

Vergaderjaar 2018–2019

35 026

**Wijziging van enkele belastingwetten en enige andere wetten (Belastingplan 2019)**

Nr. 3

**MEMORIE VAN TOELICHTING**

Inhoudsopgave	Blz.
I. ALGEMEEN	2
1. Inleiding	2
2. Samenstelling pakket Belastingplan 2019	3
3. Opzet algemeen deel	4
4. Inkomensbeleid	5
5. Wet inkomstenbelasting 2001	5
5.1. Inleiding pakket box 1: lagere lasten op arbeid	5
5.2. Invoeren tweeschijvenstelsel	6
5.3. Bevroren en in de toekomst minder verhogen van beginpunt van de hoogste tariefschijf	7
5.4. Tariefmaatregel grondslagverminderende posten	8
5.5. Versoberen voorwaartse verliesverrekening box 2	10
5.6. Verhogen maximum algemene heffingskorting	10
5.7. Maatregelen arbeidskorting en inkomensafhankelijke combinatiekorting	11
5.8. Gevolgen pakket box 1 voor de gemiddelde en marginale belasting- en premiedruk	12
5.9. Correctie box 2-tarief	15
5.10. Toepassing heffingskortingen in de inkomstenbelasting voor buitenlandse belastingplichtigen	18
5.11. ZW-uitkering telt niet langer mee voor hoogte arbeidskorting en IACK voor zieken zonder werk	18
5.12. Conserverende aanslag lijfrente en pensioen	20
6. Wet op de loonbelasting 1964	20
6.1. Verkorten maximale looptijd 30%-regeling	20
6.2. Verhogen maxima vrijwilligersregeling	22
7. Wet op de omzetbelasting 1968	22
7.1. Verhogen verlaagde btw-tarief	22
7.2. Verruimen Nederlandse sportvrijstelling	23
8. Algemene wet inzake rijksbelastingen	26

8.1.	Aanpassing van de regeling belastingrente voor de inkomstenbelasting en de erfbelasting	26
9.	Compensatie (ex-)ondernemers Besluit bijstandverlening zelfstandigen 2004	27
10.	Structureel verlagen tarieven algemene bestedingsbelasting Saba en Sint Eustatius	27
11.	Budgettaire aspecten	28
11.1.	Budgettaire gevolgen pakket Belastingplan 2019	28
11.2.	Budgettaire gevolgen wetsvoorstel Belastingplan 2019	29
12.	EU-aspecten	30
13.	Gevolgen voor bedrijfsleven en burger	30
14.	Uitvoeringskosten Belastingdienst	30
15.	Advies en consultatie	31
II.	ARTIKELSGEWIJZE TOELICHTING	32

## I. ALGEMEEN

### 1. Inleiding

Voor u ligt het eerste pakket Belastingplan van het kabinet Rutte III. Dit pakket bestaat met name uit plannen die het kabinet al in het regeerakkoord «Vertrouwen in de toekomst» heeft aangekondigd. Het betreft plannen die de lasten op arbeid verlagen, belastingontwijking en -ontduiking tegengaan, en goed zijn voor het Nederlandse vestigingsklimaat. Daarnaast zet het kabinet in op een groener en beter uitvoerbaar belastingstelsel. Deze prioriteiten vormen het fundament van het fiscale kabinetsbeleid en vinden hun uitwerking in het pakket Belastingplan 2019. Met dit samenhangende pakket van maatregelen wordt beoogd deze doelstellingen op een doelmatige en doeltreffende wijze te bereiken. De maatregelen zullen conform het reguliere programma op deze criteria worden geëvalueerd.

De economie draait momenteel op volle toeren en de werkgelegenheid is de afgelopen jaren toegenomen. Nederlanders moeten de positieve effecten hiervan kunnen voelen in hun portemonnee. Het kabinet verlaagt daarom de lasten op arbeid. Lagere belastingen op arbeid maken (meer) werken aantrekkelijker, omdat mensen netto meer overhouden. Het kabinet introduceert een sociale vlaktaks met een basistarief en een toptarief voor de hogere inkomens. Dit systeem is ook gunstiger voor huishoudens met slechts één werkende partner in vergelijking met het huidige systeem. Het kabinet verhoogt de algemene heffingskorting zodat ook mensen met een laag inkomen profiteren van de economische groei. Door de combinatie van de maatregelen in dit pakket Belastingplan 2019 stijgt de koopkracht voor alle groepen, vooral voor werkenden met een middeninkomen. Het kabinet betaalt de verlaging van de lasten op arbeid gedeeltelijk door andere belastingen te verhogen en het verlagen van het tarief waartegen sommige aftrekposten in aanmerking worden genomen. Dit geldt bijvoorbeeld voor de hypotheekrenteaftrek en de ondernemersaftrek.

Het kabinet verschuift de lasten op arbeid naar lasten op consumptie door het verlaagde btw-tarief van zes procent te verhogen naar negen procent. Dit heeft tot gevolg dat bijvoorbeeld boodschappen en consumpties duurder worden. Toch is deze schuif verstandig. Een belasting op consumptie, zoals de omzetbelasting, verstoort keuzes van Nederlanders minder dan een belasting op arbeid. In het algemeen geldt dat des te

minder belastingen keuzes van consumenten verstoren, des te hoger de economische groei zal zijn.

Het belastingstelsel zou zo min mogelijk moeten sturen in de keuze van de rechtsvorm van een onderneming. Zonder nadere maatregelen zou de verlaging van de vennootschapsbelasting (Vpb) echter de keuze voor de rechtsvorm beïnvloeden. Om die reden stijgt het belastingtarief dat ondernemers over de uitkering van winst uit hun vennootschap betalen. Per saldo gaan vrijwel alle ondernemers erop vooruit tijdens deze kabinetsperiode.

Zonder vrijwilligers zouden aardig wat Nederlandse sportvelden er minder netjes bij liggen, zouden veel verpleeghuizen minder gezellig zijn en zou menig museum minder bezoekers trekken. Daar zet het kabinet graag iets extra's tegenover. De maximale vergoeding die vrijwilligers belastingvrij mogen ontvangen gaat daarom omhoog met € 200 per jaar.

## **2. Samenstelling pakket Belastingplan 2019**

Het pakket Belastingplan bestaat dit jaar uit zeven wetsvoorstellen. In het wetsvoorstel Belastingplan 2019 zijn maatregelen opgenomen die vanaf 1 januari 2019 budgettair effect hebben, zoals maatregelen die raken aan de koopkracht van burgers. De andere zes wetsvoorstellen uit het pakket Belastingplan 2019 zijn:

- het wetsvoorstel Wet bronbelasting 2020;
- het wetsvoorstel Fiscale vergroeningsmaatregelen 2019;
- het wetsvoorstel Overige fiscale maatregelen 2019;
- het wetsvoorstel Wet implementatie artikel 1 richtlijn elektronische handel;
- het wetsvoorstel Wet modernisering kleineondernemersregeling; en
- het wetsvoorstel Wet aanpassing kansspelbelasting voor sportwedenschappen.

In het wetsvoorstel Wet bronbelasting 2020 is een aantal met elkaar samenhangende maatregelen opgenomen. Zo zijn in genoemd wetsvoorstel zowel de invoering van de bronbelasting op dividenden naar laagbelastende jurisdicties en in misbruiksituaties, de afschaffing van de dividendbelasting en een tariefsverlaging in de Vpb opgenomen. Verder worden wezenlijke grondslagmaatregelen in de Vpb voorgesteld.

Het wetsvoorstel Fiscale vergroeningsmaatregelen 2019 bevat een aantal wijzigingen in de milieubelastingen, zoals een verhoging van het tarief van de eerste schijf in de energiebelasting voor aardgas, een verlaging van het tarief van de eerste schijf voor elektriciteit en een verhoging in de afvalstoffenbelasting voor het storten en verbranden van afvalstoffen. Verder bevat het wetsvoorstel een heffingsvermindering voor de verduurzaming van huurwoningen. Ook wordt – om een financiële prikkel te introduceren bij de aanschaf van milieuvriendelijke auto's – voorgesteld de teruggaafregeling in de Wet op de belasting van personenauto's en motorrijwielen 1992 voor taxi's en openbaar vervoer af te schaffen. De milieudifferentiatie in de Wet belasting zware motorrijtuigen (Wet BZM) wordt geactualiseerd als gevolg waarvan de meer vervuilende zware motorrijtuigen uit binnen- en buitenland meer belasting gaan betalen. Verder worden de energie-investeringsaftrek (EIA), de milieu-investeringsaftrek (MIA) en de willekeurige afschrijving op milieubedrijfsmiddelen (Vamil) voor een nieuwe periode van vijf jaar gecontinueerd.

In het wetsvoorstel Overige fiscale maatregelen 2019 zijn maatregelen opgenomen die geen budgettaire gevolgen hebben, noodzakelijk zijn ten behoeve van het onderhoud van het fiscale stelsel en andere maatregelen die meer technisch van aard zijn.

In het wetsvoorstel Wet implementatie artikel 1 richtlijn elektronische handel vindt implementatie plaats van een gedeelte van de EU-richtlijn elektronische handel. Dit leidt tot de modernisering en vereenvoudiging van de heffing en inning van de btw op grensoverschrijdende internetverkoop aan particulieren.

In het wetsvoorstel Wet modernisering kleineondernemersregeling wordt voorgesteld om de huidige kleineondernemingsregeling in de Wet op de omzetbelasting 1968 (Wet OB 1968) te moderniseren door de introductie van een facultatieve omzetgerelateerde vrijstellingsregeling van omzetbelasting.

In het wetsvoorstel Wet aanpassing kansspelbelasting voor sportweddenschappen wordt geregeld dat weddenschappen, ongeacht of deze op het land of op afstand worden aangeboden, fiscaal gelijk worden behandeld.

Het onderhavige wetsvoorstel en de wetsvoorstellen Overige fiscale maatregelen 2019, Wet bronbelasting 2020 en Fiscale vergroeningsmaatregelen 2019 zijn aan te merken als inhoudelijke verzamelwetsvoorstellen. De wetsvoorstellen voldoen aan de criteria in de Notitie Verzamelwetgeving.<sup>1</sup> In het onderhavige wetsvoorstel is sprake van budgettaire samenhang. De opbrengst van bepaalde maatregelen wordt gebruikt als dekking voor andere maatregelen. Bij het wetsvoorstel Overige fiscale maatregelen 2019 is sprake van uitvoeringstechnische samenhang, waarbij voor de doelgroep of de Belastingdienst – voor zover mogelijk – gelijktijdige invoering op 1 januari 2019 gewenst is. De onderdelen van de verschillende wetsvoorstellen zijn niet van een omvang of complexiteit dat voor die onderdelen een afzonderlijk wetsvoorstel gerechtvaardigd zou zijn.

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

### **3. Opzet algemeen deel**

De paragrafen in het algemeen deel van deze memorie zijn op onderwerp gerangschikt. Allereerst wordt in paragraaf 4 ingegaan op de augustusbesluitvorming. Vanaf paragraaf 5 wordt een toelichting gegeven op de in het wetsvoorstel Belastingplan 2019 opgenomen maatregelen. Voor een nadere toelichting op de afzonderlijke maatregelen wordt tevens verwezen naar de artikelsgewijze toelichting in deze memorie. Aan het slot van het algemeen deel van deze memorie wordt in een aantal paragrafen achtereenvolgens ingegaan op de budgettaire aspecten, de EU-aspecten, de gevolgen voor bedrijfsleven en burgers, de gevolgen voor de uitvoeringskosten van de Belastingdienst en het resultaat van advies en consultatie van dit wetsvoorstel.

---

<sup>1</sup> Kamerstukken I 2010/11, 32 500 VI, M.

#### **4. Inkomensbeleid**

Met het inkomensbeleid kan de overheid de koopkracht van mensen en de inkomensverdeling beïnvloeden. Het kabinet heeft zich ten doel gesteld om iedereen mee te laten delen in de economische groei. Het gaat beter met de economie, de werkgelegenheid en de overheidsfinanciën en het is tijd dat mensen ook in hun portemonnee merken dat het goed gaat met Nederland. Verder is een belangrijk principe van het kabinet dat werken meer moet gaan lonen en mensen daarom meer over moeten houden van elke verdiende euro. Hiertoe heeft het kabinet in het regeerakkoord al een forse lastenverlichting aangekondigd, grotendeels gericht op het verlagen van de lasten op arbeid.

Naast de lastenverlichting gericht op het verlagen van de lasten op arbeid heeft het kabinet ook oog voor de verschillende (kwetsbare) groepen. Om een evenwichtige koopkrachtontwikkeling voor alle groepen te waarborgen wordt, zoals ieder jaar, in augustus besloten of er moet worden bijgestuurd in de koopkracht. In de augustusbesluitvorming heeft het kabinet aandacht gehad voor de koopkrachtontwikkeling van lage inkomens en uitkeringsgerechtigden. Het kabinet stelt voor om de algemene heffingskorting in 2019 met € 44 extra te verhogen, bovenop de reeds in het regeerakkoord aangekondigde stijging van € 140. Hiermee wordt de koopkrachtontwikkeling van met name lage inkomens en uitkeringsgerechtigden extra ondersteund. De verwachte mediane koopkracht voor uitkeringsgerechtigden is door de extra verhoging van de algemene heffingskorting met 0,4%-punt gestegen, voor werkenden en gepensioneerden is dit 0,3%-punt.

Het resulterende koopkrachtbeeld voor 2019 is positief. 96% van de huishoudens gaat erop vooruit en de mediane koopkracht over alle huishoudens komt uit op +1,6%.

#### **5. Wet inkomstenbelasting 2001**

##### *5.1. Inleiding pakket box 1: lagere lasten op arbeid*

Het regeerakkoord bevat een pakket maatregelen in box 1 van de inkomstenbelasting dat per saldo bijdraagt aan de verbetering van de koopkracht voor alle groepen en het lonender maakt om (meer) te werken. In het onderhavige wetsvoorstel gaat het onder andere om:

- het invoeren van een tweeschijvenstelsel;
- het verhogen van de maximale algemene heffingskorting;
- het verhogen van de maximale arbeidskorting;
- de versnelde afbouw van het aftrektarief waartegen aftrekbare kosten met betrekking tot een eigen woning in aanmerking worden genomen;
- de afbouw van het aftrektarief voor een aantal andere grondslagverminderende posten;
- het anders vormgeven van de inkomensafhankelijke combinatiekorting.

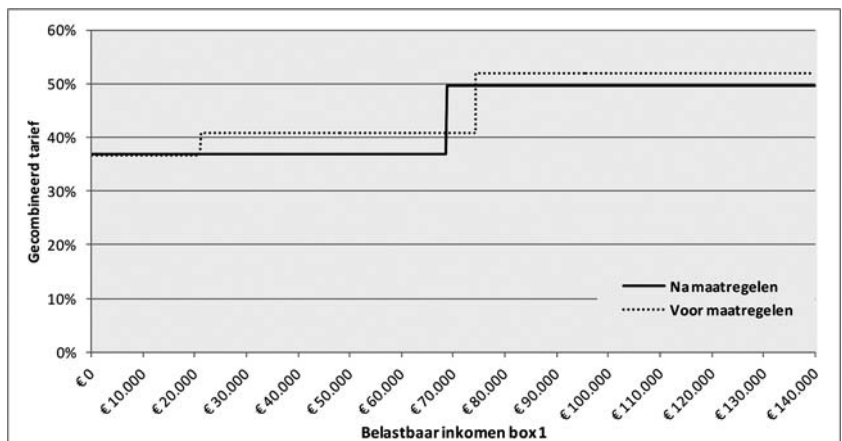
De maatregelen komen hieronder aan bod met daarna een beschrijving van de gecombineerde gevolgen voor de gemiddelde en de marginale belastingdruk in box 1.

## 5.2. Invoeren tweeschijvenstelsel

De tarieven in de tweede en derde schijf van het huidige stelsel worden stapsgewijs gelijkgetrokken met het nieuwe tarief in de eerste schijf (basistarief).<sup>2</sup> Een vlakke tariefstructuur zorgt ervoor dat het minder van belang wordt of het inkomen in een huishouden met één persoon of twee personen wordt verdiend. Dit maakt de fiscale behandeling van verschillende typen huishoudens evenwichtiger.

Door de invoering van het tweeschijvenstelsel ontstaat een meer proportionele heffing van inkomstenbelasting en premie voor de volksverzekeringen, een zogenoemde sociale vlaktaks, met een gezamenlijk basistarief voor het inkomen tot en met € 68.507 en een toptarief voor het inkomen boven € 68.507. Het toptarief gaat naar verwachting voor circa 7% van de belastingplichtigen gelden. In 2021 is het gezamenlijke basistarief 37,05%. Dat is bijna 4%-punt lager dan het huidige belastingtarief van de derde schijf. Het nieuwe toptarief komt uit op 49,5%, bijna 2,5%-punt lager dan het huidige toptarief. Door de invoering van het tweeschijvenstelsel nemen de besteedbare inkomens van belastingplichtigen met een inkomen in de huidige tweede, derde en vierde belastingschijf toe. In figuur 1 is de voorgestelde wijziging van de tariefstructuur grafisch weergegeven. De invoering van het tweeschijvenstelsel verlaagt de belastinginkomsten met € 5,6 miljard (2021).

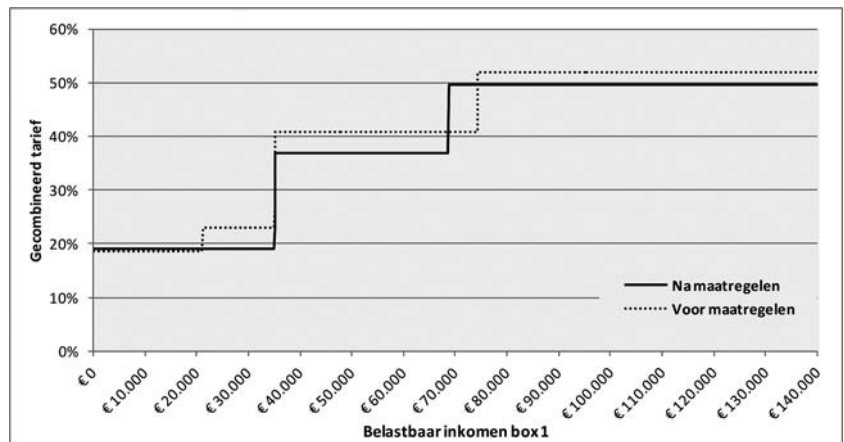
**Figuur 1: Gecombineerd tarief belasting en premie volksverzekeringen (2021)**



Net als in de huidige situatie betalen niet alle belastingplichtigen na de wijziging van de tariefstructuur ook premie voor alle volksverzekeringen. Om deze reden bestaat de eerste schijf uit twee delen. Voor belastingplichtigen die voor alle volksverzekeringen premie betalen is het gezamenlijke tarief in beide delen gelijk en is sprake van een tweeschijvenstelsel. Voor belastingplichtigen die niet of niet voor alle volksverzekeringen premieplichtig zijn, zoals AOW-gerechtigden, is het gezamenlijke tarief in het eerste deel lager dan in het tweede deel. Voor die belastingplichtigen is daarmee in feite sprake van een drieschijvenstelsel. Figuur 2 laat de wijziging van de tariefstructuur zien voor AOW-gerechtigden.

<sup>2</sup> Uitgaande van een belastingplichtige die premieplichtig is voor alle volksverzekeringen.

**Figuur 2: Gecombineerd tarief belasting en premie volksverzekeringen AOW-gerechtigden (2021)**



### 5.3. Bevriezen en in de toekomst minder verhogen van beginpunt van de hoogste tariefschijf

In de huidige situatie wordt het inkomen waarbij het toptarief ingaat, dus het beginpunt van de hoogste tariefschijf (huidige vierde schijf en de tweede schijf in de nieuwe tariefstructuur), jaarlijks geïndexeerd, dat wil zeggen verhoogd op basis van op de inflatie. Ook zit er in het basispad tot en met 2031 jaarlijks een beleidsmatige verhoging van circa € 900. Deze beleidsmatige verhogingen komen voort uit de Wet maatregelen woningmarkt 2014 II en het Belastingplan 2016.

Voorgesteld wordt om het beginpunt van de hoogste tariefschijf gedurende de kabinetsperiode (tot en met 2021) te bevriezen op het niveau van 2018. Doordat het beginpunt van deze hoogste tariefschijf niet wordt geïndexeerd blijft deze schijf gedurende de kabinetsperiode beginnen bij een inkomen van meer dan € 68.507. Dit is weergegeven in de figuren 1 en 2. Door deze maatregel begint het toptarief bij een lager inkomen dan het geval zou zijn geweest zonder de maatregel. Hierdoor krijgt 7% van de belastingplichtigen te maken met het toptarief, terwijl dat zonder deze maatregel 5,5% geweest zou zijn. Het bevriezen van het beginpunt van de hoogste tariefschijf levert € 1,4 miljard op (2021). De opbrengst van deze maatregel maakt het mede mogelijk om het tweeschijvenstelsel in te voeren.

Ook wordt voorgesteld de beleidsmatige verhoging van het beginpunt van de hoogste tariefschijf na 2021 uit het basispad te beperken, door deze beleidsmatige verhoging tot en met 2024 op nul te zetten en in 2025 met € 134 te verlagen. De beleidsmatige verhoging van dit beginpunt bedraagt dan in 2025 € 759 in plaats van € 893. Vanaf 2026 tot en met 2031 vindt de verhoging weer plaats overeenkomstig het basispad. In totaal stijgt het beginpunt van de hoogste tariefschijf, los van indexatie, volgens het voorstel van het kabinet na de kabinetsperiode nog met € 5.981 in plaats van met € 8.794 in het basispad. De opbrengst van deze maatregel bedraagt € 0,7 miljard (structureel). Daarnaast zal dit beginpunt vanaf 2022 weer worden geïndexeerd. Het effect van deze maatregelen wordt samengevat in tabel 1.

**Tabel 1: Verwachte ontwikkeling<sup>1</sup> beginpunt hoogste tariefschijf van 2018 tot en met 2031**

Jaar	Beleidsmatige verhoging basispad	Verwachte indexatie basispad <sup>1</sup>	Beginpunt hoogste tariefschijf basispad <sup>1</sup>	Maatregelen Belastingplan 2019	Totale verhoging na BP 2019	Beginpunt hoogste tariefschijf na BP 2019 <sup>1</sup>
2018			€ 68.507			€ 68.507
2019	€ 898	€ 964	€ 70.369	- € 1.862	€ 0	€ 68.507
2020	€ 898	€ 1.273	€ 72.540	- € 2.171	€ 0	€ 68.507
2021	€ 898	€ 1.459	€ 74.897	- € 2.357	€ 0	€ 68.507
2022	€ 893		€ 75.790	- € 893	€ 0	€ 68.507
2023	€ 893		€ 76.683	- € 893	€ 0	€ 68.507
2024	€ 893		€ 77.576	- € 893	€ 0	€ 68.507
2025	€ 893		€ 78.469	- € 134	€ 759	€ 69.266
2026	€ 888		€ 79.357	€ 0	€ 888	€ 70.154
2027	€ 888		€ 80.245	€ 0	€ 888	€ 71.042
2028	€ 883		€ 81.128	€ 0	€ 883	€ 71.925
2029	€ 878		€ 82.006	€ 0	€ 878	€ 72.803
2030	€ 863		€ 82.869	€ 0	€ 863	€ 73.666
2031	€ 822		€ 83.691	€ 0	€ 822	€ 74.488
<b>Totaal</b>	<b>€ 11.488</b>	<b>€ 3.696</b>		<b>- € 9.203</b>	<b>€ 5.981</b>	

<sup>1</sup> De verwachte indexatie van het beginpunt hoogste tariefschijf is tot en met 2021 meegenomen. Na 2021 zijn alleen de beleidsmatige verhogingen van dit punt opgenomen.

#### 5.4. Tariefmaatregel grondslagverminderende posten

Voorgesteld wordt om met ingang van 1 januari 2020 het tarief waartegen aftrekbare kosten met betrekking tot een eigen woning in aanmerking worden genomen versneld af te bouwen. Voor de volgende grondslagverminderende posten gaat eenzelfde tariefmaatregel gelden:

- de ondernemersaftrek, bestaande uit de zelfstandigenaftrek, de aftrek voor speur- en ontwikkelingswerk, de meewerkaftrek, de startersaftrek bij arbeidsongeschiktheid en de stakingsaftrek;
- de MKB-winstvrijstelling, mits het gezamenlijke bedrag van de met de ondernemersaftrek verminderde winst positief is;
- de terbeschikkingstellingsvrijstelling, mits het gezamenlijke bedrag van het resultaat uit werkzaamheden positief is;
- de persoonsgebonden aftrek, op dit moment<sup>3</sup> bestaande uit de uitgaven voor onderhoudsverplichtingen, de uitgaven voor specifieke zorgkosten, de weekenduitgaven voor gehandicapten, de scholingsuitgaven, de uitgaven voor monumentenpanden, de aftrekbare giften, het restant persoonsgebonden aftrek van voorgaande jaren en – op grond van overgangsrecht – verliezen op beleggingen in durfkapitaal.

Voor deze posten geldt eenzelfde afbouwtraject als voor de aftrekbare kosten met betrekking tot de eigen woning vanaf 2020 is voorzien. Het invoeren van een tariefmaatregel voor deze grondslagverminderende posten is een van de maatregelen waarmee de voorgestelde verlagingen van de belasting op inkomen mogelijk worden gemaakt. Het toepassen van de tariefmaatregel op de ondernemersaftrek en de MKB-winstvrijstelling draagt tevens bij aan het verkleinen van de fiscale verschillen tussen de ondernemer en de werknemer. Dit wordt nader uitgelegd in paragraaf 5.9.

<sup>3</sup> Zie echter het bij koninklijke boodschap van 20 september 2016 ingediende voorstel van wet tot wijziging van de Wet inkomstenbelasting 2001 met het oog op afschaffing van de aftrek van uitgaven voor monumentenpanden en de aftrek van scholingsuitgaven (Wet fiscale maatregelen rijksmonumenten en scholing) (Kamerstukken 34 556). Het kabinet is voornemens om de aftrek van uitgaven voor monumentenpanden per 1 januari 2019 en de aftrek van scholingsuitgaven per 1 januari 2020 af te schaffen. Hiervoor in de plaats komen uitgavenregelingen (subsidies) op de begroting van het Ministerie van Onderwijs, Cultuur en Wetenschap. De tariefmaatregel voor de persoonsgebonden aftrek zal dan niet van toepassing zijn op deze posten.



De tariefmaatregel is alleen van toepassing op belastingplichtigen die als geen rekening zou worden gehouden met de hiervoor genoemde posten een belastbaar inkomen uit werk en woning hebben of zouden hebben dat wordt belast in de hoogste schijf (in 2020 een inkomen van meer dan € 68.507).

Onder de huidige regeling, die sinds 2014 geldt, is voor de aftrekbare kosten met betrekking tot een eigen woning een afbouwtraject van het tarief waartegen deze kosten in aftrek worden gebracht voorzien van 0,5%-punt per jaar in de periode 2014–2042. Het voorstel is om deze afbouw met ingang van 1 januari 2020 te versnellen naar 3%-punt per jaar (2,95%-punt voor 2023). Per 2023 wordt het beoogde aftrektarief van 37,05% bereikt. Dit aftrektarief is vanaf 2023 gelijk aan het gezamenlijke basistarief dat vanaf 2021 van toepassing is binnen het tweeschijvenstelsel. Hetzelfde afbouwtraject gaat ook gelden voor de andere grondslagverminderende posten waar de maatregel op ziet, hetgeen met het oog op de uitvoerbaarheid gewenst is. Het afbouwtraject wordt weergegeven in tabel 2.

