



Advies Raad van State betreffende voorstel van wet tot wijziging van enkele belastingwetten en enige andere wetten (Belastingplan 2016)

Nader Rapport

11 september 2015,

nr. AFP2015/791

Directie Algemene Fiscale Politiek

Aan de Koning

Blijkens de mededeling van de Directeur van Uw kabinet van 31 augustus 2015, no. 2015001433, machtigde Uwe Majesteit de Afdeling advisering van de Raad van State haar advies inzake het bovenvermelde voorstel van wet rechtstreeks aan mij te doen toekomen. Dit advies, gedateerd 7 september 2015, no. W06.15.0275/III, bied ik U hierbij aan, mede namens de Minister van Financiën. Het kabinet is de Afdeling erkentelijk voor de voortvarendheid waarmee het advies over het bovenvermelde voorstel is uitgebracht.

Naar aanleiding van het advies merk ik het volgende op.

1. Brede herziening van het belastingstelsel

Het kabinet heeft met een brede vertegenwoordiging uit de Tweede Kamer overlegd over het pakket maatregelen gericht op economische groei en werkgelegenheid en vereenvoudiging. Bij het voorgestelde pakket bestaat het vertrouwen dat hiervoor voldoende draagvlak bestaat. Voor een aantal verdergaande stappen is op dit moment onvoldoende breed maatschappelijk en politiek draagvlak gebleken.

Het kabinet kiest ervoor om een deel van de verbetering van het EMU-saldo in te zetten om de lasten op arbeid met € 5 miljard gericht te verlagen. Hiervoor heeft het kabinet twee redenen.

Allereerst zal de aangekondigde lastenverlaging op de korte termijn bijdragen aan een stijging van de koopkracht van werkenden. Dit bevordert het herstel van de consumentenbestedingen en geeft zo een extra impuls aan de economie en werkgelegenheid. Binnen het pakket heeft het kabinet in 2016 de nodige aanpassingen gedaan om ervoor te zorgen dat ook gepensioneerden en mensen met een uitkering er volgend jaar in koopkracht op vooruit gaan.

Ten tweede zorgt de lastenverlichting op arbeid op de middellange termijn voor een hogere werkgelegenheid. Werknemers houden netto meer over van hun brutoloon en het wordt goedkoper voor werkgevers om werknemers met lage inkomens aan te nemen. Hierdoor stijgt de arbeidsparticipatie en wordt het groeipotentieel van de Nederlandse economie verhoogd.

Er ligt hiermee een stevig pakket aan wetgeving voor waar het gaat om lagere lasten op arbeid. Maar er is, zeker qua vereenvoudigingen, nog veel werk te verrichten. Hier zal het kabinet zich voor inzetten.

2. Samenstelling belastingplanpakket 2016

a. Wetsvoorstel Belastingplan 2016

Naast de maatregelen die budgettaire gevolgen hebben per 1 januari 2016 zijn in het wetsvoorstel Belastingplan 2016 ook maatregelen opgenomen die geen budgettaire gevolgen hebben. Een van deze maatregelen betreft de voorgestelde wijziging van box 3. Dit betreft een maatregel die een zodanig beleidsmatig belang heeft dat opname in het meer prominente wetsvoorstel Belastingplan 2016 wat het kabinet betreft voor de hand ligt, ondanks dat er geen budgettaire effecten zijn en het op grond daarvan ook voor het wetsvoorstel Overige fiscale maatregelen 2016 in aanmerking zou komen. Naar aanleiding van het advies van de Afdeling zijn twee maatregelen die, zoals de Afdeling terecht opmerkt, geen budgettair belang hebben, verschoven van het wetsvoorstel Belastingplan 2016 naar het wetsvoorstel Overige fiscale maatregelen 2016. Het gaat dan om de maatregel inzake de uitzondering op het partnerbegrip bij stiefkinderen en de maatregel benutten dubbele vrijstelling fiscale partners bij onder meer de kapitaalverzekeringen.

b. Wetsvoorstel Overige fiscale maatregelen 2016

Anders dan de Afdeling meent het kabinet dat het bij het invoeren van een fiscale prejudiciële



procedure niet gaat om een majeure wijziging van het fiscale procesrecht, maar om uitbreiding van een beproefd en gewaardeerd instrument. Voor een uitgebreidere toelichting verwijs ik naar het nader rapport inzake het wetsvoorstel Overige fiscale maatregelen 2016.

Met het voorstel betreffende de implementatie van verrekenprijsdocumentatie en 'country-by-country reporting' implementeert Nederland de uitkomst van actiepunten 13 van het OESO-project Base Erosion and Profit Shifting (BEPS-project). In 'Article 8 Effective Date' van 'Model Legislation Related to Country-by-Country Reporting', zoals opgenomen in het in 2015 door de OESO opgestelde implementatiepakket, is bepaald dat de wetgeving in werking zou moeten treden voor boekjaren die aanvangen op of na 1 januari 2016.

Nederland heeft zich uitdrukkelijk gecommitteerd aan de uitkomst van genoemd actiepunt en aan de inwerkingtreding van de voorgestelde regels voor boekjaren die aanvangen op of na 1 januari 2016. Nederland wil een voortrekkersrol vervullen in het vergroten van transparantie bij de aanpak van belastingontwijking door bedrijven. Ter illustratie kan worden gewezen op de brief van 2 juni 2015¹ waarin is aangekondigd dat de uitkomst van actiepunt 13 wordt geïmplementeerd voor boekjaren die aanvangen op of na 1 januari 2016. Ook in de brief van 8 juni 2015 aan de TAXE-commissie van het Europese Parlement² wordt aangegeven dat de bewuste regelgeving op 1 januari 2016 in werking zal treden.

Naar het oordeel van het kabinet is het derhalve wenselijk dat de voorgestelde maatregelen betreffende de implementatie van verrekenprijsdocumentatie en 'country-by-country reporting' in werking treden voor boekjaren die aanvangen op of na 1 januari 2016. Het voorgaande gevoegd bij het feit dat het eerdergenoemde implementatiepakket pas op 8 juni 2015 is gepubliceerd, maakt dat het kabinet opname in het wetsvoorstel Overige fiscale maatregelen 2016 terecht acht.

c. Voorstellen Wet implementatie wijzigingen Moeder-dochterrichtlijn 2015 en Wet vrijstelling uitkeringen Artikel 2-Fonds

In antwoord op schriftelijke vragen van het lid Bashir heb ik op 22 oktober 2014 laten weten dat het wetsvoorstel ter implementatie van de wijziging van de Moeder-dochterrichtlijn gericht op het tegengaan van een mismatch bij hybride leningen in het voorjaar van 2015 bij de Tweede Kamer zou worden ingediend.³ Echter, op 9 december 2014 heeft de Ecofin nogmaals een wijziging van de Moeder-dochterrichtlijn aanvaard (algemene antimisbruikbepaling). Ten behoeve van het overzicht heeft het kabinet ervoor gekozen beide wijzigingsrichtlijnen in één wetsvoorstel te implementeren, mede gelet op de omstandigheid dat de implementatietermijn voor beide richtlijnwijzigingen dezelfde is. Omdat voor de bij de implementatie van beide wijzigingen te maken keuzes een zorgvuldige voorbereiding en afweging noodzakelijk is gebleken, wordt het wetsvoorstel eerst nu in procedure gebracht.

De landsadvocaat wijst in zijn advies over de uitkeringen uit het Artikel 2-Fonds op de verschillende aspecten die vooral betrekking hebben op de mogelijke uitstraling die een fiscale vrijstelling zou kunnen hebben in de richting van andere uitkeringen van met name oorlogsgetroffenen. De door de landsadvocaat genoemde aspecten hebben uiteraard een belangrijke rol gespeeld bij de voorbereiding van de besluitvorming over een mogelijke (fiscale) regeling voor de betreffende uitkeringen. Dat heeft enige tijd gekost. De uiteindelijke conclusie was dat het advies voldoende dragend was voor een nadere uitwerking van een fiscale vrijstelling voor deze groep. Het wetsvoorstel dat thans aan het Parlement wordt voorgelegd is – naar mijn oordeel en ook naar het oordeel van de Afdeling – dan ook een voorstel dat op een verantwoorde wijze rekening houdt met alle door de landsadvocaat naar voren gebrachte aspecten en dat tegelijkertijd recht doet aan de terechte gevoelens van de mensen die in aanmerking komen voor de uitkering.

Het kabinet onderkent het belang van een bezonnen beoordeling tijdens het parlementair proces en hecht ook aan een gedegen advies van de Afdeling. Het kabinet constateert daarbij dat het pakket Belastingplan 2016 dit jaar omvangrijk is en dat spreiding van verschillende wetsvoorstellen over het jaar 2015, te prefereren zou zijn geweest.

Gelet op het verloop van het voorjaar waarin verschillende gesprekken zeer grondig zijn voorbereid en gevoerd met diverse fracties uit de Tweede Kamer teneinde te beoordelen of er voldoende breed draagvlak aanwezig was voor een brede belastingherziening en er verschillende andere trajecten liepen (zoals de wetsvoorstellen Wet elektronisch berichtenverkeer Belastingdienst, Wet deregulering beoordeling arbeidsrelatie, de Fiscale verzamelwet 2015 en de Autobrief II), bood 2015 geen gelegenheid om eerder een substantieel verzamelwetsvoorstel voor te bereiden en in te dienen. Betere en verantwoorde spreiding van fiscale wetgeving blijft echter een nadrukkelijk streven van het kabinet.

¹ Kamerstukken II 2014/15, 25 087, nr. 102, blz. 7.

² Bijlage bij Kamerstukken II 2014–2015, 25 087, nr. 103.

³ Kamerstukken II 2014/15, Aanhangsel, nr. 325.



