

Vergaderjaar 2006–2007

**30 572**

## **Wijziging van belastingwetten ter realisering van de doelstelling uit de nota «Werken aan winst» (Wet werken aan winst)**

**Nr. 12**

### **TWEEDE NOTA VAN WIJZIGING**

Ontvangen 20 september 2006

Het voorstel van wet wordt als volgt gewijzigd:

#### **I**

**Artikel I** wordt als volgt gewijzigd:

a. In **onderdeel G** wordt aan **artikel 3.79a** een lid toegevoegd, luidende:

3. Ingeval de *ondernemer* in een jaar niet voldoet aan het urencriterium en voor hem in dat jaar de stakingsaftrek geldt, geldt voor hem met betrekking tot dat jaar ook de MKB-winstvrijstelling, mits hij in drie of meer van de vijf voorafgaande kalenderjaren wel *ondernemer* was en aan het urencriterium heeft voldaan.

b. In **onderdeel M** wordt aan artikel 10a.3 een nieuw lid toegevoegd, luidende:

4. Met betrekking tot een glasopstand die in het kader van een landbouwbedrijf als bedoeld in artikel 3.12, tweede lid, wordt gebruikt voor de kweek of teelt van gewassen, ook indien de ondergrond van de glasopstand niet als voedingsbodem wordt gebruikt en waarop de belastingplichtige reeds vóór 1 januari 2007 heeft afgeschreven, vindt artikel 3.30a voor het eerst toepassing met ingang van het boekjaar dat op of na 1 januari 2010 aanvangt.

#### **II**

**Artikel II** wordt als volgt gewijzigd:

a. Het in **onderdeel M** opgenomen **artikel 12b** komt als volgt te luiden:

#### **Artikel 12b**

1. Indien de belastingplichtige een immaterieel activum heeft voortgebracht ter zake waarvan aan hem een octrooi is verleend, worden, ingeval hij daarvoor bij de aangifte over een jaar kiest met ingang van dat jaar de voordelen uit hoofde van dat activum, met in achtneming van de drempel

als geduid in het vijfde lid en het maximum als geduid in het zesde lid, slechts in aanmerking genomen voor 10/H gedeelte. Daarbij staat H voor het percentage van het hoogste tarief, bedoeld in artikel 22, geldend voor het jaar waarin het voordeel is genoten.

2. Dit artikel is slechts van toepassing op immateriële activa waarvan de te verwachten voordelen in belangrijke mate hun oorzaak vinden in aan de belastingplichtige verleende octrooien.

3. Voor de toepassing van dit artikel worden onder octrooien mede begrepen kwekersrechten.

4. Dit artikel is niet van toepassing op door de belastingplichtige voortgebrachte merken, logo's, en daarmee vergelijkbare vermogensbestanddelen.

5. Het eerste lid is van toepassing voor zover het saldo van de in het jaar genoten voordelen uit hoofde van immateriële activa als bedoeld in dat lid, uitgaat boven de drempel. De drempel is gelijk aan het gezamenlijke bedrag van de nog in te lopen voortbrengingskosten, bedoeld in het zevende lid, aan het einde van het voorafgaande jaar, vermeerderd met de voortbrengingskosten van de activa waarvoor de belastingplichtige in het jaar heeft gekozen voor toepassing van dit artikel.

6. Het eerste lid is ten hoogste van toepassing op een saldo dat gelijk is aan het saldo van de resterende ruimte, bedoeld in het achtste lid, aan het einde van het voorafgaande jaar, vermeerderd met het viervoud van het bedrag van de voortbrengingskosten van de activa waarvoor de belastingplichtige in het jaar heeft gekozen voor toepassing van dit artikel.

7. De inspecteur stelt gelijktijdig met de vaststelling van de aanslag over het jaar bij voor bezwaar vatbare beschikking vast het saldo van de nog in te lopen voortbrengingskosten aan het einde van het jaar, welk saldo is:

a. het bedrag dat bij het einde van het voorafgaande jaar op de voet van dit lid is vastgesteld, zo dat is vastgesteld, vermeerderd met:

b. de voortbrengingskosten van de activa waarvoor belastingplichtige in het jaar heeft gekozen voor toepassing van dit artikel, en verminderd met:

c. de in het jaar genoten voordelen die de drempel van het jaar niet te boven gingen.

8. De inspecteur stelt gelijktijdig met de vaststelling van de aanslag over het jaar bij voor bezwaar vatbare beschikking vast het saldo van de resterende ruimte aan het einde van het jaar, welk saldo is:

a. het bedrag dat bij het einde van het voorafgaande jaar op de voet van dit lid is vastgesteld, zo dat is vastgesteld, vermeerderd met:

b. het viervoud van de voortbrengingskosten van de activa waarvoor belastingplichtige in het jaar heeft gekozen voor toepassing van dit artikel, en verminderd met:

c. de voordelen die krachtens het eerste lid in het jaar slechts voor een gedeelte in aanmerking zijn genomen.

9. Indien enig feit grond oplevert voor het vermoeden dat het in het zevende lid of in het achtste lid bedoelde saldo te laag, onderscheidenlijk te hoog is vastgesteld, kan de inspecteur een aldaar bedoelde beschikking herzien bij voor bezwaar vatbare beschikking. Een feit dat de inspecteur bekend was of redelijkerwijs bekend had kunnen zijn, kan geen grond voor herziening opleveren, behoudens in de gevallen waarin de belastingplichtige ter zake van dit feit te kwader trouw is. Artikel 16, derde en vierde lid, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen is van overeenkomstige toepassing. Rechtsmiddelen tegen een in het zevende lid of in het achtste lid bedoelde beschikking kunnen uitsluitend betrekking hebben op de vermeerdering ingevolge onderdeel b en de vermindering ingevolge onderdeel c van die leden.