**Tabel 2: Ontwikkeling beperken aftrektarief 2018 t/m 2023**

Jaar	2018	2019	2020	2021	2022	2023
Maximaal aftrektarief aftrekbare kosten eigen woning	49,5%	49,0%	46,0%	43,0%	40,0%	37,05%
Maximaal aftrektarief andere grondslagverminderende posten <sup>1</sup>	51,95%	51,75%	46,0%	43,0%	40,0%	37,05%

<sup>1</sup> In 2018 en 2019 vindt er in deze categorie nog geen afbouw van het maximale aftrektarief plaats. Het genoemde percentage voor 2018 en 2019 betreft het reguliere maximale tarief in dat jaar.

Met de invoering van de tariefmaatregel voor de eigen woning per 2014 wordt het fiscale voordeel dat voortvloeit uit het hebben van een eigenwoningsschuld verkleind en wordt een stimulans gegeven om de schulden van burgers te verlagen en de financierbaarheid van de Nederlandse hypotheekportefeuille te verbeteren. Hoewel de versnelling van het afbouwtraject, ook als rekening wordt gehouden met de terugsluis en de overige lastenverlichtende maatregelen in dit pakket, in individuele gevallen financiële effecten kan hebben waar betrokkenen bij het aangaan van de verplichtingen geen rekening mee hebben gehouden, acht het kabinet het gewenst om in deze kabinetsperiode een forse impuls te geven aan het hiervoor genoemde doel.

De budgettaire opbrengst van de versnelde afbouw van het aftrektarief voor de aftrekbare kosten met betrekking tot een eigen woning wordt volledig ingezet om het percentage van het eigenwoningforfait te verlagen. De verlaging van het (basis)percentage van het eigenwoningforfait voor woningen met een eigenwoningwaarde van meer dan € 75.000 vindt plaats in drie stappen van elk 0,05%-punt in de jaren 2020, 2021 en 2023. De percentages voor woningen met een eigenwoningwaarde van € 75.000 of minder worden in die jaren verhoudingsgewijs verlaagd, op basis van de reeds bestaande factor van respectievelijk 0,4 voor woningen met een eigenwoningwaarde tussen € 12.500 en € 25.000, 0,6 voor woningen met een eigenwoningwaarde tussen € 25.000 en € 50.000 en 0,8 voor woningen met een eigenwoningwaarde tussen € 50.000 en € 75.000. Naar verwachting leidt dit beleid, in combinatie met de endogene ontwikkeling van huur- en woningprijzen, tot de in tabel 3 opgenomen percentages van het eigenwoningforfait. Deze percentages kunnen nog wijzigen als de ontwikkelingen van huur- en woningprijzen afwijken van de ramingen. Het verhoogde percentage van het eigenwoningforfait van 1,15% (2018) van de eigenwoningwaarde dat van toepassing is op woningen die onder de zogenoemde uitzendregeling vallen wordt ook verhoudingsgewijs verlaagd op basis van de daarvoor geldende factor van 10/6.<sup>4</sup>

**Tabel 3: Verwachte ontwikkeling percentages eigenwoningforfait<sup>1</sup>**

	2018	2019	2020	2021	2022	2023
Tot € 12.500	0%	0%	0%	0%	0%	0%
€ 12.500–€ 25.000	0,25%	0,25%	0,20%	0,20%	0,20%	0,15%
€ 25.000–€ 50.000	0,40%	0,35%	0,35%	0,30%	0,30%	0,25%
€ 50.000–€ 75.000	0,55%	0,50%	0,45%	0,40%	0,40%	0,35%
€ 75.000–€ 1.060.000 <sup>2</sup>	0,70%	0,65%	0,60%	0,50%	0,50%	0,45%
Meer dan € 1.060.000 <sup>2</sup>	2,35%	2,35%	2,35%	2,35%	2,35%	2,35%

<sup>1</sup> Ontwikkeling op basis van beleidsmatige wijzigingen tot en met 2023 en geraamde woning- en huurprijsmutaties tot en met 2021.

<sup>2</sup> Stand 2018, wordt jaarlijks gecorrigeerd met de tabelcorrectiefactor.

De verlaging van het percentage van het eigenwoningforfait is niet van toepassing op de bijtelling privégebruik woning die geldt voor tot het ondernemingsvermogen in de inkomstenbelasting behorende woningen. De tariefmaatregel eigen woning is immers niet van toepassing op deze categorie woningen, waardoor compensatie in de vorm van een lagere bijtelling voor deze woningen vanwege de versnelde afbouw binnen de tariefmaatregel eigen woning niet aan de orde is.

De tariefmaatregel grondslagverminderende posten leidt tot een budgettaire opbrengst van € 0,7 miljard in 2021 en € 0,6 miljard structureel.

#### 5.5. Versoberen voorwaartse verliesverrekening box 2

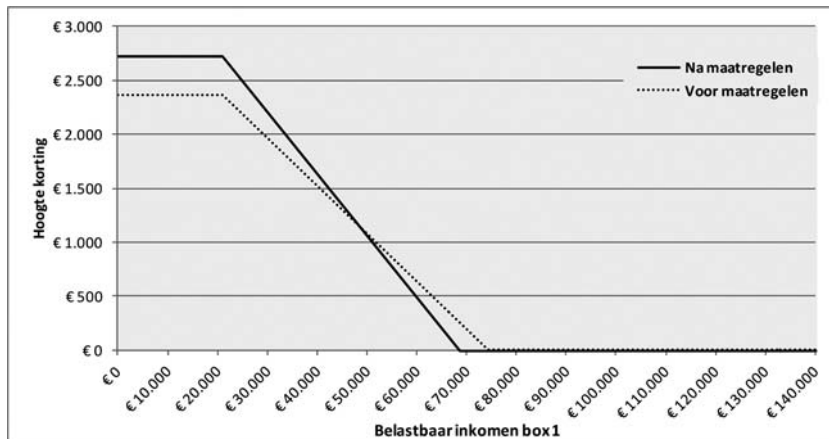
Voorgesteld wordt om de voorwaartse verliesverrekeningsperiode in box 2 te verkorten van negen naar zes jaar overeenkomstig de versobering van de in het wetsvoorstel Wet bronbelasting 2020 opgenomen voorwaartse verliesverrekening in de Vpb.

#### 5.6. Verhogen maximum algemene heffingskorting

De invoering van het tweeschijvenstelsel heeft vooral positieve koopkrachteffecten voor de middeninkomens. Om ook lagere inkomens de vruchten te laten plukken van de lastenverlichting, is het voorstel om het maximum van de algemene heffingskorting in 2019, 2020 en 2021 geleidelijk te verhogen met in totaal € 358. Figuur 3 geeft dit weer. De verhoging van het maximum van de algemene heffingskorting kost € 3,3 miljard.

<sup>4</sup> Naar keuze kan een woning die voor langere tijd niet bewoond wordt onder de eigenwoningregeling blijven vallen, maar dan onder toepassing van een verhoogd eigenwoningforfait. In de huidige wet is in afwijking van artikel 10.3 Wet IB 2001 abusievelijk nog een percentage van 1,25% opgenomen. Laatstgenoemd percentage wordt bij de zogenoemde bijstellingsregeling met terugwerkende kracht tot en met 1 januari 2018 gewijzigd in 1,15%.

**Figuur 3: Algemene heffingskorting (2021)**

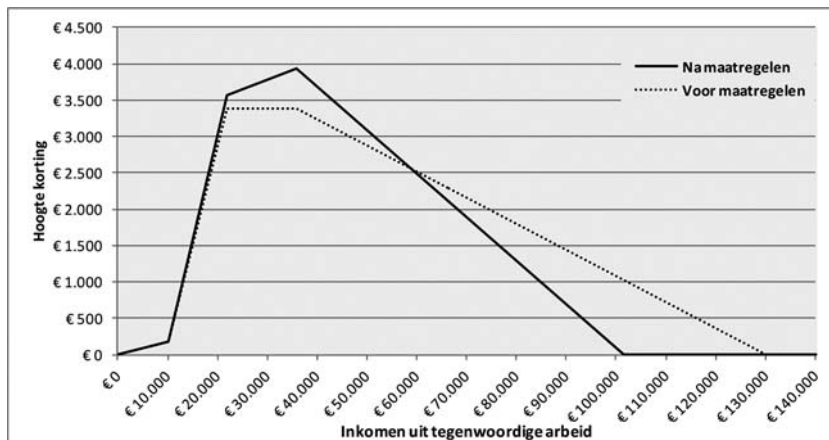


Door de voorgestelde verhoging van het maximum van de heffingskorting en door de bestaande koppeling tussen het einde van het afbouwtraject van de algemene heffingskorting en het beginpunt van de hoogste tariefschijf wordt het afbouwtraject van de algemene heffingskorting steiler.

**5.7. Maatregelen arbeidskorting en inkomensafhankelijke combinatiekorting**

In deze paragraaf wordt ingegaan op een aantal maatregelen in de arbeidskorting en de inkomensafhankelijke combinatiekorting (IACK). In paragraaf 5.11 wordt ingegaan op de maatregel omtrent de Ziektewet (ZW)-uitkering die niet langer meetelt voor de hoogte van de arbeidskorting voor zieken zonder werk.

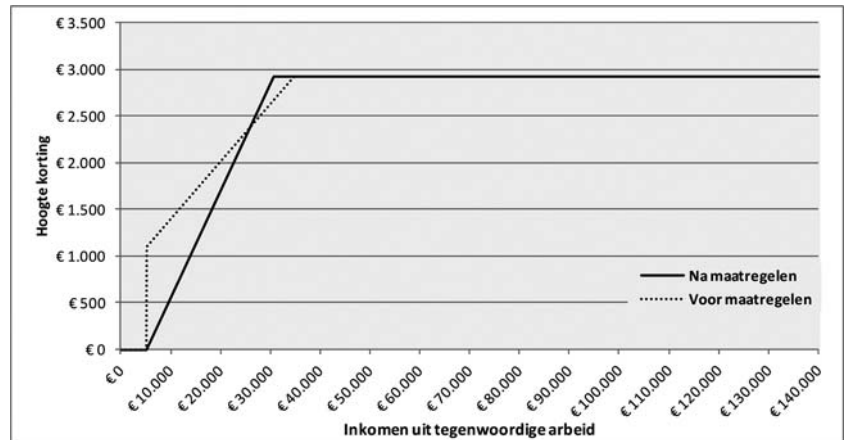
**Figuur 4: Arbeidskorting (2021)**



De maatregelen in de arbeidskorting zijn weergegeven in figuur 4. Het voorstel is het maximum van de arbeidskorting te verhogen, de arbeidskorting over een langer inkomenstraject op te laten lopen en steiler af te bouwen. Zoals is te zien in figuur 4 kent de arbeidskorting meerdere opbouwfasen. Het opbouwpercentage van het tweede opbouwtraject van de arbeidskorting gaat omhoog, waardoor de arbeidskorting aan het einde van het tweede opbouwtraject stijgt met € 180. Bovendien wordt voorgesteld het huidige vlakke maximum van de arbeidskorting te vervangen door een derde opbouwtraject met een extra opbouw van maximaal € 365. Deze maatregel is erop gericht de marginale druk op het

inkomenstraject tussen het minimumloon en een modaal inkomen te verlagen. De verwachte maximale arbeidskorting bedraagt door de maatregelen € 3.945 in 2021 (een stijging van € 545 ten opzichte van het basispad) en wordt bereikt bij een inkomen van ongeveer € 36.000. De arbeidskorting wordt vanaf daar met een percentage van 6% afgebouwd, waardoor de arbeidskorting bij een inkomen van iets meer dan € 100.000 op nihil uitkomt. De wijzigingen in de arbeidskorting kosten per saldo € 1,2 miljard.

**Figuur 5: Inkomensafhankelijke combinatiekorting (2021)**

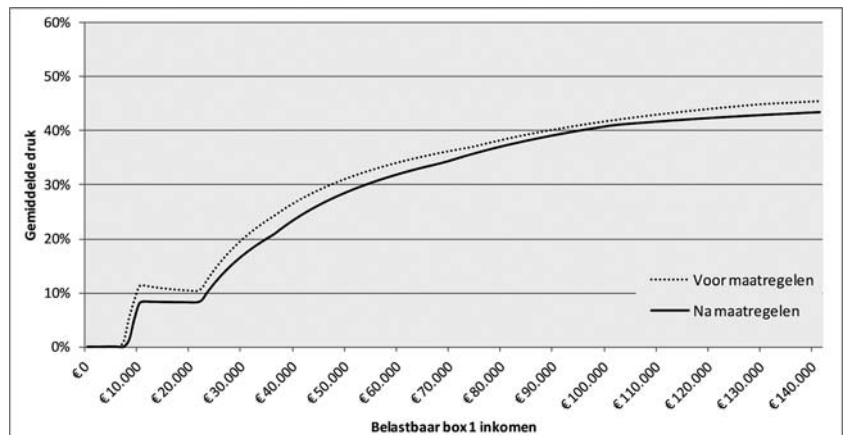


Figuur 5 illustreert de voorgestelde wijziging van de IACK. Voorgesteld wordt de opbouw van de IACK gelijkmatiger te laten plaatsvinden. De opbouw verloopt vanaf het drempelinkomen geleidelijk vanaf nihil in plaats van vanaf een vast bedrag. Het opbouwpercentage stijgt naar 11,45%, maar de maximale IACK blijft gelijk, waardoor de maximale IACK al bij een lager inkomen wordt bereikt. De wijziging van de vormgeving van de IACK vergroot de prikkel om meer uren te gaan werken. De aanpassing van de IACK leidt tot een besparing van € 0,2 miljard.

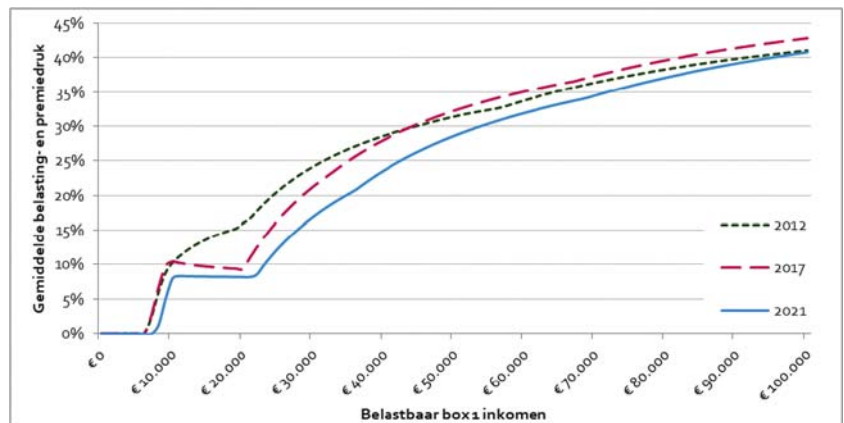
#### 5.8. Gevolgen pakket box 1 voor de gemiddelde en marginale belasting- en premiedruk

Figuur 6 laat zien dat de gemiddelde belasting- en premiedruk door de voorgenomen maatregelen flink zal dalen, met name voor middeninkomens. Uit figuur 7 blijkt dat de gemiddelde druk aan het einde van de kabinetsperiode lager is dan in 2017 en 2012 (het einde van de voorgaande kabinetsperiodes).

**Figuur 6: Gemiddelde belasting- en premiedruk voor werknemer zonder aftrekposten (2021)**

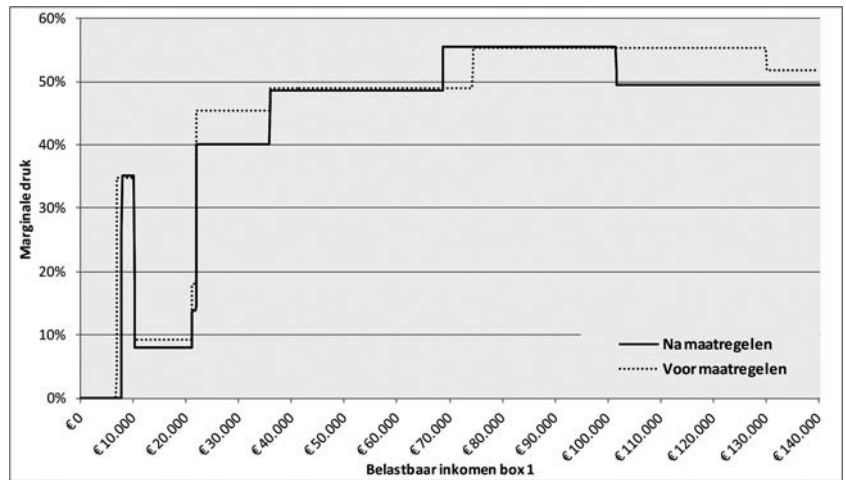


**Figuur 7: Gemiddelde belasting- en premiedruk voor werknemer zonder aftrekposten in 2012, 2017 en 2021**

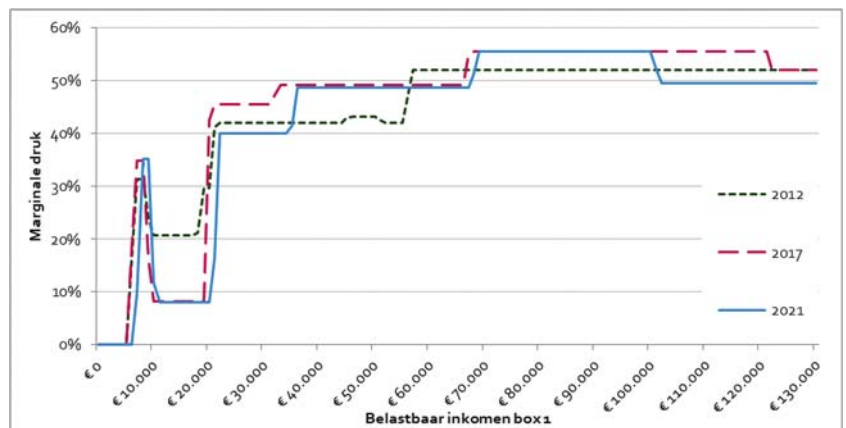


Naast de gemiddelde druk daalt ook de marginale belasting- en premiedruk. Dat is het deel van een extra verdiende euro inkomen dat afgedragen moet worden aan belasting en premie voor de volksverzekeringen. Hoe lager de marginale belasting- en premiedruk, hoe lonender het is om meer te werken. Figuur 8 laat zien dat vooral voor inkomens tussen € 20.000 en ruim € 35.000 de marginale belasting- en premiedruk flink daalt. Voor mensen in deze groep is dat extra belangrijk, omdat zij door een hoger inkomen soms aanzienlijk minder toeslagen ontvangen, waardoor in de huidige situatie meer werken voor hen nog te weinig lonend is. Figuur 9 toont de veranderingen in de marginale druk (exclusief toeslagen) ten opzichte van 2012 en 2017.

**Figuur 8: Marginale belasting- en premiedruk voor werknemer zonder aftrekposten (excl. toeslagen) (2021)**



**Figuur 9: Marginale belasting- en premiedruk voor werknemer zonder aftrekposten (excl. toeslagen) in 2012, 2017 en 2021**



De tabellen 4 en 5 geven een overzicht van de belangrijkste parameters binnen box 1 van de inkomstenbelasting en de verwachte wijzigingen hiervan gedurende de kabinetsperiode. De bedragen voor 2019 zijn geïndexeerd met de tabelcorrectiefactor zoals die geldt voor 2019, te weten 1,012. Bedragen na 2019 staan nog niet vast. De wijzigingen na 2019 zijn deels beleidsmatig en deels het gevolg van indexatie. Voor die indexatie is de geraamde tabelcorrectiefactor van het Centraal Planbureau (CPB) gebruikt.

**Tabel 4: Overzicht IB-parameters voor mensen jonger dan de AOW-leeftijd**

	2018	2019	2020	2021
Schijf 1	36,55%	36,65%	37,05%	37,05%
Schijf 2	40,85%	38,10%	37,80%	37,05%
Schijf 3	40,85%	38,10%	37,80%	37,05%
Schijf 4	51,95%	51,75%	50,50%	49,50%
Grens schijf 1	€ 20.142	€ 20.384	€ 20.751	€ 21.167
Grens schijf 2	€ 33.994	€ 34.300	€ 34.764	€ 35.286
Grens schijf 3	€ 68.507	€ 68.507	€ 68.507	€ 68.507
AHK: maximaal	€ 2.265	€ 2.477	€ 2.642	€ 2.753
AHK: afbouw in 2 <sup>e</sup> en 3 <sup>e</sup> schijf	4,683%	5,147%	5,537%	5,820%
Arbeidskorting: maximaal	€ 3.249	€ 3.399	€ 3.706	€ 3.941
Arbeidskorting: afbouwpunt	€ 33.112	€ 34.060	€ 35.208	€ 36.344
Arbeidskorting: afbouwpercentage	- 3,60%	- 6,00%	- 6,00%	- 6,00%
IACK: maximaal	€ 2.801	€ 2.835	€ 2.875	€ 2.921
IACK: inkomensgrens	€ 4.934	€ 4.993	€ 5.062	€ 5.142
IACK: opbouwpercentage	6,159%	11,450%	11,450%	11,450%
Jonggehandicaptenkorting	€ 728	€ 737	€ 749	€ 761

**Tabel 5: Overzicht IB-parameters voor AOW-gerechtigden**

	2018	2019	2020	2021
Schijf 1	18,65%	18,75%	19,15%	19,15%
Schijf 2	22,95%	20,20%	19,90%	19,15%
Schijf 3	40,85%	38,10%	37,80%	37,05%
Schijf 4	51,95%	51,75%	50,50%	49,50%
Grens schijf 1	€ 20.142	€ 20.384	€ 20.751	€ 21.167
Grens schijf 2 (geboren vanaf 1946)	€ 33.994	€ 34.300	€ 34.764	€ 35.286
Grens schijf 2 (geboren voor 1946)	€ 34.404	€ 34.817	€ 35.444	€ 36.153
Grens schijf 3	€ 68.507	€ 68.507	€ 68.507	€ 68.507
AHK: maximaal	€ 1.157	€ 1.268	€ 1.366	€ 1.423
AHK: afbouw in 2 <sup>e</sup> en 3 <sup>e</sup> schijf	2,392%	2,635%	2,865%	3,010%
Arbeidskorting: maximaal	€ 1.659	€ 1.745	€ 1.916	€ 2.037
Arbeidskorting: afbouwpunt	€ 33.112	€ 34.060	€ 35.208	€ 36.344
Arbeidskorting: afbouwpercentage	- 1,838%	- 3,080%	- 3,102%	- 3,101%
Ouderenkorting: maximaal	€ 1.418	€ 1.596	€ 1.619	€ 1.645
Ouderenkorting: afbouwpunt	€ 36.346	€ 36.783	€ 37.298	€ 37.895
Ouderenkorting: afbouwpercentage	n.v.t.	- 15%	- 15%	- 15%
Alleenstaande ouderenkorting	€ 423	€ 429	€ 436	€ 443

### 5.9. Correctie box 2-tarief

Dit wetsvoorstel bevat ook een maatregel die ziet op de heffing over inkomen uit aanmerkelijk belang (box 2). Het kabinet heeft besloten om in afwijking van het regeerakkoord de daarin opgenomen correctie van het box 2-tarief te verzachten om het midden- en kleinbedrijf tegemoet te komen. Vanwege de wijziging van de tarieven in de vennootschapsbelasting wordt voorgesteld het tarief in box 2 te corrigeren van 25% naar 26,9% per 2021 in plaats van naar 28,5%. Dit gebeurt in twee stappen: met ingang van 2020 wordt het tarief met 1,25%-punt verhoogd naar 26,25% en met ingang van 2021 wordt het tarief met 0,65%-punt verder verhoogd naar 26,9%. Zonder de correctie van het box 2-tarief wordt het «globaal evenwicht» in belasting- en premiedruk tussen de belastingplichtige die winst uit onderneming geniet (IB-ondernemer) en de directeur-groootaandeelhouder (dga) aanzienlijk verstoord. Het kabinet vindt het van belang dat een globaal evenwicht bestaat tussen de belasting- en

premiedruk van IB-ondernemers en dga's, zodat de keuze voor een ondernemingsvorm zo min mogelijk wordt bepaald vanuit fiscale motieven. In het vervolg van deze paragraaf wordt de voorgestelde maatregel nader toegelicht.

#### *Vergelijking belasting- en premiedruk werknemers versus dga's en IB-ondernemers*

In het IBO-ZZP (2015)<sup>5</sup> is aanbevolen om bij het aanpassen van de tarieven voor de dga en de IB-ondernemer, de vergelijking met de werknemer niet uit het oog te verliezen. Het rapport geeft als aanbeveling om het verschil in gemiddelde belasting- en premiedruk tussen de werknemer, de dga en IB-ondernemer te verkleinen. Hierna wordt ingegaan op de vergelijking tussen de marginale druk voor zowel de werknemers, de IB-ondernemer als de dga, gevolgd door een vergelijking van de gemiddelde belasting- en premiedruk voor de genoemde groepen.

#### *Vergelijken marginaal toptarief*

In onderstaande tabel 6 is allereerst een vergelijking opgenomen van het *marginale* toptarief van dga's, IB-ondernemers en werknemers. Uit de tabel blijkt dat het huidige marginale toptarief van de IB-ondernemer en dga dicht bij elkaar ligt en ruim onder dat van de werknemer. Ook volgt uit de tabel dat het marginale toptarief structureel daalt voor elk van de in de tabel genoemde groepen. Ten slotte toont de tabel het effect indien het box 2-tarief niet zou worden verhoogd. In dat geval zou het marginale toptarief van dga's aanzienlijk lager komen te liggen ten opzichte van IB-ondernemers. De verlaging van het marginale toptarief van dga's wordt veroorzaakt door de tariefsverlaging in de Vpb. Het marginale toptarief voor de dga bestaat namelijk uit een combinatie van het Vpb-tarief en het box 2-tarief.

**Tabel 6: Vergelijking marginaal toptarief voor verschillende situaties**

	Huidig	Structureel (2023)	Structureel zonder correctie
Werknemer	52,00%	49,50%	
IB-ondernemer	44,72%	44,33%	
DGA winst < € 200.000	40,00%	38,60%	37,00%
DGA winst > € 200.000	43,75%	43,16%	41,69%

#### *Vergelijken gemiddelde belasting- en premiedruk*

Het vergelijken van de *gemiddelde* belasting- en premiedruk van werknemers, IB-ondernemers en dga's vergt een uitgebreidere methode dan het vergelijken van marginale (top)tarieven. Deze methode is ontwikkeld bij het IBO-ZZP 2015. Figuur 10 toont de gemiddelde totale druk aan belastingen en premies verminderd met de zorgtoeslag voor de werknemer, de dga en de IB-ondernemer. Om de gemiddelde belasting- en premiedruk bij een bepaald (winst-)inkomen te kunnen vergelijken tussen de groepen moeten alle afgedragen belastingen en premies in beschouwing worden genomen. Dat betekent dat bij het brutoloon van de werknemer ook de werkgeverslasten moeten worden geteld. Zo ontstaat een vergelijkbaar beeld tussen de belasting- en premiedruk van werknemers (werkgevers- en werknemerslasten) bij een bepaald brutoloon en IB-ondernemers en dga's bij een bepaald (winst-)inkomen. In de vergelijking is er tevens van uitgegaan dat zowel de dga als de

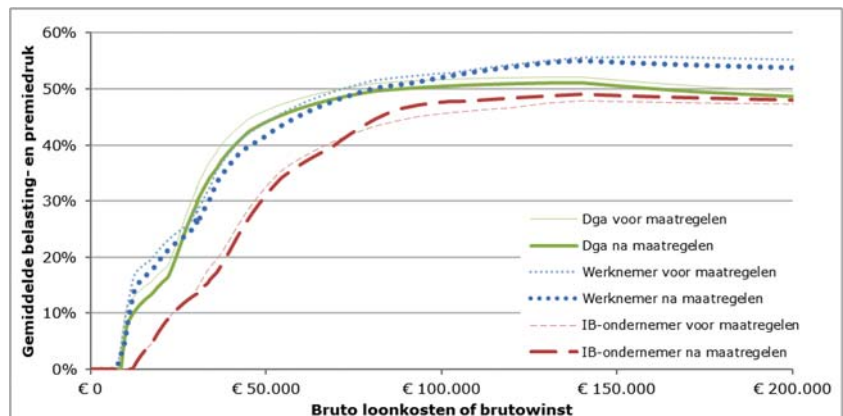
<sup>5</sup> Bijlage bij Kamerstukken II 2015/16, 31 311, nr. 154: Eindrapport IBO Zelfstandigen zonder personeel.