3. Herziening box 3

b. Gedifferentieerd forfaitair rendementspercentage

Naar aanleiding van de opmerkingen van de Afdeling is het algemeen deel van de memorie van toelichting aangevuld. Hierin is nader toegelicht waarom, anders dan bij de invoering van de Wet IB 2001, is gekozen voor een gedifferentieerd rendementspercentage, zonder daarbij te kijken naar de werkelijke vermogenstitels van een belastingplichtige. Door de handhaving van een forfaitair systeem – waarin nu de gemiddelde vermogensmix meeweegt – en een vast belastingtarief van 30% wordt de economische afweging tussen rendement en risico niet beïnvloed door fiscale overwegingen. Het voorstel is neutraal voor de werking van de kapitaalmarkt doordat er geen onderscheid gemaakt wordt naar de werkelijke vermogenstitels die een belastingplichtige bezit. Daarmee is er ook geen effect op het door de Afdeling genoemde onderscheid tussen eigen vermogen en vreemd vermogen. Door onderscheid te maken tussen het aandeel sparen en beleggen in de drie vermogensklassen en door vaststelling van een afzonderlijk rendement voor sparen respectievelijk beleggen, wordt gemiddeld beter aangesloten bij het feitelijke rendement. Dit betekent dat gemiddeld ook beter rekening wordt gehouden met hogere rendementen die samenhangen met extra risico's. Het rendement op aandelen is daarbij gebaseerd op de MSCI beleggingsindex voor Europa. Bij de waardering van deze index – en de onderliggende aandelen – wordt al impliciet rekening gehouden met de verschuldigde vennootschapsbelasting. Het toegerekende rendement wordt vervolgens belast tegen een uniform tarief van 30%.

c. Opeenstapeling ficties

In het nieuwe systeem voor box 3 varieert het in aanmerking te nemen forfaitaire rendement, afhankelijk van de gemiddelde vermogensmix bij een bepaalde omvang van het vermogen. Per vermogensschijf is sprake van één forfaitair rendement en niet van een opeenstapeling van ficties. Een forfaitair rendement, ook het huidige forfaitaire rendement van 4%, is altijd vastgesteld op grond van bepaalde aannames. In het nieuwe systeem wordt beter zichtbaar op welke manier het forfaitaire rendement dat behoort bij een bepaald vermogen wordt vastgesteld. De combinatie van bepaalde macrogegevens, namelijk de gemiddelde vermogensmix en de marktrendementen, leidt tot één forfaitair rendement in de betreffende vermogensklasse.

Doordat het voorstel gebruikmaakt van een gemiddelde feitelijk gebleken vermogensmix en feitelijk in de markt gerealiseerde rendementen voor sparen en beleggingen zal het forfaitaire rendement gemiddeld beter aansluiten bij de in de voorgaande jaren werkelijk behaalde rendementen dan een ongedifferentieerd rendement voor het totale box 3-vermogen. Hiermee is beoogd het systeem beter aan te laten sluiten bij het rechtvaardigheidsgevoel van belastingbetalers zonder verlies aan doelmatigheid. Dit neemt niet weg dat het door belastingplichtigen werkelijk behaalde rendement kan afwijken van het forfaitaire rendement dat box 3 hanteert, zowel in positieve als in negatieve zin. Dit is een gevolg van de keuze voor een forfaitair rendement.

Op grond van het voorstel wordt niet gekeken naar de wijze waarop feitelijk is belegd, maar uitsluitend naar de gemiddelde vermogensmix bij een bepaalde omvang van het vermogen. Per vermogenscategorie worden voorzichtige beleggers op dezelfde wijze behandeld als minder voorzichtige beleggers, omdat wordt aangesloten bij het gemiddeld bij dat vermogen behorende beleggersprofiel. Het maken van uitzonderingen, bijvoorbeeld voor grote voorzichtige beleggers of spaarders, zou afbreuk doen aan het forfaitaire systeem en is niet uitvoerbaar om de redenen zoals genoemd in het algemeen deel van de memorie van toelichting.

d. Afweging alternatieven

Er zijn verschillende alternatieven onderzocht voor box 3. Allereerst is uitvoerig gekeken naar een belastingheffing over het werkelijk door de belastingplichtige behaalde rendement uit sparen en beleggen. De conclusie was dat deze belasting met de stand van de informatievoorziening nu en in de nabije toekomst niet uitvoerbaar is. Daarnaast is gekeken naar een uniform forfaitair rendement gebaseerd op de vermogensmix van alle belastingplichtigen samen en een forfaitair rendement per vermogenstitel die de belastingplichtige daadwerkelijk bezit. Het doel van de wijzigingen is niet om de vermogensrendementsheffing progressief te maken maar om beter aan te sluiten bij de gemiddeld daadwerkelijk in de markt behaalde rendementen. De voorgestelde wijziging voldoet van de onderzochte alternatieven het best aan deze doelstelling in combinatie met de andere doelstellingen zoals eenvoud en uitvoerbaarheid.

Het voorstel van de commissie Van Dijkhuizen houdt in dat het forfaitaire rendement jaarlijks wordt vastgesteld op een vijfjaarsgemiddelde van de gemiddelde rente op spaarrekeningen in de jaren t-6 tot en met t-2 (jaar t = het belastingjaar). Ook in het kabinetsvoorstel wordt de spaarrente op die manier herijkt. Het kabinetsvoorstel houdt daarnaast ook rekening met het feit dat het box 3-vermogen



gemiddeld genomen niet alleen in spaargeld is belegd, maar ook in andere vermogenstitels. Dit gebeurt op basis van de feitelijke vermogensmix, zoals die gemiddeld volgt uit de aangiftegegevens. Het kabinetsvoorstel sluit met andere woorden beter aan bij de manier waarop het box 3-vermogen van belastingplichtigen gemiddeld is samengesteld. Het voorstel van Van Dijkhuizen is in tegenstelling tot het voorstel van het kabinet overigens niet budgettair neutraal, maar kost circa € 1,5 miljard (raming bij invoering 2014).

e. Vereenvoudiging

Met het voorstel wordt de berekening van de in box 3 verschuldigde belasting ontegenzeggelijk complexer. Dit is een gevolg van de keuze om beter aan te sluiten bij de gemiddeld daadwerkelijk in de markt behaalde rendementen. Er komt een schijvensysteem met verschillende, ieder jaar te herijken tarieven. Dit is echter voor de Belastingdienst, vanwege het forfaitaire karakter, nog steeds goed uitvoerbaar. Voor de Belastingdienst is wezenlijk dat de vaststelling van de verschuldigde belasting nog steeds voor een belangrijk deel blijft gebaseerd op gegevens die de Belastingdienst al heeft, dat geen wezenlijk nieuwe informatiestromen op gang hoeven te worden gebracht en dat geen aanvullende persoonlijke omstandigheden hoeven te worden meegewogen. Ook de verwerking in de vooraf ingevulde aangifte vraagt weliswaar meer cijferopstellingen, maar blijft goed uitvoerbaar. Met de voorgestelde wijzigingen is beoogd voor het overige zo veel mogelijk aan te sluiten bij de huidige systematiek om zo veel mogelijk van de eenvoud te behouden. Zoals de Afdeling terecht opmerkt verandert er voor belastingplichtigen praktisch gezien niet veel.

f. Concluderend

Hiervoor ben ik ingegaan op deze opmerkingen van de Afdeling. Ook is de memorie van toelichting naar aanleiding daarvan aangevuld.

4. Wijziging emigratie aanmerkelijkbelanghouders

b. Terugwerkende kracht

De Afdeling merkt terecht op dat de omvang van de fiscale claims, die verloren gaan indien geen terugwerkende kracht aan de maatregelen wordt verleend, niet inzichtelijk is gemaakt. Het is echter niet mogelijk om dit risico te kwantificeren. In theorie kan iedere aanmerkelijkbelanghouder die beschikt over aandelen met een (aanzienlijke) overwaarde anticiperen op de voorgenomen maatregelen. Naar de opvatting van het kabinet is het risico op anticipatiegedrag aanmerkelijk omdat de financiële belangen voor individuele aanmerkelijkbelanghouders fors zijn en emigratie, met als doel het behalen van een fiscaal voordeel, relatief snel te realiseren is. Bovendien zijn de voorgenomen maatregelen niet beperkt tot emigratiesituaties, maar gelden zij bijvoorbeeld ook bij schenking van aandelen aan een in het buitenland wonende persoon.

Bij invoering van de huidige wetgeving is uitgegaan van de veronderstelling dat het ontgaan van de heffing over het aanmerkelijk belang niet de doorslaggevende reden van de emigratie is geweest, als het aanmerkelijk belang niet binnen 10-jaar na emigratie is vervreemd.⁴ In de praktijk is echter gebleken dat geëmigreerde aanmerkelijkbelanghouders toch op zoek gaan naar manieren om inning over de in Nederland opgebouwde fiscale claim (geheel of gedeeltelijk) te ontlopen. Het kabinet stelt daarom, in lijn met de bij het Belastingplan 2015 aangenomen motie van de leden Groot en Bashir⁵, de onderhavige maatregelen voor. Overigens is het kabinet van oordeel dat het niet eerder ingrijpen door de wetgever niet afdoet aan het feit dat, nu de regeling wel wordt aangepast, het risico van aankondigingseffecten aanzienlijk is. Daarom handhaaft het kabinet de voorgestelde inwerkingtredingsbepaling.

5. Vrijstelling schenkbelasting

- a. Het buitenkansbeginsel houdt in dat het buitenkans karakter van een verkrijging in het algemeen toeneemt naarmate de persoonlijke betrekking die tot de erflater heeft bestaan, minder sterk is geweest. Dit komt met name tot uiting in de tariefstelling in de vorm van een indeling in drie tariefgroepen, waarbij het tarief hoger is bij een verdere verwantschap of het niet verwant zijn ten aanzien van de erflater. Dit blijft het uitgangspunt. De verhoging van de schenkingsvrijstelling eigen woning, met de verbreding naar derden, wordt gerechtvaardigd door de wens om een bijdrage te leveren aan het wegwerken van de uit de crisis voortvloeiende onderwaterproblematiek en het verminderen van de financiële kwetsbaarheid van gezinnen.

⁴ Zie onder meer Kamerstukken II 1995/96, 24 761, nr. 3 en 7.

⁵ Kamerstukken II 2014/15, 34 002, nr. 62.

