aanbeveling neem ik graag over. Voor alle duidelijkheid wijs ik erop dat afdrachten aan fondsen zelden voor de volle 100% in aanmerking worden genomen voor de scholingsfaciliteit. Ook voor afdrachten aan een fonds geldt de toets of en in hoeverre sprake is van scholingskosten. Voor de toepassing van de scholingsfaciliteit behoren de «echte» cursuskosten tot de scholingskosten. Reis- en verblijfkosten, congressen, seminars, excursies, studiereizen en dergelijke behoren niet tot de in aanmerking te nemen scholingskosten. Ook kosten wegens gederfde arbeidstijd kunnen niet tot de scholingskosten worden gerekend. Het is derhalve onontkoombaar dat aan een scholingsfonds zekere administratieve verplichtingen worden opgelegd. Voorts is in dit wetsvoorstel een plafond voor de scholingsaftrek van ondernemers/natuurlijke personen opgenomen teneinde op globale wijze te voorkomen dat het netto-effect van de scholingsaftrek meer dan 100% van de scholingskosten bedraagt.

4. Afdrachtvermindering kinderopvang

Voldoende en toegankelijke kinderopvang is een belangrijke voorwaarde om het combineren van arbeid en zorg beter mogelijk te maken. In het regeerakkoord zijn voor dat doel dan ook aanzienlijke bedragen uitgetrokken om zowel het aanbod van als de vraag naar kinderopvang te stimuleren. Wat de stimulering van kinderopvang langs fiscale weg betreft is afgesproken, dat in deze kabinetsperiode de bestaande fiscale ondersteuning van werkgeversbijdragen zal worden aangepast, met als uitgangspunt een vast bedrag per werknemer. Daarnaast zullen tot een bepaald maximumbedrag de fiscale aftrekmogelijkheden voor ouders bij daartoe aangewezen opvang worden verruimd en zal de inkomensafhankelijke bijdrage worden afgeleid van het belastbare inkomen, dat wettelijk wordt vastgelegd. Voor dit pakket fiscale maatregelen zijn bedragen vrijgemaakt van f 25 miljoen in 1999 oplopend tot f 150 miljoen vanaf 2002. In verband met de beperkte voorbereidingstijd en het beschikbare bedrag, is besloten om voor 1999 alleen het huidige percentage van de afdrachtvermindering kinderopvang te verhogen van 20% naar 30%. Met het verder vergroten van de financiële toegankelijkheid voor ouders via verruiming van de fiscale aftrekmogelijkheden voor kinderopvang en de beoogde systeemwijziging in de fiscale ondersteuning van werkgeversbijdragen zal met ingang van 1 januari 2000 een begin worden gemaakt.

In artikel 16 van de Wet vermindering afdracht loonbelasting en premie voor de volksverzekeringen is geregeld wie in aanmerking komt voor de

afdrachtvermindering kinderopvang en op welke wijze de afdrachtvermindering moet worden berekend. Bijdragen die een inhoudingsplichtige van werknemers of derden ontvangt als tegemoetkoming in de kosten van kinderopvang komen op grond van dit artikel in mindering op de kosten die de grondslag vormen waarover de afdrachtvermindering kinderopvang kan worden toegepast. In de praktijk blijkt deze bepaling in de collectieve sector en de non-profitsector tot ongewenste effecten te leiden. Dit vindt zijn oorzaak in de organisatiestructuur van deze sectoren en de wijze waarop de financiering van de kinderopvang in deze sectoren plaatsvindt. Zo wordt een deel van de kosten van de financiering van de kinderopvang gedragen door een rijksoverheidsinstantie die weliswaar betrokkene en belanghebbende is met betrekking tot de arbeidsvoorwaarden van de werknemers waarop de kinderopvang betrekking heeft, doch die niet tevens de inhoudingsplichtige van die werknemers is. Deze wijze van financiering kan er toe leiden dat de genoemde sectoren niet of in belangrijk mindere mate in aanmerking komen voor de afdrachtvermindering kinderopvang. Vooruitlopend op aanpassing van de wet zijn bij Besluit van 14 juli 1998, DB98/2293M, Infobulletin 98/577, een tweetal maatregelen getroffen die de bovengenoemde effecten ondervangen. In dit wetsvoorstel worden deze twee maatregelen in de wet zelf opgenomen.