10. Bij of krachtens algemene maatregel van bestuur kunnen nadere regels, waaronder nadere voorwaarden, worden gesteld voor de toepassing van dit artikel. Daarbij kunnen tevens regels worden gesteld

voor de bepaling welk deel van de door een andere Mogendheid geheven belasting over voordelen die onder dit artikel vallen, op basis van regelingen ter voorkoming van dubbele belasting, kan worden verrekend met de verschuldigde vennootschapsbelasting.

b. In **onderdeel M** wordt **artikel 12c** als volgt gewijzigd:

1. In het zesde lid, onderdeel d, vervalt «en valutaresultaten».
2. In het zesde lid, onderdeel e, wordt voor de punt aan het slot de volgende zinsnede ingevoegd: , tenzij de belastingplichtige aannemelijk maakt dat aan de geldlening en de kapitaalstorting in onderling verband in overwegende mate zakelijke overwegingen ten grondslag liggen.
3. Na het zesde lid worden, onder vernummering van het zevende lid in negende lid, twee leden ingevoegd, luidende:
  7. Onze Minister kan op verzoek van een samenwerkende groep van niet-verbonden lichamen de inspecteur machtigen, onder door Onze Minister te stellen voorwaarden, de lichamen die tot deze groep behoren voor de toepassing van dit artikel als met elkaar verbonden aan te merken.
  8. Onze Minister kan op verzoek van een groep van verbonden lichamen de inspecteur machtigen, onder door Onze Minister te stellen voorwaarden, de lichamen die tot een zelfstandig onderdeel van de groep behoren voor de toepassing van dit artikel als niet-verbonden lichamen aan te merken met de lichamen die behoren tot een ander zelfstandig onderdeel van de groep.

c. Het in **onderdeel N** opgenomen **artikel 13** wordt als volgt gewijzigd:

1. In het tiende lid, eerste volzin, wordt «bestaan uit vrije beleggingen en dat lichaam» vervangen door «bestaan uit vrije beleggingen, dat lichaam». Voorts wordt in die volzin «buiten toepassing blijven» vervangen door: buiten toepassing blijven, en de deelneming niet is een vastgoeddeelneming.
2. In het twaalfde lid wordt «in ieder geval een vrije belegging» vervangen door: in ieder geval een belegging.
3. Na het twaalfde lid worden twee nieuwe leden toegevoegd, luidende:
  13. Van een vastgoeddeelneming is sprake indien de bezittingen van het lichaam waarin de belastingplichtige een deelneming heeft, geconsolideerd beschouwd, ten minste nagenoeg uitsluitend bestaan uit onroerende zaken die, onmiddellijk of middellijk, niet in het bezit zijn van een lichaam dat is aangemerkt als beleggingsinstelling. Voor de consolidatie worden alleen belangen van ten minste 5% in aanmerking genomen.
  14. Indien een belang dat de belastingplichtige reeds meer dan een jaar houdt en waarvoor hij in die periode onafgebroken in aanmerking kwam voor de deelnemingsvrijstelling, niet langer als een deelneming wordt aangemerkt omdat de omvang van het belang niet meer voldoet aan de voorwaarde van ten minste 5%, bedoeld in het tweede of derde lid, blijft nog gedurende een periode van drie jaar, gerekend vanaf het tijdstip dat niet meer wordt voldaan aan de bedoelde voorwaarde, de deelnemingsvrijstelling van toepassing met betrekking tot voordelen uit hoofde van dat belang en kosten ter zake van de verwerving of de vervreemding van dat belang. Het zesde, zevende en negende lid zijn van overeenkomstige toepassing.

d. Het in **onderdeel O** opgenomen **artikel 13a**, eerste lid, komt te luiden:

1. De belastingplichtige die al dan niet tezamen met een verbonden lichaam een belang heeft van 25% of meer in een lichaam:

a. waarvan de bezittingen uitsluitend of nagenoeg uitsluitend, onmiddellijk of middellijk, bestaan uit vrije beleggingen,

b. dat niet is onderworpen aan een belasting naar de winst die resulteert in een heffing naar een tarief van ten minste 10% over een naar Nederlandse maatstaven bepaalde belastbare winst, waarbij de artikelen 12b en 12c buiten toepassing blijven, en

c. dat niet is een vastgoeddeelneming, waardeert dat belang op de waarde in het economische verkeer.

### **III**

In het in **Artikel III**, onderdeel Aa, tweede lid, opgenomen tweede lid van **artikel 4**, wordt «de opbrengstgerechtigde is op het tijdstip waarop de opbrengst ter beschikking wordt gesteld voor ten minste 5 percent van het nominaal gestorte kapitaal aandeelhouder van de inhoudingsplichtige» vervangen door «de opbrengstgerechtigde is op het tijdstip waarop de opbrengst ter beschikking wordt gesteld voor ten minste 5 percent van het nominaal gestorte kapitaal aandeelhouder van de inhoudingsplichtige of heeft op dat tijdstip een belang in de inhoudingsplichtige waarop artikel 13, vijfde of veertiende lid, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969, van toepassing zou zijn zo hij in Nederland zou zijn gevestigd».

Voorts wordt in het vierde lid van artikel 4, «geldt in afwijking in zoverre van het tweede lid, als voorwaarde dat die gerechtigde in het bezit is van ten minste 5 percent van de stemrechten in de inhoudingsplichtige» vervangen door: wordt in afwijking in zoverre van het tweede lid, onder 2°, eveneens aan de daar bedoelde voorwaarde van 5 percent voldaan als die gerechtigde in het bezit is van ten minste 5 percent van de stemrechten in de inhoudingsplichtige.

### **IV**

Na artikel VIIIc wordt een nieuw artikel ingevoegd, luidende:

### **ARTIKEL VIII d**

Ingeval de belastingplichtige een belang bezit dat geen deelneming is maar waarop tot en met 31 december 2006 bij hem de deelnemingsvrijstelling van artikel 13 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969, zoals dat artikel toen luidde, wel van toepassing was omdat dat bezit ingevolge artikel 13, derde lid, laatste volzin, met een deelneming werd gelijkgesteld, wordt tot 1 januari 2010 dat belang gelijkgesteld met een deelneming als waarvan sprake is in artikel 13, tweede lid, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 zoals dat artikel luidt met ingang van 1 januari 2007.

### **V**

**Artikel X** komt als volgt te luiden:

## **ARTIKEL X**

Artikel 12b van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 is slechts van toepassing op immateriële activa voor zover deze na 31 december 2006 tot de bedrijfsmiddelen van de belastingplichtige gaan behoren.

## **VI**

In **artikel XI** wordt «jaar 2011» vervangen door: jaar 2010.