- b. Een breed onderzoek naar het effect van de tijdelijke vrijstelling op de woningmarkt is voor zover mij bekend inderdaad niet beschikbaar. Uit het antwoord op de Kamervragen inzake het gebruik van de tijdelijke vrijstelling blijkt dat de vrijstelling een positief effect heeft gehad op het aantal transacties.⁶
- Het motief voor de structurele verruiming wijkt af van het beleidsmotief bij de tijdelijke verruiming. Bij de tijdelijke verruiming ging het erom de woningmarkt in een tijd van crisis weer op gang te helpen. Deze verruiming had dan ook direct te maken met de situatie in de bouw. De nu voorgestelde maatregel is structureel en wordt genomen in een andere context. Bij de nieuwe structurele maatregel ligt het accent op de aanpak van lange balansen van veel huishoudens. Daarbij kan de maatregel bijdragen aan het wegwerken van de uit de crisis voortvloeiende onderwaterproblematiek en het verminderen van de financiële kwetsbaarheid van gezinnen.
- Het kabinet heeft er vertrouwen in dat de verruiming in dit opzicht effectief zal blijken. Het kabinet is het met de Afdeling eens dat het van belang is de effectiviteit van het beleid te toetsen. Daarom is per 2020 in een evaluatie van de effectiviteit en de doelmatigheid voorzien.
- Het marktverstorende element van de tijdelijke regeling hangt nadrukkelijk samen met de tijdelijkheid, waardoor er een druk bestond om binnen een bepaalde termijn gebruik te maken van de verhoogde schenkingsvrijstelling en daarmee binnen een bepaalde termijn een transactie af te sluiten. Doordat de verhoogde schenkingsvrijstelling nu een structureel karakter zal krijgen, is niet langer sprake van een dergelijke druk of marktverstorend element.
- Zoals onder meer blijkt uit de voorgestelde evaluatiebepaling, welke voorziet in de verplichting om uiterlijk in 2020 een verslag over de doeltreffendheid en de effecten van de maatregel aan de Tweede Kamer der Staten-Generaal te zenden, zijn de diverse elementen van het Toetsingskader Belastinguitgaven betrokken bij de voorbereiding van de maatregel. De voorgestelde ingangsdatum van 1 januari 2017 biedt naar verwachting voldoende gelegenheid voor nadere invulling van de op hoofdlijnen in de memorie van toelichting geschetste evaluatiecriteria en voor het zodanig inrichten van de processen dat de noodzakelijke beleidsinformatie tijdig beschikbaar zal komen.
- c. Van de door de Afdeling gesuggereerde koersverandering is geen sprake. Zoals hierboven toegelicht lag aan de tijdelijke regeling een ander beleidsmotief ten grondslag dan aan de structurele regeling.
- Van de gelegenheid is voorts gebruikgemaakt om de structurele schenkingsvrijstelling voor de eigen woning beter in te bedden in de Successiewet 1956.

6. Herintroductie vrijstelling kolenbelasting voor opwekking elektriciteit

a. Motivering

Het kabinet is met de Afdeling van mening dat een goede toelichting bij regelgeving van belang is. Om die reden is in de memorie van toelichting niet alleen ingegaan op de herintroductie van de vrijstelling in de kolenbelasting maar ook op de bredere relevante aspecten van het energieakkoord, zoals de introductie van de rendementseisen voor kolencentrales. Verder is uitgebreid ingegaan op de motivering van de keuzes die zijn gemaakt bij de budgettaire dekking van de maatregel. Hiermee is naar mening van het kabinet sprake van een gedegen motivering van de keuzes die gemaakt zijn bij de totstandkoming van deze wetswijziging.

b. Europeesrechtelijke aspecten

Het kabinet is van mening dat het herintroduceren van de vrijstelling energiebelasting voor kolen die worden gebruikt als brandstof voor elektriciteitsopwekking op grond van artikel 14 van de Richtlijn energiebelastingen geen staatssteunaspecten bevat en daarom niet hoeft te worden voorgelegd aan de Europese Commissie.⁷ De Afdeling heeft verder een aantal vragen bij de in de memorie van toelichting genoemde melding van de vrijstelling van de kolenbelasting als technisch voorschrift aan de Europese Commissie. Deze technische notificatie zal bij nader inzien niet plaats hoeven te vinden aangezien geen sprake is van een technisch voorschrift. De memorie van toelichting zal op dat punt worden aangepast. Het herintroduceren van bovengenoemde vrijstelling zal, conform het advies van de Afdeling, wel worden gemeld aan de Europese Commissie vanwege de meldingsverplichting die voortvloeit uit de Richtlijn energiebelastingen.⁸

Ten slotte is van de gelegenheid gebruikgemaakt om een aantal redactionele en technische wijzigingen in het wetsvoorstel en de memorie van toelichting aan te brengen. Ten aanzien van box 3 is nog

⁶ Kamerstukken II 2013/14, aanhangsel 2940.

⁷ Richtlijn 2003/96/EG van de Raad van 27 oktober 2003 tot herstructurering van de communautaire regeling voor de belasting van energieproducten en elektriciteit (PbEU 2003, L 283).

⁸ Richtlijn 2003/96/EG van de Raad van 27 oktober 2003 tot herstructurering van de communautaire regeling voor de belasting van energieproducten en elektriciteit (PbEU 2003, L 283).



een wijziging doorgevoerd, die inhoudt dat ook het rendement op beleggingen jaarlijks wordt herijkt. Dit komt in plaats van de vijfjaarlijkse evaluatie die was opgenomen in het wetsvoorstel zoals dat is voorgelegd aan de Afdeling.

Ik moge U, mede namens de Minister van Financiën, verzoeken het hierbij gevoegde gewijzigde voorstel van wet en de gewijzigde memorie van toelichting aan de Tweede Kamer der Staten-Generaal te zenden.

*De Staatssecretaris van Financiën,
E.D. Wiebes.*



Advies Raad van State

No. W06.15.0275/III

's-Gravenhage, 7 september 2015

Aan de Koning

Bij Kabinetsmissive van 31 augustus 2015, no.2015001433, heeft Uwe Majesteit, op voordracht van de Minister van Financiën, bij de Afdeling advisering van de Raad van State ter overweging aanhangig gemaakt het voorstel van wet tot wijziging van enkele belastingwetten en enige andere wetten (Belastingplan 2016), met memorie van toelichting.

Het voorstel vormt een onderdeel van het fiscale pakket voor het jaar 2016, samen met de wetsvoorstellen Overige fiscale maatregelen 2016 (OFM 2016), Wet tegemoetkomingen loondomein, Wet vrijstelling uitkeringen Artikel 2-Fonds en Wet implementatie wijzigingen Moeder-dochterrichtlijn 2015. Het onderhavige voorstel Belastingplan 2016 bevat vooral maatregelen die betrekking hebben op het budgettaire en koopkrachtbeeld van het komende jaar.

De Afdeling advisering van de Raad van State adviseert het voorstel aan de Tweede Kamer te zenden, maar acht op onderdelen een dragende motivering of aanpassing van het voorstel aangewezen.

De Afdeling merkt op dat het fiscale pakket voor het jaar 2016 niet kan worden gezien als een brede en structurele belastingherziening die recht doet aan de knelpunten in het belastingstelsel, maar dat sprake is van een regulier belastingplanpakket waarin, net als in eerdere jaren, vereenvoudiging een belangrijke doelstelling vormt. Als er al van uitgegaan zou mogen worden dat er € 5 miljard beschikbaar is, merkt de Afdeling op dat deze niet als 'smeerolie' wordt gebruikt voor een fundamentele belastingherziening. Zoals ook de regering heeft opgemerkt, hetgeen de Afdeling onderschrijft, is daarmee sprake van een gemiste kans, temeer nu zo'n kans zich in de huidige onzekere economische situatie, mogelijk niet snel weer zal voordoen.

Voorts merkt de Afdeling op dat de samenstelling van het pakket aanpassing behoeft. Zo is zij van oordeel dat het niet juist is dat een majeure wijziging van het fiscale procesrecht als het invoeren van een prejudiciële procedure (in belastingzaken) bij de Hoge Raad, is opgenomen in voorliggend pakket.

Bij de herziening van box 3 (een wijziging van het huidige 4% forfaitair rendement) vraagt de Afdeling om een nadere motivering van het voorgestelde gedifferentieerde rendementspercentage, om zichtbaar te maken welke alternatieven binnen het bestaande forfaitaire systeem in de beschouwing zijn betrokken en om te motiveren waarom deze alternatieven zijn afgewezen. Zij wijst er voorts op dat de voorgestelde opeenstapeling van ficties niet bijdraagt aan complexiteitsreductie maar juist complicerend werkt, en bovendien, in het bijzonder bij voorzichtige beleggers, nadeliger kan uitpakken dan het huidige forfait.

Ook adviseert de Afdeling de terugwerkende kracht te schrappen van het nieuwe regime in geval van emigratie van aanmerkelijkbelanghouders.

Tot slot mist de Afdeling een dragende motivering voor de nieuwe schenkingsvrijstelling en voor de herintroductie van de vrijstelling van de kolenbelasting voor opwekking van elektriciteit. Bij deze laatste maatregel vraagt zij daarnaast aandacht voor de Europeesrechtelijke aspecten.

1. Brede herziening van het belastingstelsel

De Afdeling maakt enkele opmerkingen over de inhoud van voorliggend belastingplanpakket 2016 in relatie tot de gewenste brede herziening van het belastingstelsel.

Voorliggend belastingplanpakket 2016 is vooral gericht op maatregelen met betrekking tot belastingtarieven/-kortingen voor alle inkomstenbelastingplichtigen (zowel actieven als – deels – inactieven) en met betrekking tot loonkostenvoordelen voor werkgevers; de maatregelen strekken mede tot een verlaging van de lasten op arbeid, ook aan de onderkant van de arbeidsmarkt (vijfmiljardpakket). Van een brede belastingherziening die recht doet aan de knelpunten in het belastingstelsel kan echter naar het oordeel van de Afdeling niet worden gesproken. Er is veeleer sprake van een regulier belastingplanpakket dat vergelijkbaar is met dat van de afgelopen jaren, waarin vereenvoudiging ook een belangrijke doelstelling vormde.¹

¹ Kamerstukken II 2013/14, 33 752, nr. 3, blz. 3, derde tekstblok (Belastingplan 2014) en Kamerstukken II 2014/15, 34 002, nr. 3, blz. 3, onder 'Vereenvoudiging' (Belastingplan 2015).