5. Europese aspecten

Bij de beoordeling van de onderhavige wijzigingen in het licht van het EG-verdrag (in het bijzonder het vrije verkeer en staatssteun) is van belang dat de onderhavige afdrachtverminderingen van toepassing zijn ongeacht nationaliteit, woon- of vestigingsplaats, sector of omvang. Elke inhoudingsplichtige kan in beginsel voor toepassing van de afdrachtverminderingen in aanmerking komen. Voor eenieder gelden daarbij dezelfde voorwaarden. Daarom geven de maatregelen vooralsnog geen aanleiding aan te nemen dat deze spanning zouden oproepen in relatie tot het vrije verkeer of dat deze als steunmaatregel in de zin van artikel 92 van het EG-Verdrag moeten worden aangemerkt. Van groot belang zijn evenwel tevens de verschillende uitvoeringsbepalingen terzake. Deze zullen voor inwerkingtreding worden bezien op de Europeesrechtelijke aspecten, in het bijzonder de staatssteunaspecten en de vraag of in de regelingen technische voorschriften schuilgaan die moeten worden genotificeerd.

6. Budgettaire effecten

De budgettaire effecten van de in dit wetsvoorstel opgenomen maatregelen zijn weergegeven in de onderstaande tabel (bedragen op kasbasis in miljoenen gulden).

Maatregel	1999	structureel
Scholingsfaciliteit non-profitsector	- 100	- 110
Verhoging SPAK	- 85	- 90
Overige aanpassingen afdrachtverminderingen		
- verhoging voltijdscriterium binnen WVA van 32 naar 36 uur	15	20
- verhoging afdrachtvermindering kinderopvang	- 25	- 25
- wettelijke verankering beleidspublicatie kinderopvang	- 2	- 2
- oude inservice-opleiding met terugwerkende kracht onder regime	- 15	0

Voor de verhoging van het voltijds criterium in de WVA van 32 naar 36 uur (wat betreft de afdrachtvermindering langdurig werklozen alleen voor nieuwe gevallen) is in het regeerakkoord een structurele opbrengst van f 70 miljoen ingeboekt. In dit bedrag is ook het effect voor de premie volksverzekeringen ten bedrage van f 50 miljoen begrepen.

De budgettaire effecten van het voorstel de inservice-opleidingen onder het regime van de bestaande afdrachtvermindering onderwijs te brengen zijn tijdelijk en nemen in de structurele situatie af tot nihil. Door het voorstel worden ook de kosten voor de leerlingen die voor 31 augustus 1997 aan deze opleidingen zijn begonnen onder de afdrachtvermindering onderwijs gebracht. De kosten voor de leerlingen die na deze datum zijn begonnen vallen al onder de afdrachtvermindering onderwijs. Naast het in het overzicht genoemde budgettaire effect leidt deze maatregel in 1999 tot een premie-effect van 15 miljoen. Dit effect neemt eveneens af tot nihil in de structurele situatie.

Uitvoeringsaspecten

De uitvoering van de afdrachtvermindering scholing leidt tot extra uitvoeringskosten voor de Belastingdienst. Deze bedragen f 2,5 miljoen incidenteel en f 4 miljoen structureel. De kosten zullen worden gedekt uit de daartoe strekkende begrotingspost.

7. Terminologie afdrachtvermindering

Gebleken is dat de in de huidige wet gehanteerde termen «vermindering onderwijs», «vermindering kinderopvang», enzovoort, geen vlaggen zijn die de lading voldoende dekken. Niet op voorhand is duidelijk dat het daarbij gaat om vermindering van de door de werkgever af te dragen loonbelasting/premie volksverzekeringen. Om die reden stel ik thans voor in de wet – en vervolgens ook in de daarop rustende regelingen – de term vermindering consequent te vervangen door afdrachtvermindering.