## **VII**

In **artikel XIII**, zesde lid, wordt «artikel I, onderdelen Da en Ea» vervangen door: artikel I, onderdelen Da, Ea en onderdeel M voor zover dat ziet op glasopstanden.

## **Toelichting**

## **ALGEMEEN**

### **1. Inleiding**

In het wetgevingsoverleg van 18 september 2006 met de vaste commissie voor Financiën van de Tweede Kamer der Staten-Generaal over het onderhavige wetsvoorstel heb ik toegezegd dat ik tegemoet zou komen aan een aantal breed gedragen wensen. Met deze tweede nota van wijziging wordt daaraan gevolg gegeven. Tevens is van de gelegenheid gebruik gemaakt om een tweetal andere aanpassingen in deze nota op te nemen. Dit heeft geresulteerd in de volgende aanpassingen:

In de afschrijvingsbeperking voor gebouwen wordt een overgangsregeling van drie jaar opgenomen voor bestaande kassen.

In het urencriterium voor de MKB-winstvrijstelling wordt een versoepeling aangebracht voor het jaar van staking.

In de deelnemingsvrijstelling wordt een regeling opgenomen voor aflopende deelnemingen en wordt een versoepeling aangebracht ten aanzien van vastgoeddochter. Voorts wordt overgangsrecht opgenomen voor bestaande deelnemingen van minder dan 5%.

In de inhoudingsvrijstelling voor de dividendbelasting worden enkele wijzigingen aangebracht die verband houden met de aanpassingen in de deelnemingsvrijstelling.

In de octroobox wordt een ingroeiregeling opgenomen. Tevens zal de octroobox na drie jaar, in plaats van vier jaar worden geëvalueerd.

Valutaresultaten op groepsleningen blijven buiten de rentebox. Daarnaast wordt de bevoegdheid opgenomen om opting in en opting out voor de box mogelijk te maken. Tenslotte wordt in een antimisbruikbepaling bij de box een tegenbewijsmogelijkheid gecreëerd.

### **2. Kassen**

Voorgesteld wordt om met betrekking tot de beperking van de afschrijving op gebouwen overgangsrecht op te nemen voor landen tuinbouwkassen. Dit overgangsrecht leidt ertoe dat op bestaande tuinbouwkassen nog drie jaar – dus in 2007, 2008 en 2009 – op grond van het huidige regime kan worden afgeschreven. Het blijft derhalve mogelijk om tot 2010 kassen tot onder de bodemwaarde (normaal gesproken 50% van de WOZ-waarde) af te schrijven. Het gaat hierbij om glasopstanden die worden gebruikt voor de kweek of teelt van gewassen, waaronder substraatteelt. Dus als een kas bijvoorbeeld in gebruik is genomen per

1998 mag nog tot 2010 afschrijving volgens het huidige regime plaatsvinden ongeacht de WOZ-waarde.

Achterliggende gedachte achter dit overgangsrecht voor bestaande kassen is dat tuinders daarmee in de gelegenheid worden gesteld om over te stappen op milieuvriendelijke en energiezuinige kassen. Deze overstap wordt fiscaal gestimuleerd door de VAMIL en de MIA, die van groot belang zijn voor de verdere vernieuwing van de glastuinbouwsector. Dit overgangsrecht zal vooral van betekenis zijn voor kassen waarop de afschrijving niet verder zou kunnen worden toegepast, omdat de bodemwaarde is bereikt. Kassen worden thans op grond van de landbouwnormen in 14 jaar tot bijna nihil afgeschreven.

Dit overgangsrecht zal moeten worden voorgelegd aan de Europese Commissie (hierna EC) ten behoeve van een onderzoek naar mogelijke staatssteunaspecten. Daarom wordt voorzien in inwerkingtreding bij koninklijk besluit.

### **3. MKB-winstvrijstelling**

Voorgesteld wordt dat de MKB-winstvrijstelling ook kan worden genoten in het kalenderjaar van staking van de onderneming als de ondernemer in dat jaar niet aan het urencriterium voldoet. Voorwaarde daarbij is dat hij in drie van de vijf voorafgaande jaren wel aan het urencriterium heeft voldaan.

### **4. Deelnemingsvrijstelling**

Het voorgestelde deelnemingsregime wordt op een viertal punten aangepast.

In de eerste plaats worden vastgoedbeleggingsdeelnemingen uitgezonderd van de laagbelaste beleggingsdeelnemingen. Hierdoor is niet de deelnemingsverrekening, maar de deelnemingsvrijstelling van toepassing op vastgoedbeleggingsdeelnemingen. Een reden daarvoor is dat het heffingsrecht over de winst van vastgoeddochters, ongeacht of deze een actief of een passief karakter hebben, is toegewezen aan het land waar het vastgoed is gelegen.

In de tweede plaats wordt een regeling voor aflopende deelnemingen opgenomen. Hierdoor blijft de deelnemingsvrijstelling nog gedurende een periode van 3 jaar van toepassing nadat het aandelenbelang onder de 5% is gezakt.

In de derde plaats wordt er een overgangsregeling getroffen voor gelijkgestelde deelnemingen. Deze overgangsregeling houdt in dat voor aandelenbelangen die op 31 december 2006 als gelijkgestelde deelneming zijn aangemerkt, nog maximaal drie jaar de deelnemingsvrijstelling blijft gelden.

Tot slot wordt een omissie in artikel 13, twaalfde lid, hersteld.

In het artikelsgewijze deel van deze toelichting wordt nader op deze wijzigingen ingegaan.

### **5. Aanpassing dividendbelasting**

De intra EU inhoudingsvrijstelling in de Wet op de dividendbelasting 1965 wordt op drie punten aangepast.

De eerste wijziging houdt verband met de regeling voor zogenoemde aflopende deelnemingen die is opgenomen in deze nota van wijziging. In het reeds voorgestelde eerste lid van artikel 4 van de Wet op de dividendbelasting 1965 wordt het toepassen van de inhoudingsvrijstelling in binnenlandse verhoudingen gekoppeld aan de deelnemingsvrijstelling. Indien op de inkomsten (in casu het door de uitdelende vennootschap uitgekeerde dividend) de deelnemingsvrijstelling van toepassing is, hoeft door de uitdelende vennootschap geen dividendbelasting te worden

ingehouden. Omdat de deelnemingsvrijstelling gedurende drie jaar ook van toepassing wordt op zogenoemde aflopende deelnemingen (belangen kleiner dan 5%) werkt dit rechtstreeks door naar de inhoudingsvrijstelling in binnenlandse verhoudingen.