De Afdeling merkt op dat er een brede consensus bestaat dat ons huidige belastingstelsel structurele aanpassingen behoeft. Met de voorgenomen verlaging van de lasten is een bedrag van zo'n € 5 miljard gemoeid. Eerder heeft de Staatssecretaris van Financiën naar voren gebracht dat een brede belastingherziening zonder gelijktijdige compensatie voor ongewenste inkomensgevolgen ('smeerolie') niet goed denkbaar is, dat de inschatting was dat met een dergelijke lastenverlichting zo'n € 3 tot € 5 miljard gemoeid zou zijn, en dat, zodra deze middelen in de komende jaren beschikbaar zouden komen, het kabinet deze middelen als 'smeerolie' voor deze hervorming wilde inzetten.² De regering merkte daarbij het volgende op: 'een stelselherziening zonder lastenverlichting is niet haalbaar, maar een lastenverlichting zonder een bijbehorende stelselherziening is een gemiste kans'. Als er al van uit zou mogen worden gegaan dat er € 5 miljard beschikbaar is, concludeert de Afdeling dat met de voorliggende voorstellen voor lastenverlichting sprake is van een gemiste kans, te meer nu zo'n kans zich in de huidige onzekere economische situatie, mogelijk niet snel weer zal voordoen.

De Afdeling merkt in dit verband ook nog op dat niet alleen met 'smeerolie' onevenredige of onevenwichtige inkomenseffecten van een belastingherziening kunnen worden beperkt, maar dat dat ook kan door een evenwichtige samenstelling van het pakket aan maatregelen dat in een belastingherziening wordt opgenomen. Nu, vooruitlopend op een belastingherziening, in voorliggend belastingplan maatregelen zijn opgenomen die een dergelijke functie in zo'n totaalpakket zouden kunnen vervullen (zoals de voorgestelde herziening van box 3), verkleint deze geïsoleerde benadering de toekomstige mogelijkheden om tot zo'n totaalpakket te komen.

De Afdeling verwijst voor een meer uitgebreide beschouwing over de urgentie tot herziening van het belastingstelsel naar haar advies over de ontwerp-Miljoenennota 2016.³

De Afdeling adviseert in de toelichting op het vorenstaande in te gaan.

2. Samenstelling belastingplanpakket 2016

De Afdeling maakt enkele opmerkingen over de samenstelling van het belastingplanpakket voor het jaar 2016.

a. Wetsvoorstel Belastingplan 2016

Zoals de Afdeling meermalen heeft opgemerkt, dienen in een belastingplan alleen maatregelen te worden opgenomen waarmee een wezenlijk budgettair belang is gemoeid, waarbij het budgettaire effect hoofddoelstelling is en welke een direct verband vertonen met de begroting. Naast het belastingplan kunnen in afzonderlijke wetsvoorstellen de maatregelen worden opgenomen die niet direct betrekking hebben op het budgettaire beeld van het komende jaar, maar waarvan de inwerking-treding per begin van het volgend kalenderjaar nodig of gewenst is.

De Afdeling merkt op dat in het Belastingplan 2016 deze splitsing niet volledig is gemaakt. Zo is met de herziening van box 3 geen budgettair belang gemoeid. Ook bij de maatregelen met betrekking tot partners is van een budgettair belang niet⁴ of nauwelijks⁵ sprake. Dat geldt ook voor de maatregelen inzake de heffing van motorrijtuigenbelasting en provinciale opcenten voor niet-ingezetenen en voor het eenmalige uitstel van de wijziging van de tarieven in de algemene bestedingsbelasting (ABB) op de bovenwindse eilanden.⁶

De Afdeling is van oordeel dat dergelijke maatregelen – maatregelen in de orde van grootte van maximaal € 10 miljoen – waarbij het budgettaire effect geen hoofddoelstelling is, thuishoren in een wetsvoorstel 'overige fiscale maatregelen'. Dat is ook in lijn met de toelichting op het wetsvoorstel Overige fiscale maatregelen 2016 (OFM 2016) zelf, die immers vermeldt dat het in dat voostel gaat om maatregelen met 'geen of nauwelijks gevolgen voor het budgettaire beeld voor 2016'.⁷

De Afdeling adviseert genoemde maatregelen op te nemen in het wetsvoorstel Overige fiscale maatregelen 2016.

b. Wetsvoorstel Overige fiscale maatregelen 2016

Volgens de toelichting op het Belastingplan 2016 zijn in het wetsvoorstel OFM 2016 maatregelen

² Kamerstukken II 2014/15, 32 140, nr. 5, blz. 3.

³ Advies van de Afdeling advisering van de Raad van State over de ontwerp-Miljoenennota 2016, W06.15.0274/III/B.

⁴ Het gaat daarbij om de maatregelen inzake de uitzondering op het partnerbegrip bij stiefkinderen, om die inzake de kapitaalverzekering eigen woning en die inzake de fiscale behandeling van alimentatieverplichtingen bij ex-partners.

⁵ Het gaat daarbij om de maatregel inzake de uitzondering op het partnerbegrip bij opvanghuizen (gevolgen uitgaven € 6 miljoen).

⁶ De gevolgen voor de uitgaven bedragen structureel € 1 miljoen respectievelijk eenmalig € 1 miljoen.

⁷ Memorie van toelichting, paragraaf 1, eerste tekstblok, laatste volzin.

opgenomen ten behoeve van het noodzakelijke onderhoud, alsmede maatregelen die meer technisch van aard zijn, uitvoeringstechnisch met elkaar samenhangen en geen budgettaire gevolgen hebben.⁸

Met betrekking tot het wetsvoorstel OFM 2016 is de Afdeling van oordeel dat het voorstel om in belastingzaken een prejudiciële procedure bij de Hoge Raad in te voeren, alsmede het voorstel betreffende de implementatie van country-by-country-reporting, niet aan deze criteria voldoen. Van noodzakelijk onderhoud of van maatregelen die meer technisch van aard zijn is geen sprake. Ook is het niet duidelijk waarom het wenselijk is dat deze maatregelen op 1 januari 2016 ingaan. Dat geldt zeer zeker voor het in belastingzaken invoeren van een prejudiciële procedure bij de Hoge Raad die, zoals in de Uitvoeringstoets Overige fiscale maatregelen 2016 ook wordt vermeld⁹, op ieder moment kan worden ingevoerd. Het komt de Afdeling onwenselijk voor om zo'n majeure wijziging van het fiscale procesrecht op te nemen in een wetsvoorstel dat wijzigingen bevat waarvan het wenselijk is dat deze op 1 januari 2016 ingaan. Dat legt een niet gewenste druk op de parlementaire besluitvorming, hetgeen te meer klemmt omdat het niet duidelijk is waarom het nu opeens urgent is om dit voorstel per 1 januari 2016 in werking te laten treden.

De Afdeling adviseert bedoelde voorstellen niet in het wetsvoorstel OFM 2016 op te nemen maar in aparte wetsvoorstellen die los staan van het belastingplanpakket 2016. Dat past ook in het streven naar een betere spreiding van fiscale wetsvoorstellen over het jaar (zie nader onder c hierna).

c. Voorstellen Wet implementatie wijzigingen Moeder-dochterrichtlijn 2015 en Wet vrijstelling uitkeringen Artikel 2-Fonds

Het belastingplanpakket 2016 bestaat uit vijf wetsvoorstellen. Hiermee ligt het zwaartepunt van de fiscale besluitvorming over wetgeving opnieuw in de laatste maanden van het jaar. Zoals de Afdeling in haar advies over het Belastingplan 2012 heeft opgemerkt, meent de Afdeling dat dit patroon moet worden doorbroken en dat moet worden gestreefd naar een betere spreiding van de fiscale wetsvoorstellen over het jaar.¹⁰ Dat geeft meer tijd voor bezonnen beoordeling en is niet in het belang van de kwaliteit van de advisering en de parlementaire behandeling.

Het is de Afdeling in dit verband niet duidelijk waarom het voorstel van Wet implementatie wijzigingen Moeder-dochterrichtlijn 2015 pas nu (als onderdeel van het belastingplanpakket 2016) in procedure wordt gebracht. Bij dit voorstel gaat het om de implementatie van twee richtlijnen waarvan de eerste dateert van 8 juli 2014¹¹ en die in essentie losstaat van de problematiek van de tweede te implementeren richtlijn. Deze laatste dateert weliswaar van 27 januari 2015¹², met als uiterste implementatiedatum 31 december 2015, maar de omvang ervan is niet van dien aard, zo komt het de Afdeling voor, dat het implementatiewetsvoorstel niet eerder in procedure had kunnen worden gebracht.

Ook met betrekking tot het voorstel van Wet vrijstelling uitkeringen Artikel 2-Fonds is het de Afdeling niet duidelijk waarom het voorstel pas nu (als onderdeel van het belastingplanpakket 2016) in procedure is gebracht. De beantwoording van Kamervragen in welk antwoord een onderzoek van de landsadvocaat is aangekondigd, dateert van 11 juli 2014.¹³ Niet duidelijk is welke de datum van het advies van de landsadvocaat is, maar de keuze om Artikel 2-Fonds-uitkeringen vrij te stellen is pas naar buiten gebracht op 4 juni 2015¹⁴, terwijl het wetsvoorstel zelf vermeldt dat bij die keuze urgentie een grote rol speelt.

Tot slot merkt de Afdeling op dat in het Belastingplan 2015 de stap leek te worden gezet om maatregelen die wel op enig moment getroffen dienen te worden maar die niet noodzakelijkerwijs op 1 januari van enig jaar in werking hoeven te treden, zouden worden opgenomen in een wetsvoorstel dat bij de Tweede Kamer zou worden ingediend in het voorjaar.¹⁵ Voorliggend belastingplanpakket getuigt niet van enige poging in die richting.