ARTIKELSGEWIJZE TOELICHTING

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

De in het nieuwe onderdeel f van artikel 1 opgenomen definitiebepaling houdt verband met de nieuwe afdrachtvermindering voor scholing ten behoeve van inhoudingsplichtigen in de non-profitsector. Door de formulering is het begrip scholing hier gelijk aan dat begrip in artikel 11c, derde lid, van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 voor de scholingsaftrek in de winstsfeer. In dit verband kan voorts worden verwezen naar het besluit van de ondergetekende van 1 mei 1998, onder meer gepubliceerd in Infobulletin 98/379.

Artikel I, onderdeel B (artikel 3 van de Wet vermindering afdracht loonbelasting en premie voor de volksverzekeringen)

In het nieuwe onderdeel d van artikel 3, eerste lid, wordt een nieuwe afdrachtvermindering ingevoegd, te weten de afdrachtvermindering scholing. Met de wijziging van het tweede lid van artikel 3 wordt bewerkstelligd dat de afdrachtvermindering scholing voor de rijksbegroting uitsluitend in mindering komt op de af te dragen loonbelasting.

Artikel I, onderdeel C (artikel 5 van de Wet vermindering afdracht loonbelasting en premie voor de volksverzekeringen)

De wijziging in het eerste lid strekt ertoe de bedragen van de afdrachtvermindering lage lonen voor alle werknemers te verhogen. De doorstroomafdrachtvermindering lage lonen wordt eveneens verhoogd.

Artikel I, onderdeel D (artikel 6 van de Wet vermindering afdracht loonbelasting en premie voor de volksverzekeringen)

De wijziging van het tweede lid van artikel 6 strekt ertoe de volledige arbeidsduur voor een kalenderweek voor de Wet vermindering afdracht loonbelasting en premie voor de volksverzekeringen te verleggen van 32 uur naar 36 uur. Voor de afdrachtvermindering langdurig werklozen is in artikel IV een overgangsbepaling opgenomen voor op 31 december bestaande gevallen.

Artikel I, onderdeel E (artikel 15a van de Wet vermindering afdracht loonbelasting en premie voor de volksverzekeringen)

Het nieuwe hoofdstuk VA behelst de nieuwe afdrachtvermindering scholing ten behoeve van inhoudingsplichtigen in de non-profitsector. In artikel 15a is deze afdrachtvermindering scholing voor inhoudingsplichtigen uit de non-profitsector nader uitgewerkt, waarbij zo veel mogelijk aansluiting is gezocht bij de in artikel 11c van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 neergelegde scholingsaftrek voor de profitsector. In het eerste lid van artikel 15a is aangegeven welke inhoudingsplichtigen in aanmerking komen voor de afdrachtvermindering scholing, alsmede de hoogte en het maximum bedrag van de afdrachtvermindering. De in de eerste volzin opgenomen zinsnede «of voorzover» voorziet erin dat ingeval een inhoudingsplichtige gedeeltelijk is onderworpen aan de vennootschapsbelasting (bijvoorbeeld een vereniging die voor een deel ondernemingsactiviteiten verricht), zij zowel in aanmerking kan komen voor de scholingsaftrek in de winstsfeer (voor de op het ondernemingsgedeelte betrekking hebbende scholingskosten) als de afdrachtvermindering scholing (voor de op het niet-ondernemingsgedeelte betrekking hebbende scholingskosten). Duidelijkheidshalve zij opgemerkt dat het bij de in de eerste volzin opgenomen term «onderworpen» om subjectieve onderworpenheid gaat. Om die reden kunnen bijvoorbeeld inhoudingsplichtige lichamen die ingevolge artikel 5 of artikel 6 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (subjectief) zijn vrijgesteld, in aanmerking komen voor de afdrachtvermindering scholing non-profit. De afdrachtvermindering scholing bedraagt in beginsel 7% van de scholingskosten die zijn betaald ten behoeve van de bij de inhoudingsplichtige werkzame personen. Hieronder valt ook het bedrag dat de inhoudingsplichtige indirect door middel van vergoedingen aan die personen heeft betaald. Indien de scholingskosten niet meer bedragen dan f 250 000 wordt over de eerste f 60 000 een afdrachtvermindering van 14% verleend. Het percentage van de afdrachtvermindering scholing wordt verhoogd met 14 voorzover de kosten betrekking hebben op bij de inhoudingsplichtige werkzame personen van 40 jaar en ouder. Het maximumbedrag van de afdrachtvermindering is f 1 750 000 per kalenderjaar.