De inhoudingsvrijstelling voor uitdelingen door een Nederlandse dochtermaatschappij aan een EU moedermaatschappij is in artikel 4, tweede lid, van de Wet op de dividendbelasting 1965 anders vormgegeven. Deze intra EU inhoudingsvrijstelling geldt – kort gezegd – vanaf een minimumdeelnemingspercentage van 5. Hierdoor is deze inhoudingsvrijstelling niet van toepassing als sprake is van een aflopende deelneming terwijl dat in een vergelijkbare binnenlandse situatie wel het geval is. In deze nota van wijziging wordt daarom de intra EU inhoudingsvrijstelling uitgebreid met belangen die in binnenlandse verhoudingen als een aflopende deelneming zouden zijn beschouwd.

De tweede wijziging houdt in dat van de gelegenheid gebruik wordt gemaakt om een vergelijkbare technische aanpassing ten aanzien van de zogenoemde meetrekdeelnemingen aan te brengen, door ook voor deze belangen van kleiner dan 5% niet alleen in binnenlandse verhoudingen maar ook in EU-verhoudingen de inhoudingsvrijstelling van artikel 4, tweede lid, van de Wet op de dividendbelasting van toepassing te laten zijn.

De derde wijziging betreft een verdere afstemming van het stemrecht-criterium in de intra EU inhoudingsvrijstelling op het stemrechtcriterium van het voorgestelde artikel 13, derde lid, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969.

Deze aanpassingen in de dividendbelasting hebben tot gevolg dat ook voor belangen kleiner dan 5% een gelijke behandeling wordt gecreëerd voor interne en grensoverschrijdende (intra EU) dividendstromen. Hiermee worden mogelijke toekomstige discussies over de europees-rechtelijke houdbaarheid van de inhoudingsvrijstelling in de Wet op de dividendbelasting 1965 voorkomen.

## **6. Octrooibox**

Voor de octrooibox wordt een ingroeiregeling voorgesteld. Deze houdt in dat de voortbrengingskosten van immateriële activa niet meer geactiveerd hoeven te worden om van de box gebruik te kunnen maken. In plaats daarvan komen de met die activa behaalde voordelen pas in de box nadat deze het bedrag van die voortbrengingskosten hebben overschreden. Ter wille van de eenvoud, wordt in dit voorstel de box niet per activum toegepast, maar met betrekking tot alle immateriële activa tezamen waarvoor is gekozen voor de box. De voortbrengingskosten van die activa worden dus ook tezamen genomen voor de vraag of de voordelen uitgaan boven de voortbrengingskosten.

Voorts wordt de octrooibox niet, zoals oorspronkelijk was voorzien, in 2011 maar reeds in 2010 geëvalueerd.

## **7. Rentebox**

Voorgesteld wordt dat valutaresultaten op groepsleningen buiten de rentebox blijven.

Er komt een delegatiebepaling die het mogelijk maakt een samenwerkende groep van niet-verbonden lichamen op verzoek als verbonden aan te merken. Hierbij kan worden gedacht aan lichamen die niet zijn verbonden via aandeelhouderschap, maar wel via eenheid van management.

Ook komt er een delegatiebepaling die het mogelijk maakt om een zelfstandig onderdeel van een groep op verzoek als niet-verbonden aan te merken.

In de bepaling tegen het aantrekken van gelden van derden ter



financiering van een kapitaalstorting die binnen de groep wordt uitgeleend met toepassing van de rentebox, wordt een tegenbewijsregeling opgenomen voor de aanwezigheid van zakelijke overwegingen.

## 8. Budgettaire aspecten

Tabel 1 laat het budgettaire beslag zien van de wijzigingen in het wetsvoorstel Werken aan Winst.

**Tabel 1: budgettair overzicht wijzigingen Werken aan Winst (in € mln)**

	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Ingroei octrooibox	13	14	11	9	7	5	4	3
Afbouw > 5% deelnemingen	18	25	25	25	25	25	25	25
Overgangsrecht kleine deelnemingen	85	116	110	32	0	0	0	0
Overgangsrecht kassen	19	22	22	3	0	0	0	0
Totaal wijzigingen	135	177	168	69	32	30	29	28

Voor het wetsvoorstel Werken aan Winst is een bedrag van € 730 mln uitgetrokken. De maatregelen uit Werken aan Winst hebben in 2007 een budgettair beslag van € 335 mln. Het resterende budgettaire beslag wordt in 2007 ingezet voor de tijdelijke compensatie voor werkgevers voor de rentehobbel in de WIA. In 2007 heeft deze compensatie een budgettair beslag van € 360 mln. Er blijft dan in 2007 nog altijd een bedrag van € 35 mln over voor aanvullende maatregelen (zie tabel 2). Doordat de wijzigingen in 2007 € 135 mln kosten, zou in dat jaar zou een tekort resulteren van € 100 mln. Om dit te voorkomen wordt in 2007 de automatische voorlopige aanslagregeling (AVAR) tijdelijk verhoogd van 100% tot 101%. Daardoor slaat een groter deel van de Vpb-opbrengst over het belastingjaar 2007 in hetzelfde jaar neer, waardoor in 2007 de Vpb-opbrengst met € 100 mln toeneemt. In 2008 kan de AVAR weer worden verlaagd naar 100%. Voor de jaren na 2007 is er voldoende budgettaire ruimte.