De Afdeling adviseert in de toelichting op het vorenstaande in te gaan en in de toekomst de indiening van fiscale wetsvoorstellen meer over het jaar te spreiden.

⁸ Memorie van toelichting, paragraaf 1, eerste tekstblok.

⁹ Uitvoeringstoets Overige fiscale maatregelen 2016, Prejudiciële vragen in het belastingprocesrecht, onder 'Invoeringsmoment'.

¹⁰ Kamerstukken II 2011/12, 33 003, nr. 4, blz. 2.

¹¹ Richtlijn 2014/86/EU van de Raad van 8 juli 2014 tot wijziging van Richtlijn 2011/96/EU betreffende de gemeenschappelijke fiscale regeling voor moedermaatschappijen en dochterondernemingen uit verschillende lidstaten (PbEU 2014, L 219).

¹² Richtlijn 2015/121/EU van de Raad van 27 januari 2015 tot wijziging van Richtlijn 2011/96/EU betreffende de gemeenschappelijke fiscale regeling voor moedermaatschappijen en dochterondernemingen uit verschillende lidstaten (PbEU 2015, L 21).

¹³ Aanhangsel Handelingen II 2013/14, nr. 2513, blz. 1.

¹⁴ Kamerstukken II 2014/15, 20 454, nr. 111.

¹⁵ Kamerstukken II 2014/15, 34 002, nr. 4, blz. 4, onder punt 2, tweede tekstblok.



3. Herziening box 3

a. Inleiding

De vermogensrendementsheffing is ingevoerd bij de Wet IB 2001 als antwoord op het op niet adequate wijze kunnen belasten van de inkomsten uit vermogen onder de Wet IB 1964. De vermogensrendementsheffing is van toepassing op alle vermogensbestanddelen (het saldo van bezittingen minus schulden). Toegespitst op de bezittingen, belast de vermogensrendementsheffing niet het daadwerkelijk met de bezittingen behaalde rendement doch stelt zij dit rendement forfaitair vast op 4% van de werkelijke waarde van de bezittingen. Het aldus bepaalde forfaitaire rendement wordt belast tegen een vast proportioneel tarief van 30%.

De maatschappelijke weerstand tegen de bestaande vermogensrendementsheffing is de afgelopen jaren aanzienlijk toegenomen, vooral als gevolg van de gedaalde spaarrente. Met het onderhavige voorstel wordt beoogd de forfaitaire benadering beter te laten aansluiten bij de in het desbetreffende kalenderjaar gemiddeld werkelijk behaalde rendementen. Het tarief van 30% blijft ongewijzigd. De wijziging houdt in dat het forfaitaire rendement voortaan wordt gebaseerd op een gemiddelde vermogensmix gecombineerd met een in de markt gerealiseerd gemiddeld rendement per vermogensstiel in die vermogensmix. Dit komt feitelijk neer op een progressieve rendementsheffing.

b. Gedifferentieerd forfaitair rendementspercentage

Bij de totstandkoming van de Wet IB 2001 is een forfaitair rendement van 4% ingevoerd. De veronderstelling destijds was dat een risicovrij reëel rendement van 4% relatief eenvoudig te halen zou zijn. Er is uitdrukkelijk gekozen voor één ongedifferentieerd forfaitair tarief van 4% voor alle vormen van vermogen.¹⁶ Daar lagen verschillende overwegingen aan ten grondslag. Zo werd overwogen dat bij een ongedifferentieerd forfaitair rendementspercentage potentieel hogere rendementen die samenhangen met het nemen van extra risico niet in de heffing worden betrokken waardoor een zuivere economische afweging kan worden gemaakt tussen rendement en risico die niet wordt beïnvloed door fiscale overwegingen. Dit zou, zo werd destijds betoogd, de efficiency van de kapitaalmarkt ten goede komen.¹⁷ Ook eenvoud en uitvoerbaarheid hebben een rol gespeeld. Tevens is meegewogen dat de vergoeding voor eigen vermogen niet aftrekbaar is voor de vennootschapsbelasting en de vergoeding voor vreemd vermogen wel. De niet-aftrekbaarheid van de vergoeding voor eigen vermogen van de vennootschapsbelasting zou pleiten voor een lagere forfaitaire rendementsheffing over beleggingen die als eigen vermogen kwalificeren. Anderzijds is het rendement op beleggingen in eigen vermogen in het algemeen hoger dan het rendement op vreemd vermogen. Dit zou juist pleiten voor een hogere rendementsheffing. Mede gelet op deze tegengestelde effecten is uiteindelijk gekozen voor een ongedifferentieerd rendementspercentage.¹⁸

In het onderhavige voorstel wordt een andere beleidsafweging gemaakt. Er wordt een gedifferentieerd rendementspercentage voorgesteld waardoor de hogere rendementen die samenhangen met het nemen van extra risico thans wel in de heffing worden betrokken. In de toelichting wordt niet gemotiveerd wat hiervoor de doorslaggevende argumenten zijn. Dit geldt ook voor de andere hiervoor genoemde overwegingen, zoals eenvoud en uitvoerbaarheid en de tegengestelde effecten bij het rendement op beleggingen in eigen vermogen. In dit verband wijst de Afdeling ook op de conclusie van de Commissie inkomstenbelasting en toeslagen (hierna: Commissie Van Dijkhuizen) die van oordeel is dat de forfaitaire benadering van box 3 zonder onderscheid naar type vermogen vanuit een oogpunt van eenvoud gehandhaafd kan blijven.¹⁹

c. Opeenstapeling ficties

Met de voorgestelde wijziging wordt het forfaitaire rendement vastgesteld op basis van drie ficties. De gemiddelde vermogensmix wordt fictief vastgesteld en ook het daarbij behorende rendement wordt forfaitair bepaald, waarbij een onderscheid wordt gemaakt tussen twee rendementsklassen met elk een eigen forfaitair rendement.

De Afdeling merkt op dat een opeenstapeling van ficties als belangrijk nadeel heeft dat de kans groter wordt dat het forfaitaire bepaalde rendement nog verder dan onder de thans bestaande vermogensrendementsheffing afwijkt van de werkelijk behaalde rendementen. Het evenwicht tussen de winst aan doelmatigheid tegenover het verlies aan rechtvaardigheid kan hierdoor leiden tot onbalans. De

¹⁶ Kamerstukken II 1999/00, 26 727, nr. 3, blz. 38, en nr. 7, blz. 266 en 267.

¹⁷ Kamerstukken II 1999/00, 26 727, nr. 7, blz. 234.

¹⁸ Kamerstukken II 1999/00, 26 727, nr. 7, blz. 267.

¹⁹ Naar een activerender belastingstelsel, Eindrapport Commissie inkomstenbelasting en toeslagen, juni 2013, blz. 61.

Afdeling wijst er op dat dit zich onder het voorgestelde systeem zou kunnen voordoen bij particuliere beleggers die om hen moverende redenen grotendeels spaarrekeningen aanhouden en daarmee afwijken van de bij fictie vastgestelde vermogensmix. Bij de huidige rentestand confronteert het voorstel hen met zeer hoge tarieven die boven de 100% kunnen uitstijgen. Meer concreet noemt de Afdeling als voorbeeld een situatie waarin grotere vermogens (al dan niet tijdelijk) grotendeels bestaan uit spaargelden op een bankrekening, in welk geval het forfaitaire rendement in het voorstel aanmerkelijk hoger – 4,7% of zelfs 5,5% – kan uitpakken dan de thans geldende 4%.

Een dergelijke situatie is zeer wel denkbaar. Zo wijst de Afdeling er op dat financiële instellingen, indachtig hun zorgplicht, beleggers die beleggen met als doel hun pensioen aan te vullen, zullen adviseren niet teveel risico's te aanvaarden. Het is dan ook maar zeer de vraag of de beleggingsportefeuilles van dit soort beleggers overeenkomstig de fictief vastgelegde beleggingsmix zijn samengesteld en of zij voldoende risicovol kunnen of willen beleggen om het forfaitair vastgestelde rendement van bijvoorbeeld 5,5% te realiseren.

De Afdeling wijst in dit verband ook op de spanning met hetgeen de regering bij de totstandkoming van de Wet verlaging maximumopbouw- en premiepercentages pensioen en maximering pensioengevend inkomen heeft opgemerkt, namelijk dat vanaf een inkomen van 3x modaal moet worden aangenomen dat mensen zelf in staat zijn om desgewenst via vrije (box 3) besparingen in een aanvulling op het inkomen na pensionering te voorzien.²⁰ Dit betekent meer eigen verantwoordelijkheid voor het pensioen en het is niet ondenkbeeldig dat die verantwoordelijkheid in de toekomst zal toenemen. De voorgestelde rendementsheffing houdt hier volgens de Afdeling onvoldoende rekening mee, omdat het nadelig is voor bedoelde voorzichtige belegger.

d. Afweging alternatieven

De Afdeling mist in de toelichting een afweging van andere alternatieven binnen het bestaande systeem. Het progressief maken van de rendementsheffing, hetgeen kennelijk de bedoeling van het onderhavige voorstel is, kan ook worden bereikt door het forfaitaire percentage van 4% te handhaven en uitsluitend het bedrag van het heffingsvrije vermogen flink te verhogen.