IB-ondernemer zich verzekert tegen arbeidsongeschiktheid en premies afdraagt met het oog op een pensioenopbouw. In onderstaande figuur 10 zijn alle generieke maatregelen in de inkomstenbelasting (box 1 en box 2) en de verlaging van de tarieven in de Vpb meegenomen.

Uit figuur 10 blijkt dat de gemiddelde belasting- en premiedruk voor IB-ondernemers lager ligt dan de gemiddelde belasting- en premiedruk voor werknemers, onder meer vanwege de zelfstandigenaftrek en de MKB-winstvrijstelling. Voor lagere brutowinsten ligt – bij volledige en directe winstuitkering aan de dga – de gemiddelde belasting- en premiedruk voor IB-ondernemers lager dan die voor dga's. Bij hogere brutowinsten komt de gemiddelde belasting- en premiedruk van beiden dicht bij elkaar te liggen. In de praktijk blijkt echter dat een groot aantal dga's de winst niet of slechts ten dele laat uitkeren door de bv, waarmee de heffing in box 2 (langdurig) kan worden uitgesteld. In die gevallen ligt het effectieve box 2-tarief – en dus de gemiddelde belasting- en premiedruk van de dga – lager. De gemiddelde belasting- en premiedruk voor werknemers ligt bij hogere inkomens boven de gemiddelde belasting- en premiedruk voor zowel de IB-ondernemer als de dga. Door de maatregelen in het pakket Belastingplan 2019 wordt het verschil in gemiddelde belasting- en premiedruk tussen de werknemer, de dga en de IB-ondernemer wel kleiner. Dit is in lijn met de aanbevelingen van onder meer het IBO-ZZP.<sup>6</sup>

**Figuur 10: Gemiddelde belasting- en premiedruk<sup>1</sup> (inclusief zorgtoeslag) IB-ondernemer, werknemer en dga in 2023, vóór maatregelen (conform basispad) en na maatregelen (pakket Belastingplan 2019)**



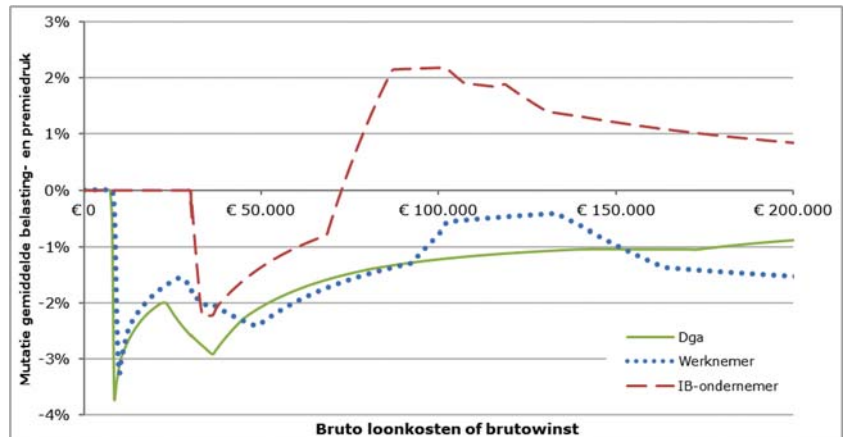
<sup>1</sup> Bij deze berekening zijn, om een vergelijking te kunnen maken tussen de dga, IB-ondernemer en werknemer, conform het IBO-ZZP naast de premie volksverzekering ook de werkgeverspremie meegenomen in de totale druk.

De hierna opgenomen figuur 11 toont de mutatie van de gemiddelde belasting- en premiedruk in 2023 als gevolg van de maatregelen in het pakket Belastingplan 2019 voor de dga, de IB-ondernemer en de werknemer. Uit die figuur blijkt dat de gemiddelde belasting- en premiedruk voor dga's per saldo daalt, ondanks de verhoging van het box 2-tarief met 1,9%-punt. Dit komt omdat dga's, net als werknemers en IB-ondernemers, profiteren van de lastenverlichting in box 1. Daarnaast is het effect van de daling van de Vpb-tarieven groter dan het effect van de verhoging van het box 2-tarief, mede omdat het over verschillende grondslagen gaat. De lastendruk voor IB-ondernemers met een brutowinst tot circa € 75.000 daalt, omdat zij net als werknemers en dga's profiteren van de lastenverlichting in box 1. IB-ondernemers met hogere brutowinsten zien hun gemiddelde belasting- en premiedruk toenemen als

<sup>6</sup> Bijlage bij Handelingen II 2017/18, nr. 20, item 8.

gevolg van het toepassen van de tariefmaatregel op de ondernemersaftrek en de MKB-winstvrijstelling (zie paragraaf 5.4). Uit de aangiftegegevens blijkt dat circa 90% van de IB-ondernemers een brutowinst heeft tot het beginpunt van de hoogste tariefschijf (€ 68.507) en daarom daalt hun gemiddelde belasting- en premiedruk als gevolg van de voorgenomen maatregelen.

**Figuur 11: Mutatie gemiddelde belasting- en premiedruk in 2023 als gevolg van de maatregelen in het pakket Belastingplan 2019**



#### 5.10. Toepassing heffingskortingen in de inkomstenbelasting voor buitenlandse belastingplichtigen

Ten aanzien van de heffingskortingen in de inkomstenbelasting voor buitenlandse belastingplichtigen wordt voorgesteld om in de Wet inkomstenbelasting 2001 (Wet IB 2001) op te nemen dat niet-kwalificerende buitenlandse belastingplichtigen die inwoner zijn van een andere lidstaat van de Europese Unie, een staat die partij is bij de Overeenkomst betreffende de Europese Economische Ruimte, Zwitserland of de BES-eilanden<sup>7</sup> (de landenkring) in voorkomende gevallen steeds recht hebben op het belastingdeel van de arbeidskorting en van de inkomensafhankelijke combinatiekorting. De wet wordt hiermee op dit punt in overeenstemming gebracht met het EU-recht. Dit voorstel is in lijn met de maatregel uit het pakket Belastingplan 2018 op grond waarvan buitenlandse belastingplichtigen die buiten de landenkring wonen vanaf 2019 in de loonbelasting niet langer recht hebben op het belastingdeel van de heffingskortingen. In verband met bepalingen in (Nederlandse) belastingverdragen die discriminatie van vaste inrichtingen verbieden wordt voorgesteld het recht op het belastingdeel van de arbeidskorting en van de inkomensafhankelijke combinatiekorting ook te regelen voor de betreffende buitenlandse belastingplichtigen die een onderneming drijven met behulp van een vaste inrichting in Nederland.

#### 5.11. ZW-uitkering telt niet langer mee voor hoogte arbeidskorting en IACK voor zieken zonder werk

Een werknemer krijgt in veel gevallen bij ziekte zijn loon doorbetaald door zijn werkgever. Als dat niet het geval is, zorgt de ZW voor een inkomensvoorziening bij ziekte van de werknemer. Een ZW-uitkering wordt echter ook verstrekt aan personen die door ziekte tijdelijk niet beschikbaar zijn voor de arbeidsmarkt, maar geen dienstbetrekking (meer) hebben, bijvoorbeeld aan personen die een uitkering op grond van de Werkloos-

<sup>7</sup> Bonaire, Sint-Eustatius en Saba.

heidswet (WW) hadden en ziek zijn geworden of personen van wie de dienstbetrekking tijdens ziekte is beëindigd. Als iemand een ZW-uitkering heeft, telt die uitkering mee als inkomen dat bepalend is voor de hoogte van de arbeidskorting en van de IACK. Een WW-uitkering telt niet mee als inkomen dat bepalend is voor de hoogte van de arbeidskorting en van de IACK. Iemand die een WW-uitkering heeft en ziek wordt en daardoor een ZW-uitkering ontvangt, heeft op dat moment een hoger inkomen dat meetelt voor de bepaling van de hoogte van de arbeidskorting en de IACK. Als gevolg daarvan treedt op dat moment in de regel een substantiële netto-inkomensstijging op. Vervolgens ervaart deze persoon juist in de regel een substantiële netto-inkomensdaling als hij zich beter meldt en weer een WW-uitkering geniet. Beide situaties acht het kabinet, ook voor vergelijkbare groepen, niet wenselijk. Daarom is het voorstel om per 2020 voor nieuwe ZW-uitkeringsgerechtigden zonder werk de ZW-uitkering niet mee te laten tellen als inkomen dat bepalend is voor de hoogte van de arbeidskorting. Dat betekent dat een knip moet worden aangebracht in de groep mensen die een ZW-uitkering geniet. Kort gezegd, wordt een knip aangebracht tussen zieken met werk en zieken zonder werk. De voorgestelde maatregel is daarmee zowel van toepassing voor mensen met een WW-uitkering die ziek worden als voor mensen die in een vergelijkbare situatie verkeren als zieke WW-gerechtigden: zij zijn ziek en hebben geen dienstbetrekking (meer). Het betreft bijvoorbeeld mensen met een arbeidscontract voor bepaalde duur dat is beëindigd, uitzendkrachten die onder het uitzendbeding vallen en zwangeren die geen dienstbetrekking (meer) hebben en zich vóór hun zwangerschaps- en bevallingsverlof ziek melden. Voorgesteld wordt bij deze groepen de ZW-uitkering niet langer te laten meetellen als inkomen dat bepalend is voor de hoogte van de arbeidskorting en de IACK. Het gaat om circa 250.000 ziektegevallen per jaar (ZW-uitkeringen), met een gemiddelde duur van 52 dagen (cijfers 2017).

Naast de hiervoor genoemde groep mensen zijn er ook mensen die een ZW-uitkering genieten op basis van een door henzelf bij het Uitvoeringsinstituut Werknemersverzekeringen afgesloten vrijwillige verzekering zoals voorzien in de ZW. Een dergelijke verzekering staat open voor verschillende categorieën personen zoals mensen die in het buitenland werken en zelfstandigen. Zij zijn in het algemeen vergelijkbaar met verzekerden in een dienstbetrekking. Daarom telt ook de ZW-uitkering die vrijwillig verzekerden ontvangen mee als inkomen dat bepalend is voor de hoogte van de arbeidskorting en de IACK.

Voor werknemers die ziek worden en daardoor recht krijgen op een ZW-uitkering, blijft de ZW-uitkering bij hen meetellen als inkomen dat bepalend is voor de hoogte van de arbeidskorting en de IACK. Hetzelfde geldt voor personen met een fictieve dienstbetrekking (bijvoorbeeld aannemers van werk).

Voorgesteld wordt deze maatregel te laten ingaan per 1 januari 2020. De maatregel kan substantiële inkomenseffecten voor de betrokkenen tot gevolg hebben. Dat is de reden dat de maatregel alleen geldt voor nieuwe gevallen. Voor mensen die op 31 december 2019 reeds recht hadden op een ZW-uitkering en van wie die ZW-uitkering doorloopt in 2020 en eventueel ook daarna blijft ook die ZW-uitkering meetellen als inkomen dat bepalend is voor de hoogte van de arbeidskorting en de IACK.

## 5.12. Conserverende aanslag lijfrente en pensioen

Op 14 juli 2017 heeft de Hoge Raad prejudiciële vragen beantwoord over de conserverende aanslag die bij emigratie wordt opgelegd ter zake van pensioen- en lijfrenteaanspraken.<sup>8</sup> Uit deze antwoorden volgt dat het opleggen van een conserverende aanslag ter zake van pensioen- en lijfrenteaanspraken in bepaalde situaties in strijd is met de goede verdragstrouw. Deze prejudiciële beslissing van de Hoge Raad wordt met dit wetsvoorstel gecodificeerd.

Het ging om de vraag of Nederland bij emigratie een bedrag als negatieve uitgaven voor inkomensvoorzieningen door middel van een conserverende aanslag in de heffing mag betrekken in situaties dat een verdrag ter voorkoming van dubbele belasting het heffingsrecht over de (al dan niet periodieke) pensioen- en lijfrente-inkomsten bij uitsluiting toewijst aan de woonstaat (exclusieve woonstaatheffing).<sup>9</sup>

De Hoge Raad heeft geoordeeld dat de conserverende aanslag voor pensioenen en lijfrenten, zoals die op grond van de huidige wetgeving wordt opgelegd ingeval sprake is van een exclusieve woonstaatheffing, niet in strijd is met de goede verdragstrouw, behalve voor zover de conserverende aanslag ziet op:

- a. uitgaven voor lijfrenteaanspraken<sup>10</sup> die zijn gedaan in de periode vóór 1 januari 1992 of in de periode van 1 januari 2001 tot en met 15 juli 2009;
- b. aanspraken en bijdragen ingevolge een pensioenregeling die vóór 16 juli 2009 niet tot het loon zijn gerekend.

Het bij conserverende aanslag in de heffing betrekken van de hiervoor genoemde uitgaven, onderscheidenlijk aanspraken en bijdragen, is volgens de Hoge Raad in strijd met de goede verdragstrouw, omdat op basis van de in de betreffende perioden geldende wetgeving – ook ingeval sprake was van een exclusieve woonstaatheffing – de waarde in het economische verkeer van de lijfrente- of pensioenaanspraak geheel of gedeeltelijk tot het inkomen werd gerekend.

De beslissing van de Hoge Raad leidt derhalve tot compartimentering van de grondslag die bij conserverende aanslag in de heffing wordt betrokken indien in deze grondslag mede uitgaven voor lijfrenteaanspraken, onderscheidenlijk niet tot het loon gerekende aanspraken en bijdragen ingevolge een pensioenregeling, zijn opgenomen die betrekking hebben op de genoemde perioden en sprake is van een exclusieve woonstaatheffing. Deze compartimentering wordt in dit voorstel van wet geregeld.

## 6. Wet op de loonbelasting 1964

### 6.1. Verkorten maximale looptijd 30%-regeling

Voor werkgevers bestaat de mogelijkheid om werknemers de extra kosten van tijdelijk verblijf buiten het land van herkomst in het kader van de dienstbetrekking (extraterritoriale kosten ofwel ETK) onbelast te vergoeden via de zogenoemde ETK-regeling. De 30%-regeling is een verbijzondering van deze ETK-regeling. De 30%-regeling biedt werkgevers

<sup>8</sup> HR 14 juli 2017, ECLI:NL:HR:2017:1324.

<sup>9</sup> In de zaak ging het om het belastingverdrag tussen Nederland en Frankrijk (1973).

<sup>10</sup> Omwille van de leesbaarheid wordt hier gesproken over uitgaven voor lijfrenteaanspraken. Het gaat echter ook om premies voor aanspraken ingevolge een pensioenregeling als bedoeld in artikel 1.7, tweede lid, onderdeel b, Wet IB 2001.

de mogelijkheid om onder voorwaarden in ieder geval<sup>11</sup> een forfaitair bedrag van maximaal 30% van het loon<sup>12</sup> onbelast te vergoeden aan bepaalde werknemers die tijdelijk buiten het land van herkomst werken.<sup>13, 14</sup>

In 2017 is de 30%-regeling voor ingekomen werknemers op doeltreffendheid en doelmatigheid geëvalueerd. Het rapport *Evaluatie 30%-regeling* (de evaluatie) is op 13 juni 2017 aangeboden aan de Tweede Kamer.<sup>15</sup> In de kabinetsreactie is toegelicht dat het kabinet naar aanleiding van deze evaluatie heeft besloten de maximale looptijd van de 30%-regeling voor ingekomen werknemers met drie jaar te verkorten van maximaal acht jaar tot maximaal vijf jaar.<sup>16</sup> Uit de evaluatie blijkt dat deze verkorting van de looptijd zorgt voor een hogere doelmatigheid van de 30%-regeling, terwijl de doeltreffendheid nauwelijks wordt beperkt.<sup>17</sup> Uit de evaluatie blijkt onder meer dat de 30%-regeling voor circa 80% van de betreffende ingekomen werknemers niet langer dan vijf jaar wordt toegepast. Daarbij wordt opgemerkt dat van de ingekomen werknemers waarvoor de 30%-regeling langer dan vijf jaar wordt toegepast, een substantieel aandeel zich structureel of zeer langdurig in Nederland vestigt. Hier vloeit logischerwijs uit voort dat na een verblijf in Nederland van vijf jaar geen sprake meer is van tijdelijk verblijf. Voor de mogelijkheid om de werkelijke ETK onbelast te vergoeden zal daarom in de praktijk ook worden uitgegaan van een maximumperiode van vijf jaar.

Zoals vermeld in de eerdergenoemde kabinetsreactie is het voorstel de verkorting van de maximale looptijd van de 30%-regeling per 1 januari 2019 met drie jaar voor zowel de nieuwe als de bestaande gevallen te laten gelden. Voor een werknemer waarvoor op de beschikking 30%-regeling een einddatum staat in de periode 1 januari 2019 tot en met 1 januari 2022 betekent dit dat de 30%-regeling door de verkorting van de looptijd vanaf 1 januari 2019 niet langer mag worden toegepast. Voor een werknemer met een beschikking met een einddatum na 1 januari 2022 geldt dat de looptijd feitelijk met drie jaar wordt verkort. Dit zal betekenen dat de 30%-regeling na uiterlijk vijf jaar niet langer kan worden toegepast. In 2017 werd de 30%-regeling toegepast voor ruim 74.000 ingekomen werknemers. Naar inschatting van de Belastingdienst worden maximaal circa 11.000 werknemers meteen per 1 januari 2019 door de verkorting geraakt. Daarnaast bereiken gedurende het jaar 2019 maximaal circa 6.500 werknemers de vijfjaarsgrens. Voor deze twee groepen werknemers geldt dat zij per 1 januari 2019 of in de loop van het jaar geen gebruik meer kunnen maken van de 30%-regeling. Van de overige ingekomen werknemers zal een groot deel (nog) geen last hebben van de verkorting van de looptijd. Volgens Dialogic wordt immers in 80% van de gevallen de

---

<sup>11</sup> Het gaat hierbij om een minimum: als aannemelijk wordt gemaakt dat de werkelijke kosten hoger zijn, mogen de werkelijke kosten onbelast worden vergoed.

<sup>12</sup> Onder het loon wordt in dit verband verstaan de som van:

a. het loon uit tegenwoordige dienstbetrekking ter zake van het verblijf buiten het land van herkomst dat is genoten tijdens de looptijd van de bewijsregel en waarover met toepassing van de artikelen 20a, 20b, 26 en 26b Wet LB 1964 belasting wordt geheven, voor zover de ingekomen of uitgezonden werknemer ter zake geen recht heeft op voorkoming van dubbele belasting;

b. de vergoeding voor extraterritoriale kosten, bedoeld in artikel 31a, tweede lid, onderdeel e, Wet LB 1964.

<sup>13</sup> De 30%-regeling ziet zowel op vergoedingen als verstrekkingen. Voor de leesbaarheid wordt hier veelal gesproken over vergoed(ing)en.

<sup>14</sup> Daarnaast kunnen aan deze werknemers de werkelijke schoolgelden van internationale scholen onbelast worden vergoed.

<sup>15</sup> Kamerstukken II 2016/17, 34 552, nr. 84.

<sup>16</sup> Brief van de Staatssecretaris van Financiën van 20 april 2018 (Kamerstukken II 2017/18, 34 785, nr. 83).

<sup>17</sup> Kamerstukken II 2016/17, 34 552, nr. 84.

30%-regeling maximaal vijf jaar toegepast. De verkorting van de maximale looptijd van de 30%-regeling voor ingekomen werknemers werkt door naar de keuzeregeling voor partiële buitenlandse belastingplicht in de heffing van inkomstenbelasting, omdat het keuzerecht alleen kan worden toegepast gedurende de looptijd van de 30%-regeling.

Het uitgangspunt is dat wetwijzigingen onmiddellijke werking hebben. Dat betekent dat wetwijzigingen ook van toepassing zijn op bestaande gevallen. In beginsel kan voor uitzonderingssituaties afwijking van het uitgangspunt van onmiddellijke werking nodig zijn. Hierbij dient een afweging te worden gemaakt van de belangen van degenen die (mogelijk) geraakt worden door de nieuwe wetgeving, in dit geval de inhoudingsplichtigen die de 30%-regeling reeds toepassen en de werknemers waarvoor de 30%-regeling reeds wordt toegepast, tegen de belangen van andere inhoudingsplichtigen en belastingplichtigen die niet een dergelijke tegemoetkoming krijgen. Het kabinet acht overgangsrecht in dit geval juridisch niet noodzakelijk. Hierbij is mede in ogenschouw genomen dat het ontbreken van overgangsrecht op 20 april 2018 expliciet is benoemd in de kabinetsreactie op de evaluatie van de 30%-regeling. Hiernaast heeft de Belastingdienst in juni 2018 de werknemers en de inhoudingsplichtigen die het betreft per brief over de voorgenomen wijziging geïnformeerd.

Hoewel het kabinet overgangsrecht juridisch niet noodzakelijk acht, stelt het kabinet, mede gelet op de vele ontvangen reacties op de aangekondigde onmiddellijke werking van de maatregel per 1 januari 2019, overgangsrecht voor met betrekking tot de schoolgelden voor internationale scholen. Het betreft een tegemoetkoming voor de werknemers voor wie de omstandigheid dat werkgevers de schoolgelden voor internationale scholen niet langer onbelast kunnen vergoeden of verstrekken een grote financiële impact kan hebben. Het overgangsrecht houdt in dat schoolgelden voor internationale scholen voor het schooljaar 2018/2019 ook na de verkorting van de looptijd van de 30%-regeling onbelast kunnen worden vergoed of verstrekt, mits deze schoolgelden binnen de oorspronkelijke looptijd worden vergoed of verstrekt.

## *6.2. Verhogen maxima vrijwilligersregeling*

In verband met het grote maatschappelijke belang van vrijwilligerswerk stelt het kabinet voor om het voor een kalenderjaar geldende plafond van de regeling voor vrijwilligers met € 200 te verhogen. Op dit moment geldt dat personen die als vrijwilliger werkzaam zijn en vergoedingen en verstrekkingen ontvangen van in totaal maximaal € 150 per maand en € 1.500 per kalenderjaar hierover geen belasting en premie voor de volksverzekeringen zijn verschuldigd. De organisatie waarvoor zij als vrijwilliger werkzaam zijn, is hierover ook geen premies werknemersverzekeringen verschuldigd. De genoemde bedragen zijn sinds 1 januari 2006 niet aangepast. Daarom wordt voorgesteld met ingang van 1 januari 2019 het plafond van de vrijwilligersregeling te verhogen tot € 170 per maand en € 1.700 per kalenderjaar. De in de vrijwilligersregeling gehanteerde bedragen worden geacht ten hoogste de kosten te dekken die een vrijwilliger maakt om zijn vrijwilligerswerk te verrichten.

## **7. Wet op de omzetbelasting 1968**

### *7.1. Verhogen verlaagde btw-tarief*

Het kabinet stelt voor het verlaagde btw-tarief te verhogen van 6 naar 9 percent. Deze maatregel past in het streven dat is gericht op een schuif in de belastingmix van directe naar indirecte belastingen. De verhoging van het verlaagde btw-tarief is direct verbonden met de voorstellen die zien op

de structurele verlaging van de belastingen op inkomen. Door het samenstel van fiscale maatregelen gaan alle inkomensgroepen er de komende jaren in koopkracht op vooruit.

Het belasten van consumptie is economisch minder verstorend dan het belasten van inkomen. Dit is ook de reden dat de OESO<sup>18</sup> en het IMF<sup>19</sup> Nederland adviseren om te komen tot een belastingschuif van de directe belastingen naar de indirecte belastingen. Bovendien is de opbrengst van de belasting op consumptie meer solide en stabiel dan de opbrengst uit belastingen op inkomen.<sup>20</sup>

De voordelen van een belastingschuif wegen op tegen de beperkte grenseffecten van deze maatregel. Uit het rapport van de Studiegroep Duurzame Groei<sup>21</sup> blijkt dat met name houdbare voedingsmiddelen gevoelig zijn voor grenseffecten. In België en Duitsland is het prijspeil voor voedingsmiddelen over het algemeen hoger dan in Nederland, ook na de verhoging van het verlaagde btw-tarief.<sup>22</sup> Over het geheel genomen zullen de grenseffecten naar verwachting dan ook beperkt zijn.

Het kabinet stelt voor om geen aanvullende wetgeving op te nemen voor de overgangssituaties rondom de tariefswijziging. Tijdens de Voortzetting algemeen overleg over de Fiscale Agenda op 7 juni jl. heeft de Staatssecretaris van Financiën al kenbaar gemaakt dat dit kabinet het naheffen over vooruitbetalingen niet wenselijk acht en de ondernemer in een dergelijke situatie niet wil confronteren met de extra inspanning die gepaard gaat met naheffing.<sup>23</sup> Om deze reden stelt het kabinet voor geen aanvullende wetgeving door middel van overgangsrecht op te nemen en op die wijze bij te dragen aan het soepel laten verlopen van de overgang. In de praktijk betekent dit namelijk dat ondernemers voor het vaststellen van welk btw-tarief van toepassing is, kunnen aansluiten bij het reguliere moment van verschuldigdheid. Dit moment volgt rechtstreeks uit de toepassing van de Wet OB 1968 en wijkt niet af van de wijze waarop een ondernemer normaal gesproken zijn administratie voor de omzetbelasting voert. Op deze wijze blijven de administratieve lasten voor ondernemers tot een minimum beperkt. Niettemin werkt de verhoging van de btw ook door naar de Wet op de vaste boekenprijs. Er is een wijziging opgenomen die ondernemers de mogelijkheid biedt om een vastgestelde vaste prijs te wijzigen en daarmee het effect van een btw-wijziging te kunnen verdisconteren.

## 7.2. Verruimen Nederlandse sportvrijstelling

De Nederlandse sportvrijstelling wordt gewijzigd. De voorgestelde wijziging vloeit voort uit jurisprudentie van het Hof van Justitie van de Europese Unie (hierna: HvJ EU).<sup>24</sup> Uit de jurisprudentie is gebleken dat de

<sup>18</sup> Zie onder meer Better Regulation in Europe: Netherlands 2010, OECD, OECD Skills Strategy 2017 – Diagnoserapport Nederland, mei 2017 en Diagnoserapport Nederland, OECD, OECD Skills Strategy 2016, mei 2016.

<sup>19</sup> Kingdom of the Netherlands 2016 Article IV Consultation, IMF, Country Report No. 17/77, april 2017.