**Tabel 2: budgettair overzicht 2007 inclusief wijzigingen (in € mln)**

	2007
Beschikbaar voor Werken aan Winst	730
Af: budgettair beslag wetsvoorstel in 2007	335
Af: beslag tijdelijke compensatie rentehobbel WIA	360
Saldo: Ruimte voor wijzigingen	35
Budgettair beslag wijzigingen:	
– Ingroei octrooibox	13
– Afbouw > 5% deelnemingen	18
– Overgangsrecht kleine deelnemingen	85
– Overgangsrecht kassen	19
Totaal wijzigingen	135
Saldo	– 100
Dekking tekort 2007: AVAR tijdelijk verhoogd tot 101%	100
Saldo na dekking tekort 2007	0

## 9. Overig

In het wetsvoorstel wordt diverse bestaande vrijstellingen in de overdrachtsbelasting op landbouwgebied vervangen door, en uitgebreid tot een algemene vrijstelling voor de verkrijging van cultuurgrond. De voorwaarden voor de bestaande vrijstellingen zijn in bepaalde gevallen



zeer strikt en per vrijstelling toegesneden op het te bereiken beleidsdoel. Daarbij spelen ook verschillende termijnen een rol. Als voorbeeld kan worden genoemd de vrijstelling die geldt bij de verkrijging van naburige landerijen in het kader van de vergroting van het landbouwbedrijf. De te verkrijgen landerijen moeten naburig gelegen zijn aan grond die men al vijf in bezit heeft en bovendien moeten zij nog minimaal 1 jaar na de verkrijging als landerij worden gebruikt. Een ander voorbeeld betreft de vrijstelling voor verplaatsing van landbouwbedrijven in het kader van de ecologische hoofdstructuur. In dat geval moeten de afgestane landerijen binnen een termijn van zes jaar voor het andere, ecologische doel worden gebruikt. In de voorgestelde algemene vrijstelling is ervoor gekozen alle bijzondere voorwaarden te laten vervallen. Daarmee worden de administratieve lasten beperkt. Om te waarborgen dat het beleidsdoel wordt bereikt, is aan de andere kant bepaald dat de verkregen cultuurgrond nog ten minste tien jaar voor het landbouwbedrijf wordt gebruikt. Daarmee wordt onbedoeld gebruik voorkomen. Hierbij kan worden gedacht aan het vrijgesteld van overdrachtsbelasting opkopen van landbouwgrond door projectontwikkelaars die de grond vervolgens kortstondig verpachten aan landbouwers.

## **II. ARTIKELSGEWIJS**

### **Onderdeel 1**

Onder a (artikel 3.79a van de Wet inkomstenbelasting 2001)

Tijdens het wetgevingsoverleg op 18 september jl. is opgemerkt dat het kan voorkomen dat een ondernemer die jaren lang aan het urencriterium heeft voldaan, in het jaar van staking van zijn onderneming niet aan dat urencriterium kan voldoen, bijvoorbeeld als gevolg van overlijden. In dat geval zou voor de stakingswinst (en gewone winst van dat jaar) niet in aanmerking komen voor de MKB-winstvrijstelling terwijl deze stakingswinst is gegroeid in de periode waarin werd voldaan aan het urencriterium. Deze ruwheid in de toepassing van de MKB-winstvrijstelling is niet beoogd. Daarom wordt voorgesteld dat een ondernemer de MKB-winstvrijstelling ook kan genieten in het kalenderjaar van staking van zijn onderneming, mits hij in drie van de vijf voorafgaande jaren aan het urencriterium heeft voldaan. Met deze tegemoetkoming hebben bijvoorbeeld ook ondernemers die ziek zijn geworden en vervolgens binnen twee jaar staken, recht op toepassing van de MKB-winstvrijstelling.

De nota van wijziging voorziet niet in een uitbreiding van de MKB-winstvrijstelling naar analogie van artikel 3 129, vierde lid, van de Wet inkomstenbelasting 2001. Een dergelijke uitbreiding zou tot gevolg hebben dat medegerechtigden die al lange tijd geen ondernemer meer zijn, de MKB-winstvrijstelling kunnen toepassen op hun volledige stakingswinst. Zo'n uitbreiding zou ook niet stroken met de criteria voor de stakingsaftrek in artikel 3.79 van de Wet inkomstenbelasting 2001.

Van de gelegenheid wordt gebruik gemaakt om de effecten van de MKB-winstvrijstelling nader toe te lichten.

Een tariefverlaging voor winstinkomen in de inkomstenbelasting is gecompliceerd omdat winstinkomen slechts één van de inkomensbestanddelen is van box 1. Er is daarom gekozen voor een MKB-winstvrijstelling. De MKB-winstvrijstelling loopt parallel op met de winst en houdt daarmee in feite een tariefverlaging in voor winstinkomen.

De MKB-winstvrijstelling wordt ook toegepast op verliezen. Als de MKB-winstvrijstelling niet zou gelden voor verliezen, zouden deze namelijk feitelijk tegen een hoger tarief aftrekbaar zijn.

Het volgende voorbeeld verduidelijkt dit.

### Voorbeeld 1

#### Situatie 1: jaar 1 en jaar 2 winst

Jaar	1	2	Totaal
Winst	100	100	200
MKB-winstvrijstelling	10	10	20
Belastbare winst	90	90	180

#### Situatie 2: jaar 1 winst en jaar 2 verlies

Jaar	1	2	Totaal
Winst	300	- 100	200
MKB-winstvrijstelling	30	- 10	20
Belastbare winst	270	- 90	180

Als de MKB-winstvrijstelling in situatie 2 niet zou worden toegepast op het verlies in jaar 2, zou de belastbare winst over jaar 1 en 2 samen zijn uitgekomen op 170 (270-100). De uitkomst in situatie 2 zou dan gunstiger zijn dan in situatie 1, terwijl de totale winst in situatie 1 en 2 gelijk is.

Wat betreft het effect van de MKB-winstvrijstelling op de ondernemersfaciliteiten kan het volgende worden opgemerkt. Zoals hiervoor is vermeld, wordt met de MKB-vrijstelling beoogd hetzelfde effect te bereiken als bij een tariefverlaging. Bij een tariefverlaging worden aftrekposten, zoals de ondernemersfaciliteiten, «minder waard», omdat ze tegen een lager tarief worden vergolden. De MKB-winstvrijstelling heeft een vergelijkbaar effect omdat de winst na aftrek van de ondernemersfaciliteiten voor 10% wordt vrijgesteld. Het volgende voorbeeld verduidelijkt dit.

### Voorbeeld 2

a. Tariefverlaging met 10% van 50% naar 45%

Winst: 110

Ondernemersaftrek: 10

Belasting bij een tarief van 50%:  $(110-10) * 50\% = 50$

Belasting bij een tarief van 45%:  $(110-10) * 45\% = 45$

b. MKB-winstvrijstelling van 10% in plaats van tariefverlaging naar 45%

Winst: 110

Ondernemersaftrek: 10

MKB-winstvrijstelling: 10%

Tarief: 50%

Belasting zonder vrijstelling:  $(110-10) * 50\% = 50$ .