In het tweede lid is uitdrukkelijk bepaald dat het bij de bedragen waarover de afdrachtvermindering wordt berekend om netto bedragen gaat. Dit betekent dat van derden ontvangen of nog te ontvangen bedragen ter zake van scholing (bijvoorbeeld subsidies), eigen bijdragen van de bij de inhoudingsplichtige werkzame personen en door die personen terugbetaalde voorschotten in mindering komen op die bedragen. Het derde lid bevat een delegatiemogelijkheid voor het geval de inhou-

dingsplichtige de scholing zelf verzorgt. In dat geval kan bij ministeriële regeling worden bepaald welke kosten aan de door de inhoudingsplichtige zelf verzorgde scholing kunnen worden toegerekend en het gedeelte daarvan dat kan worden toegerekend aan bij de inhoudingsplichtige werkzame personen van 40 jaar en ouder.

In het vierde lid, dat qua strekking overeenstemt met het nieuwe vierde lid van artikel 11c van de Wet op de inkomstenbelasting 1964, is bepaald dat de afdrachtvermindering scholing onder voorwaarden ook betrekking kan hebben op betalingen aan zogenoemde scholingsfondsen. De delegatiebevoegdheid is opgenomen om bij ministeriële regeling regels te kunnen stellen ter bevordering van de uitvoerbaarheid en de controle.

Het vijfde lid is ontleend aan artikel 16, vierde lid, van de Wet vermindering afdracht loonbelasting en premie voor de volksverzekeringen en geeft een uitbreiding van het begrip betalen van kosten. Door de verwijzing naar artikel 16 kan het oude artikel 16, vierde lid, vervallen.

Het zesde lid biedt de mogelijkheid de percentages van de afdrachtvermindering scholing bij ministeriële regeling aan te passen, teneinde een evenwicht te bereiken tussen de afdrachtvermindering scholing en het daarvoor bedoelde budget. De methode stemt overeen met die voor de in artikel 11c opgenomen scholingsaftrek.

Het zevende lid voorziet erin dat de in het eerste lid, tweede volzin, vermelde bedragen, overeenkomstig de jaarlijkse aanpassing van de voor de scholingsaftrek geldende bedragen, met ingang van 1 januari 1999 jaarlijks worden aangepast met de in artikel 66b van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 opgenomen tabelcorrectiefactor.

Artikel I, onderdelen F.1 en F.2 (artikel 16, eerste en derde lid, van de Wet vermindering afdracht loonbelasting en premie voor de volksverzekeringen)

De wijzigingen in het eerste en het derde lid van artikel 16 van de Wet vermindering afdracht loonbelasting en premie voor de volksverzekeringen strekken er onder meer toe het percentage voor de vermindering afdracht kinderopvang te verhogen van 20% naar 30%.

Uitgangspunt is dat bij het bepalen van de kosten die de grondslag vormen waarover de afdrachtvermindering kinderopvang wordt toegepast, wordt uitgegaan van de netto kosten. Dit brengt mee dat door de inhoudingsplichtige ontvangen bijdragen van werknemers en derden in mindering worden gebracht op de kosten waarover de afdrachtvermindering kinderopvang wordt berekend. Dit bestaande uitgangspunt wordt thans duidelijker in de wettekst vastgelegd.

Artikel I, onderdelen F.3 en G (artikelen 16, vierde lid, en 16a van de Wet vermindering afdracht loonbelasting en premie voor de volksverzekeringen)

Deze onderdelen strekken ertoe het Besluit van 14 juli 1998, DB98/2293M, Infobulletin 98/577, in de Wet vermindering loonbelasting en premie voor de volksverzekeringen wettelijk te verankeren.