Ook wijst de Afdeling op het voorstel van de Commissie Van Dijkhuizen. De Commissie heeft erop gewezen dat sinds de kredietcrisis het forfaitaire rendement van 4% niet 'een rendement [is] dat over een wat langere periode bezien, zonder risico kan worden behaald'. De Commissie stelt om die reden voor het forfaitaire rendement te verlagen naar het vijfjaar voortschrijdende gemiddelde van de gemiddelde rentevergoeding op spaarrekeningen.²¹

e. Vereenvoudiging

Het kabinet streeft er naar om de belastingwetgeving te vereenvoudigen. De voorgestelde rendementsheffing doet volgens de Afdeling afbreuk aan dit streven. Dit komt ook naar voren in de Uitvoeringstoets Belastingplan 2016, die stelt dat de herziening van box 3 'niet bijdraagt aan complexiteitsreductie maar complicerend is'.²² De berekening van de verschuldigde vermogensrendementsheffing is immers aanzienlijk gecompliceerder geworden, ook al verandert er voor de belastingplichtigen praktisch gesproken niet veel (zij moeten net als onder het huidige systeem hun box 3-vermogen per 1 januari van het belastingjaar opgeven). Het van toepassing zijnde forfaitaire percentage is vanwege de toepassing van de vrijstelling niet meer in één oogopslag te zien maar is pas duidelijk na toepassing van een rekenmodule. Ook moeten belastingplichtigen, anders dan onder het huidige systeem, een keuze maken hoe zij het gezamenlijke box 3-vermogen verdelen om optimaal gebruik te maken van het heffingsvrije vermogen en de schijvensystematiek.

f. Concluderend

Concluderend merkt de Afdeling het volgende op. In de toelichting wordt niet gemotiveerd wat de doorslaggevende argumenten zijn om de hogere rendementen die samenhangen met extra risico's in de heffing te gaan betrekken. Daarnaast werkt het voorstel in het nadeel van de voorzichtige belegger. Voorts ontbreekt in de toelichting een afweging van de alternatieven binnen het bestaande systeem. Tot slot draagt het voorstel niet bij aan complexiteitsreductie.

De Afdeling adviseert in de toelichting op vorenstaande punten in te gaan en het voorstel nader te motiveren.

²⁰ Kamerstukken II 2012/13, 33 610, nr. 3, blz. 4.

²¹ Naar een activerender belastingstelsel, Eindrapport Commissie inkomstenbelasting en toeslagen, juni 2013, paragraaf 4.3, blz. 68 t/m 70.

²² Uitvoeringstoets Belastingplan 2016, Herziening Box 3, onder 'Bijdrage complexiteitsreductie'.

4. Wijziging emigratie aanmerkelijkbelanghouders

a. Inleiding

Huidige regeling

In Nederland woonachtige aanmerkelijkbelanghouders zijn op enig moment inkomstenbelasting verschuldigd over de waardeangroei van hun aanmerkelijk belang. Om ook bij emigrerende aanmerkelijkbelanghouders de claim over de waardeangroei tot het tijdstip van emigratie veilig te stellen, worden de bij emigratie tot het aanmerkelijk belang behorende aandelen onmiddellijk voorafgaande aan het tijdstip van emigratie geacht te zijn vervreemd. Vervolgens wordt belasting geheven (over de waardeangroei gedurende de binnenlandse periode) in de vorm van een conserverende aanslag. Deze aanslag hoeft niet direct te worden voldaan. Betaling ervan dient uiterlijk plaats te vinden op het moment dat ook in de binnenlandse situatie afgerekend zou moeten worden, zoals bij vervreemding van aandelen. Winstuitdelingen tot net onder 90% van de aanwezige winstreserves leiden niet tot inning van de conserverende aanslag. De conserverende aanslag wordt na tien jaar kwijtinggescholden.

Door een combinatie van handelingen – winstuitdelingen tot net onder genoemde 90%, daarnaast de tienjaarstermijn uitzetten en vervolgens (na die termijn) de resterende winstreserves uitkeren of het aanmerkelijk belang vervreemden – leidt het verleende uitstel van betaling op de conserverende aanslag tot afstel en gaat de fiscale claim verloren. Volgens de toelichting worden dergelijke constructies regelmatig door de Belastingdienst gesignaleerd en gaan deze vaak gepaard met aanzienlijke fiscale gevolgen.²³ Bovendien wordt de beschreven combinatie van handelingen actief in de markt gezet. Daarmee is het huidige systeem onvoldoende geschikt, zo vervolgt de toelichting.

Voorstel

Het kabinet acht het wenselijk dat de in Nederland over het aanmerkelijk belang opgebouwde fiscale claim behouden blijft. Het voorstel daartoe houdt in dat winstuitdelingen na emigratie in alle gevallen (dus niet alleen tot net onder 90%) tot belastingheffing leiden of tot een (naar rato) intrekking van het uitstel. Daarnaast wordt de conserverende aanslag niet meer louter als gevolg van tijdsverloop na tien jaar kwijtinggescholden. Om anticipatiegedrag te voorkomen wordt voorgesteld de maatregelen terugwerkende kracht te verlenen tot het tijdstip van openbaar worden van het voorstel door indiening bij de Tweede Kamer (15 september 2015, 15.15 uur).²⁴

De Afdeling maakt de volgende opmerking over deze terugwerkende kracht.

b. Terugwerkende kracht

Het met terugwerkende kracht toepassen van de voorgestelde bepaling is een voor de betreffende belastingplichtige belastende maatregel.

Zoals uit onderscheiden adviezen in het verleden al is gebleken, is de Afdeling van oordeel dat aan belastende maatregelen geen terugwerkende kracht dient te worden gegeven, tenzij bijzondere omstandigheden een afwijking van deze regel rechtvaardigen.²⁵ Die omstandigheden kunnen worden gevormd door een omvangrijk oneigenlijk gebruik of misbruik van een wettelijke voorziening of door aanmerkelijke aankondigingseffecten. Bij een eventuele terugwerkende kracht dient de maatregel voor belastingplichtigen in elk geval voldoende kenbaar te zijn.

De Afdeling merkt op dat met de voorgestelde terugwerkende kracht tot het tijdstip van openbaar worden van het voorstel, aan de eis van kenbaarheid is voldaan.

Wat de bijzondere omstandigheden betreft die een terugwerkende kracht kunnen rechtvaardigen, merkt de Afdeling het volgende op.

De toelichting motiveert de terugwerkende kracht met het verloren gaan van 'aanzienlijke' fiscale claims als gevolg van anticipatiegedrag²⁶, zonder inzichtelijk te maken welke de omvang daarvan zou

²³ Memorie van toelichting, paragraaf 5, onder *Belastingontwijking*, slotzinnen.

²⁴ Artikel LII, derde lid, van het voorstel.

²⁵ Zie onder meer de adviezen van de Afdeling advisering van de Raad van State van 24 juli 2013 over het voorstel van wet tot wijziging van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 in verband met de invoering van een compartimenteringsreserve (Wet compartimenteringsreserve), (W06.13.0221/III), Kamerstukken II 2012/13, 33 713, nr. 4, en van 10 januari 2013 over het voorstel van wet tot wijziging van de Wet verhuurderheffing, (W04.12.0513/I), Kamerstukken II 2012/13, 33 515, nr. 4. Zie ook aanwijzing 167 van de Aanwijzingen voor de regelgeving.

²⁶ Memorie van toelichting, paragraaf 5, onder *Terugwerkende kracht*.

zijn. Dit roept de vraag op of het aankondigingseffect wel 'aanmerkelijk' is en of wel sprake is van een 'omvangrijk' oneigenlijk gebruik of misbruik van de wettelijke regeling die een terugwerkende kracht zou rechtvaardigen. Zou van een omvangrijk oneigenlijk gebruik of misbruik sprake zijn, dan had van de wetgever verwacht mogen worden dat deze eerder had ingegrepen. Dat is echter niet gebeurd; de regeling bestaat al lange tijd.

Daarnaast geldt de terugwerkende kracht alleen voor belastingplichtigen die daadwerkelijk emigreren tussen 15 september 2015, om 15.15 uur, en 1 januari 2016. De Afdeling betwijfelt of zich dat in zoveel gevallen zal gaan voordoen dat daarmee van een aanmerkelijk aankondigingseffect sprake zal zijn.

Gelet op het vorenstaande is de Afdeling van oordeel dat genoemde omstandigheden onvoldoende rechtvaardiging vormen voor de voorgestelde terugwerkende kracht. De Afdeling adviseert de terugwerkende kracht te schrappen.

5. Vrijstelling schenkbelasting

Het voorstel strekt ertoe dat met ingang van 2017 iedereen tussen 18 en 40 jaar eenmalig, van een familielid of van een derde, een schenking van € 100.000 vrijgesteld mag ontvangen, mits deze schenking verband houdt met de verwerving of de verbetering/onderhoud van een eigen woning²⁷ dan wel wordt gebruikt voor de aflossing van de eigenwoningschuld of een restschuld van de vervreemde eigen woning.²⁸ Volgens de toelichting wordt deze structurele maatregel getroffen om een bijdrage te leveren aan reductie van de hypotheekschuld. Tevens wordt beoogd doorstroming naar een andere woning te vergemakkelijken doordat de schenking ook kan worden gebruikt om af te lossen op een restschuld.²⁹

De Afdeling maakt de volgende opmerkingen over de maatregel.