Belasting na toepassing van de vrijstelling:  $[(110-10) - (10\% * 100)] * 50\% = 90 * 50\% = 45$ .

De uitkomst van een vrijstelling van 10% is dus hetzelfde als van een tariefverlaging van 10%.

#### Onder b (artikel 10a.3 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

Artikel 10a.3 wordt aangevuld met overgangsrecht voor de afschrijving op tuinbouwkassen. Op grond van het voorgestelde vierde lid kan op bestaande tuinbouwkassen nog drie jaar worden afgeschreven op «de oude voet». Dat betekent dat kassen tot onder de bodemwaarde van

normaal gesproken 50% van de WOZ-waarde kunnen worden afgeschreven. Dit overgangsrecht geldt voor glasopstanden die in het kader van een landbouwbedrijf als bedoeld in artikel 3.12, tweede lid, worden gebruikt voor de kweek of teelt van gewassen, ook indien de ondergrond van de glasopstand niet als voedingsbodem wordt gebruikt. Deze omschrijving is zodanig dat het overgangsrecht bij voorbeeld geen betrekking heeft op de verkoopruimten van tuincentra, ruimtes waarin caravans in de winterdag worden gestald, volières en dergelijke.

Dit overgangsrecht zal moeten worden voorgelegd aan de Europese Commissie ten behoeve van een onderzoek naar mogelijke staatssteun-aspecten. Daarom wordt voorzien in inwerkingtreding bij koninklijk besluit.

## Onderdeel II

### *Onder a (artikel 12b van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)*

Dit voorstel bewerkstelligt de invoering van een ingroeiregeling in de octrooi-box. De ingroeiregeling houdt in dat een onderneming de voortbrengingskosten van immateriële activa niet meer hoeft te activeren om van de box gebruik te kunnen maken. In plaats daarvan komen de met die activa behaalde voordelen pas in de box nadat deze het bedrag van de voortbrengingskosten van die activa hebben overschreden. De box wordt niet per activum toegepast, maar met betrekking tot alle immateriële activa tezamen waarvoor is gekozen voor de box. Vandaar dat de voortbrengingskosten van de activa te zamen worden genomen voor de vraag of de voordelen uitgaan boven de voortbrengingskosten.

De werking van de ingroeiregeling wordt hierna aan de hand van enkele voorbeelden toegelicht. Omdat bijna alle leden van het door de regering voorgestelde artikel 12b door het voorstel worden gewijzigd, is voor de duidelijkheid de nieuwe tekst integraal opgenomen.

#### Voorbeeld 1

##### Gegevens

Belastingplichtige heeft een medicijn A ontwikkeld. Begin 2007 heeft die ontwikkeling geleid tot een immaterieel activum ter zake waarvan in 2007 octrooi is verkregen. In de voorgaande jaren zijn ontwikkelingskosten gemaakt tot een bedrag van € 2 mln welke ten laste van de fiscale winst zijn gebracht.

Het aan dit activum toe te rekenen gedeelte van de winst bedraagt in 2007 tot en met 2018 jaarlijks € 1 mln. Een ander activum brengt hij niet in de box.

##### Uitwerking

Als belastingplichtige er bij de aangifte 2007 voor kiest om dit activum in de box te brengen, hoeft hij geen kosten te activeren. Hij begint dan met een boxdrempel van € 2 mln (zijnde de ontwikkelingskosten van het activum). Tot de omvang van deze drempel komen de voordelen nog niet in aanmerking voor de gereduceerde box-grondslag. Vanaf 2009 kan hij van de box profiteren; in dat jaar is zijn voordeel € 1 mln vermenigvuldigd met het verschil tussen het dan geldende normale Vpb-tarief en het boxtarief van 10%. Het bedrag dat in totaal in aanmerking komt voor de gereduceerde box-grondslag bedraagt 4x de ontwikkelingskosten, dus € 8 mln. Eind 2016 is dit maximum bereikt, met gevolg dat hij vanaf 2017 niet meer van de box kan profiteren.

De belastingplichtige is niet verplicht om reeds bij de aangifte 2007 te kiezen voor de box, doch kan zijn keuze ook uitstellen. Kiest hij bijvoor-

beeld een jaar later voor de box, dus bij de aangifte 2008, dan worden de voordelen ook pas vanaf 2008 in aanmerking genomen voor de vraag of de drempel is overschreden. In dat geval wordt de drempel pas in 2010 overschreden en kan hij vanaf 2018 niet meer profiteren van de box.

De inspecteur neemt aan het einde van het jaar een aantal beschikkingen met het oog op de toepassing van de octrooi-box in het volgende jaar. De opbouw van deze beschikkingen is hierna tot en met 2009 weergegeven.

Naar de situatie ultimo 2007 neemt hij op de voet van het zevende lid de volgende beschikking: ( in € mln)	
- voortbrengingskosten van activum waarvoor in 2007 is gekozen voor box:	€ 2
- af: voordelen genoten in 2007 die nog niet uitgaan boven boxdrempel:	€ 1
	<hr/>
- over te brengen drempel naar 2008:	€ 1
En op de voet van het achtste lid de volgende beschikking:	
- viervoud van voortbrengingskosten van activum waarvoor in 2007 is gekozen voor box:	€ 8
	<hr/>
- over te brengen ruimte naar 2008:	€ 8
Naar de situatie ultimo 2008 neemt hij op de voet van het zevende lid de volgende beschikking:	
- uit 2007 over te brengen drempel:	€ 1
- bij: voortbrengingskosten van activum waarvoor in 2008 is gekozen voor box:	€ 0
	<hr/>
- drempel 2008:	€ 1
- af: voordelen genoten in 2008 die nog niet uitgaan boven drempel:	€ 1
	<hr/>
- over te brengen drempel naar 2009:	€ 0
En naar de situatie ultimo 2008 op de voet van het achtste lid de volgende beschikking:	
- over te brengen ruimte naar 2008	€ 8
- bij: viervoud van voortbrengingskosten van activum waarvoor in 2008 is gekozen voor box:	€ 0
	<hr/>
- ruimte 2008:	€ 8
- af: voordelen genoten in 2008 die voor boxreductie in aanmerking komen:	€ 0
	<hr/>
- over te brengen ruimte naar 2009:	€ 8
Naar de situatie ultimo 2009 neemt hij op de voet van het zevende lid de volgende beschikking:	
- uit 2008 over te brengen drempel:	€ 0
- bij: voortbrengingskosten van activum waarvoor in 2009 is gekozen voor box:	€ 0
	<hr/>
- drempel 2009:	€ 0
- af: voordelen genoten in 2009 die nog niet uitgaan boven drempel:	€ 0
	<hr/>
- over te brengen drempel naar 2010:	€ 0
En naar de situatie ultimo 2009 op de voet van het achtste lid de volgende beschikking:	
- over te brengen ruimte uit 2008	€ 8
- bij: viervoud van voortbrengingskosten van activum waarvoor in 2009 is gekozen voor box:	€ 0
	<hr/>
- ruimte 2009:	€ 8