De in onderdeel F.3 opgenomen wijziging bewerkstelligt dat bij het berekenen van de afdrachtvermindering kinderopvang geen rekening hoeft te worden gehouden met door de inhoudingsplichtige ontvangen bijdragen voor kinderopvang die direct of indirect, via zogeheten sectorfondsen, afkomstig zijn van de rijksoverheid. Ook bijdragen die de inhoudingsplichtige, in samenhang met de bijdragen van de rijksoverheid, via deze zogeheten sectorfondsen van derden ontvangt worden niet in mindering gebracht op de kosten die de grondslag vormen waarover de afdrachtvermindering kinderopvang kan worden toegepast. Bijdragen van de inhoudingsplichtige zelf aan deze sectorfondsen moeten wel in mindering worden gebracht op de kosten. Het (sector)fonds dat de

tegemoetkoming verstrekt dient schriftelijk te verklaren in hoeverre de tegemoetkoming niet in mindering hoeft te worden gebracht op de kosten die de grondslag vormen voor de toepassing van de afdrachtvermindering kinderopvang (met andere woorden tot welk bedrag de tegemoetkoming afkomstig is van de rijksoverheid of in samenhang daarmee van derden). Bij ministeriële regeling zullen hieromtrent regels worden gesteld.

Artikel I, onderdeel J (artikel 40, eerste lid, van de Wet vermindering afdracht loonbelasting en premie voor de volksverzekeringen)

Dit onderdeel strekt ertoe de afdrachtvermindering onderwijs mede van toepassing te verklaren op leerlingen van de bestaande leergangen in de Beroeps Begeleidende Leerweg (BBL).

Artikel II, onderdeel A (artikel 11c van de Wet op de inkomstenbelasting 1964)

De in dit onderdeel opgenomen wijzigingen hebben betrekking op de scholingsaftrek op de voet van artikel 11c van de Wet op de inkomstenbelasting 1964.

Onderdeel A.1 heeft betrekking op de leeftijdsgrens voor de toepassing van de verhoogde scholingsaftrek. In de huidige wettekst is sprake van een verhoogde scholingsaftrek voor personen ouder dan 40 jaar. In het eerdergenoemde Besluit is vermeld dat deze verhoogde scholingsaftrek van toepassing is op in de onderneming werkzame personen die op het tijdstip waarop de scholing plaatsvindt, de leeftijd van 40 jaar hebben bereikt. Met de voorgestelde wijziging wordt de wettekst verduidelijkt. Het betreft een wijziging van technische aard.

Zoals in het algemene deel van de toelichting is vermeld, komen voortaan ook bijdragen van een belastingplichtige aan zogenoemde scholingsfondsen voor de scholingsaftrek in aanmerking. Het nieuwe vierde lid, opgenomen in onderdeel A.2, regelt dit. Met het oog op de uitvoerbaarheid en controleerbaarheid worden enkele aanvullende eisen gesteld. Zo moet sprake zijn van een verplichte bijdrage van de belastingplichtige aan een fonds ingevolge een collectieve arbeidsovereenkomst. Voorts wordt de eis gesteld dat het fonds zich geheel of nagenoeg geheel bezighoudt met de financiering van scholing en aanverwante activiteiten. Onder aanverwante activiteiten wordt verstaan activiteiten die onlosmakelijk zijn verbonden met scholing. De tekst van het vierde lid leidt ertoe dat kosten en lasten die betrekking hebben op een bijdrage aan een fonds als kosten van scholing voor de scholingsaftrek in aanmerking worden genomen, voorzover die bijdrage door het fonds wordt benut voor scholing zoals gedefinieerd in het derde lid van artikel 11c.

Voorbeeld 1. De extern ingekochte scholing in een kalenderjaar bedraagt f 30 000 waarvan f 10 000 betrekking heeft op personen ouder dan 40 jaar. Voorts is sprake van een bijdrage aan een fonds van f 20 000 die voor 50% is benut voor scholing. Van deze f 10 000 kan f 2 000 worden toegerekend aan scholing van personen ouder dan 40 jaar. De totale scholingskosten in dat jaar bedragen dus f 40 000 waarvan f 12 000 voor personen van 40 jaar en ouder. De scholingsaftrek bedraagt f 20 800 ($40\% \times f 40\ 000 + 40\% \times f 12\ 000$).

Omdat de op de belastingplichtige drukkende kosten en lasten van scholing in aanmerking worden genomen voor de scholingsaftrek, dienen in hetzelfde jaar ontvangen vergoedingen, subsidies en andere tegemoetkomingen in de kosten en lasten van scholing in mindering te worden

gebracht op de grondslag. Dit geldt ook voor vergoedingen die een belastingplichtige met betrekking tot scholingskosten ontvangt uit een fonds.