- a. Aan de heffing van schenk- en erfbelasting ligt voornamelijk het zogenoemde buitenkansbeginsel ten grondslag, op grond waarvan het legitiem wordt geacht belasting te heffen over vermogen dat iemand zonder inspanning toevalt.³⁰ Op dit beginsel wordt met de onderhavige structurele instrumentele maatregel een inbreuk gemaakt die een dragende motivering behoeft. De Afdeling is van mening dat de toelichting tekort schiet omdat deze niet ingaat op de verhouding van de voorgestelde vrijstelling tot het buitenkansbeginsel.
- b. De toelichting besteedt daarnaast geen aandacht aan de volgende aspecten.
De Afdeling wijst er op dat per 1 januari 2010 de eenmalig verhoogde vrijstelling voor schenkingen aan kinderen tussen de 18 en 40 jaar al is verhoogd (thans bedraagt deze vrijstelling € 52.752) om de toetreding tot de woningmarkt te vergemakkelijken. De Afdeling is geen onderzoek bekend waaruit blijkt dat deze vrijstelling een positief effect heeft gehad op de woningmarkt. De resultaten van deze maatregel zouden toch minimaal bekend moeten zijn voordat wordt besloten tot een verdere verhoging.
Ook wijst de Afdeling erop dat de maatregel vergelijkbaar is met de regeling die gold van 1 oktober 2013 tot en met 31 december 2014. Met die maatregel werd destijds beoogd om extra middelen voor de financiering van een koopwoning of aflossing van een eigenwoningschuld te genereren. Hoewel er van verschillende kanten op is aangedrongen deze tijdelijke regeling te verlengen, heeft de regering daar van afgezien. Volgens antwoorden van de staatssecretaris van Financiën van 9 september 2014 op Kamervragen toonde de woningmarkt tekenen van herstel en verlenging van de verruimde vrijstelling zou in deze markt verstoringen werken.³¹ Sinds de beantwoording van deze Kamervragen heeft het herstel van de woningmarkt zich doorgezet en alleen al om die reden lijkt de onderhavige maatregel overbodig. Bovendien rijst de vraag waarom de maatregel thans niet marktverstoring zou werken.
Tot slot wijst de Afdeling erop dat uit niets blijkt dat tijdens de voorbereiding van de onderhavige maatregel (een belastinguitgave) het zogenoemde Toetsingskader Belastinguitgaven in acht is genomen.³² Doel van deze voorschriften is vooral om te dwingen tot een heldere afweging over (belasting)uitgaven. Verder ontbreken heldere evaluatiecriteria.
- c. In dit verband vraagt de Afdeling ook aandacht voor het belang van goede wetgeving, hetgeen onder meer inhoudt dat deze bestendig en consistent is. Een zo snelle en onvoldoende gemotiveerde koersverandering als die van het voorstel doet geen recht aan het uitgangspunt van bestendige wetgeving.

²⁷ Of met de afkoop van rechten van erfpacht, opstal of beklemming met betrekking tot die woning.

²⁸ Artikel XXXV, onderdeel B, van het voorstel.

²⁹ Memorie van toelichting, paragraaf 8.

³⁰ Zie onder andere Kamerstukken II 2008/09, 31 930, nr. 4, blz. 3 en 4.

³¹ Kamerstukken II 2013/14, Aankhangsel 2940.

³² www.rbv.minfin.nl. Voor een meer uitgebreide uiteenzetting verwijst de Afdeling naar het advies van de Afdeling advisering van de Raad van State van 7 september 2015 over het voorstel van wet houdende tegemoetkomingen in de loonkosten van specifieke groepen (Wet tegemoetkomingen loondomein), W06.15.0278/III, adviesopmerking 2.

- d. De Afdeling adviseert op grond van het voorgaande het voorstel dragend te motiveren en anders het voorstel aan te passen.

6. Herintroductie vrijstelling kolenbelasting voor opwekking elektriciteit

Het Energieakkoord van 2013 behelst een samenhangend pakket aan maatregelen met betrekking tot energiebesparing, schone technologie en klimaatbeleid.³³ De overheid en een groot aantal maatschappelijke organisaties hebben zich verbonden aan het Energieakkoord. In het akkoord is onder meer afgesproken dat, als onderdeel van de transitie naar een duurzame energievoorziening, de capaciteit van de in de jaren tachtig in gebruik genomen kolencentrales in Nederland wordt afgebouwd. Dit betekent concreet dat volgens het akkoord drie kolencentrales per 1 januari 2016 zullen worden gesloten en sluiting van de twee resterende centrales (Maasvlakte 1 en II) volgt per 1 juli 2017. Verder wordt vanaf 1 januari 2016 de vrijstelling voor elektriciteitsproductie in de kolenbelasting weer ingevoerd. De belastingderving van € 189 miljoen per jaar die hierdoor ontstaat wordt gedekt uit een verhoging van de energiebelasting, aldus het akkoord.

Deze afspraak uit het Energieakkoord om de kolencentrales in Nederland te sluiten is in 2013 voorgelegd aan de Autoriteit Consument en Markt. Deze heeft naar voren gebracht dat het aannemelijk is dat de afspraak over de sluiting van kolencentrales in strijd is met het kartelverbod van artikel 6 Mededingingswet en artikel 101 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie (VWEU). Naar aanleiding hiervan is gezocht naar een alternatieve oplossing voor dit onderdeel van het pakket, die is gevonden in het – per 1 januari 2016 en per 1 juli 2017 – introduceren van minimumrendementseisen voor kolencentrales in het Activiteitenbesluit milieubeheer, zoals de toelichting op voorliggend voorstel stelt.³⁴ Over een ontwerpbesluit tot wijziging van het Activiteitenbesluit milieubeheer waarin deze alternatieve oplossing is vormgegeven, heeft de Afdeling advisering recent advies uitgebracht.³⁵

Voorliggend voorstel herintroduceert de vrijstelling van kolenbelasting voor opwekking van elektriciteit en koppelt de inwerkingtreding ervan (alsmede de inwerkingtreding van de verhoging van de energiebelasting die dient ter dekking van de met die herintroductie gepaard gaande derving van € 189 miljoen) aan de inwerkingtredingsdatum van dit ontwerpbesluit.³⁶ Indien dit ontwerpbesluit vóór 1 januari 2016 in het Staatsblad wordt gepubliceerd (en daarmee de inwerkingtreding ervan vastligt), treden de vrijstelling en de verhoging van de energiebelasting – bij koninklijk besluit – op datzelfde tijdstip in werking en vinden zij toepassing met ingang van 1 januari 2016. Indien dit ontwerpbesluit echter op of na 1 januari 2016 in het Staatsblad wordt gepubliceerd (en daarmee de inwerkingtreding vastligt), treden de vrijstelling en de verhoging van de energiebelasting ook op hetzelfde tijdstip in werking, maar vinden zij pas een jaar later toepassing, namelijk met ingang van 1 januari 2017.

De toelichting op het voorstel geeft geen motivering voor de herintroductie van de vrijstelling. Gesteld wordt slechts dat het kabinet met de herintroductie uitvoering geeft aan de afspraak uit het Energieakkoord om de vrijstelling opnieuw in te voeren.

De Afdeling plaatst enkele opmerkingen bij het voorstel.

a. Motivering

De Afdeling merkt op dat regelgeving een zelfstandige motivering vergt die blijkt geeft van de afweging van de belangen die bij de regeling zijn betrokken. Het feit dat over een akkoord en de uitwerking ervan regelmatig overleg heeft plaatsgevonden met de Tweede Kamer – zoals blijkt uit de toelichting – ontslaat de regering niet van de verplichting de voorgestelde regeling zelfstandig te motiveren, zodanig dat deze ook begrijpelijk is zonder kennis van voorafgaand overleg met de Kamer en met producenten.

De Afdeling voegt hier aan toe dat een motivering des te meer van belang is omdat de vrijstelling nog maar zeer recent, namelijk op 1 januari 2013, is afgeschaft³⁷, terwijl het wetsvoorstel deze afschaffing nu al weer ongedaan maakt. De Afdeling vraagt ook in dit verband aandacht voor het belang van goede wetgeving, hetgeen onder meer inhoudt dat deze bestendig en consistent is. Dat is zowel in het

³³ Energieakkoord voor duurzame groei, september 2013.

³⁴ Memorie van toelichting, paragraaf 9.5.

³⁵ Advies van de Afdeling advisering van de Raad van State van 21 augustus 2015 over het ontwerpbesluit tot wijziging van het Activiteitenbesluit milieubeheer (rendementseisen kolencentrales), W14.15.0173/IV.

³⁶ Inwerkingtreding zal plaatsvinden bij koninklijk besluit. Zie artikel LII, tweede lid, van het voorstel en de toelichting op dit tweede lid.

³⁷ Wet maatregelen Begrotingsakkoord 2013.

belang van hen voor wie de wet rechten en plichten bevat als van de instanties die met de uitvoering zijn belast. Een zo snelle en niet gemotiveerde koersverandering als die van het voorstel doet geen recht aan het uitgangspunt van bestendige wetgeving.

Daarbij acht de Afdeling een motivering bovendien om navolgende reden van belang. De vrijstelling is in 2013 – naast budgettaire redenen – mede vanuit milieubeleidsoverwegingen³⁸ afgeschaft. Gevolg van het thans opnieuw introduceren van de vrijstelling is dat de meest vervuilende kolencentrales, waar het afschaffen van de vrijstelling mede op was gericht, nu alsnog weer de vrijstelling deelachtig worden. De vrijstelling gaat immers eerder in (de bedoeling is per 1 januari 2016) dan de invoering van de tweede rendementsnorm (per 1 juli 2017) zodat ‘een deel van de jaren tachtig kolencentrales nog in bedrijf zal zijn na invoering van de vrijstelling’.³⁹ Zolang deze centrales in bedrijf zijn, is toepassing van de vrijstelling uitsluitend met vorenbedoelde milieubeleidsoverwegingen verenigbaar indien zij aan de minimumrendementseisen voldoen. Wordt niet aan die eisen voldaan dan staat de vrijstelling met genoemde beleidsoverwegingen op gespannen voet. De toelichting gaat niet op het vorenstaande in. Ook blijft daarin de vraag onbeantwoord of en in hoeverre de vrijstelling gehandhaafd blijft indien een of meer kolencentrales niet aan de minimumrendementseisen voldoen.

De Afdeling adviseert in de toelichting op het vorenstaande in te gaan en daarbij het voorstel alsnog zelfstandig te motiveren.

b. Europeesrechtelijke aspecten

i. Richtlijn 2003/96/EG

De Afdeling wijst erop dat de kolenbelasting en de energiebelasting in overeenstemming dienen te zijn met Richtlijn 2003/96/EG tot herstructurering van de communautaire regeling voor de belasting van energieproducten en elektriciteit.⁴⁰ Op grond van deze richtlijn geldt in beginsel een vrijstelling voor brandstoffen, waaronder kolen, die worden gebruikt voor de opwekking van elektriciteit die aan een energiebelasting is onderworpen (voorkoming dubbele belasting). Zoals hiervoor opgemerkt is in 2013 gebruik gemaakt van de mogelijkheid om op grond van artikel 14, eerste lid, van Richtlijn 2003/96/EG brandstoffen uit milieubeleidsoverwegingen aan een belasting te onderwerpen. Deze maatregel is, zoals de regering destijds opmerkte, vanwege de meldingsverplichtingen uit deze richtlijn gemeld aan de Europese Commissie.⁴¹ Uit de toelichting blijkt niet dat een dergelijke melding van de herintroductie van vrijstelling ook heeft plaats gevonden of zal plaatsvinden.