<sup>20</sup> Interim-rapport, Naar een activerender belastingstelsel, Commissie inkomstenbelasting en toeslagen, oktober 2012.

<sup>21</sup> Studiegroep Duurzame Groei, werkgroeprapport Fiscaliteit, juli 2016.

<sup>22</sup> Volgens de gegevens van de Europese Commissie is het prijspeil voor eten en niet alcoholische dranken in Nederland 103, in Duitsland 108 en in België 112. Zelfs na een de verhoging van het verlaagde btw-tarief blijft het prijspeil lager, te weten:  $(103/1,06) * 1,09 = 106$ . Deze gegevens zijn te raadplegen via [http://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php?title=File:Graph1Price\\_level\\_index\\_for\\_food\\_and\\_non-alcoholic\\_beverages,\\_2017\\_\(EU-28%3D100\)new.png](http://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php?title=File:Graph1Price_level_index_for_food_and_non-alcoholic_beverages,_2017_(EU-28%3D100)new.png).

<sup>23</sup> Kamerstukken II 2017/18, 32 140, nr. 46, p. 24.

<sup>24</sup> HvJ EU 19 december 2013, C-495/12 (Bridport and West Dorset Golf Club), ECLI:EU:C:2013:861.

Nederlandse sportvrijstelling niet in lijn is met de Europese sportvrijstelling zoals deze is neergelegd in Richtlijn 2006/112/EG (hierna: de BTW-richtlijn 2006). De Nederlandse sportvrijstelling moet worden verruimd.

Dit kabinet staat voor het stimuleren van mensen om meer te sporten en te bewegen. Sporten en bewegen zijn goed voor de lichamelijke en mentale gezondheid en de sociale contacten. Om sporten te stimuleren is het van belang dat de accommodaties van goede kwaliteit zijn en goed zijn onderhouden om zo kwalitatief hoogwaardige sport aan te kunnen bieden en te beoefenen.

De verruiming van de sportvrijstelling kan onder meer van invloed zijn op de btw-behandeling van de exploitatie van sportaccommodaties. In veel gevallen zal het niet meer mogelijk zijn om sportaccommodaties btw-belast te exploiteren. In de huidige situatie maken instellingen hiertoe vaak gebruik van een speciaal voor de btw ontworpen organisatorische juridische structuur. Zodoende kan de btw onder voorwaarden worden afgetrokken waardoor de financiering van sportaccommodaties door gemeenten en sportverenigingen tegen een lagere kostprijs kan worden gerealiseerd. Deze niet-transparante en complexe vorm van stimulering is niet beoogd met de vrijstelling.

Het Ministerie van Volksgezondheid, Welzijn en Sport zal per 1 januari 2019 de ontwikkeling, het onderhoud en de instandhouding van sportaccommodaties stimuleren door middel van de inwerkingtreding van de Subsidieregeling stimulering bouw en onderhoud sportaccommodaties door middel van een subsidie voor sportverenigingen en een specifieke uitkering voor gemeenten. Het bedrag dat beschikbaar komt voor de subsidieregeling vloeit voort uit de voorgestelde wijziging van de Wet OB 1968. Via deze subsidieregeling kan meer maatwerk worden geboden voor de realisering van hoogwaardige sportaccommodaties.

Door verruiming van de sportvrijstelling in de btw in combinatie met een subsidieregeling kiest het kabinet voor de financiering van sportfaciliteiten op een zo transparant en eenvoudig mogelijke wijze.

Eerder is in antwoord op schriftelijke Kamervragen de achtergrond van de voorgestelde verruiming uiteengezet.<sup>25</sup> Het HvJ EU heeft geoordeeld dat voor de toepassing van de sportvrijstelling geen onderscheid mag worden gemaakt tussen prestaties aan leden en prestaties aan niet-leden.<sup>26</sup> Dit terwijl op grond van de Wet OB 1968 op dit moment (kort gezegd) de diensten die worden verricht door organisaties met als doel de beoefening van sport of de bevordering daarvan *aan hun leden* zijn vrijgesteld. Zo is geen btw verschuldigd over de contributie die een lid betaalt aan een sportvereniging. Wanneer diezelfde sportvereniging bijvoorbeeld aan niet-leden een training tegen vergoeding aanbiedt, zou over die vergoeding volgens de letterlijke tekst van de huidige wetgeving wél btw zijn verschuldigd.

Het in lijn brengen van de Nederlandse sportvrijstelling met de Europese sportvrijstelling naar aanleiding van die jurisprudentie is begunstigend voor de sportsector in zijn algemeenheid en voor de positie van de particuliere sporter in het bijzonder. De vrijstelling wordt immers verruimd tot niet-leden. Toch wordt dit door de sportsector niet als zodanig ervaren. Dat komt met name door de eerder genoemde btw-behandeling van de

<sup>25</sup> Kamerstukken II 2015/16, 34 302, nr. 115.

<sup>26</sup> HvJ EU 19 december 2013, C-495/12 (Bridport and West Dorset Golf Club), ECLI:EU:C:2013:861, r.o. 32 en 39.



aanleg, het onderhoud en de instandhouding van sportaccommodaties. Andere jurisprudentie aangaande de Europese sportvrijstelling geeft aanleiding om de btw-behandeling van de aanleg, het onderhoud en de instandhouding van sportaccommodaties anders te bezien. De Nederlandse sportvrijstelling beperkt zich tot diensten die worden verricht door organisaties die zich de beoefening van sport of de bevordering daarvan ten doel stellen aan hun leden. In de Europese context gaat het echter in zijn algemeenheid om diensten die *nauw samenhangen* met de beoefening van sport of met lichamelijke opvoeding en die worden verricht door instellingen zonder winst oogmerk voor personen die aan sport of lichamelijke opvoeding doen. Van dergelijk nauw samenhangende diensten is sprake als de diensten onontbeerlijk zijn voor de beoefening van sport of de bevordering van lichamelijke opvoeding. Het HvJ EU<sup>27</sup> heeft daarbij geoordeeld dat ook het ter beschikking stellen van een sportaccommodatie – bijvoorbeeld een golfterrein – nauw samenhangt met de beoefening van sport en dat deze terbeschikkingstelling onontbeerlijk is voor die sportbeoefening.

Vanaf 1 januari 2002 is in Nederland het geven van gelegenheid tot sportbeoefening en baden onder voorwaarden belast tegen het verlaagde btw-tarief.<sup>28</sup> De terbeschikkingstelling van een sportaccommodatie valt hier onder. Hiervoor is destijds gekozen omdat de toegang tot sportbeoefening laagdrempelig moet zijn om de actieve sportbeoefening zo veel mogelijk te bevorderen.<sup>29</sup> De btw die drukt op de kosten die toerekenbaar zijn aan het geven van de gelegenheid tot sportbeoefening is onder voorwaarden thans aftrekbaar. Veel gemeenten en ook sportverenigingen hebben vanwege die aftrekbare btw de wens om de sportaccommodaties btw-belast ter beschikking te stellen. Dit gebeurt veelal door de sportaccommodaties onder te brengen in een aparte entiteit, vaak een stichting. De terbeschikkingstelling van die sportaccommodaties of het recht om gebruik te maken van sportaccommodaties wordt dan gezien als het geven van gelegenheid tot sportbeoefening en baden en is om die reden onder voorwaarden belast tegen het verlaagde tarief. De terbeschikkingstelling van de sportaccommodatie door die aparte entiteit is dan onder voorwaarden belast en de aparte entiteit kan de voorbelasting die rust op de kosten die toe te rekenen zijn aan de ter beschikkingstelling van de sportaccommodatie onder voorwaarden aftrekken. In de praktijk zijn er diverse structuren ontstaan waarbij entiteiten worden opgericht die erop gericht zijn om btw-aftrek te genereren. Dergelijke structuren zijn onwenselijk, maar zijn in de praktijk moeilijk te voorkomen.<sup>30</sup>

De gemeenten ook sportstichtingen en sportverenigingen zullen na het van kracht worden van de voorgestelde wijziging van de sportvrijstelling in de Wet OB 1968, veelal de voorbelasting niet meer kunnen aftrekken. Dit vormt voor hen een financieel nadeel. Zoals aangegeven zal het kabinet gemeenten, sportstichtingen en sportverenigingen daarom tegemoet komen en tegelijkertijd de ontwikkeling en instandhouding van sportaccommodaties te stimuleren middels de genoemde subsidiere-

<sup>27</sup> HvJ EU 19 december 2013, C-495/12 (Bridport and West Dorset Golf Club), ECLI:EU:C:2013:861, r.o. 23.

<sup>28</sup> Wet van 14 december 2001 tot wijziging van belastingwetten c.a. (Belastingplan 2002 IV – Herziening successie- en schenkingsrecht, BTW-maatregelen, artiesten- en sportersregeling, alsmede overige aanpassingen) (Stb. 2001, 643).

<sup>29</sup> Kamerstukken II 2001/02, 28 015, nr. 3, p. 5.

<sup>30</sup> Zie HR 1 december 2017, ECLI:NL:HR:2017:3037, r.o. 2.5.4 over een structuur met een stichting. Daarin is beslist dat het in een andere, gelieerde rechtspersoon plaatsen van een sportaccommodatie geen misbruik van recht oplevert, tenzij de nieuwe situatie economische realiteit ontbeert. Het feit dat de betrokken rechtspersonen gelieerd zijn is op zich dus nog geen reden om misbruik aan te nemen.

geling voor sportverenigingen en een specifieke uitkering voor gemeenten.

Men verkrijgt zo een beter inzicht in de gelden die gemeenten en sportverenigingen noodzakelijk achten om het beleid – de bevordering van actieve sportbeoefening – uit te voeren. Naast het in lijn brengen van de Nederlandse sportvrijstelling met de Europese sportvrijstelling wordt van de gelegenheid gebruikgemaakt om enkele begrippen zoals het winstbegrip, sport, lichamelijke opvoeding en diensten die nauw samenhangen nader te omschrijven. Ook wordt het begrip winst beogen meer in lijn gebracht met de BTW-richtlijn 2006.

## **8. Algemene wet inzake rijksbelastingen**

### *8.1. Aanpassing van de regeling belastingrente voor de inkomstenbelasting en de erfbelasting*

Met ingang van 1 januari 2013 is de regeling van de belastingrente in werking getreden. Doel van deze regeling was onder meer om het «sparen» bij de Belastingdienst tegen te gaan dat was ontstaan als gevolg van de systematiek van de regeling heffingsrente. Daartoe is toentertijd aangesloten bij de regeling van de verzuimrente volgens de Algemene wet bestuursrecht (Awb). Uitgangspunt van de regeling belastingrente is dat de inspecteur belastingrente in rekening brengt als het opleggen van een belastingaanslag met een door de belastingplichtige te betalen bedrag door toedoen van die belastingplichtige te lang op zich laat wachten.<sup>31</sup> De wettelijke regeling van de belastingrente in de inkomstenbelasting en erfbelasting is echter nog niet volledig in overeenstemming met dit uitgangspunt.

Met ingang van het belastingjaar 2014 is het einde van de aangiftetermijn voor de inkomstenbelasting verschoven van 1 april naar 1 mei na afloop van het belastingjaar. Hierdoor zou het kunnen voorkomen dat belastingplichtigen die tussen 1 april en 1 mei na het belastingjaar aangifte doen, ondanks dat zij die aangifte tijdig doen, toch belastingrente in rekening wordt gebracht. Vanwege strijdigheid met het hiervoor omschreven uitgangspunt van de regeling van de belastingrente heeft de Belastingdienst voor de belastingjaren 2014 tot en met 2017 in die gevallen in de praktijk geen belastingrente in rekening gebracht. Voorgesteld wordt om deze praktijk te formaliseren door de wet op dit punt aan te passen.

Ook de wettelijke regeling van de belastingrente in de erfbelasting wijkt af van het hiervoor omschreven uitgangspunt van de regeling belastingrente. Op grond van deze regeling geldt dat, indien de aanslag erfbelasting is vastgesteld overeenkomstig een verzoek om een voorlopige aanslag of overeenkomstig de aangifte, de periode waarover belastingrente in rekening wordt gebracht uiterlijk 14 weken na de datum van ontvangst van een verzoek, onderscheidenlijk 19 weken na de datum van ontvangst van de aangifte, stopt. Het gevolg hiervan kan derhalve zijn dat, ondanks dat tijdig aangifte is gedaan en de aanslag erfbelasting is vastgesteld overeenkomstig de ingediende aangifte, belastingrente in rekening wordt gebracht.<sup>32</sup> Om aan te sluiten bij het uitgangspunt van de regeling belastingrente voor de inkomstenbelasting wordt voorgesteld om met betrekking tot de erfbelasting te bepalen dat degene die tijdig een

<sup>31</sup> Kamerstukken II 2011/12, 33 003, nr. 3, p. 37.

<sup>32</sup> Op dit moment geldt overigens het besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 19 maart 2018, nr. 2018-25029 (Stcrt. 2018,17312) waarin is goedgekeurd dat de Belastingdienst geen belastingrente in rekening brengt bij belastingaanslagen erfbelasting voor overlijdens vanaf 1 januari 2017.

verzoek om een voorlopige aanslag doet of tijdig aangifte doet, geen belastingrente in rekening wordt gebracht indien de (voorlopige of de definitieve) aanslag erfbelasting wordt vastgesteld overeenkomstig het ingediende verzoek, onderscheidenlijk overeenkomstig de ingediende aangifte.

## **9. Compensatie (ex-)ondernemers Besluit bijstandverlening zelfstandigen 2004**

Naar aanleiding van de daartoe strekkende motie van het Tweede Kamerlid Omtzigt c.s.<sup>33</sup> heeft het kabinet besloten te voorzien in een compensatieregeling voor belanghebbenden die toeslag moesten terugbetalen omdat de lening die zij op grond van het Besluit bijstandverlening zelfstandigen 2004 (Bbz 2004) van de gemeente ontvingen in de berekeningsjaren 2014, 2015 of 2016 werd omgezet in een «bedrag om niet». Met de keuze om de compensatieregeling uitsluitend voor de berekeningsjaren 2014, 2015 en 2016 te laten gelden, sluit het kabinet aan bij de genoemde motie Omtzigt c.s. Zoals in die motie is aangegeven, riep de Nationale ombudsman in 2014 op om op korte termijn een structurele oplossing te vinden voor de problematiek die de doorwerking van de uitkering ingevolge het Bbz 2004 had op het toeslagrecht van de (ex-)ondernemer, terwijl deze structurele oplossing pas per 1 januari 2017 is doorgevoerd en uitsluitend geldt voor berekeningsjaren vanaf 2017.

De compensatieregeling biedt de betreffende belanghebbenden de mogelijkheid zich te wenden tot de Belastingdienst/Toeslagen. Hun toeslagrecht over het betreffende berekeningsjaar wordt dan op verzoek (opnieuw) toegekend op basis van een toetsingsinkomen waarbij het inkomensbestanddeel dat voortvloeit uit de omzetting van de bijstandslening in een bedrag om niet buiten beschouwing wordt gelaten.

## **10. Structureel verlagen tarieven algemene bestedingsbelasting Saba en Sint Eustatius**

Bij de invoering van het fiscale stelsel op de BES-eilanden is gekozen voor de introductie van een algemene bestedingsbelasting (ABB). Feitelijk komt die belasting neer op een sterk vereenvoudigde vorm van de btw. De grootste vereenvoudiging die bij invoering van de ABB werd beoogd, is dat de heffing voor de lokale levering van goederen grotendeels is ontdaan van haar cumulatieve karakter. Hierdoor vindt voor goederen een eenmalige heffing van ABB plaats bij invoer (als het een ingevoerd goed betreft) ofwel, voor zover sprake is van lokale productie, bij de levering van het goed door de lokale producent.

Op de bovenwinden (Saba en Sint Eustatius) zijn de tarieven van de ABB tijdelijk lager dan de tarieven die van toepassing zijn op Bonaire. Deze lagere tarieven zijn opgenomen in de Belastingwet BES. Het kabinet stelt voor de toepassing van deze lagere tarieven structureel vast te leggen. De 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 van 5%; een omzetbelasting die ook van toepassing was bij invoer. Die invoerrechten en omzetbelasting zijn vervallen bij de introductie van de ABB op Bonaire met een ABB-tarief van 8% voor de invoer van goederen. De bovenwinden kenden echter geen invoerrechten en hadden voor ondernemers alleen een belasting op bedrijfsomzetten van 3%. Daarom werd besloten dat op de bovenwinden tijdelijk, dat wil zeggen tot en met 31 december 2018, lagere ABB-tarieven zouden gaan gelden. Gezien het huidige prijspeil en

<sup>33</sup> Kamerstukken II 2017/18, 34 785, nr. 49.

de kleine orde van grootte van de bovenwindse eilanden worden deze tijdelijk lagere tarieven nu structureel vastgelegd. Hiermee wordt voorkomen dat de reeds hoge prijzen nog verder stijgen naar aanleiding van hogere ABB-tarieven.

## **11. Budgettaire aspecten**

Het pakket Belastingplan 2019 bestaat uit zeven verschillende wetsvoorstellen, waarbij sprake is van budgettaire samenhang. Een volledig overzicht van het lastenbeeld is opgenomen in de Miljoenennota 2019. In de volgende paragrafen worden de budgettaire gevolgen van het pakket Belastingplan 2019 (paragraaf 11.1) en van het wetsvoorstel Belastingplan 2019 (paragraaf 11.2) toegelicht. De budgettaire effecten van de andere 6 wetsvoorstellen uit het pakket Belastingplan 2019 worden toegelicht in de desbetreffende memorie van toelichting.

### *11.1. Budgettaire gevolgen pakket Belastingplan 2019*

Met het pakket Belastingplan 2019 wordt een groot deel van de fiscale maatregelen uit het regeerakkoord geïmplementeerd in de wet. De budgettaire gevolgen van de regeerakkoordmaatregelen zijn eenmalig geactualiseerd. Dit zorgt voor kwalitatief betere en actuelere ramingen.

De ramingen die ten grondslag liggen aan de budgettaire effecten van het pakket Belastingplan 2019 worden nader toegelicht in de bijlage Ramingstoelichtingen. Voor een nadere toelichting op de budgettaire effecten van de afzonderlijke maatregelen wordt naar die bijlage verwezen. In die bijlage worden ook de mutaties ten opzichte van het regeerakkoord toegelicht. Het CPB heeft de ramingen van fiscale maatregelen uit het pakket Belastingplan 2019 gecertificeerd. Met deze certificering wordt de kwaliteit en objectiviteit van de ramingen van fiscale maatregelen zo veel mogelijk geborgd, in navolging van het advies van de studiegroep Begrotingsruimte<sup>34</sup>. Het CPB heeft het resultaat van de certificering op zijn website geplaatst<sup>35</sup>. De publicatie van de ramingstoelichtingen en de certificering draagt bij aan het vergroten van de transparantie en validiteit.

Tabel 7 geeft een overzicht van de budgettaire effecten van het pakket Belastingplan 2019 met daarin de budgettaire effecten van de zeven wetsvoorstellen. De totalen van tabel 7 komen niet overeen met de pakketten uit de financiële bijlage van het regeerakkoord. Een deel van de maatregelen is al bij nota van wijziging bij het Belastingplan 2018 ingediend. Een ander deel zal met het wetsvoorstel Belastingplan 2020 worden ingediend. Daarnaast wordt een aantal maatregelen via een afzonderlijk wetsvoorstel ingediend. Tot slot is er naast de regeerakkoordmaatregelen nog een aantal andere maatregelen in de wetsvoorstellen verwerkt.

---

<sup>34</sup> Van salдостuring naar stabilisatie. Vijftiende rapport Studiegroep Begrotingsruimte Kamerstukken II 2015/16, 34 300, nr. 74.

<sup>35</sup> Ter inzage gelegd bij het Centraal Informatiepunt Tweede Kamer

**Tabel 7: Budgettaire gevolgen per wetsvoorstel in euro miljoen (+/+ is saldo verbeterend/lastenverzwarend)**

Budgettaire gevolgen pakket Belastingplan in € miljoen	2018	2019	2020	2021	structureel
Belastingplan 2019	0	- 788	- 2.215	- 4.429	- 4.334
Wet bronbelasting 2020	- 191	- 685	- 2.963	- 4.438	- 3.480
Fiscale vergroeningsmaatregelen 2019	0	697	711	702	729
Overige fiscale maatregelen 2019	0	0	0	0	0
Wet modernisering kleineondernemersregeling	0	0	0	0	0
Wet aanpassing kansspelbelasting voor sportwedenschappen	0	0	6	12	12
Wet implementatie artikel 1 richtlijn elektronische handel	0	0	0	0	0

### 11.2. Budgettaire gevolgen wetsvoorstel Belastingplan 2019

In tabel 8 is het budgettaire effect van het wetsvoorstel Belastingplan 2019 weergegeven. In tabel 8 zijn alleen de kosten van het huidige wetsvoorstel opgenomen. Een volledig overzicht van het lastenbeeld is opgenomen in de Miljoenennota 2019. Het totaal van tabel 8 komt niet overeen met het IB-pakket uit de financiële bijlage van het regeerakkoord. Een deel van de maatregelen is al bij nota van wijziging bij het Belastingplan 2018 ingediend. Naast de regeerakkoordmaatregelen wordt een aantal andere maatregelen in dit wetsvoorstel geregeld, zoals de structurele verlaging van de tarieven algemene bestedingsbelasting Saba en Sint Eustatius.

Een nadere toelichting op de budgettaire effecten van de afzonderlijke maatregelen is te vinden in de bijlage met de ramingstoelichtingen<sup>36</sup>. In deze bijlage zijn ook de mutaties ten opzichte van het regeerakkoord opgenomen.

**Tabel 8: Budgettaire gevolgen in euro miljoen (+/+ = saldo verbeterend/lastenverzwarend)**

Budgettaire tabel Belastingplan in € miljoen	2018	2019	2020	2021	structureel
Invoering tweeschijvenstelsel <sup>1</sup>	0	- 4.029	- 4.108	- 5.614	- 5.614
Bevriezen beginpunt hoogste tariefschijf voor de kabinetsperiode	0	403	858	1.365	1.365
Verminderen beleidsmatige verhoging beginpunt hoogste tariefschijf na 2021	0	0	0	0	668
Tariefmaatregel grondslagverminderende posten	0	0	382	685	588
Verlagen eigenwoningforfait	0	0	- 204	- 432	- 862
Versoberen voorwaartse verliesverrekening box 2					5
Verhogen maximum algemene heffingskorting	0	- 1.721	- 2.778	- 3.276	- 3.276
Arbeidskorting verhogen en sneller afbouwen	0	766	563	370	370
Maximale arbeidskorting bij afbouwpunt verhogen	0	0	- 966	- 1.571	- 1.571
IACK vanaf 0 euro en verhoogd opbouwpercentage	0	193	193	193	193
Correctie box 2-tarief <sup>2</sup>	0	0	212	212	170
Toepassing heffingskortingen in de inkomstenbelasting voor buitenlandse belastingplichtigen	0	3	3	3	3
ZW-uitkering telt niet langer mee voor hoogte arbeidskorting en IACK voor zieken zonder werk	0	0	66	140	165
Conserverende aanslag lijfrente en pensioen		0	0	0	0
Verkorten maximale looptijd 30%-regeling	0	369	337	273	241
Doorwerking wijziging 30%-regeling naar ETK-regeling		5	5	4	3
Doorwerking wijziging 30%-regeling naar keuzeregeling partiële buitenlandse belastingplicht		19	17	14	13
Overgangsregeling schoolgelden voor internationale scholen i.v.m. wijziging 30%-regeling		- 1			
Verhogen maxima vrijwilligersregeling	0	- 5	- 5	- 5	- 5
Verhogen verlaagd btw-tarief	0	2.987	2.987	2.987	2.987
Verruimen Nederlandse btw-sportvrijstelling		225	225	225	225
Aanpassing van de regeling belastingrente in de inkomstenbelasting en de erfbelasting		0	0	0	0
Structureel verlagen tarieven algemene bestedingsbelasting Saba en Sint Eustatius	0	- 2	- 2	- 2	- 2

<sup>36</sup> Ter inzage gelegd bij het Centraal Informatiepunt Tweede Kamer

Budgettaire tabel Belastingplan in € miljoen	2018	2019	2020	2021	structureel
Totaal	0	- 788	- 2.215	- 4.429	- 4.334

<sup>1</sup> Deze lastenverlichting is structureel. Voor € 5,578 miljard zat deze echter al in het basispad als gevolg van de terugsluis uit de Wet maatregelen woningmarkt 2014 II. Structureel zijn de kosten van invoering van het tweeschijvenstelsel ten opzichte van dat basispad derhalve lager.

<sup>2</sup> Bij de correctie van het box 2-tarief is de lastenrelevante mutatie opgenomen. In de ramingstoelichting is de kasreeks opgenomen.

Naast bovenstaande budgettaire gevolgen heeft de maatregel compensatie (ex-) ondernemers Besluit bijstandverlening zelfstandigen budgettaire gevolgen voor de toeslagen. De uitgaven als gevolg van deze maatregel aan kinderopvangtoeslag en kindgebonden budget (€ 3 miljoen) zijn gedekt binnen de begroting van Sociale Zaken en Werkgelegenheid en de uitgaven aan huurtoeslag (€ 5 miljoen) binnen de begroting van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties. De zorgtoeslag (€ 8 miljoen) valt onder het inkomstenkader en is binnen het totale lastenbeeld gedekt.

## 12. EU-aspecten

De voorgestelde wijziging van de sportvrijstelling in de Wet OB 1968 vindt haar aanleiding in het arrest *Bridport and West Dorset Golf Club*.<sup>37</sup> Uit deze jurisprudentie blijkt dat de Nederlandse btw-sportvrijstelling niet in lijn is met de Europese sportvrijstelling zoals deze is neergelegd in de BTW-richtlijn 2006.

## 13. Gevolgen voor bedrijfsleven en burger

De maatregelen in dit wetsvoorstel hebben geen of slechts zeer beperkte structurele gevolgen voor de administratieve lasten voor burgers en bedrijven. Het gaat onder meer om tariefmaatregelen, zoals de invoering van een tweeschijvenstelsel, en aanpassingen van bestaande heffingskortingen. Dergelijke maatregelen leiden niet tot structurele veranderingen in het aangifteproces. Ook maatregelen als het wettelijk regelen van heffingskortingen in de inkomstenbelasting voor buitenlandse belastingplichtigen en het structureel maken van het verlaagde ABB-tarief voor St. Eustatius en Saba leiden niet tot wijzigingen in de administratieve lasten voor burgers en bedrijven.

Als gevolg van een aantal maatregelen treden eenmalige administratieve lasten op. Dit geldt onder meer voor de aanpassingen in de tarieven en heffingskortingen die verwerkt moeten worden in de loonaangiftesoftware. Ook de compensatieregeling vanwege de leenbijstand voor eerdere gevallen leidt tot beperkte eenmalige administratieve lasten vanwege het daarvoor benodigde aanvraagproces. Daarnaast zorgt de verhoging van het verlaagde btw-tarief voor 450.000 ondernemers voor een incidentele administratieve last doordat administraties, factureringsprocessen en btw-aangiften moeten worden aangepast. Dit leidt, onder de aanname dat dit gemiddeld 1,5 uur per ondernemer kost tegen een uurtarief van € 40, tot een incidentele last van ongeveer € 27 miljoen.