Voorbeeld 2. De extern ingekochte scholing in een kalenderjaar bedraagt f 30 000 waarvan f 10 000 betrekking heeft op personen ouder dan 40 jaar. Voorts is sprake van een bijdrage aan een fonds van f 20 000 die voor 50% is benut voor scholing. Van deze f 10 000 kan f 2 000 worden toegerekend aan scholing van personen ouder dan 40 jaar. Er is sprake van een vergoeding uit het fonds van f 6 000 welke voor een bedrag van f 1 800 kan worden toegerekend aan personen van 40 jaar en ouder. De scholingskosten in dat jaar bedragen dus f 34 000 waarvan f 10 200 voor personen van 40 jaar en ouder. De daarbij van toepassing zijnde scholingsaftrek is f 17 680 ($40\% \times f 34 000 + 40\% \times f 10 200$).

In onderdeel A.3 zijn het nieuwe vijfde, zesde en zevende lid van artikel 11c van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 opgenomen. In het nieuwe vijfde lid is een delegatiebevoegdheid opgenomen terwijl het zesde en zevende lid een correctie op de scholingsaftrek behelzen.

Het nieuwe vijfde lid, onderdeel a, bevat de inhoud van het huidige vierde lid. In het nieuwe vijfde lid, onderdeel b, is de bevoegdheid opgenomen om bij ministeriële regeling regels te geven ter bevordering van een goede uitvoering. Daarbij kan onder meer worden gedacht aan administratieve verplichtingen voor het fonds en aan te verstrekken informatie over de uitgaven van het fonds die ondernemers nodig hebben voor het toepassen van de scholingsaftrek.

Bij een ondernemer-natuurlijk persoon zal veelal minder dan f 60 000 aan kosten en lasten van scholing in aftrek komen. De scholingsaftrek welke betrekking heeft op de kosten van scholing van personen van 40 jaar en ouder, tezamen met de aanvullende scholingsaftrek voor deze personen, komt uit op 80% van die kosten. In samenhang met de gebruikelijke aftrek van die kosten van 100% leidt dat ertoe dat het netto-effect van de scholingsaftrek meer dan 100% van de scholingskosten bedraagt indien deze worden vergolden tegen een marginaal inkomstenbelastingtarief van 60%. Het voorgestelde zesde lid van artikel 11c beoogt dit globaal te corrigeren. Uitgaande van een marginaal inkomstenbelastingtarief van 60% zou dit effect zich niet voordoen bij een scholingsaftrek van 65%. Ingevolge het zesde lid wordt de winst van het volgende jaar daarom vermeerderd met 15% van de scholingskosten van personen van 40 jaar en ouder voorzover deze vergolden zijn tegen een scholingsaftrek van 80%. Ten einde de vermeerdering van de winst enkel van toepassing te doen zijn, indien de scholingsaftrek van het voorafgaande jaar tegen een marginaal inkomstenbelastingtarief van 60% is vergolden, is een verwijzing opgenomen naar de ondergrens voor de toepassing van het tarief van 60% in de tarieftabel van dat jaar.

Mocht het voorkomen dat in een jaar de scholingskosten hoger dan f 60 000 zijn, dan kan de vraag bij de toepassing van het voorgestelde zesde lid opkomen in hoeverre de verhoging van de scholingsaftrek voor personen van 40 jaar en ouder wordt berekend over de eerste f 60 000 scholingskosten waarbij de scholingsaftrek 40% belooft en in hoeverre de verhoging wordt berekend over de scholingskosten boven de f 60 000 waarover de aftrek 20% belooft. In dat geval zal ik mij er niet tegen verzetten dat een belastingplichtige voor de berekening van het gedeelte van de scholingskosten waarover de aftrek 80% was, de scholingskosten van personen van 40 jaar en ouder voorzover mogelijk toerekent aan het deel boven de f 60 000. Ter illustratie volgen enkele voorbeelden.