– af: voordelen genoten in 2009 die voor boxreductie in aanmerking komen:

€ 1

– over te brengen ruimte naar 2010:

€ 7

## Voorbeeld 2

### Gegevens

De belastingplichtige uit voorbeeld 1 ontwikkelt ook een tweede medicijn (medicijn B), dat begin 2010 leidt tot een immaterieel activum, waarvoor een octrooi is verleend. De ontwikkelingskosten die in de voorgaande jaren ten laste van de winst zijn gebracht, bedragen eveneens € 2 mln. De opbrengsten in de jaren 2010 tot en met 2021 bedragen ook jaarlijks € 1 mln.

### Uitwerking

Als belastingplichtige er bij de aangifte 2010 voor kiest om ook dit activum B in de box te brengen, hoeft hij geen kosten te activeren. In 2010 heeft hij nu een boxdrempel van € 2 mln. Deze drempel geldt nu zowel voor de opbrengsten van medicijn A als van medicijn B. In 2010 komen de opbrengsten niet uit boven de drempel. Dat betekent dat de opbrengst zowel van A als van B in 2010 niet profiteren van de boxfaciliteit. Eind 2010 is de drempel weer ingehaald, zodat met ingang van 2011 jaarlijks € 1 mln van medicijn A en € 1 mln van medicijn B voor de boxreductie in aanmerking komen.

De maximale boxruimte bedraagt € 8 mln en € 8 mln, dus in totaal € 16 mln. Tot en met 2009 heeft medicijn A € 1 mln verbruikt; in 2010 wordt er geen ruimte verbruikt; zodat per 1 januari 2011 er een boxruimte is van € 15 mln. Ultimo 2017 is er nog een ruimte van € 1 mln.

Van de in 2018 genoten voordelen van in totaal € 2 mln komt daardoor nog slechts € 1 mln voor de box in aanmerking.

### *Onder b (artikel 12c van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)*

In dit onderdeel zijn enige aanpassingen van de rentebox opgenomen.

Door de aanpassing van het zesde lid, onderdeel d, worden valutaresultaten uit de rentebox gehaald. De reden hiervoor is dat valutaresultaten zorgen voor een onvoorspelbaar element in de box, omdat deze worden bepaald op de markt. Dat is ongewenst, mede gelet op de omstandigheid dat valutatransacties vaak zijn bedoeld om risico's te elimineren.

In het zesde lid, onderdeel e, is een tegenbewijsregeling opgenomen voor de in dat onderdeel opgenomen antimisbruikregeling. Deze tegenbewijsregeling is bedoeld voor gevallen waarin de in dat onderdeel bedoelde rechtshandelingen hebben plaatsgevonden uit zakelijke overwegingen en niet met het oogmerk om het profijt van de rentebox te vergroten.

Het nieuwe zevende lid bevat een delegatiebepaling die het mogelijk maakt om een samenwerkende groep van niet-verbonden lichamen op verzoek als verbonden aan te merken. Hierbij kan worden gedacht aan lichamen die niet zijn verbonden via aandeelhouderschap, maar wel via een eenheid van management. De Raden van Bestuur bestaan bijvoorbeeld uit dezelfde personen.

Het nieuwe achtste lid bevat een delegatiebepaling die het mogelijk maakt om een zelfstandig onderdeel van een groep op verzoek als niet-verbonden aan te merken met de rest van de groep. Hierbij kan worden gedacht aan onderdelen van een concern die zelfstandig opereren

en waarbij in feite het aandeelhouderschap de enige relatie vormt met de rest van de groep.

*Onder c (artikel 13 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)*

In dit onderdeel zijn twee aanvullingen van de deelnemingsvrijstelling opgenomen.

De eerste aanpassing – wijziging van het tiende lid en toevoeging dertiende lid – heeft betrekking op vastgoedbeleggingsdochters.

Met de aanpassing van artikel 13, tiende lid, wordt de omschrijving van laagbelaste beleggingsdeelneming genuanceerder. Zonder deze aanpassing zou voor normaal belaste buitenlandse vastgoedbeleggingsdochters de deelnemingsvrijstelling mogelijk niet gelden, terwijl dit onder het huidige deelnemingsregime in EU-situaties wel het geval is. Dergelijke beleggingsdochters zouden als gevolg van de afschrijvingsbeperking en de thincapregeling mogelijk als laagbelast worden aangemerkt. Een dergelijke aanscherping is niet beoogd.

De doelstelling van de regeling voor laagbelaste beleggingsdeelnemingen is dat er geen ongewenst gebruik kan worden gemaakt van de deelnemingsvrijstelling door (mobiele) vrije beleggingen in onbelaste of laagbelaste dochtermaatschappijen te laten renderen. Dit wordt bereikt door in plaats van een vrijstelling een verrekening te geven voor beleggingsinkomsten. Vastgoedbeleggingsdochters nemen ten opzichte van andere beleggingsdochters echter een bijzondere plaats in. Onroerende zaken zijn niet mobiel. Bovendien wordt het onbeperkt heffingsrecht over voordelen uit vastgoed (evenals het heffingsrecht over voordelen uit een actieve onderneming) volgens de OESO-doctrine toegewezen aan het bronland, terwijl het heffingsrecht over voordelen uit overige beleggingen, zoals ontvangen interest (m.u.v. beperkte bronheffingen), doorgaans is toegewezen aan het woonland. Dat betekent dat inkomsten uit vastgoed worden belast door het land waarin het vastgoed is gelegen. Een vastgoedbelegging is wat dat betreft dan ook meer te vergelijken met een actieve onderneming dan met een mobiele belegging. Tegen deze achtergrond wordt ervoor gekozen om vastgoedbeleggingsdochters niet te rekenen tot de categorie laagbelaste beleggingsdeelneming.