## 14. Uitvoeringskosten Belastingdienst

De maatregelen van dit wetsvoorstel zijn door de Belastingdienst beoordeeld met de uitvoeringstoets. Voor alle maatregelen geldt dat de Belastingdienst die uitvoerbaar acht per de voorgestelde data van

<sup>37</sup> HvJ EU 19 december 2013, C-495/12 (*Bridport and West Dorset Golf Club*), ECLI:EU:C:2013:861, r.o. 32 en 39.

inwerkingtreding. De gevolgen voor de uitvoering zijn beschreven in de uitvoeringstoetsen die als bijlagen zijn bijgevoegd<sup>38</sup>.

Een aantal maatregelen uit dit wetsvoorstel leidt tot uitvoeringskosten bij de Belastingdienst. Deze maatregelen zijn opgenomen in de hierna opgenomen tabel. De uitvoeringskosten worden gedekt op begroting IX.

**Tabel 9: Overzicht uitvoeringskosten Belastingdienst (Bedragen x € 1.000)**

Belastingplan 2019	2018	2019	2020	2021	2022	2023
<b>Maatregelen</b>						
Invoeren tweeschijvenstelsel en bevroren en in de toekomst minder verhogen van het inkomen waarbij het toptarief ingaat	0	0	200	0	0	0
Tariefmaatregel grondslagverminderende posten	0	820	0	0	0	0
Verkorten maximale looptijd 30%-regeling	0	3.100	3.000	3.000	0	0
Verhogen maximum algemene heffingskorting en verhogen maximum arbeidskorting en steiler afbouwen arbeidskorting	10	10	50	0	0	0
Derde opbouwtraject arbeidskorting	80	50	0	0	0	0
Compensatie (ex-)ondernemers Besluit bijstandverlening zelfstandigen 2004	0	940	0	0	0	0

## 15. Advies en consultatie

Over het voorstel voor de correctie van het box 2-tarief is gesproken met MKB-Nederland, Ondernemend Nederland (ONL) en VNO-NCW. De door de partijen geuite zorgen over de effecten van de correctie van het box 2-tarief op de investeringscapaciteit van dga's zijn meegewogen.

Over het voorstel voor het verhogen van het verlaagde btw-tarief heeft overleg plaatsgevonden met VNO-NCW en MKB-Nederland. Het overleg strekte ertoe inzicht te krijgen in de gevolgen van de verhoging van het verlaagde btw-tarief voor ondernemers en dan met name met betrekking tot het al dan niet opnemen van overgangsrecht. Voorts heeft MKB-Nederland een aantal rapporten aangeboden aan de Staatssecretaris van Financiën over de gevolgen van de verhoging van het verlaagde tarief voor een aantal specifieke sectoren. De inbreng van VNO-NCW en MKB-Nederland is betrokken bij de afwegingen rondom de vormgeving van de maatregel. Het kabinet komt ondernemers tegemoet door geen aanvullende wetgeving op te stellen voor de overgangssituaties.

In de kabinetsreactie op de evaluatie van de 30%-regeling is expliciet benoemd dat de voorgestelde maatregel per 1 januari 2019 in werking treedt en dat niet is voorzien in overgangsrecht. Naar aanleiding van deze kabinetsreactie zijn vele reacties ontvangen, zowel van belangenorganisaties als van individuele werkgevers en werknemers. Nadien heeft overleg plaatsgevonden over de voorgestelde maatregel met betrokkenen bij de 30%-regeling. Op ambtelijk niveau hebben sessies plaatsgevonden met vertegenwoordigers van werknemers, werkgevers, belastingadviseurs, (semi-)overheid, buitenlandse Kamers van Koophandel, een ambassade en individuele bedrijven. Daarnaast is bij enkele reguliere contacten met stakeholders de 30%-regeling mede onderwerp van gesprek geweest. Betrokkenen hebben aangegeven dat de verkorting van de looptijd van de 30%-regeling het moeilijker zal maken om talent uit het buitenland aan te trekken, zeker met de huidige krapte op de (mondiale) arbeidsmarkt. Internationale scholen geven voorts aan dat de voorgestelde maatregel het lastiger maakt om goede docenten te vinden. Dat kan ten koste gaan van de kwaliteit van het onderwijs en kan een negatieve invloed hebben op de keuze van werknemers om naar Nederland te komen. Voorts stellen die internationale scholen dat het niet langer

<sup>38</sup> Ter inzage gelegd bij het Centraal Informatiepunt Tweede Kamer

onbelast kunnen vergoeden of verstrekken van schoolgelden leidt tot terugloop in leerlingenaantal. Verder is naar voren gebracht dat het ook voor bestaande gevallen verkorten van de looptijd van de 30%-regeling schadelijk is voor de betrouwbaarheid van de Nederlandse overheid en nadelig is voor het Nederlandse vestigingsklimaat. Daarnaast wordt aangegeven dat zeker de werkgevers en werknemers die door de verkorting vanaf 2019 of gedurende 2019 de 30%-regeling niet meer kunnen toepassen een relatief korte periode hebben om zich aan te passen aan de voorgestelde maatregel.

Alles overwegend heeft het kabinet ervoor gekozen om op dit punt overgangsrecht op te nemen waardoor de schoolgelden voor internationale scholen voor het schooljaar 2018/2019 ook na de verkorting van de looptijd van de 30%-regeling onbelast kunnen worden vergoed of verstrekt, mits deze schoolgelden binnen de oorspronkelijke looptijd worden vergoed of verstrekt.

## **II. ARTIKELSGEWIJZE TOELICHTING**

### **Artikel I**

*Artikel I, onderdeel A (artikel 2.6 van de Wet inkomstenbelasting 2001)*

In artikel 2.6 van de Wet inkomstenbelasting 2001 (Wet IB 2001) is voor bepaalde groepen werknemers als bedoeld in artikel 31a, tweede lid, onderdeel e, van de Wet op de loonbelasting 1964 (Wet LB 1964) de keuzeregeling voor partiële buitenlandse belastingplicht opgenomen. In verband met de voorgestelde wijziging van artikel 31a Wet LB 1964 behoeft deze verwijzing aanpassing.

*Artikel I, onderdeel B (artikel 2.7 van de Wet inkomstenbelasting 2001)*

In de Wet IB 2001 is nu alleen voor binnenlandse belastingplichtigen en kwalificerende buitenlandse belastingplichtigen geregeld dat zij recht hebben op het belastingdeel van de heffingskortingen. Niet-kwalificerende buitenlandse belastingplichtigen die inwoner zijn van een andere lidstaat van de EU, een staat die partij is bij de Overeenkomst betreffende de Europese Economische Ruimte, Zwitserland of de BES-eilanden (de landenkring) hebben op grond van het EU-recht echter ook recht op het belastingdeel van aan arbeid gekoppelde heffingskortingen: de arbeidskorting en de inkomensafhankelijke combinatiekorting (IACK). Door de voorgestelde verankering hiervan in de Wet IB 2001 wordt de wet op dit punt in overeenstemming met het EU-recht gebracht.

In veel Nederlandse belastingverdragen zijn non-discriminatiebepalingen opgenomen waar, voor zover in dit kader relevant, uit volgt dat de belastingheffing ter zake van een vaste inrichting die een inwoner van een verdragsluitende staat in de andere verdragsluitende staat heeft, in die andere staat niet ongunstiger mag zijn dan de belastingheffing ter zake van ondernemingen gedreven door inwoners van die andere staat die dezelfde werkzaamheden uitoefenen. In dat kader wordt voorgesteld ook het recht op het belastingdeel van de heffingskorting voor de inkomstenbelasting, voor zover dat betrekking heeft op de arbeidskorting of op de IACK, voor de betreffende buitenlandse belastingplichtigen die met behulp van een vaste inrichting een onderneming in Nederland drijven, wettelijk te verankeren.

Vanaf 2019 zullen (beperkte aantallen) buitenlandse belastingplichtigen van buiten de landenkring niet langer het inkomstenbelastingdeel van de arbeidskorting of van de IACK ontvangen, tenzij zij een onderneming drijven met behulp van een vaste inrichting in Nederland en op hen een bepaling in een belastingverdrag met Nederland van toepassing is die discriminatie van vaste inrichtingen verbiedt. Het voorstel is in lijn met de



maatregel uit het pakket Belastingplan 2018 op grond waarvan deze belastingplichtigen vanaf 2019 in de loonbelasting niet langer recht hebben op het belastingdeel van de heffingskortingen. Het zorgt ervoor dat op dit punt geen discrepantie gaat ontstaan tussen de loonbelasting en de inkomstenbelasting. In verband met het voorgaande wordt voorgesteld het eerste lid van artikel 2.7 Wet IB 2001 te wijzigen. De voorgestelde wijziging van het tweede lid van genoemd artikel 2.7 is bedoeld om de wettekst in overeenstemming te brengen met de huidige op het EU-recht afgestemde uitvoeringspraktijk. Hiermee wordt gecodificeerd dat de arbeidskorting en de IACK bij belastingplichtigen die niet gedurende het gehele kalenderjaar binnenlandse belastingplichtige of kwalificerende buitenlandse belastingplichtige zijn, niet tijdsevenredig worden verminderd, maar volledig worden toegepast.

*Artikel I, onderdelen C en D, artikel II, onderdelen A en B, en artikel III, onderdelen A en B (artikelen 2.10 en 2.10a van de Wet inkomstenbelasting 2001)*

Ingevolge artikel I, onderdelen C en D, artikel II, onderdelen A en B, en artikel III, onderdelen A en B, worden de tarieftabel van artikel 2.10, eerste lid, Wet IB 2001 en de tarieftabel van artikel 2.10a, eerste lid, van die wet per 1 januari 2019, per 1 januari 2020 en per 1 januari 2021 vervangen. De wijzigingen ten opzichte van de thans nog voor de inkomstenbelasting geldende tarieftabellen zijn beschreven in het algemeen deel van deze memorie. Bij de per 1 januari 2019 voorgestelde bedragen is reeds rekening gehouden met de inflatiecorrectie van artikel 10.1 Wet IB 2001 die per 1 januari 2019 wordt toegepast.

*Artikel I, onderdeel E, en artikel XXXVI (artikel 4.49 van de Wet inkomstenbelasting 2001 en overgangsrecht)*

Deze maatregel hangt samen met de voorgestelde beperking van de termijn voor voorwaartse verliesverrekening in de vennootschapsbelasting in het wetsvoorstel Wet bronbelasting 2020. Overeenkomstig voornoemde maatregel kunnen verliezen uit aanmerkelijk belang voortaan alleen nog worden verrekend met de inkomens uit aanmerkelijk belang van het voorafgaande kalenderjaar en de zes volgende kalenderjaren. Verliezen uit aanmerkelijk belang die ontstaan in 2019 of latere jaren mogen alleen nog met de inkomens uit aanmerkelijk belang van de zes daaropvolgende jaren verrekend worden. Voor verliezen uit aanmerkelijk belang die zijn ontstaan in 2018 of eerdere jaren blijft gelden dat deze verrekenbaar zijn met de inkomens uit aanmerkelijk belang van het voorafgaande jaar en de negen volgende kalender jaren. Een verlies ontstaan in 2018 is derhalve uiterlijk verrekenbaar tot en met 2027. Door de voorgestelde wijziging van de termijn voor voorwaartse verliesverrekening naar de zes volgende kalenderjaren, in samenhang met de verplichte volgorde van verliesverrekening die is opgenomen in artikel 4.49, derde lid, Wet IB 2001 (op grond waarvan de verrekening van verliezen geschiedt in de volgorde waarin de verliezen zijn ontstaan en de inkomens zijn genoten), bestaat de mogelijkheid dat een «jonger» verlies (geleden in 2019 of 2020) eerder verdampt dan een «ouder» verlies (geleden in 2017 of 2018). Om dit effect weg te nemen, wordt overgangsrecht voorgesteld. Dit overgangsrecht regelt dat:

- het verlies geleden in 2019 wordt verrekend vóór verliezen geleden in 2017 en 2018;
- het verlies geleden in 2020 wordt verrekend vóór een verlies geleden in 2018.

Dit geldt voor alle jaren in de periode waarin de betreffende verliezen ingevolge artikel 4.49, eerste lid, Wet IB 2001 verrekenbaar zijn. In het wetsvoorstel Wet bronbelasting 2020 is overeenkomstig overgangsrecht

opgenomen voor de beperking van de voorwaartse verliesverrekening in de vennootschapsbelasting. In onderstaand voorbeeld wordt de werking van het overgangsrecht nader toegelicht.

#### *Voorbeeld*

Uitgegaan wordt van een inkomensverloop zoals is aangegeven in onderstaande tabel.

Jaar	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022	2023	2024	2025
Inkomen/verlies uit aanmerkelijk belang	-/- 300	-/- 250	-/- 200	-/- 150	-/- 100	-/- 50	0	0	0	750

Onder de huidige systematiek zou verliesverrekening als volgt plaatsvinden. Allereerst wordt het verlies geleden in 2016 verrekend met het inkomen van 2025. Vervolgens wordt het verlies geleden in 2017 verrekend met het inkomen van 2025. Hierna resteert een inkomen uit aanmerkelijk belang in 2025 van 200. Het verlies geleden in 2018 kan nog met dat inkomen worden verrekend, waarna het inkomen uit aanmerkelijk belang in 2025 nihil is. Het verlies dat de belastingplichtige in 2019 heeft geleden is in dit voorbeeld niet compensabel in 2025 en kan ook in de volgende jaren niet worden verrekend, omdat voor dat verlies de termijn voor voorwaartse verrekening van zes jaren dan is verlopen.

Uit dit voorbeeld volgt dat – zonder overgangsrecht – door de verplichte volgorde van verliesverrekening die is opgenomen in artikel 4.49, derde lid, Wet IB 2001 de mogelijkheid bestaat dat een «jonger» verlies (geleden in 2019) eerder verdampt dan «oudere» verliezen (geleden in 2017 en 2018).

Op basis van het voorgestelde overgangsrecht vindt verliesverrekening in dit voorbeeld in de volgende volgorde plaats. Allereerst wordt het verlies geleden in 2016 verrekend met het inkomen van 2025. Hierna wordt het verlies geleden in 2019 verrekend met het inkomen van 2025 (en dus niet de verliezen die zijn geleden in 2017 en 2018). Als gevolg hiervan resteert in 2025 een inkomen uit aanmerkelijk belang van 300. Vervolgens vindt verliesrekening plaats van het verlies geleden in 2017. Tot slot wordt (een deel van) het verlies geleden in 2020 verrekend met de (na verrekening van het verlies geleden in 2017) in 2025 nog resterende inkomen uit aanmerkelijk belang van 50.

Door toepassing van het voorgestelde overgangsrecht zijn in bovenstaand voorbeeld de verliezen die in 2019 zijn geleden (en na 2025 zouden verdampen) volledig compensabel in 2025. De «oudere» verliezen geleden in 2017 en 2018 kunnen in latere jaren (met inachtneming van de voor die verliezen geldende termijn voor voorwaartse verliesverrekening van de negen volgende jaren) nog voor verliesverrekening in aanmerking komen.

#### *Artikel I, onderdeel F (artikel 7.2 van de Wet inkomstenbelasting 2001)*

Het voorstel om een achttiende lid toe te voegen aan artikel 7.2 Wet IB 2001 vloeit voort uit de voorgestelde wijziging van artikel 2.7 van die wet. Genoemd achttiende lid heeft tot gevolg dat – in overeenstemming met de huidige uitvoeringspraktijk – bij de buitenlandse belastingplichtigen die het betreft, net als bij kwalificerende buitenlandse belastingplichtigen en bij binnenlandse belastingplichtigen, de hoogte van het inkomstenbelastingdeel van de arbeidskorting en de IACK wordt gebaseerd op het wereldarbeidsinkomen.

*Artikel I, onderdeel G, artikel II, onderdeel G, en artikel III, onderdeel G (artikel 8.10 van de Wet inkomstenbelasting 2001)*

De wijzigingen die zijn opgenomen in artikel I, onderdeel G, artikel II, onderdeel G, en artikel III, onderdeel G, bewerkstelligen in de jaren 2019 tot en met 2021 een verhoging van het maximumbedrag van de algemene heffingskorting en een steilere afbouw van die heffingskorting. Deze wijzigingen en hun gevolgen zijn nader beschreven in het algemeen deel van deze memorie. De voorgestelde wijzigingen van artikel 8.10 Wet IB 2001 vinden steeds plaats nadat de inflatiecorrectie van artikel 10.1 Wet IB 2001 is toegepast.

*Artikel I, onderdeel H, artikel II, onderdelen H en J, artikel III, onderdeel H, en de artikelen XXXVIII, XXXIX en XLI (artikelen 8.11 en 10.7 van de Wet inkomstenbelasting 2001)*

Met de in artikel I, onderdeel H, artikel II, onderdeel H, en artikel III, onderdeel H, opgenomen wijzigingen van artikel 8.11 Wet IB 2001 wordt de arbeidskorting voor de laagste inkomens per 1 januari 2019, per 1 januari 2020 en per 1 januari 2021 verhoogd en wordt per 1 januari 2020 een derde opbouwtraject geïntroduceerd in de arbeidskorting voor inkomens tussen de € 20.450 en € 33.112 (bedragen 2018). Een en ander is nader toegelicht in het algemeen deel van deze memorie. De in artikel II, onderdeel J, opgenomen wijziging van artikel 10.7 Wet IB 2001 regelt de bijbehorende aanpassingen van de indexatiebepaling. De artikelen XXXVIII, XXXIX en XLI regelen de volgorde tussen de voorgestelde verhogingen van enkele bedragen van de arbeidskorting per 1 januari 2019, 1 januari 2020 en 1 januari 2021 enerzijds en de inflatiecorrectie van die bedragen anderzijds. Hiermee wordt bewerkstelligd dat de wijzigingsopdrachten aansluiten bij de uitgangspunten die zijn gehanteerd bij de in het kader van het regeerakkoord berekende budgettaire gevolgen.

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

Voorgesteld wordt de opbouw van de IACK vanaf het drempelinkomen geleidelijk te laten plaatsvinden vanaf nihil in plaats van vanaf een vast bedrag en het opbouwpercentage te verhogen naar 11,45%. Deze wijzigingen en de gevolgen zijn nader beschreven in het algemeen deel van deze memorie.

*Artikel I, onderdeel J (artikel 10.3a van de Wet inkomstenbelasting 2001)*

Artikel 10.3a Wet IB 2001 ziet op de geleidelijke verhoging tot en met 2016 van het percentage van het eigenwoningforfait van woningen met een eigenwoningwaarde van meer dan € 1.060.000 (bedrag 2018). Deze bepaling is inmiddels uitgewerkt en komt daarom te vervallen.

*Artikel I, onderdeel K (artikel 10a.19 van de Wet inkomstenbelasting 2001)*

In het voorgestelde artikel 10a.19 Wet IB 2001 wordt een prejudiciële beslissing van de Hoge Raad gecodificeerd.<sup>39</sup> De Hoge Raad heeft beslist dat het ter zake van pensioen- en lijfrenteaanspraken bij conserverende aanslag in de heffing betrekken van uitgaven, aanspraken of bijdragen niet is toegestaan voor zover deze uitgaven, aanspraken of bijdragen betrekking hebben op bepaalde periodes en een belastingverdrag het

<sup>39</sup> HR 14 juli 2017, ECLI:NL:HR:2017:1324. In deze zaak ging het om het belastingverdrag tussen Nederland en Frankrijk (1973).

heffingsrecht over pensioen-/lijfrente-inkomsten bij uitsluiting toewijst aan de woonstaat van de belastingplichtige.<sup>40</sup>

Artikel 3.136, tweede lid, Wet IB 2001 regelt onder meer dat bij emigratie naar een land waarmee in het verdrag een exclusieve woonstaatheffing is overeengekomen in afwijking van de hoofdregel van artikel 3.136, eerste lid, Wet IB 2001 niet de waarde in het economische verkeer van de lijfrenteaanspraak als negatieve uitgaven voor inkomensvoorzieningen in aanmerking wordt genomen, maar de in aftrek gebrachte premies voor aanspraken als bedoeld in artikel 3.124, eerste lid, onderdelen a, b en c, Wet IB 2001, en de in aftrek gebrachte premies voor aanspraken als bedoeld in artikel 1.7, tweede lid, onderdeel b, Wet IB 2001 (maar ten hoogste de waarde in het economische verkeer van de aanspraak op het moment onmiddellijk voorafgaand aan de emigratie). In het voorgestelde artikel 10a.19, eerste lid, Wet IB 2001 wordt overeenkomstig de beslissing van de Hoge Raad geregeld dat voor de toepassing van artikel 3.136, tweede lid, Wet IB 2001 de aldaar bedoelde premies niet in aanmerking worden genomen voor zover deze premies betrekking hebben op de periode vóór 1 januari 1992 of op de periode van 1 januari 2001 tot en met 15 juli 2009.

Een soortgelijke overgangsbepaling is voor de conserverende aanslag voor pensioenen van artikel 3.136, derde lid, Wet IB 2001 opgenomen in het voorgestelde artikel 10a.19, tweede lid, Wet IB 2001. Artikel 3.136, derde lid, Wet IB 2001 regelt dat bij emigratie naar een land waarmee in het verdrag een exclusieve woonstaatheffing is overeengekomen – in afwijking van de in artikel 3.83, eerste lid, Wet IB 2001 opgenomen hoofdregel – aanspraken en bijdragen ingevolge een pensioenregeling, voor zover deze niet tot het loon zijn gerekend, in aanmerking worden genomen als negatieve uitgaven voor inkomensvoorzieningen.<sup>41</sup> In het voorgestelde artikel 10a.19, tweede lid, Wet IB 2001 wordt overeenkomstig de beslissing van de Hoge Raad geregeld dat bij de toepassing van artikel 3.136, derde lid, Wet IB 2001 de aldaar bedoelde aanspraken en bijdragen niet in aanmerking worden genomen voor zover deze aanspraken en bijdragen betrekking hebben op de periode tot en met 15 juli 2009.

## **Artikel II**

### *Artikel II, onderdelen A en B (artikelen 2.10 en 2.10a van de Wet inkomstenbelasting 2001)*

In de artikelen 2.10, tweede lid, en 2.10a, tweede lid, Wet IB 2001 is de huidige tariefmaatregel voor de aftrekbare kosten eigen woning opgenomen. Deze tariefmaatregel is van toepassing op belastingplichtigen die als geen rekening zou worden gehouden met de aftrekbare kosten met betrekking tot een eigen woning een belastbaar inkomen uit werk en woning hebben of zouden hebben dat wordt belast in de hoogste schijf (in 2020 een inkomen van meer dan € 68.507). Zoals in het algemeen deel van deze memorie is toegelicht, wordt voorgesteld deze tariefmaatregel per 2020 uit te breiden naar andere grondslagverminderende posten en wordt tegelijkertijd het afbouwpercentage verhoogd van 0,5%-punt per jaar naar 3%-punt per jaar (2,95%-punt voor 2023) zodat per 2023 voor deze situaties het beoogde aftrektarief van 37,05% zal worden bereikt. Voor het jaar 2020 geldt dan een correctiepercentage van

<sup>40</sup> De volgende eerdere arresten van de Hoge Raad zijn hierbij relevant: HR 19 juni 2009, ECLI:NL:HR:2009:BI8566, HR 19 juni 2009, ECLI:NL:HR:2009:BI8563, HR 19 juni 2009, ECLI:NL:HR:2009:BC5201, en HR 19 juni 2009, ECLI:NL:PHR:2009:BC4725.

<sup>41</sup> Ook in die situatie wordt echter geen hoger bedrag in aanmerking genomen dan de waarde in het economische verkeer van de aanspraak op het moment onmiddellijk voorafgaand aan de emigratie.

4,5%-punt ten opzichte van het dan geldende hoogste tarief van 50,5%. Dit betekent dat de grondslagverminderende posten waar de tariefmaatregel op van toepassing is in de genoemde situaties niet kunnen worden verzilverd tegen het belastingtarief van 50,5%, maar tegen een percentage van 46%. Het percentage van 4,5% is het percentage na de jaarlijkse toepassing van artikel 10.2a Wet IB 2001 per 1 januari 2019 en per 1 januari 2020. In de jaren na 2020 zal het aftrekpercentage stapsgewijs (met 3%-punt in 2021 en 2022 en 2,95%-punt in 2023) verder worden afgebouwd naar het percentage van 37,05%, het belastingpercentage dat vanaf 2021 van toepassing is voor inkomen dat wordt belast in de tweede schijf (en het percentage dat samen met het maximale percentage van de premie volksverzekeringen vanaf 2021 ook van toepassing is in de eerste schijf). De tariefmaatregel is voor de MKB-winstvrijstelling en de terbeschikkingstellingsvrijstelling alleen van toepassing indien het gezamenlijke bedrag van de met de ondernemersaftrek verminderde winst, onderscheidenlijk het gezamenlijke bedrag van het resultaat uit werkzaamheden, positief is. In situaties waarin de MKB-winstvrijstelling en de terbeschikkingstellingsvrijstelling niet het karakter hebben van een grondslagverminderende post, maar juist van een grondslagvermeerderende post, wordt de tariefmaatregel dus niet op die twee posten toegepast. Door het buiten toepassing laten van de tariefmaatregel voor de MKB-winstvrijstelling en de terbeschikkingstellingsvrijstelling in voornoemde situaties wordt overeenkomstig de doelstelling van de tariefmaatregel – het realiseren van budgettaire middelen om een verlaging van de belasting op inkomen waaronder de invoering van de zogenoemde sociale vlaktaks budgettair mogelijk te maken – voorkomen<sup>42</sup> dat de tariefcorrectie voor die posten zou leiden tot een vermindering van verschuldigde belasting. Om dezelfde reden geldt de tariefmaatregel ook niet voor de negatieve persoonsgebonden aftrek van artikel 3.139 Wet IB 2001.

De afbouw van het aftrektarief is hieronder schematisch weergegeven voor de posten waar de tariefmaatregel op van toepassing is of wordt.

Jaar	2018	2019	2020	2021	2022	2023
Maximaal aftrektarief aftrekbare kosten eigen woning	49,5%	49,0%	46,0%	43,0%	40,0%	37,05%
Maximaal aftrektarief andere grondslagverminderende posten <sup>1</sup>	51,95%	51,75%	46,0%	43,0%	40,0%	37,05%

<sup>1</sup> In 2018 en 2019 vindt er in deze categorie nog geen afbouw van het maximale aftrektarief plaats. Het genoemde percentage voor 2018 en 2019 betreft het reguliere maximale tarief in dat jaar.

#### *Artikel II, onderdeel C (artikel 2.12 van de Wet inkomstenbelasting 2001)*

Zoals in het algemeen deel van deze memorie is toegelicht, wordt voorgesteld het tarief van het belastbare inkomen uit aanmerkelijk belang met ingang van 1 januari 2020 in twee stappen te verhogen. Ingevolge artikel II, onderdeel C, wordt in artikel 2.12 Wet IB 2001 het tarief van 25% verhoogd naar 26,25% per 1 januari 2020. De verhoging van het tarief voor inkomen uit aanmerkelijk belang hangt samen met de voorgestelde verlaging van het vennootschapsbelastingtarief.

<sup>42</sup> De tariefmaatregel zou in verliessituaties zonder deze beperking overigens uitsluitend aan de orde kunnen komen indien er tevens sprake zou zijn van ander inkomen waardoor het belastbare inkomen uit werk en woning zonder rekening te houden met de grondslagverminderende posten waar de tariefmaatregel op ziet, hoger zou zijn dan de genoemde grens van € 68.507.