Voorbeeld 3. De scholingskosten in een kalenderjaar bedragen f 30 000 waarvan f 2000 betrekking heeft op personen van 40 jaar en ouder. In dit geval bedraagt de scholingsaftrek 40% van f 30 000 plus 40% van f 2000.

Er komt derhalve in het kalenderjaar f 12 800 extra in aftrek op de winst. Als in dat kalenderjaar het van toepassing zijnde marginale IB-tarief 60% is, komt in het volgende kalenderjaar het gedeelte van de scholingsaftrek dat wordt teruggenomen op 15% van het gedeelte waarover de aftrek is berekend naar 80%. In dit geval is dat 15% van f 2000, zodat f 300 ten bate van de winst wordt gebracht.

Voorbeeld 4. De scholingskosten in een kalenderjaar bedragen f 230 000 waarvan f 30 000 betrekking heeft op personen van 40 jaar en ouder. De scholingsaftrek bedraagt 40% van f 60 000 plus 20% van f 170 000 plus 40% van f 30 000. Er komt derhalve in dat kalenderjaar f 70 000 extra in aftrek op de winst. Als in dat kalenderjaar het van toepassing zijnde marginale IB-tarief 60% is, komt in het volgende kalenderjaar het gedeelte van de scholingsaftrek dat wordt teruggenomen op 15% van het gedeelte waarover de aftrek is berekend naar 80%. Gelet op de mogelijke toerekening van het gedeelte van de scholingskosten van personen van 40 jaar en ouder aan het deel boven de f 60 000, behoeft op grond van het zesde lid niets ten bate van de winst te worden gebracht.

Zoals hiervoor is vermeld, worden de in aanmerking te nemen kosten en lasten van scholing verminderd met eventuele vergoedingen. Niet altijd zal een vergoeding echter in hetzelfde kalenderjaar worden genoten. Het zal zelfs voorkomen dat de onzekerheid of een aangevraagde vergoeding wordt verleend en zo ja, voor welk bedrag, dermate groot is dat deze niet als een vordering op de fiscale balans voorkomt. Voor dergelijke situaties bevat het nieuwe zevende lid een correctiemechanisme dat qua vormgeving is gebaseerd op de desinvesteringsbijtelling van artikel 11a van de Wet op de inkomstenbelasting 1964. Ingevolge het zevende lid wordt de scholingsaftrek geheel of gedeeltelijk teruggenomen indien na afloop van het kalenderjaar waarin sprake is van scholingskosten, alsnog een vermindering, teruggaaf of vergoeding met betrekking tot de scholingskosten wordt genoten. Het terugnemen geschiedt in de vorm van een winstbijtelling in het jaar waarin de vermindering, teruggaaf of vergoeding wordt genoten. De winstbijtelling is gerelateerd aan de vermindering, teruggaaf of vergoeding voorzover daarmee eerder nog geen rekening is gehouden. Het percentage voor de winstbijtelling is gelijkgesteld aan het percentage dat van toepassing was op de kosten en lasten van scholing waarvoor de scholingsaftrek is verleend en waarvoor naderhand een vermindering, teruggaaf of vergoeding is genoten. Ingeval tevens het nieuwe zesde lid toepassing vindt of heeft gevonden, wordt in zoverre het bijtelpercentage daarmee gecorrigeerd.

Artikel III (artikel 8, eerste lid, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)

Met de wijziging van artikel 8, eerste lid, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 wordt bewerkstelligd dat het nieuwe zesde lid van artikel 11c van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 niet voor de heffing van de vennootschapsbelasting van toepassing is.

Artikel IV (overgangsbepaling)

Deze overgangsbepaling strekt ertoe dat de in artikel I, onderdeel D, opgenomen verhoging van het voltijds criterium van 32 uur naar 36 uur (artikel 6, tweede lid van de Wet vermindering afdracht loonbelasting en premie voor de volksverzekeringen) met betrekking tot de afdrachtvermindering langdurig werklozen alleen van toepassing is op nieuwe gevallen.

Artikel V (terminologie afdrachtvermindering)

Dit artikel strekt tot vervanging van de term vermindering door afdrachtvermindering en is toegelicht in het algemene gedeelte van deze memorie.

De Minister van Financiën,
G. Zalm