Een dergelijke aanpassing van de regeling voor laagbelaste beleggingsdeelnemingen ten gunste van vastgoeddochters sluit aan bij de conclusies van de OESO-discussie omtrent «Harmful tax competition». Aangegeven is dat deze zich uitsluitend richt op regimes met een gunstiger behandeling van mobiele winstbestanddelen, zoals rente en royalty's.

De deelnemingsvrijstelling is evenwel niet van toepassing als het vastgoed (onmiddellijk of middellijk) wordt gehouden via een fiscale beleggingsinstelling. Dit is nodig om te voorkomen dat over dergelijke vastgoedbeleggingen in het geheel geen belasting wordt geheven.

Opgemerkt wordt dat de bezittingentoets van het voorgestelde dertiende lid – waarin de definitie van vastgoeddeelneming is opgenomen – afwijkt van de toets van het tiende lid. Bij de toets van het dertiende lid is sprake van consolidatie. Dat betekent bijvoorbeeld dat groepsvorderingen tegen elkaar wegvallen. Bij het dertiende lid worden de bezittingen, net zo als bij het tiende lid, in aanmerking genomen voor de waarde in het economische verkeer. Tot de bezittingen behoren ook vorderingen op belastingautoriteiten, bij voorbeeld ter zake van achterwaartse verliescompensatie. Het zou voor de fiscaliteit te ver gaan tot de bezittingen ook reeds te rekenen mogelijke belastingreducties die in nog komende boekjaren zouden kunnen worden genoten ter zake van verliezen die reeds zijn geleden; een carry-forward-aanspraak behoeft derhalve niet in aanmerking te worden genomen voor de bezittingentoets.

De tweede aanpassing – het voorgestelde veertiende lid – behelst een regeling voor aflopende deelnemingen. De regeling voor aflopende

deelnemingen houdt in dat de deelnemingsvrijstelling nog maximaal 3 jaren van toepassing blijft nadat een aandelenbelang dat eerst een deelneming was (een belang van 5% of meer) onder de 5% is gezakt. Dit kan bijvoorbeeld het gevolg zijn van een gefaseerde vervreemding of verwatering van een aandelenpakket. Aangezien het in dergelijke situaties om verschillende redenen niet mogelijk is een deelneming in één keer te vervreemden is het redelijk dat de deelnemingsvrijstelling nog maximaal 3 jaren van toepassing blijft. Als het belang na 3 jaar nog niet geheel is afgebouwd, moet alsnog worden gecompartmenteerd. Ook als het lichaam waarin de aflopende deelneming wordt gehouden in de loop van de 3 jaren wijzigt in een laagbelaste beleggingsdochter, wordt de deelnemingsvrijstelling niet langer toegepast en moet er worden gecompartmenteerd.

Deze regeling geldt alleen als de deelneming ten minste 1 jaar in het bezit van de belastingplichtige is geweest en als gedurende dat jaar de deelnemingsvrijstelling van toepassing was.

Tot slot is een omissie in het twaalfde lid hersteld. Dit lid wordt zodanig aangepast dat een aandelenbelang van minder dan 5% niet zonder meer als vrije belegging wordt aangemerkt, maar als belegging. Hierdoor is het antwoord op de vraag of sprake is van vrije belegging afhankelijk van de ondernemingsactiviteiten van het lichaam dat deze belegging bezit. Mochten de activiteiten bijvoorbeeld het uitoefenen van het verzekeringsbedrijf zijn, en de aandelenbeleggingen van minder dan 5% staan tegenover de verzekeringsverplichtingen of solvabiliteitseisen van toezichthouders dan betreffen het geen vrije beleggingen.

*Onder d (artikel 13a van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)*

Deze wijziging hangt samen met de wijziging van artikel 13, tiende lid, en de invoering van artikel 13, dertiende lid, en heeft tot gevolg dat de herwaarderingsverplichting van artikel 13a niet geldt voor belangen in vastgoeddeelnemingen.

### **Onderdeel III**

Door deze wijziging geldt de intra EU inhoudingsvrijstelling ook voor belangen van minder dan 5% indien sprake zou zijn van een zogenoemde meetrekdeelneming (artikel 13, vijfde lid, van de Wet Vpb) of aflopende deelneming (artikel 13, veertiende lid, van de Wet Vpb) als zowel inhoudingsplichtige als opbrengstgerechtigde in Nederland zouden zijn gevestigd. Voorts is het in het voorgestelde artikel 4, vierde lid, opgenomen stemrechtcriterium in overeenstemming gebracht met het in het voorgestelde artikel 13, derde lid, van de Wet Vpb opgenomen stemrechtcriterium.

### **Onderdeel IV**

Artikel VIII d bevat overgangsrecht. Dit artikel regelt dat de deelnemingsvrijstelling nog maximaal 3 jaar van toepassing blijft op belangen van minder dan 5% die volgens de huidige regeling zijn gelijkgesteld met een deelneming omdat het aanhouden van het belang in de lijn ligt van de normale uitoefening van de door de belastingplichtige gedreven onderneming of omdat met de verwerving het algemene belang gediend is geweest. Ondernemingen hebben hierdoor nog 3 jaar de tijd om hun bezit aan te passen aan het nieuwe deelnemingsregime.



## **Onderdeel V**

Met de gewijzigde tekst van artikel X wordt beter tot uitdrukking gebracht dat de octrooibox is bedoeld voor immateriële activa die na 31 december 2006 tot stand zijn gebracht.

## **Onderdeel VI**

De evaluatie van de octrooibox wordt met een jaar vervroegd, naar drie jaar na inwerkingtreding van de octrooibox.

De Minister van Financiën,  
G. Zalm