*Artikel II, onderdeel D, artikel III, onderdeel D, en artikel V, onderdeel A (artikel 3.112 van de Wet inkomstenbelasting 2001)*

Zoals in het algemeen deel van deze memorie is toegelicht, wordt voorgesteld het percentage van het eigenwoningforfait voor woningen met een eigenwoningwaarde van meer dan € 75.000 maar niet meer dan € 1.060.000 (bedragen 2018) met ingang van 1 januari 2020 in drie stappen van elk 0,05%-punt in de jaren 2020, 2021 en 2023 te verlagen en in dat kader de percentages voor woningen met een eigenwoningwaarde van € 75.000 of minder en het percentage van 1,15% (2018)<sup>43</sup> voor woningen die onder de uitzendregeling vallen in die jaren verhoudingsgewijs te verlagen. De eerstgenoemde percentages worden daarbij verlaagd op basis van de in artikel 10.3, zesde lid, Wet IB 2001 opgenomen factoren van respectievelijk 0,4 voor woningen met een eigenwoningwaarde tussen € 12.500 en € 25.000, 0,6 voor woningen met een eigenwoningwaarde tussen € 25.000 en € 50.000 en 0,8 voor woningen met een eigenwoningwaarde tussen € 50.000 en € 75.000. Dit resulteert in een verlaging van respectievelijk 0,02%-punt, 0,03%-punt en 0,04%-punt per jaar in de jaren 2020, 2021 en 2023. Het percentage van 1,15% (2018) voor woningen die onder de uitzendregeling vallen wordt verlaagd op basis van de in artikel 10.3, zevende lid, Wet IB 2001 opgenomen factor van 10/6 hetgeen resulteert in een verlaging van 0,08%-punt per jaar in de jaren 2020, 2021 en 2023. Voor het verhoogde eigenwoningforfait voor woningen met een eigenwoningwaarde van meer dan € 1.060.000 (2018) geldt dat voor het deel tot en met deze waarde eenzelfde percentage geldt als voor woningen met een eigenwoningwaarde van meer dan € 75.000, maar niet meer dan € 1.060.000 (0,70% in 2018). Voor dit deel van het eigenwoningforfait wordt een basisbedrag gehanteerd (in 2018 gelijk aan 0,70% van € 1.060.000) waar het verhoogde deel van het forfait bij opgeteld wordt. Als gevolg van de verlaging van voornoemd percentage van 0,70% (2018) wordt genoemd basisbedrag overeenkomstig verlaagd. De precieze percentages en bedragen die in de genoemde belastingjaren van toepassing zullen zijn, hangen mede af van de vaststelling van de in beginsel voor het betreffende jaar geldende percentages en bedragen van het eigenwoningforfait zoals dat op basis van de voor dat jaar geldende ontwikkeling van de huur- en woningprijzen plaatsvindt op basis van artikel 10.3 Wet IB 2001. De voorgestelde verlagingen van de percentages van het eigenwoningforfait vinden na toepassing van artikel 10.3 Wet IB 2001 en onder overeenkomstige toepassing van artikel 10.5 Wet IB 2001 plaats. Dat betekent dat de verlagingen worden toegepast op de onafgeronde percentages die – vóór toepassing van de in artikel 10.5 Wet IB 2001 geregelde afronding van die percentages – voortvloeien uit de toepassing van artikel 10.3 Wet IB 2001 en dat na de voorgestelde verlagingen de gebruikelijke afronding plaatsvindt op basis waarvan de aldus berekende percentages naar beneden worden afgerond tot op vijfhonderdste nauwkeurig.

*Artikel II, onderdeel E (artikel 4.53 van de Wet inkomstenbelasting 2001)*

Artikel 4.53 Wet IB 2001 bepaalt dat een nog niet verrekend verlies uit aanmerkelijk belang onder voorwaarden op verzoek kan worden omgezet in een belastingkorting en de belasting op het belastbare inkomen uit werk en woning kan verminderen. De hoogte van de belastingkorting houdt direct verband met het van toepassing zijnde belastingtarief. Met de voorgestelde aanpassing van het tweede lid van genoemd artikel 4.53, waarin de hoogte van de in aanmerking te nemen belastingkorting wordt

<sup>43</sup> In de huidige wet is in afwijking van artikel 10.3 Wet IB 2001 abusievelijk nog een percentage van 1,25% opgenomen. Laatstgenoemd percentage wordt bij de zogenoemde bijstellingsregeling met terugwerkende kracht tot en met 1 januari 2018 gewijzigd in 1,15%.

bepaald, wordt bewerkstelligd dat de belastingkorting in lijn met het aanmerkelijkbelangtarief per 1 januari 2020 26,25% van het nog niet verrekende verlies bedraagt.

*Artikel II, onderdeel F (artikel 8.1 van de Wet inkomstenbelasting 2001)*

In artikel 8.1, eerste lid, onderdeel e, Wet IB 2001 wordt een definitie gegeven van arbeidsinkomen. Deze definitie is onder meer van belang omdat de hoogte van de arbeidskorting afhankelijk is van de hoogte van het arbeidsinkomen van de belastingplichtige. Ook de hoogte van de IACK is (mede) afhankelijk van de hoogte van het arbeidsinkomen van de belastingplichtige. Op grond van artikel 8.1, eerste lid, onderdeel e, Wet IB 2001 wordt onder arbeidsinkomen verstaan het gezamenlijke bedrag van hetgeen door de belastingplichtige met tegenwoordige arbeid is genoten als winst uit een of meer ondernemingen, loon en resultaat uit een of meer werkzaamheden. Het tweede lid van artikel 8.1 Wet IB 2001 geeft een uitbreiding aan het begrip arbeidsinkomen door daartoe ook te rekenen:

- a. loon genoten wegens tijdelijke inactiviteit als bedoeld in artikel 7:628 BW (doorgaans bij arbeidsconflicten);
- b. loon genoten als garantieloon als bedoeld in artikel 7:628a BW;
- c. loon genoten wegens tijdelijke arbeidsongeschiktheid als bedoeld in artikel 7:629 BW en hetgeen wordt genoten op grond van de Ziektewet (ZW); en
- d. uitkeringen op grond van de Wet arbeid en zorg (zoals bij calamiteitenverlof en zwangerschaps- en bevallingsverlof).

Een werknemer krijgt, als sprake is van een arbeidsovereenkomst, doorgaans bij ziekte zijn loon doorbetaald door zijn werkgever (op grond van artikel 7:629 BW). Als dat niet het geval is, dan zorgt de ZW in een aantal gevallen voor een inkomensvoorziening bij ziekte van de werknemer. Een ZW-uitkering wordt echter ook verstrekt aan personen die door ziekte tijdelijk niet beschikbaar zijn voor de arbeidsmarkt, maar geen dienstbetrekking (meer) hebben, bijvoorbeeld aan personen die een uitkering op grond van de Werkloosheidswet (WW) hadden en ziek worden of personen van wie de dienstbetrekking tijdens ziekte is beëindigd.

Zoals in het algemeen deel van deze memorie is toegelicht, wordt voorgesteld om met ingang van 2020 de ZW-uitkering niet langer als arbeidsinkomen in aanmerking te nemen voor de groep zonder dienstbetrekking. Alleen voor mensen die een ZW-uitkering genieten op basis van een door henzelf bij het Uitvoeringsinstituut Werknemersverzekeringen afgesloten vrijwillige verzekering zoals voorzien in de ZW wordt een uitzondering gemaakt aangezien zij in het algemeen vergelijkbaar zijn met verzekerden die ziek worden in een bestaande dienstbetrekking. Een dergelijke verzekering staat open voor verschillende categorieën personen zoals bijvoorbeeld mensen die in het buitenland werken en zelfstandigen.

De voorgestelde aanpassing van artikel 8.1, tweede lid, onderdeel c, Wet IB 2001 leidt ertoe dat vanaf 2020 voor de inkomstenbelasting (en voor de op aanslag te betalen premie voor de volksverzekeringen) de ZW-uitkering uitsluitend als arbeidsinkomen in aanmerking wordt genomen voor zover het betreft de ZW-uitkering van:

- ZW-verzekerden met een echte dienstbetrekking uit hoofde waarvan die uitkering wordt genoten, zoals werknemers die een ZW-uitkering genieten vanwege orgaandonatie (artikel 29, tweede lid, derde zin, onderdeel e, ZW), vrouwelijke werknemers die ziek zijn vanwege zwangerschaps- of bevallingsklachten (artikel 29, tweede lid, derde zin, onderdeel f, ZW juncto artikel 29a ZW) en die (nog) geen zwangerschaps- en bevallingsverlof hebben op grond van de Wet arbeid en zorg;

- werknemers met een werkgever die een no-riskpolis als bedoeld in de artikelen 29b of 29d ZW heeft en ziek zijn geworden (artikel 29, tweede lid, derde zin, onderdeel g, ZW);
- verzekerden met een arbeidsverhouding die wordt aangemerkt als fictieve dienstbetrekking in de zin van de ZW (aannemers van werk, musici en artiesten, verrichters van persoonlijke arbeid) en uit hoofde waarvan die uitkering wordt genoten, de zogenoemde gelijkgestelden (artikel 29, tweede lid, derde zin, onderdeel a, ZW);<sup>44</sup>
- personen die zich vrijwillig hebben verzekerd voor de ZW.

De voorgestelde maatregel geldt derhalve niet voor ZW-uitkeringen die betrekking hebben op de periode waarin de dienstbetrekking aanwezig is of voortvloeien uit een vrijwillige verzekering voor de ZW. Indien een persoon bijvoorbeeld een tijdelijk contract van 1 januari tot 1 mei van dat kalenderjaar heeft en vanaf 15 april tot 1 juni recht heeft op een ZW-uitkering, telt de ZW-uitkering over de periode 15 april tot 1 mei mee als arbeidsinkomen en telt de ZW-uitkering over de periode 1 mei tot 1 juni niet mee als arbeidsinkomen. De ZW-uitkering over de periode 1 mei tot 1 juni blijft dus buiten beschouwing bij de bepaling van de hoogte van de arbeidskorting en de IACK. De voorgestelde maatregel geldt zoals gezegd niet voor ZW-uitkeringen waarop mensen recht hebben op basis van een door henzelf afgesloten vrijwillige ZW-verzekering. Voor alle duidelijkheid wordt opgemerkt dat het moment waarop een ZW-uitkering wordt ontvangen, niet relevant is voor de voorgestelde maatregel.

De voorgestelde maatregel geldt voor alle overige ZW-uitkeringen. Met andere woorden, voor zover de ZW-uitkering niet voortkomt uit een lopende dienstbetrekking in de zin van de ZW en ook niet uit een vrijwillige ZW-verzekering, wordt de ZW-uitkering niet langer aangemerkt als arbeidsinkomen en telt die ZW-uitkering niet mee voor de bepaling van de hoogte van de arbeidskorting en de IACK. Dat is dus het geval indien het bijvoorbeeld een ZW-uitkering betreft van:

1. personen die ziek worden binnen 4 weken na beëindiging van de dienstbetrekking, de zogenoemde nawerking van de ZW-verzekering (artikel 29, tweede lid, derde zin, onderdeel b, ZW);
2. personen die ziek zijn bij beëindiging van de dienstbetrekking (bijvoorbeeld in geval van tijdelijke contractanten) en personen waarvan de dienstbetrekking eindigt binnen het tijdvak van 104 weken, genoemd in artikel 29, tweede lid, derde zin, onderdeel c, ZW (bijvoorbeeld uitzendkrachten met een uitzendbeding);
3. personen met een WW-uitkering die als gevolg van ziekte een ZW-uitkering genieten (artikel 29, tweede lid, derde zin, onderdeel d, ZW);
4. personen die anders dan uit hoofde van hun lopende dienstbetrekking recht hebben op een ZW-uitkering vanwege orgaandonatie (artikel 29, tweede lid, derde zin, onderdeel e, ZW) of vrouwen die geen dienstbetrekking (meer) hebben en ziek zijn vanwege zwangerschaps- of bevallingsklachten maar (nog) geen zwangerschaps- en bevallingsverlof hebben op grond van de Wet arbeid en zorg (artikel 29, tweede lid, derde zin, onderdeel f, ZW).

In de praktijk komen uiteenlopende situaties voor. Zo zijn er bijvoorbeeld personen die twee dienstbetrekkingen tegelijkertijd hadden waarvan er één inmiddels is beëindigd en die als gevolg van beide dienstbetrekkingen een ZW-uitkering genieten. In dit voorbeeld blijft de ZW-uitkering die ziet op de nog lopende dienstbetrekking wel meetellen voor de hoogte van de arbeidskorting en van de IACK, maar de ZW-uitkering ter zake van de

<sup>44</sup> Ten overvloede: ook nadat de dienstbetrekking van de zieke gelijkgestelde is verstreken, blijft het recht op ziekingeld gebaseerd op artikel 29, tweede lid, onderdeel a, ZW.



andere, reeds beëindigde dienstbetrekking niet. Er wordt een overgangsbepaling voorgesteld, die is opgenomen in artikel XXXVII (zie hierna). Over de vormgeving van de maatregel heeft overleg plaatsgevonden met het Uitvoeringsinstituut Werknemersverzekeringen, omdat die instantie de ZW-uitkeringen verstrekt.

*Artikel II, onderdeel I, artikel III, onderdeel I, en artikel IV (artikel 10.1 van de Wet inkomstenbelasting 2001)*

Met de in artikel II, onderdeel I, onder 1, opgenomen wijziging van artikel 10.1 Wet IB 2001 wordt bewerkstelligd dat het maximale bedrag volgend uit het voorgestelde derde opbouwtraject in de arbeidskorting, per januari 2020 ook door middel van artikel 10.1 Wet IB 2001 wordt geïndexeerd. Met de in artikel II, onderdeel D, onder 2, en artikel III, onderdeel I, opgenomen wijziging van artikel 10.1 Wet IB 2001 wordt bewerkstelligd, zoals nader is toegelicht in het algemeen deel van deze memorie, dat het beginpunt van de hoogste tariefschijf in de jaren 2019 tot en met 2021 niet onder de indexatiebepaling van artikel 10.1 Wet IB 2001 valt. Door middel van de voorgestelde wijziging in artikel IV wordt bewerkstelligd dat voornoemd beginpunt van de hoogste tariefschijf met ingang van 1 januari 2022 weer met toepassing van artikel 10.1 Wet IB 2001 wordt geïndexeerd.

*Artikel II, onderdeel K, en artikel V, onderdeel B (artikel 10.2a van de Wet inkomstenbelasting 2001)*

In artikel 10.2a Wet IB 2001 is de jaarlijkse bijstelling van het correctiepercentage voor de tariefmaatregel voor de aftrekbare kosten eigen woning opgenomen. Met de beoogde uitbreiding van de tariefmaatregel per 2020 naar ook andere grondslagverminderende posten en de beoogde versnelling in de correctie van het aftrektarief zoals in het algemeen deel van deze memorie is toegelicht, zijn per 2020 en per 2023 ook wijzigingen van genoemd artikel nodig. Omdat is beoogd dat per 1 januari 2023 het aftrekpercentage gelijk is aan het belastingtarief dat geldt voor inkomen in de tweede schijf (en het tarief dat samen met het maximale percentage van de premie volksverzekeringen ook van toepassing is in de eerste schijf) en artikel 10.2a Wet IB 2001 vanaf dat moment alleen nog dient om het aftrekpercentage van de tariefmaatregel gelijk te houden aan het belastingtarief dat geldt voor inkomen in de tweede schijf, kan de laatste stap per 1 januari 2023 worden bewerkstelligd met de structurele vormgeving van genoemd artikel 10.2a Wet IB 2001, op grond waarvan het aftrektarief automatisch gelijk is aan het belastingtarief dat geldt voor inkomen in de tweede schijf. In verband met de vormgeving van de versnelling van het afbouwtraject kan artikel 10.2a, tweede lid, Wet IB 2001 reeds per 1 januari 2020 vervallen.

*Artikel II, onderdeel L (artikel 10a.9 van de Wet inkomstenbelasting 2001)*

De tariefmaatregel voor grondslagverminderende posten zal op grond van dit wetsvoorstel ook gaan gelden voor de persoonsgebonden aftrek. De aftrek voor verliezen op beleggingen in durfkapitaal was tot en met 2010 ook onderdeel van de persoonsgebonden aftrek. Op grond van de in artikel 10a.9 Wet IB 2001 opgenomen overgangsbepaling blijft de regeling voor de persoonsgebonden aftrekposten van toepassing op verliezen op vóór 1 januari 2011 verstrekte leningen voor durfkapitaal. Omdat logischerwijze voor deze aftrekpost eenzelfde aftrektarief moet gelden als voor de overige posten waarvoor de regeling voor persoonsgebonden aftrekposten geldt, wordt met de voorgestelde wijziging van artikel 10a.9 Wet IB 2001 geregeld dat de tariefmaatregel ook van toepassing is op aftrekbare verliezen op beleggingen in durfkapitaal.

### **Artikel III**

*Artikel III, onderdelen C en E (artikelen 2.12 en 4.53 van de Wet inkomstenbelasting 2001)*

In artikel III, onderdelen C en E, is de tweede stapsgewijze verhoging opgenomen van het aanmerkelijkbelangtarief en van de belastingkorting. Deze tweede verhoging van het tarief (naar 26,9%) en de bijbehorende aanpassing van de belastingkorting vinden plaats per 1 januari 2021.

*Artikel III, onderdeel F (artikel 5.16 van de Wet inkomstenbelasting 2001)*

Met de in artikel III, onderdeel F, voorgestelde wijziging wordt de in artikel 5.16 Wet IB 2001 opgenomen verwijzing naar het percentage uit de hoogste tariefschijf uit de tarieftabel van artikel 2.10, eerste lid, Wet IB 2001 per 1 januari 2021 in overeenstemming gebracht met de voorgestelde wijzigingen van die tarieftabel per die datum.

*Artikel III, onderdeel J (artikel 10.3 van de Wet inkomstenbelasting 2001)*

Artikel 10.3 Wet IB 2001 ziet op de indexering van de bijtelling privégebruik woning van artikel 3.19 Wet IB 2001 en van het eigenwoningforfait van artikel 3.112 Wet IB 2001. Daarbij zijn de jaarlijkse indexering van de in de derde kolom van de in artikel 3.19, tweede lid, Wet IB 2001 opgenomen tabel eerstvermelde vier percentages en de jaarlijkse indexering van de in de derde kolom van de in artikel 3.112, eerste lid, Wet IB 2001 opgenomen tabel eerstvermelde drie percentages aan elkaar gekoppeld door voor de genoemde percentages in artikel 3.19, tweede lid, Wet IB 2001 nihil en de genoemde percentages in artikel 3.112, eerste lid, Wet IB 2001 te hanteren met een jaarlijks te indexerende opslag van 1%-punt (2018). Deze opslag is ingegeven door het verschil tussen het hanteren van een brutoforfait in artikel 3.19 Wet IB 2001 en een nettoforfait in artikel 3.112 Wet IB 2001. In het nettoforfait van artikel 3.112 Wet IB 2001 is rekening gehouden met bepaalde kosten, lasten en afschrijvingen. Omdat deze kosten binnen de winstfeer ook in aftrek kunnen worden gebracht, wordt – om dubbele aftrek te voorkomen – voor artikel 3.19 Wet IB 2001 een brutoforfait (dus zonder rekening te houden met voornoemde kosten, lasten en afschrijvingen) gehanteerd.

Zoals in het algemeen deel van deze memorie is toegelicht, is niet beoogd de verlaging van het eigenwoningforfait door te laten werken naar de bijtelling privégebruik woning. Om te voorkomen dat vanwege de hiervoor genoemde koppeling ook de percentages van artikel 3.19 Wet IB 2001 zouden worden verlaagd, wordt voorgesteld deze koppeling te beëindigen. Dit kan het meest eenvoudig worden vormgegeven door de in de derde kolom van de in artikel 3.19, tweede lid, Wet IB 2001 opgenomen tabel eerstvermelde vier percentages – zoals al het geval is voor het in de derde kolom van de in artikel 3.19, tweede lid, Wet IB 2001 opgenomen tabel als vijfde vermelde percentage – rechtstreeks te indexerende met de jaarlijkse woningwaarde- en huurwaardeontwikkeling. Het op deze wijze vormgeven leidt – afgezien van het loslaten van de hiervoor genoemde koppeling – niet tot een wijziging in de vaststelling van de percentages van artikel 3.19 Wet IB 2001, omdat de ter zake van die kosten geldende opslag van 1%-punt (2018) al in die percentages is opgenomen die dan voortaan los geïndexeerd worden. Door de wijziging in systematiek (het rechtstreeks indexerende) die is opgenomen in het voorgestelde artikel 10.3, derde lid, Wet IB 2001 kunnen het huidige achtste en tiende lid van artikel 10.3 Wet IB 2001 vervallen.

### *Artikel III, onderdeel K (artikel 10.6b van de Wet inkomstenbelasting 2001)*

De per 1 januari 2021 voorgestelde wijziging van artikel 10.6b Wet IB 2001 vloeit voort uit de per die datum voorgestelde wijziging van artikel 8.10, tweede lid, Wet IB 2001. Op grond van de laatstgenoemde wijziging wordt het startpunt van de afbouw van de algemene heffingskorting niet langer gekoppeld aan de bovengrens van de eerste tariefschijf. De in artikel 10.6b Wet IB 2001 opgenomen berekening van het afbouwpercentage van de algemene heffingskorting dient in dat geval dienovereenkomstig te worden aangepast.

### **Artikel VI**

*Artikelen VI tot en met XII, artikelen XVII tot en met XXIII, artikel XXXII, onderdelen A, C en D, artikel XXXIV en artikel XLII (artikelen 2.10 en 2.10a van de Wet inkomstenbelasting 2001, artikelen 20a en 20b van de Wet op de loonbelasting 1964, artikelen 3.9 tot en met 3.31, 5.7 tot en met 5.29, 8.1 en 8.2 van de Wet maatregelen woningmarkt II en artikelen V tot en met XVI en XXI tot en met XXXII van het Belastingplan 2016)*

Conform het regeerakkoord worden de beleidsmatige wijzigingen van de tarieftabellen van de inkomstenbelasting en de loonbelasting die voor de jaren 2019 tot en met 2042 zijn vastgelegd in de Wet maatregelen woningmarkt II, en voor de jaren 2020 tot en met 2031 in het Belastingplan 2016, vervangen door de in de artikelen I tot en met IV, de artikelen VI tot en met XII, de artikelen XIII tot en met XVI en de artikelen XVII tot en met XXIII voorgestelde aanpassingen van die tarieftabellen. Met artikel XLII wordt geregeld dat na het aanbrengen van alle beleidsmatige wijzigingen ook de bedragen in de derde kolom van die tarieftabellen overeenkomstig worden gewijzigd. Dat laatste vindt plaats via de zogenoemde bijstellingsregeling.

### **Artikel XIII**

*Artikel XIII, onderdeel A (artikel 2 van de Wet op de loonbelasting 1964)*

Voorgesteld wordt de in artikel 2, zesde lid, Wet LB 1964 met betrekking tot de vrijwilligersregeling opgenomen bedragen te verhogen naar € 170 per maand en € 1.700 per kalenderjaar. Dat houdt in dat ingeval de vergoedingen en verstrekkingen die in verband met het verrichten van het vrijwilligerswerk toekomen aan een vrijwilliger als bedoeld in die bepaling tezamen niet hoger zijn dan € 170 per maand en € 1.700 per kalenderjaar, de vrijwilliger niet wordt aangemerkt als werknemer. Onder vrijwilliger wordt hierbij verstaan de persoon die niet bij wijze van beroep arbeid verricht voor een algemeen nut beogende instelling, een sportorganisatie of een organisatie die niet aan de vennootschapsbelasting is onderworpen of daarvan is vrijgesteld. Indien aan de genoemde voorwaarden wordt voldaan, kan de vrijwilliger deze vergoedingen en verstrekkingen zonder inhouding van loonbelasting en premie voor de volksverzekeringen ontvangen. Zodra minimaal een van deze twee maximumbedragen te boven wordt gegaan, is de wettelijke uitzondering op het werknemerbegrip niet meer van toepassing en dient volgens de gebruikelijke criteria te worden getoetst of sprake is van een dienstbetrekking. Het plafond in de loonbelasting geldt per mogelijke werkgever. De verhoging van dit plafond werkt op grond van artikel 3.96 Wet IB 2001 automatisch door naar de voor de inkomstenbelasting geldende regeling waarbij het plafond gelet op het karakter van de inkomstenbelasting overigens per belastingplichtige geldt.

Beoogd is de verhoging ook door te laten werken naar de kring van werknemers voor de WW, de ZW, de Wet werk en inkomen naar arbeids-

vermogen en de Wet op de arbeidsongeschiktheidsverzekering. Vergelijkbare wijzigingen zullen daarom waar dat wetstechnisch nog nodig is worden aangebracht in de genoemde socialezekerheidswetgeving.

*Artikel XIII, onderdelen B en C, artikel XV, onderdelen A en B, en artikel XVI, onderdelen A en B (artikelen 20a en 20b van de Wet op de loonbelasting 1964)*

De in artikel XIII, onderdelen B en C, artikel XV, onderdelen A en B, en artikel XVI, onderdelen A en B, opgenomen wijzigingen van de voor de loonbelasting geldende tarieftabellen komen overeen met de in artikel I, onderdelen C en D, artikel II, onderdelen A en B, en artikel III, onderdelen A en B, voor de inkomstenbelasting voorgestelde tarieftabellen. Bij de per 1 januari 2019 voorgestelde bedragen is reeds rekening gehouden met de inflatiecorrectie van artikel 10.1 Wet IB 2001 die per 1 januari 2019 wordt toegepast en op grond van de artikelen 20a, tweede lid, en 20b, tweede lid, Wet LB 1964 doorwerkt naar de loonbelasting.

*Artikel XIII, onderdeel D, artikel XV, onderdeel C, en artikel XVI, onderdeel C (artikel 22 van de Wet op de loonbelasting 1964)*

De in artikel XIII, onderdeel D, XV, onderdeel C, en artikel XVI, onderdeel C, opgenomen wijzigingen van de voor de loonbelasting geldende algemene heffingskorting komen overeen met de in artikel I, onderdeel G, artikel II, onderdeel G, en artikel III, onderdeel G, voorgestelde wijzigingen van artikel 8.10 Wet IB 2001. De voorgestelde wijzigingen van artikel 22 Wet LB 1964 vinden steeds plaats nadat de inflatiecorrectie van artikel 10.1 Wet IB 2001 ingevolge artikel 22d Wet LB 1964 is toegepast.

*Artikel XIII, onderdeel E, artikel XV, onderdeel D, onder 1 en 2, en artikel XVI, onderdeel D (artikel 22a van de Wet op de loonbelasting 1964)*

De in artikel XIII, onderdeel E, artikel XV, onderdeel D, en artikel XVI, onderdeel D, opgenomen wijzigingen van de voor de loonbelasting geldende arbeidskorting komen overeen met de in artikel I, onderdeel H, artikel II, onderdeel H, en artikel III, onderdeel H, voorgestelde wijzigingen van artikel 8.11 Wet IB 2001.

*Artikel XIII, onderdeel F (artikel 31a van de Wet op de loonbelasting 1964)*

In artikel 31a, tweede lid, Wet LB 1964 zijn in de diverse onderdelen vergoedingen en verstrekkingen aangewezen die een werkgever onbelast aan een werknemer mag vergoeden. Het huidige tweede lid, onderdeel e, van artikel 31a Wet LB 1964 bevat in dit kader de wettelijke omschrijving van zowel de algemene regeling voor onbelaste vergoeding van de (werkelijke) extraterritoriale kosten (ETK-regeling) als voor de forfaitaire invulling daarvan (de 30%-regeling voor ingekomen en voor uitgezonden werknemers).

De voorgestelde tekst van genoemd onderdeel e bevat enkel nog de in de huidige tekst van dat onderdeel opgenomen omschrijving van de algemene regeling voor onbelaste vergoeding van de werkelijke extraterritoriale kosten. Voor de overzichtelijkheid is ervoor gekozen om het kader voor de 30%-regeling voor ingekomen werknemers en de 30%-regeling voor uitgezonden werknemers op te nemen in twee nieuwe leden.

Het voorgestelde zevende lid van artikel 31a Wet LB 1964 heeft betrekking op de zogenoemde ingekomen werknemers. Zij kunnen samen met hun werkgever verzoeken om de 30%-regeling toe te passen. De tekst van genoemd zevende lid heeft tot gevolg dat de maximale looptijd van de

30%-regeling voor ingekomen werknemers wordt ingekort van acht jaar tot vijf jaar. In feite betekent dit voor bestaande gevallen dat de einddatum op de beschikking voor de 30%-regeling met precies drie jaar wordt vervroegd, maar niet verder dan tot 31 december 2018. Voor het overige is met dit lid geen inhoudelijke wijziging beoogd.

Het voorgestelde achtste lid van artikel 31a Wet LB 1964 ziet op de 30%-regeling voor de zogenoemde uitgezonden werknemers. Met dit lid is geen inhoudelijke wijziging beoogd.

Voorgesteld wordt bovenstaande aanpassingen op 1 januari 2019 in werking te laten treden. De wijzigingen zijn aangekondigd in de kabinetsreactie op de evaluatie van de 30%-regeling.<sup>45</sup>

#### *Artikel XIII, onderdeel G (artikel 39e van de Wet op de loonbelasting 1964)*

Zoals in het algemeen deel van deze memorie is toegelicht, wordt het – afgezien van de hierna toegelichte overgangsmaatregel voor schoolgelden voor internationale scholen – niet nodig geacht nadere overgangsmaatregelen te treffen. Uit oogpunt van gelijke behandeling is het wenselijk om voor ingekomen werknemers die uiterlijk op 31 december 2011 al een vergoeding genoten waarop de 30%-regeling van toepassing is, en voor wie de looptijd mogelijk nog niet is verstreken, het destijds in artikel 39e Wet LB 1964 opgenomen overgangsrecht te laten vervallen. Daarmee geldt voor deze groep een looptijd (vóór aftrek van perioden van eerdere tewerkstelling of eerder verblijf) van minimaal zeven jaar.

#### **Artikel XIV**

##### *Artikel XIV (overgangsrecht)*

De verkorting van de looptijd van de 30%-regeling betekent ook een verkorting van de periode waarin de schoolgelden voor internationale scholen, bedoeld in artikel 10e, achtste lid, van het Uitvoeringsbesluit loonbelasting 1965, onbelast kunnen worden vergoed of verstrekt. Dit kan grote financiële impact hebben op gezinnen met kinderen die in Nederland naar een internationale school gaan en die langer dan vijf jaar in Nederland blijven. Om dit effect voor de korte termijn weg te nemen, wordt, zoals in het algemeen deel van deze memorie is toegelicht, overgangsrecht voorgesteld.

Het voorstel is dat aan werknemers waarvoor enkel door de verkorting van de looptijd van de 30%-regeling deze schoolgelden voor het schooljaar 2018/2019 niet meer onbelast kunnen worden vergoed of verstrekt, ook na de verkorte looptijd – dus als de 30%-regeling en de ETK-regeling voor deze werknemers niet meer kunnen worden toegepast – toch de schoolgelden voor dit schooljaar onbelast kunnen worden vergoed of verstrekt. Voorwaarde is dat deze schoolgelden worden vergoed of verstrekt binnen de looptijd die voor de betreffende werknemer voor de toepassing van de 30%-regeling zou hebben gegolden zonder de verkorting van die looptijd per 1 januari 2019.

#### **Artikel XV**

##### *Artikel XV, onderdeel D, onder 3 (artikel 22a van de Wet op de loonbelasting 1964)*

Artikel 22a, eerste lid, Wet LB 1964 regelt dat de arbeidskorting voor de in te houden loonbelasting en premie voor de volksverzekeringen van

<sup>45</sup> Kamerstukken II 2017/18, 34 785, nr. 83.

toepassing is voor de werknemer die loon uit tegenwoordige arbeid geniet. Het derde lid van artikel 22a Wet LB 1964 geeft een uitbreiding aan het begrip loon uit tegenwoordige arbeid. Daardoor wordt op grond van artikel 22a, derde lid, onderdeel c, Wet LB 1964 een uitkering op grond van de ZW als loon uit tegenwoordige arbeid aangemerkt.

Als gevolg van de voorgestelde aanpassing van genoemd onderdeel c telt ook voor de in te houden loonbelasting en premie voor de volksverzekeringen met ingang van 2020 de ZW-uitkering niet meer mee voor de bepaling van de hoogte van de arbeidskorting ingeval deze betrekking heeft op de periode waarin er geen dienstbetrekking of fictieve dienstbetrekking in de zin van de ZW (meer) aanwezig is en evenmin voortvloeit uit een vrijwillige verzekering voor de ZW. Dit is toegelicht in het algemeen deel van deze memorie en de toelichting op de wijziging van artikel 8.1 Wet IB 2001 (zie artikel II, onderdeel F).

## **Artikel XXIV**

*Artikel XXIV, onderdelen B en D (artikelen 9 en 20 van de Wet op de omzetbelasting 1968)*

De wijziging voorziet in een verhoging van het verlaagde btw-tarief van 6 naar 9 percent. Zoals al aangegeven in het algemeen deel van deze memorie is deze maatregel een uitwerking van het regeerakkoord.

*Artikel XXIV, onderdeel C (artikel 11 van de Wet op de omzetbelasting 1968)*

*Artikel 11, eerste lid, van de Wet op de omzetbelasting 1968*

Om de Nederlandse sportvrijstelling voor de btw in overeenstemming te brengen met de Europese sportvrijstelling wordt voorgesteld de bewoordingen van de wettekst van de huidige Nederlandse sportvrijstelling in artikel 11, eerste lid, onderdeel e, van de Wet op de omzetbelasting 1968 (Wet OB 1968) aan te laten sluiten bij het doel en de strekking van de sportvrijstelling zoals deze is opgenomen in de BTW-richtlijn 2006.<sup>46</sup> Dit neemt de verschillen met de Europese sportvrijstelling weg en heeft tot gevolg dat de voorgestelde Nederlandse sportvrijstelling niet langer kwetsbaar is voor inbreukprocedures. Voor de uitleg van de voorgestelde Nederlandse sportvrijstelling wordt daarom aangesloten bij de hedendaagse uitleg die het HvJ EU geeft aan de Europese sportvrijstelling, zoals deze is neergelegd in de artikelen 132, eerste lid, onderdeel m, 133, onderdelen a en d, en 134 BTW-richtlijn 2006. In de wettekst van de voorgestelde Nederlandse sportvrijstelling zijn als gevolg van het vorenstaande de volgende begrippen verwerkt die hieronder worden toegelicht:

- diensten;
- instellingen;
- diensten die nauw samenhangen;
- sport en lichamelijke opvoeding; en
- personen die aan sport of lichamelijke opvoeding doen.

### *Diensten*

De zinsnede «sommige diensten» in artikel 132, eerste lid, onderdeel m, BTW-richtlijn 2006 geeft de mogelijkheid aan EU-lidstaten om beperkingen aan te brengen in de sportvrijstelling. Deze beperkingen zijn slechts mogelijk binnen het kader van de artikelen 133 en 134

<sup>46</sup> Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PbEU 2006, L 347).

BTW-richtlijn 2006.<sup>47</sup> Zo is het bijvoorbeeld niet de bedoeling dat EU-lidstaten de vrijstelling op zo een wijze beperken dat deze alleen geldt voor particuliere instellingen waarvan de lidmaatschapsgelden of periodieke contributies een bepaald bedrag niet te boven gaan.<sup>48</sup> Het woord «sommige» is in het voorgestelde artikel 11, eerste lid, onderdeel e, Wet OB 1968 waarin de kern van de Nederlandse sportvrijstelling wordt opgenomen niet overgenomen omdat de gekozen beperkingen, binnen het genoemde toegestane kader, van de voorgestelde sportvrijstelling in de overige voorgestelde wijzigingen van artikel 11 Wet OB 1968 worden verwerkt.

### *Instellingen*

In de voorgestelde wettekst is voor de omschrijving van de dienstverrichter aangesloten bij de tekst in de BTW-richtlijn 2006 en is ervoor gekozen om het begrip instellingen te hanteren in plaats van het begrip organisaties. Het voorkomt onduidelijkheid bij de interpretatie van Europese jurisprudentie over de vrijstelling. Uit de rechtspraak van het HvJ EU volgt dat de vrijstelling een ruime werkingssfeer heeft en dat in de context van personen die aan sport doen, ook diensten onder de vrijstelling vallen die worden verleend aan een rechtspersoon en aan verenigingen zonder rechtspersoonlijkheid wanneer de uiteindelijke ontvangers van deze diensten personen zijn die aan sport doen.<sup>49</sup> De diensten moeten wel nauw samenhangen met de beoefening van sport en onontbeerlijk zijn voor het verrichten ervan.

### *Diensten die nauw samenhangen*

De vrijstelling ziet op diensten die nauw samenhangen met de beoefening van sport of met lichamelijke opvoeding. Van nauw samenhangende diensten is sprake als deze onontbeerlijk zijn voor het beoefenen van sport of lichamelijke opvoeding. Hieronder valt in beginsel ook het ter beschikking stellen van een sportaccommodatie indien de sportaccommodatie onontbeerlijk is voor de beoefening van de sport of lichamelijke opvoeding waarvoor de accommodatie wordt gebruikt en de accommodatie ter beschikking wordt gesteld door een niet-winstbeogende instelling.<sup>50</sup> Of een dienst uiteindelijk is vrijgesteld, is mede afhankelijk van de aard en het verband tussen deze dienst en de beoefening van sport of lichamelijke opvoeding.

Zo kan het ter beschikking stellen van berg- en ligplaatsen van vaartuigen onder deze vrijstelling vallen indien deze vaartuigen op grond van objectieve kenmerken geschikt zijn voor sportbeoefening. Om onduidelijkheid te voorkomen dat met de wijziging van de sportvrijstelling een andere uitleg hieraan wordt gegeven blijft de expliciete uitsluiting gehandhaafd voor de terbeschikkingstelling van lig- en bergplaatsen voor vaartuigen die op grond van objectieve kenmerken niet geschikt zijn voor de sportbeoefening. Dit is als reactie op het arrest Commissie/Nederland

<sup>47</sup> HvJ EG 7 mei 1998, C-124/96 (Commissie/Spanje), ECLI:EU:C:1998:204, r.o. 14, 15 en 18, HvJ EG 16 oktober 2008, C-253/07 (Canterbury Hockey Club), ECLI:EU:C:2008:571, r.o. 39, HvJ EU 21 februari 2013, C-18/12 (Město Žamberk), ECLI:EU:C:2013:95, r.o. 23 en HvJ EG 12 januari 2006, C-246/04 (Turn- und Sportunion Waldburg), ECLI:EU:C:2006:22, r.o.39.

<sup>48</sup> HvJ EG 16 oktober 2008, C-253/07 (Canterbury Hockey Club), ECLI:EU:C:2008:571, r.o. 27 en 39.

<sup>49</sup> HvJ EG 16 oktober 2008, C-253/07 (Canterbury Hockey Club) ECLI:EU:C:2008:571, r.o. 29, 30 en 35.

<sup>50</sup> Opgemerkt wordt dat afhankelijk van de feiten en omstandigheden de ter beschikking stelling van een sportaccommodatie kan kwalificeren als vrijgestelde verhuur op grond van 11, eerste lid, onderdeel b, aanhef, Wet OB 1968 of als een situatie van belaste verhuur. De situaties waarin sprake is van belaste verhuur zijn vermeld in artikel 11, eerste lid, onderdeel b, onder 1° tot en met 5°, Wet OB 1968.

uitdrukkelijk uitgezonderd in artikel 11, eerste lid, onderdeel e, onder 2°, Wet OB 1968.<sup>51</sup> De voorwaarde voor toepassing van de vrijstelling dat ligplaatsen ter beschikking worden gesteld aan vaartuigen die gelet op hun objectieve kenmerken als de vorm, de snelheid, de wendbaarheid, het gewicht of de afmetingen ervan geschikt en specifiek nodig (onontbeerlijk) zijn voor die sportbeoefening blijft, evenals al hetgeen hierover is opgemerkt in de toelichting op het Belastingplan 2017<sup>52</sup> en tijdens de parlementaire behandeling hiervan onverkort van kracht.

### *Sport en lichamelijke opvoeding*

Het begrip sport is noch in de Wet OB 1968, noch in de BTW-richtlijn 2006 gedefinieerd. Het HvJ EU heeft op 26 oktober 2017 in het arrest *The English Bridge Union* geoordeeld dat uit de bewoordingen, de systematische en de teleologische uitlegging van de richtlijn voortvloeit, dat de sportvrijstelling alleen ziet op activiteiten die worden gekenmerkt door een niet te verwaarlozen lichamelijke component.<sup>53</sup> In dat arrest heeft het HvJ EU geoordeeld dat het kaartspel *bridge* vanwege de te verwaarlozen lichamelijke component geen sport is als bedoeld in de BTW-richtlijn 2006. Hieruit volgt dat denksporten als dammen, schaken en backgammon buiten de sportvrijstelling vallen aangezien deze een te verwaarlozen lichamelijke component bevatten.

Ook het begrip lichamelijke opvoeding is niet gedefinieerd in de huidige sportvrijstelling in de Wet OB 1968 en is noch elders in de Wet OB 1968, noch in de BTW-richtlijn 2006 toegelicht. Lichamelijke opvoeding is daarnaast in tegenstelling tot het begrip sport in het kader van de sportvrijstelling (nog) niet nader uitgelegd door het HvJ EU. Lichamelijke opvoeding wordt in Nederland binnen het kader van het basis- en voorgezet onderwijs aan leerlingen gegeven, het staat ook wel bekend als gymles en loopt daarmee mee in de onderwijsvrijstelling.

### *Personen die aan sport of lichamelijke opvoeding doen*

Volgens het normale spraakgebruik doen enkel natuurlijke personen aan sport. Het HvJ EU heeft echter beslist dat onder de Europese btw-sportvrijstelling ook vallen de diensten die aan een rechtspersoon of een vereniging zonder rechtspersoonlijkheid worden verricht wanneer de uiteindelijke ontvangers van deze diensten natuurlijke personen zijn die sport beoefenen of aan lichamelijke opvoeding doen.<sup>54</sup> Dit betekent dat de vrijstelling niet alleen ziet op diensten die worden verricht aan natuurlijk personen (sporters), maar ook kan zien op diensten die worden verricht aan een rechtspersoon, bijvoorbeeld een dienst van een sportkoepel aan een vereniging die onder de koepel valt wanneer de uiteindelijke ontvangers van deze diensten natuurlijke personen zijn die sport beoefenen. Die diensten moeten uiteraard wel voldoen aan de andere voorwaarden van de vrijstelling.

### *Artikel 11, tweede lid, van de Wet op de omzetbelasting 1968*

Het huidige tweede lid van artikel 11 Wet OB 1968 is voor de overzichtelijkheid in het onderhavige voorstel verdeeld over twee leden daar het huidige tweede lid twee onderwerpen besloeg.

<sup>51</sup> HvJ EU 25 februari 2016, C-22/15 (Commissie/Nederland), ECLI:EU:C:2016:118.

<sup>52</sup> Kamerstukken II 2016/2017, 34 552, nr. 3, p. 37 en 38.

<sup>53</sup> HvJ EU 26 oktober 2017, C-90/16 (*The English Bridge Union*), ECLI:EU:C:2017:814.

<sup>54</sup> HvJ EG 16 oktober 2008, C-253/07 (*Canterbury Hockey Club*) ECLI:EU:C:2008:571, r.o. 29 en 30.



De tekst van het voorgestelde artikel 11, tweede lid, Wet OB 1968 komt grotendeels overeen met de tekst van het tweede deel van het huidige tweede lid van artikel 11 Wet OB 1968 met dien verstande dat de bepaling nu ook regelt onder welke voorwaarden nauw samenhangende diensten zijn uitgesloten voor de vrijstelling van artikel 11, eerste lid, onderdeel e, Wet OB 1968.

*Artikel 11, derde lid (nieuw), van de Wet op de omzetbelasting 1968*

Het voorgestelde artikel 11, derde lid, Wet OB 1968 komt grotendeels overeen met het eerste deel van het huidige tweede lid van artikel 11 Wet OB 1968 en betreft uitleg van wat moet worden verstaan onder het beogen van winst. Het betreft een implementatie van artikel 133, aanhef en onderdeel a, BTW-richtlijn 2006.

Met het beogen van winst wordt bedoeld het systematisch naar winst streven of het hebben van een winstoogmerk. De definitie van het beogen van winst in de huidige wettekst gaat uit van het idee dat met het verrichten van de *diensten* al dan niet winst wordt beoogd. Artikel 133, aanhef en onderdeel a, BTW-richtlijn 2006 gaat echter uit van de *instelling die de prestaties verricht*, die al dan niet winst beoogt. Met het voorgestelde artikel 11, derde lid, Wet OB 1968 wordt de wettekst op dat punt in lijn gebracht met artikel 133, aanhef en onderdeel a, BTW-richtlijn 2006.

Op grond van de Europese rechtspraak is een instelling zonder winstoogmerk een instelling die niet tot doel heeft het maken van winst ter verdeling onder de leden.<sup>55</sup> De nationale rechter moet uitmaken of een instelling, gelet op haar statutaire doel en gezien de concrete omstandigheden van het geval, voldoet aan de criteria van een instelling zonder winstoogmerk.<sup>56</sup> Bij het bepalen of een instelling een winstoogmerk heeft, worden alle activiteiten van de instelling in aanmerking genomen en moet niet slechts gekeken worden naar de diensten van deze instelling die vallen onder de sportvrijstelling.<sup>57</sup> Een instelling die systematisch streeft naar overschotten die zij vervolgens uitsluitend aanwendt ten dienste van de instandhouding of verbetering van haar prestaties wordt aangemerkt als een instelling zonder winstoogmerk.

Met het in lijn brengen met de BTW-richtlijn 2006 wijzigt het begrip «winst beogen» voor de sportvrijstelling, maar ook voor de vrijstellingen in artikel 11, eerste lid, onderdelen c en t, van de Wet OB 1968. Gevolg van deze wijziging is dat een dienst die wordt verricht door instellingen die met die dienst winst beoogt onder de huidige wetgeving buiten een van de genoemde vrijstelling valt ongeacht het karakter van de andere diensten die de instelling verricht. Andersom kunnen ook diensten die onder de huidige regeling onder een van de genoemde vrijstelling vallen door deze wijziging buiten de vrijstelling vallen omdat met die bewuste diensten weliswaar geen winst wordt beoogd, maar met de overige diensten die de instelling verricht wel.

*Artikel 11, vierde lid (nieuw), van de Wet op de omzetbelasting 1968*

Ingevolge artikel 132, eerste lid, onderdeel m, BTW-richtlijn 2006 moeten de lidstaten een vrijstelling van btw verlenen voor diensten die nauw samenhangen met de beoefening van sport of met lichamelijke opvoeding die worden verricht door instellingen zonder winstoogmerk aan personen

<sup>55</sup> HvJ EG 21 maart 2002, C-174/00 (Kennemer Golf), ECLI:EU:C:2002:200, r.o. 26 en 21 maart 2002, C-267/00 (Zoological Society), ECLI:EU:C:2002:202, r.o. 17.

<sup>56</sup> HvJ EG 21 maart 2002, C-174/00 (Kennemer Golf), ECLI:EU:C:2002:200, r.o. 27.

<sup>57</sup> HvJ EG 21 maart 2002, C-174/00 (Kennemer Golf), ECLI:EU:C:2002:200, r.o. 27.

die aan sport of lichamelijke opvoeding doen. Met betrekking tot deze vrijstelling mogen ingevolge artikel 131 van die richtlijn de lidstaten voorwaarden stellen om een juiste en eenvoudige toepassing van deze vrijstellingen te verzekeren en elke vorm van fraude, ontwijking en misbruik te voorkomen. Het voorgestelde artikel 11, vierde lid, Wet OB 1968 draagt daartoe bij.

Het voorgestelde artikel 11, vierde lid, onderdeel a, Wet OB 1968 geeft nadere regels met betrekking tot het winstbegrip voor de sportvrijstelling. In het bijzonder wordt aangegeven wanneer een instelling als niet winst beogend wordt beschouwd. De bepaling bewerkstelligt namelijk dat de vrijstelling ook van toepassing is in het geval een instelling een exploitatie-overschot behaalt doordat zij bijdragen (bijvoorbeeld subsidies) ontvangt die geen vergoeding vormen of die wel een vergoeding vormen maar die hoger zijn dan de normale waarde voor een door die instelling verrichtte prestatie om zodoende een overschot te behalen, terwijl dat overschot anderszins niet zou zijn behaald.

Het voorgestelde artikel 11, vierde lid, onderdeel b, Wet OB 1968 voorkomt dat instellingen aan wie (een deel van) een sportaccommodatie ter beschikking is gesteld door een publiekrechtelijk lichaam dat daarvoor minder dan de integrale kosten in rekening brengt aan die instelling wordt gezien als een instelling die winst beoogt. Instellingen die sportaccommodaties op werkelijk commerciële basis exploiteren, zoals sportscholen, worden hierdoor niet geraakt. Deze organisaties beogen immers wel winst en creëren in de regel niet op kunstmatige wijze recht op aftrek van voorbelasting door het verkrijgen van de in het voorstel omschreven bijdragen.

Met het begrip integrale kosten in het voorgestelde artikel 11, vierde lid, onderdeel b, Wet OB 1968 wordt hetzelfde bedoeld als in het huidige artikel 25i van de Mededingingswet.<sup>58</sup> De in de Mededingingswet vastgelegde verplichting voor lokale overheden om ten minste de integrale kosten in rekening te brengen geldt voor alle marktactiviteiten, ook als daarvoor geen grondslag is vereist. Doordat volledige doorberekening van kosten wordt voorgeschreven ontstaat op de markten waarop een overheidsorganisatie in concurrentie treedt met private ondernemers een meer gelijk speelveld.

Bij de vaststelling van die integrale kosten is het uitgangspunt dat alle relevante kosten moeten worden doorberekend zoals private ondernemers dat ook zouden doen. Het gaat daarbij om alle directe en indirecte kosten voor de economische activiteit.<sup>59</sup> Deze doorberekening moet plaatsvinden op basis van objectief te rechtvaardigen bedrijfseconomische principes. Het gaat hierbij in elk geval om operationele kosten (waaronder in ieder geval personeelskosten, huisvestingskosten, automatiseringskosten, materiële kosten en overheadkosten), afschrijvings- en onderhoudskosten en vermogenskosten. Deze opsomming is op hoofdlijnen en niet limitatief.<sup>60</sup>

---

<sup>58</sup> Wet van 24 maart 2011 tot wijziging van de Mededingingswet ter invoering van regels inzake ondernemingen die deel uitmaken van een publiekrechtelijke rechtspersoon of die hiermee zijn verbonden (aanpassing Mededingingswet ter invoering van gedragsregels voor de overheid) (Stb. 2011, 162).

<sup>59</sup> Memorie van toelichting Wet Markt en Overheid, Tweede Kamer, vergaderjaar 2007–2008, 31 354, nr. 3, p. 36.

<sup>60</sup> Handreiking Wet Markt en Overheid, Ministerie van Economische Zaken, Landbouw en Innovatie, 1 juli 2012, <https://www.rijksoverheid.nl/documenten/richtlijnen/2012/07/05/handreiking-markt-en-overheid>, p. 32–33.

Bij het bepalen van de integrale kostprijs kan gebruikgemaakt worden van de Nota van toelichting bij het Besluit markt en overheid<sup>61</sup> en de Handreiking Wet Markt en Overheid. Deze handreiking beoogt helderheid te geven en handvatten te bieden voor overheden die met de wet te maken krijgen. In een beslisboom wordt stap voor stap ingegaan op de vragen die overheden dienen te beantwoorden om te bezien of de wet op hen van toepassing is.<sup>62</sup>

Een lokale overheid hoeft de integrale kosten niet door te berekenen, indien de economische activiteit plaatsvindt in het algemeen belang (artikel 25h, vijfde lid, van de Mededingingswet). Daartoe moet het een besluit nemen waarin dit wordt vastgesteld (artikel 25h, zesde lid, van de Mededingingswet). Uit een evaluatie van de Wet Markt en Overheid blijkt dat de gemeenten deze uitzondering voor activiteiten in het algemeen belang veelvuldig toepassen, onder andere voor de exploitatie van gemeentelijke sportaccommodaties.<sup>63</sup> Wanneer een gemeente een dergelijk besluit heeft genomen voor de terbeschikkingstelling van een (deel van) een sportaccommodatie, wil dat zeggen dat de gemeente de integrale kosten niet in rekening brengt. Het voorgestelde artikel 11, vierde lid, onderdeel b, Wet OB 1968 is dan van toepassing.

Op grond van de Europese rechtspraak wordt de in artikel 131 BTW-Richtlijn 2006 gegeven bevoegdheid begrensd door het evenredigheidsbeginsel. Dit beginsel houdt in dat de gekozen maatregel geschikt moet zijn om het doel van bestrijding van fraude, ontwijking of misbruik te bereiken en dat deze niet verder gaat dan noodzakelijk is om dit doel te bereiken.<sup>64</sup> De voorgestelde maatregel voldoet hier aan en gaat niet verder dan noodzakelijk voor het tegengaan van structuren die in strijd zijn met het doel en de strekking van de in artikel 11, eerste lid, onderdeel e, Wet OB 1968. De sportvrijstelling is een vrijstelling voor activiteiten in het algemeen belang.<sup>65</sup> Commerciële activiteiten vallen buiten de vrijstelling en worden belast. Het voorgestelde artikel 11, vierde lid, Wet OB 1968 doet recht aan de bedoeling van de sportvrijstelling, doordat activiteiten in het algemeen belang worden vrijgesteld en de commerciële activiteiten buiten de vrijstelling blijven.

Een voorbeeld van een structuur die met deze bepalingen wordt tegengegaan is die waarin een gemeente een sportaccommodatie onderbrengt in een aparte entiteit (bijvoorbeeld een BV) om zo toch aftrek van voorbelasting mogelijk te maken. De aparte entiteit heeft geen leden en heeft als enige activiteit het ter beschikkingstellen van de sportaccommodatie aan één of meerdere sportverenigingen. De diensten die de sportvereniging(en) verricht(en) zijn diensten die zijn vrijgesteld op grond van artikel 11, eerste lid, onderdeel e, Wet OB 1968. Onder de huidige

<sup>61</sup> Besluit van 6 juni 2012, houdende regels voor overheden over de doorberekening van kosten en de toepassing van het bevoordelingsverbod, Stb. 2012, 255 stelt nadere regels inzake de toepassing van artikel 25i van de Mededingingswet.

<sup>62</sup> Handreiking Wet Markt en Overheid, <https://www.rijksoverheid.nl/documenten/richtlijnen/2012/07/05/handreiking-markt-en-overheid>.

<sup>63</sup> Eindrapport Evaluatie Wet Markt en Overheid 2012–2015, uitgevoerd door Ecorys en Bird & Bird in opdracht van het Ministerie van Economische Zaken, 6 augustus 2015, p. 39–40, en beleidsreactie Minister van Economische Zaken, Tweede Kamer 2015–2016, 34 487, nr. 1. Uit het onderzoek blijkt dat 75% van de gemeenten de uitzondering toepast. In 70% van de gevallen op de exploitatie van gemeentelijke sportaccommodaties.

<sup>64</sup> Zie onder meer HvJ EU 26 oktober 2010, C-97/09 (Schmelz) ECLI:EU:C:2010:632, r.o. 58 over de beperking van de kleine ondernemersregeling tot het binnenland van de lidstaat, HvJ EU 21 juni 2012, gevoegde zaken C-80/11 en C-142/11 (Mahagében en Dávid) ECLI:EU:C:2012:373, r.o. 57, HvJ EU 17 juli 2014, C-272/13 (Equoland) ECLI:EU:C:2014:2091, r.o. 27 en 29 en HvJ EU 19 oktober 2017, C-101/16 (Paper Consult) ECLI:EU:C:2017:775, r.o. 47 en 50.

<sup>65</sup> O.a. HvJ 16 oktober 2008, C-253/07 (Canterbury Hockey Club) ECLI:EU:C:2008:571, r.o. 18 en 19.

wettelijke regeling is dit onder omstandigheden belast tegen het verlaagde btw-tarief en de btw die toerekenbaar is aan de kosten die zien op de terbeschikkingstelling kan in aftrek worden gebracht.

Indien de tussengeschoven entiteit vanuit de gemeente financieel of anderszins wordt ondersteund, bijvoorbeeld door subsidies, en de entiteit zonder die ondersteuning geen exploitatie-overschotten zou hebben behaald, is de entiteit geen instelling die winst beoogt. De tussengeschoven entiteit heeft de overschotten niet behaald uit de daadwerkelijke exploitatie van de sportaccommodatie. De overschotten vormen geen winst. Ontvangsten die geen vergoeding vormen van de levering van een goed of dienst in de zin van de Wet OB 1968 kunnen niet tot exploitatie-overschotten worden gerekend. Hetzelfde geldt voor bijdragen die een vergoeding vormen die hoger is dan de normale waarde voor een prestatie en de instelling zonder die bijdragen geen overschot zou behalen. Hierdoor wordt voorkomen dat instellingen als winstbeoogend zijn aan te merken doordat ze bijvoorbeeld van een stichting een hogere vergoeding dan normaal ontvangen voor het maaien van gras. Structuren als deze die slechts tot doel hebben het op kunstmatige wijze de terbeschikkingstelling van de sportaccommodatie in de btw-heffing te betrekken, zijn in strijd met doel en strekking van de Wet OB 1968.

## **Artikel XXV**

### *Artikel XXV (overgangsrecht)*

In artikel XXV is een drietal overgangsbepalingen opgenomen.

Het eerste lid van artikel XXV ziet op de situatie die zich kan voordoen bij de bouw van een onroerende zaak waarvan is beoogd dat deze zal worden gebruikt voor diensten die onder de huidige wetgeving zijn belast met btw, maar die als gevolg van de verruiming van de sportvrijstelling met ingang van 1 januari 2019, na inwerkingtreding van het onderhavige voorstel – indien het voorstel tot wet wordt verheven – zullen vallen in de sportvrijstelling.

Indien de bouw is aangevangen voor 1 januari 2019 en er resterende termijnen zijn die betaald moeten worden in 2019, zou het mogelijk kunnen zijn dat de btw die in rekening wordt gebracht over die laatste termijnen niet meer kan worden afgetrokken op grond van de verruiming van de sportvrijstelling met ingang van 1 januari 2019, na inwerkingtreding van het onderhavige voorstel – indien het voorstel tot wet wordt verheven. Immers de terbeschikkingstelling van de sportaccommodatie die wordt gebouwd kan dan vallen onder de vrijstelling en de kosten die daaraan zijn toe te rekenen derhalve ook. Dit leidt tot onverwachte financiële nadelen nu bij het sluiten van de koop- aanneemovereenkomst is uitgegaan van btw-belast gebruik en dus recht van aftrek van voorbelasting en er – vanwege de start van de bouw voor 1 januari 2019 – ook geen gebruik kan worden gemaakt van de «Subsidieregeling stimulering bouw en onderhoud sportaccommodaties». Het eerste lid regelt dat voor deze gevallen aftrek mogelijk blijft voor die laatste termijnen in 2019. Dit geldt alleen voor die gevallen waarbij het vervallen van het aftrekrecht louter het gevolg is van de verruiming van de sportvrijstelling.

### Voorbeeld

Een sportstichting tekent in mei 2018 een aanneemovereenkomst voor de bouw van een sportaccommodatie. De bouw gaat in oktober 2018 van start en zal in maart 2019 worden opgeleverd. Tijdens de bouw zal aan het eind van elke maand steeds 1/6 deel worden betaald. De sportaccommodatie zal ter beschikking worden gesteld aan sportinstellingen zonder

winstoogmerk. De sportstichting kan de voorbelasting die ziet op de kosten in 2018 (3 termijnen) in aftrek brengen op grond van de huidige wetgeving. Omdat de terbeschikkingstelling niet zoals voorzien belast is met btw maar is vrijgesteld, zou de btw die drukt op de eerste drie termijnen niet aftrekbaar zijn en bovendien moeten worden herzien. Nu wordt afgeweken van de reguliere regels hoeft niet te worden herzien én is de in rekening gebrachte btw op die laatste drie termijnen aftrekbaar.

Het tweede lid van artikel XXV ziet op de situatie die zich kan voordoen bij de ingebruikname van een onroerende zaak na 1 januari 2019 waarvan is beoogd dat deze zal worden gebruikt voor diensten die onder de huidige wetgeving zijn belast met btw, maar die als gevolg van de verruiming van de sportvrijstelling met ingang van 1 januari 2019, na inwerkingtreding van het onderhavige voorstel – indien het voorstel tot wet wordt verheven – zullen vallen in de sportvrijstelling.

De regeling komt erop neer dat herziening van afgetrokken omzetbelasting op het tijdstip waarop de sportaccommodatie in gebruik wordt genomen, achterwege blijft indien het gewijzigde gebruik van de sportaccommodatie louter het gevolg is van de wijziging van artikel 11 van die wet bij artikel XXIV, onderdeel C, van deze wet.

Het derde lid van artikel XXV ziet op de situatie van gewijzigd gebruik nadat de (on)roerende zaak in gebruik is genomen. De btw die in rekening is gebracht bij de ingebruikname van een (on)roerende zaak voor 1 januari 2019, is op het tijdstip dat de btw in rekening is gebracht volledig afgetrokken indien was voorzien dat het goed volledig voor btw-belaste prestaties zou worden gebruikt. Op grond van de huidige reguliere herzieningsregels wordt het gebruik van dat goed waarop kan worden afgeschreven gedurende vier of negen jaren volgend op het jaar van ingebruikname gevolgd en wordt de btw herzien indien het gebruik van het goed wijzigt bijvoorbeeld omdat het goed niet meer volledig wordt gebruikt voor btw-belaste prestaties. Door de wijziging van de sportvrijstelling kan de terbeschikkingstelling van een sportveld die voor 1 januari 2019 buiten de vrijstelling viel, vanaf 1 januari 2019 binnen de sportvrijstelling vallen. De gemeenten en sportverenigingen komen dan voor onvoorziene kosten te staan. Dat zou ervoor kunnen zorgen dat gemeenten of sportstichtingen (tijdelijk) in mindere mate in staat zijn om goed onderhouden sportaccommodaties aan te bieden. Dat druist in tegen de doelstelling om mensen te stimuleren meer te sporten en te bewegen door het aanbieden van sport in accommodaties die van goede kwaliteit en goed onderhouden zijn om zo kwalitatief hoogwaardige sport aan te kunnen bieden. Door af te wijken van de reguliere herzieningsregels en in deze situatie niet te herzien wordt dit voorkomen. De reguliere herzieningsregels gelden wel voor zover het btw-regime wijzigt om andere redenen dan deze wetswijziging.

Het vorenstaande geldt eveneens voor instellingen die diensten die nauw samenhangen met lichamelijke opvoeding en die door hen worden verricht voor personen die aan lichamelijke opvoeding doen.

Wel wordt nog opgemerkt dat wanneer niet wordt voorzien in overgangsrecht, de diensten waar het hier om gaat – mits die aanvangen vanaf 1 januari 2019 – die door de onderhavige wetswijziging gaan vallen onder de vrijstellingsbepaling, bedoeld in artikel 11, eerste lid, onderdeel e, Wet OB 1968, dit strikt genomen niet zou leiden tot onvoorziene kosten als het directe gevolg van het herzien van de voorafrek van btw. Immers in dergelijke gevallen zou de betreffende instelling gebruik kunnen maken van de in het algemeen deel van deze memorie genoemde subsidieregeling. Echter om te voorkomen dat alle geraakte instellingen een

dergelijke subsidieaanvraag zouden moeten gaan doen is er voor overgangsrecht gekozen.

Voorbeeld

Een sportstichting schaft in 2017 een sportaccommodatie aan en neemt deze direct in gebruik. De sportstichting gebruikt de sportaccommodatie voor 100% belaste activiteiten: 80% van de sportaccommodatie wordt ter beschikking gesteld aan een hockeyvereniging en 20% van de accommodatie wordt gebruikt voor andere met btw belaste activiteiten. De sportstichting brengt in 2017 100% van de voorbelasting in aftrek. Met ingang van 1 januari 2019 valt de terbeschikkingstelling aan de hockeyvereniging binnen de sportvrijstelling en wordt de sportaccommodatie dus voor 80% gebruikt voor de vrijgestelde activiteiten. In 2019 staat 80%\*1/10 deel van de 2017 in aftrekgenomen btw, open voor herziening. In 2017 was immers 100% van de btw die toerekenbaar is aan 2019 in aftrek gebracht. Als het gebruik tot het eind van de herzieningsperiode niet meer wijzigt, zou dit volgens de reguliere herzieningsregels elk herzieningsjaar leiden tot een afdracht van 80\*1/10 van de in 2017 in totaal afgetrokken btw. Nu van deze reguliere regels wordt afgeweken, hoeft dit niet te worden herzien.

Indien de sportstichting in 2023 de sportaccommodatie echter volledig voor vrijgestelde prestaties gaat gebruiken, zijn de reguliere herzieningsregels voor het deel dat in 2019 niet is geraakt door de wetswijziging (20% overige btw belaste prestaties) van toepassing en zal de sportstichting in 2023 20%\*1/10 deel van de in 2017 in totaal afgetrokken btw moeten herzien.

## **Artikel XXVI**

*Artikel XXVI, onderdelen A en B (artikelen 30f en 30fc van de Algemene wet inzake rijksbelastingen)*

In de artikelen 30f, vierde lid, en 30fc, vierde lid, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR) is onder meer bepaald dat ook geen belastingrente in rekening wordt gebracht indien de (voorlopige of definitieve) aanslag inkomstenbelasting is vastgesteld overeenkomstig de ingediende aangifte die is ontvangen vóór de eerste dag van de vierde maand na afloop van het tijdvak waarover de belasting wordt geheven. Ingevolge de voorgestelde tekst van de artikelen 30f, vierde lid, en 30fc, vierde lid, AWR geldt met ingang van 1 januari 2019 – in lijn met de huidige praktijk – dat onder meer geen belastingrente in rekening wordt gebracht indien de (voorlopige of definitieve) aanslag inkomstenbelasting is vastgesteld overeenkomstig de ingediende aangifte die is ontvangen vóór de eerste dag van de vijfde maand na afloop van het tijdvak waarover de belasting wordt geheven.

*Artikel XXVI, onderdeel C (artikel 30g van de Algemene wet inzake rijksbelastingen)*

Bij de introductie van de regeling belastingrente is in artikel 30g, derde lid, AWR voor situaties waarin de belastingaanslag erfbelasting is vastgesteld overeenkomstig een verzoek (om een voorlopige aanslag) of overeenkomstig de aangifte bepaald dat de periode waarover belastingrente in rekening wordt gebracht uiterlijk 14 weken na de datum van ontvangst van een verzoek, onderscheidenlijk 19 weken na de datum van ontvangst van de aangifte, stopt. Voor een verzoek om een navorderingsaanslag geldt een termijn van 12 weken na de datum van ontvangst van het verzoek. Voor de inkomstenbelasting geldt dat geen belastingrente in rekening wordt gebracht ingeval de belastingaanslag wordt vastgesteld overeenkomstig een tijdig ingediende aangifte. Om beter aan te sluiten bij

dit uitgangspunt van de regeling belastingrente voor de inkomstenbelasting wordt in het voorgestelde artikel 30g, vierde lid, AWR met betrekking tot belastingaanslagen erfbelasting ter zake van een overlijden bepaald dat degene die tijdig een verzoek (om een voorlopige aanslag of een navorderingsaanslag) doet of tijdig aangifte doet, geen belastingrente in rekening zal worden gebracht indien de belastingaanslag erfbelasting wordt vastgesteld overeenkomstig het ingediende verzoek, onderscheidenlijk overeenkomstig de ingediende aangifte. Het huidige vierde en vijfde lid van genoemd artikel 30g worden in dat kader vernummerd tot vijfde en zesde lid.

### **Artikel XXVII**

#### *Artikel XXVII (overgangsrecht)*

Artikel XXVI, onderdelen A en B, vindt ingevolge artikel XXVII voor het eerst toepassing met betrekking tot belastingaanslagen inkomstenbelasting die betrekking hebben op belastingtijdvakken die zijn aangevangen op of na 1 januari 2018.

### **Artikel XXVIII**

#### *Artikel XXVIII (overgangsrecht)*

Artikel XXVI, onderdeel C, dat regelt dat bij tijdige indiening van een aangifte erfbelasting geen belastingrente meer in rekening wordt gebracht, vindt ingevolge artikel XXVIII voor het eerst toepassing met betrekking tot belastingaanslagen erfbelasting ter zake van overlijdens die op of na 1 januari 2019 plaatsvinden. Ook bij belastingaanslagen ter zake van overlijdens die op of na 1 januari 2017 plaatsvinden of hebben plaatsgevonden wordt op dit moment echter geen belastingrente in rekening gebracht. Door ernstige vertraging in de oplevering van een nieuw automatiseringssysteem voor de erfbelasting heeft de Belastingdienst meer tijd dan gebruikelijk nodig voor de verwerking van aangiften erfbelasting ter zake van overlijdens die op of na 1 januari 2017 plaatsvinden. Om te voorkomen dat erfgenamen door deze vertraging over een lange periode belastingrente zouden moeten betalen, is bij beleidsbesluit goedgekeurd dat de Belastingdienst zo lang als nodig geen belastingrente in rekening brengt bij belastingaanslagen erfbelasting ter zake van overlijdens die op of na 1 januari 2017 plaatsvinden of hebben plaatsgevonden.<sup>66</sup>

### **Artikel XXIX**

#### *Artikel XXIX, onderdeel A (artikel 25 van de Invorderingswet 1990)*

Op grond van artikel 25, achtste lid, van de Invorderingswet 1990 (IW 1990) kan de ontvanger uitstel van betaling verlenen van een belastingaanslag inkomstenbelasting ter zake van geconserveerd inkomen uit aanmerkelijk belang. Het uitstel wordt onder meer (gedeeltelijk) beëindigd ingeval de vennootschap waarin de belastingschuldige de aandelen of winstbewijzen houdt reserves uitkeert aan de belastingschuldige. Het uitstel wordt dan ingetrokken voor een bedrag ter grootte van 25% van de uitgedeelde reserves op de aandelen of winstbewijzen die aan het uitstel ten grondslag liggen. In verband met de wijziging van het box 2-tarief in 2020 en 2021 wordt voorgesteld ook artikel 25, achtste lid, onderdeel b, IW 1990 aan te passen. In dat kader wordt voorgesteld voor wat betreft het

<sup>66</sup> Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 19 maart 2018, nr. DGB 2018-25029 (Stcrt. 2018, 17312).

berekenen van het bedrag waarvoor het uitstel wordt beëindigd, vanaf 2020 aan te sluiten bij het ingevolge artikel 2.12 Wet IB 2001 op het moment van beëindiging van het uitstel van toepassing zijnde aanmerkelijkbelangtarief.

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

Op grond van artikel 26, vijfde lid, onderdeel a, IW 1990 kan de ontvanger kwijtschelding van belasting verlenen indien uitstel van betaling wordt beëindigd (op grond van artikel 25, achtste lid, IW 1990) omdat aandelen of winstbewijzen worden vervreemd en de waarde in het economische verkeer van die aandelen of winstbewijzen is gedaald (anders dan door teruggaaf van gestort kapitaal, uitkering van reserves of overgang van rechten op andere aandelen of winstbewijzen). In lijn met de voorgestelde aanpassing van artikel 25 IW 1990 wordt voorgesteld in artikel 26, vijfde lid, onderdeel a, IW 1990 voor wat betreft het berekenen van het bedrag van de kwijtschelding vanaf 2020 aan te sluiten bij het ingevolge artikel 2.12 Wet IB 2001 op het moment van kwijtschelding van toepassing zijnde aanmerkelijkbelangtarief.

**Artikel XXX**

*Artikel XXX, onderdeel A (artikel 5 van de Wet op de vaste boekenprijs)*

Dit artikel voegt een derde lid toe aan artikel 5 van de Wet op de vaste boekenprijs. Op basis van de Wet op de vaste boekenprijs stellen uitgevers en importeurs vaste prijzen vast voor boeken in de Nederlandse taal en voor muziekguitaven, die in Nederland worden uitgegeven of geïmporteerd. Een vastgestelde prijs kan vervolgens op basis van genoemd artikel 5, eerste lid, pas na verloop van een half jaar door de uitgever of de importeur worden aangepast met ingang van een daarbij te bepalen tijdstip. De (aangepaste) vastgestelde prijzen worden door het Commissariaat voor de Media bekendgemaakt op de website <https://boekenprijs.cvdv.nl>. In de praktijk wordt een vaste prijs vastgesteld en bekendgemaakt als de consumentenprijs, het verkoopbedrag inclusief btw. Een boekverkoper heeft de verplichting om de vaste prijs toe te passen bij de verkoop van een boek of een muziekguitave aan een eindafnemer.

Omdat de vaste prijzen in de praktijk worden vastgesteld op een bedrag inclusief btw, leidt een verhoging van het verlaagde btw-tarief er toe dat meer btw moet worden afgedragen dan waarmee bij vaststelling van de vaste prijs rekening is gehouden. Dit leidt tot een vermindering van de waarde van de boeken en muziekguitaven met een voorafgaand aan de datum van btw-wijziging vastgestelde prijs. Het voorgestelde artikel 5, derde lid, biedt uitgevers en importeurs de mogelijkheid om een vastgestelde vaste prijs eerder dan na verloop van een half jaar te wijzigen, uitsluitend om het effect van een btw-wijziging te kunnen verdisconteren. De uitgever of importeur heeft bij het aanpassen van de prijs de mogelijkheid om de aangepaste prijs af te ronden op een bruikbaar bedrag.

*Artikel XXX, onderdeel B (artikel 9 van de Wet op de vaste boekenprijs)*

In artikel 9 van de Wet op de vaste boekenprijs wordt een vijfde lid ingevoegd onder vernummering van het bestaande vijfde lid tot zesde lid. Dit voorgestelde artikellid regelt dat het nieuwe artikel 5, derde lid, van overeenkomstige toepassing is op de boekenclubprijs. Dit maakt mogelijk dat uitgevers en importeurs een btw-wijziging ook in de boekenclubprijs kunnen verdisconteren.



## **Artikel XXXI**

*Artikel XXXI, onderdelen A en B (hoofdstukken II en III van de Invoeringswet fiscaal stelsel BES)*

Voorgesteld wordt de lagere tarieven van de algemene bestedingsbelasting (ABB) die van toepassing zijn op Saba en Sint Eustatius structureel te maken. Deze wijziging wordt in het algemeen deel van deze memorie nader toegelicht.

## **Artikel XXXII**

*Artikel XXXII, onderdeel B, en artikel XXXIII (artikelen 3.32 en 3.33 en hoofdstuk 7A van de Wet maatregelen woningmarkt 2014 II)*

Voorgesteld wordt de inhoud van de artikelen 3.32 en 3.33 van de Wet maatregelen woningmarkt 2014 II over te brengen naar een in die wet op te nemen hoofdstuk 7A (als artikel 7a.1). De genoemde artikelen 3.32 en 3.33 zien op een per 1 januari 2044 in hoofdstuk 10A Wet IB 2001 op te nemen overgangsregeling inzake startersleningen. Met de voorgestelde aanpassing van de Wet maatregelen woningmarkt 2014 II wordt voorkomen dat de invoeging van een overgangsbepaling in hoofdstuk 10A Wet IB 2001 in de periode tot 2044 – zoals het thans voorgestelde artikel 10a.19 Wet IB 2001 – telkens tevens tot technische wijzigingen van de Wet maatregelen woningmarkt 2014 II moet leiden. De voorgestelde opname van de betreffende overgangsregeling van de Wet maatregelen woningmarkt 2014 II in plaats van in de Wet IB 2001 is gelet op de looptijd van het betreffende overgangsrecht in overeenstemming met de Aanwijzingen voor de regelgeving op dit punt.<sup>67</sup> Het voorgestelde hoofdstuk 7A van de Wet maatregelen woningmarkt 2014 II treedt per 1 januari 2044 in werking.

## **Artikel XXXV**

*Artikel XXXV (overgangsrecht)*

Ondernemers die in financiële problemen komen, kunnen in bepaalde gevallen een beroep doen op het Besluit bijstandverlening zelfstandigen 2004 (Bbz 2004) om in het levensonderhoud te voorzien. Dit op artikel 78f van de Participatiewet gebaseerde besluit maakt het mogelijk voor gemeenten om in deze gevallen algemene bijstand te verlenen. Die algemene bijstand wordt op grond van artikel 11 Bbz 2004 in eerste instantie verstrekt in de vorm van een renteloze lening. Deze renteloze lening behoort op het moment van verstrekken nog niet tot het fiscale inkomen. Na het jaar waarin de renteloze lening is verstrekt beslist de gemeente, op basis van het vastgestelde jaarinkomen van de ondernemer, of de lening geheel of gedeeltelijk moet worden terugbetaald. Als terugbetaling achterwege mag blijven, vindt een omzetting van de lening in een «bedrag om niet» plaats.

Tot 1 januari 2017 leidde deze omzetting tot inkomen van de betreffende ondernemer in de zin van de Wet IB 2001. Dit had over de berekeningsjaren tot en met 2016 doorwerking naar het voor het recht op toeslagen in aanmerking te nemen toetsingsinkomen op grond van de Algemene wet inkomensafhankelijke regelingen (Awir), met terugvorderingsproblematiek tot gevolg. Voor de berekeningsjaren vanaf 2017 is hier geen sprake meer van. Met ingang van 1 januari 2017 zijn de uitkeringen ingevolge het Bbz 2004 die eerst in de vorm van een renteloze lening zijn verstrekt en daarna

<sup>67</sup> Aanwijzing 5.60 van de Aanwijzingen voor de regelgeving.

zijn omgezet in een bedrag om niet aangewezen als niet tot het inkomen in de zin van de Wet IB 2001 behorende eindheffingsbestanddelen. Zoals aangegeven in het algemeen deel van deze memorie heeft het kabinet besloten naar aanleiding van de daartoe strekkende motie van het Tweede Kamerlid Omtzigt c.s. te voorzien in een compensatieregeling met betrekking tot de berekeningsjaren 2014, 2015 en 2016. Het voorgestelde artikel XXXV biedt in het eerste lid de belanghebbende die in een van deze berekeningsjaren nadeel heeft ondervonden van de omzetting van zijn bijstandslening met betrekking tot zijn toeslagrecht, de mogelijkheid zich te wenden tot de Belastingdienst/Toeslagen door middel van een schriftelijk verzoek, voorzien van de benodigde bewijsstukken. Het toeslagrecht in het betreffende berekeningsjaar wordt dan (opnieuw) toegekend op basis van een toetsingsinkomen waarbij het inkomensbestanddeel dat het gevolg is van de omzetting van de bijstandslening in een bedrag om niet buiten beschouwing wordt gelaten. Deze toekenning komt dan in de plaats van een eerdere toekenning op basis van het (hogere) toetsingsinkomen waar dat betreffende inkomensbestanddeel wel deel van uitmaakte. Als om deze reden eerder toeslag is teruggevorderd zal de nieuwe toekenning ertoe leiden dat die terugvordering vervalt en dat door de belanghebbende gedane betalingen in verband met de terugvordering door de Belastingdienst/Toeslagen aan hem zullen worden terugbetaald. Omdat de (hernieuwde) toekenning van het toeslagrecht op basis van een aangepast toetsingsinkomen een toekenning vormt in de zin van artikel 14 Awir, zijn de overige regels van de Awir die daarvoor gelden automatisch van toepassing. Dat leidt er onder meer toe dat aan de belanghebbenden uit te betalen bedragen gepaard zullen gaan met een rentevergoeding conform artikel 27 Awir. Het verzoek van de belanghebbende om zijn toeslagrecht toe te kennen op basis van een aangepast toetsingsinkomen kan zowel betrekking hebben op zijn eigen toetsingsinkomen als dat van zijn eventuele partner of een medebewoner.

Het indienen van het hiervoor bedoelde schriftelijke verzoek bij de Belastingdienst/Toeslagen is op grond van het tweede lid van het voorgestelde artikel XXXV mogelijk tot en met 31 december 2019.

## **Artikel XXXVII**

### *Artikel XXXVII (overgangsrecht)*

Zoals in het algemeen deel van deze memorie en in de toelichting op de wijziging van de artikelen 8.1 Wet IB 2001 (zie artikel II, onderdeel F) en artikel 22a Wet LB 1964 is toegelicht, wordt voorgesteld om met ingang van 2020 de ZW-uitkering niet langer als arbeidsinkomen, onderscheidenlijk loon uit tegenwoordige arbeid, in aanmerking te nemen bij personen die geen dienstbetrekking (meer) hebben, zoals bijvoorbeeld personen met een WW-uitkering die ziek zijn geworden en daardoor een ZW-uitkering genieten, en de ZW-uitkering ook niet voortvloeit uit een vrijwillige verzekering voor de ZW. Voorgesteld wordt een overgangsbepalings in het leven te roepen voor deze personen indien zij reeds vóór 2020 voldeden aan de voorwaarden om een ZW-uitkering te genieten en die ZW-uitkering ononderbroken vanaf 1 januari 2020 wordt gecontinueerd. Die ZW-uitkering blijft meetellen als inkomen dat bepalend is voor de hoogte van de arbeidskorting en de IACK.

## **Artikel XL**

### *Artikel XL (indexatiebepaling)*

Artikel XL voorziet erin dat enkele bedragen uit enkele per 1 januari 2021 uit te voeren wijzigingsopdrachten bij ministeriële regeling aan het begin van het kalenderjaar 2020 worden geïndexeerd aan de hand van de tabelcorrectiefactor, bedoeld in artikel 10.2 Wet IB 2001. Hiermee wordt bewerkstelligd dat de wijzigingsopdrachten aansluiten bij de uitgangspunten die zijn gehanteerd bij de in het kader van het regeerakkoord berekende budgettaire gevolgen.

## **Artikel XLIV**

### *Artikel XLIV (inwerkingtreding)*

Voor een aantal wijzigingen is in een uitgestelde toepassing of inwerkingtreding voorzien. Waar dat het geval is, is dat toegelicht bij de toelichting op de betreffende onderdelen.

De Minister van Financiën,  
W.B. Hoekstra

De Staatssecretaris van Financiën,  
M. Snel