De Afdeling adviseert in de toelichting op het vorenstaande in te gaan en de herintroductie van de vrijstelling alsnog te melden aan de Europese Commissie.

ii. Staatssteun

Een eventuele melding als hiervoor bedoeld ontslaat Nederland niet van de meldingsverplichting uit hoofde van artikel 108, derde lid, VWEU dat betrekking heeft op staatssteun.⁴² De Afdeling stelt voorop dat op grond van Richtlijn 2003/95/EG een vrijstelling van de kolenbelasting mag worden gegeven teneinde dubbele belasting te voorkomen. Indien de vrijstelling, gelet op de daarvoor gegeven motivering, evenwel wordt beschouwd als compensatie voor de sluiting van de meest vervuilende kolencentrales en vervolgens het genoten voordeel van de vrijstelling niet in redelijke verhouding zou staan tot de werkelijke sluitingskosten waarmee de afzonderlijke energieproducenten wordt geconfronteerd, zou mogelijkerwijs sprake kunnen zijn van aanmeldingsplichtige staatssteun (als bedoeld in artikel 107, eerste lid, VWEU). Indien dat zich hier zou voordoen, dient de vrijstelling op grond van artikel 108, derde lid, VWEU te worden aangemeld bij de Europese Commissie. In dat geval dient eerst de goedkeuring van de Commissie te worden afgewacht. Afhankelijk van de moeilijk in te schatten lengte van die procedure, kan er spanning ontstaan met het beoogde tijdstip van inwerkingtreding met ingang van 1 januari 2016.

De Afdeling adviseert in de toelichting op het vorenstaande in te gaan en het voorstel zo nodig aan te passen.

³⁸ Zie Kamerstukken II 2011/12, 33 287, nr. 3, paragraaf 4 Vergroening, blz. 5, alsmede nr. 4, blz. 21, onder a.

³⁹ Kamerstukken II 2014/15, 29 383, nr. 234, blz. 19, eerste tekstblok.

⁴⁰ Richtlijn 2003/96/EG van de Raad van 27 oktober 2003 tot herstructurering van de communautaire regeling voor de belasting van energieproducten en elektriciteit, PB 2003, L 283, blz. 51.

⁴¹ Kamerstukken II 2011/12, 33 287, nr. 4, blz. 21.

⁴² Aldus uitdrukkelijk artikel 26, tweede lid, van Richtlijn 2003/96/EG.



iii. Notificatie(s)

De toelichting vermeldt dat de vrijstelling van de kolenbelasting als technisch voorschrift aan de Europese Commissie wordt gemeld.⁴³ Anders dan de notificatie van het ontwerpbesluit tot wijziging van het Activiteitenbesluit milieubeheer heeft de Afdeling deze notificatie nog niet aangetroffen op de informatiesite van de Europese Commissie. Voor zover deze notificatie nog moet plaatsvinden, wijst de Afdeling er op dat de Commissie en andere EU-lidstaten vervolgens gelegenheid hebben om opmerkingen in te dienen, waarmee Nederland zoveel mogelijk rekening dient te houden.⁴⁴ Indien de notificatie van de vrijstelling van de kolenbelasting aanleiding geeft tot het aanbrengen van wijzigingen van ingrijpende aard, gaat de Afdeling ervan uit dat het voorstel opnieuw aan haar ter advisering wordt voorgelegd.

Tot slot wijst de Afdeling er op dat met het oog op de introductie van de vrijstelling van de kolenbelasting en van de voorgestelde rendementseis voor kolencentrales mogelijk verschillende meldingsverplichtingen aan (verschillende directoraten-generaal⁴⁵ van) de Europese Commissie bestaan. De Afdeling geeft in overweging om gelet op het maatschappelijke belang van deze problematiek tijdig, gecoördineerd en op voldoende hoog niveau overleg te voeren met de Europese Commissie.⁴⁶

De Afdeling adviseert in de toelichting op het vorenstaande in te gaan.

De Afdeling advisering van de Raad van State geeft U in overweging het voorstel van wet te zenden aan de Tweede Kamer der Staten-Generaal, nadat met het vorenstaande rekening zal zijn gehouden.

*De vice-president van de Raad van State,
J.P.H. Donner.*

⁴³ Memorie van toelichting, paragraaf 11.

⁴⁴ Artikel 8, eerste en tweede lid, van Richtlijn 98/34/EG van het Europees Parlement en de Raad van 22 juni 1998 betreffende een informatieprocedure op het gebied van normen en technische voorschriften, PB 1998, L 204, blz. 37.

⁴⁵ Te noemen zijn DG Interne markt, DG Mededinging, DG Milieu, DG Energie en DG Belastingen.

⁴⁶ Zie in dit verband de aanbevelingen op blz. 330 van het rapport van de Evaluatiecommissie Nationalisatie SNS Reaal (de commissie Hoekstra/Frijns) van 23 januari 2014: <http://www.rijksoverheid.nl/documenten-en-publicaties/rapporten/2014/01/23/het-rapport-van-de-evaluatiecommissie-nationalisatie-sns-reaal.html>.



Tekst zoals toegezonden aan de Raad van State: Wijziging van enkele belastingwetten en enige andere wetten (Belastingplan 2016)

Wij Willem-Alexander, bij de gratie Gods, Koning der Nederlanden, Prins van Oranje-Nassau, enz. enz. enz.

Allen, die deze zullen zien of horen lezen, saluut! doen te weten:

Alzo Wij in overweging genomen hebben, dat het voor het jaar 2016 wenselijk is een aantal fiscale maatregelen te treffen die voortvloeien uit het vijf miljard pakket en de koopkrachtbesluitvorming en dat het in het kader van het fiscale beleid voor het jaar 2016 wenselijk is in een aantal belastingwetten en enige andere wetten wijzigingen, bijstellingen of technische reparaties aan te brengen die uiterlijk 1 januari 2016 in werking moeten treden;

Zo is het, dat Wij, de Afdeling advisering van de Raad van State gehoord, en met gemeen overleg der Staten-Generaal, hebben goedgevonden en verstaan, gelijk Wij goedvinden en verstaan bij deze:

ARTIKEL I

De Wet inkomstenbelasting 2001 wordt als volgt gewijzigd:

A. **Artikel 1.2** wordt als volgt gewijzigd:

1. In het vierde lid, onderdeel a, wordt 'een bloedverwant' vervangen door: een bloed- of aanverwant.
2. Er worden drie leden toegevoegd, luidende:
 7. Onder partner wordt niet verstaan degene die uitsluitend ingevolge het eerste lid, onderdeel e, als partner wordt aangemerkt en woont in een accommodatie van een instelling die opvang als bedoeld in artikel 1.1.1 van de Wet maatschappelijke ondersteuning 2015 biedt, mits de belastingplichtige een afschrift van de beschikkingen, bedoeld in artikel 2.3.5, tweede lid, van die wet, tot het treffen van een maatwerkvoorziening voor hem en voor de persoon, bedoeld in het eerste lid, onderdeel e, ten behoeve van opvang overlegt.
 8. Een aanverwant van de belastingplichtige wordt uitsluitend als aanverwant als bedoeld in het vierde lid, onderdeel a, aangemerkt ingeval de belastingplichtige en de aanverwant in enig jaar een gezamenlijk verzoek bij de inspecteur hebben ingediend om niet als partners te worden aangemerkt.
 9. Een persoon die op basis van een verzoek als bedoeld in het achtste lid niet als partner van de belastingplichtige wordt aangemerkt, wordt eveneens niet als partner van de belastingplichtige aangemerkt voor de toepassing van de Algemene wet inkomensafhankelijke regelingen.

B. In **artikel 2.10**, eerste lid, wordt de tarieftabel vervangen door:

Bij een belastbaar inkomen uit werk en woning van meer dan	maar niet meer dan	bedraagt de belasting het in kolom III vermelde bedrag, vermeerderd met het bedrag dat wordt berekend door het in kolom IV vermelde percentage te nemen van het gedeelte van het belastbare inkomen uit werk en woning dat het in kolom I vermelde bedrag te boven gaat	
I	II	III	IV
–	€ 19.922	–	8,40%
€ 19.922	€ 33.715	€ 1.673	12,00%
€ 33.715	€ 66.421	€ 3.328	40,15%
€ 66.421	–	€ 16.459	52,00%

C. In **artikel 2.10a**, eerste lid, wordt de tarieftabel vervangen door:

Bij een belastbaar inkomen uit werk en woning van meer dan	maar niet meer dan	bedraagt de belasting het in kolom III vermelde bedrag, vermeerderd met het bedrag dat wordt berekend door het in kolom IV vermelde percentage te nemen van het gedeelte van het belastbare inkomen uit werk en woning dat het in kolom I vermelde bedrag te boven gaat	
I	II	III	IV
–	€ 19.922	–	8,40%
€ 19.922	€ 34.027	€ 1.673	12,00%
€ 34.027	€ 66.421	€ 3.365	40,15%
€ 66.421	–	€ 16.371	52,00%

D. **Artikel 3.52a** vervalt.

E. In **artikel 3.77**, vierde lid, wordt 'artikel 23, derde en zevende lid' vervangen door: artikel 23, derde, vierde en zevende lid.

F. **Artikel 7.5**, zesde lid, komt te luiden:

- Behoudens voor de toepassing van het vierde en vijfde lid, wordt een lichaam dat ten minste vijf jaar in Nederland gevestigd is geweest, na verplaatsing van de werkelijke leiding van het lichaam uit Nederland nog geacht in Nederland te zijn gevestigd zolang een belastingaanslag ter zake van te conserveren inkomen uit een aanmerkelijk belang in dat lichaam, niet volledig is voldaan.

G. **Artikel 8.10**, tweede lid, komt te luiden:

- De algemene heffingskorting bedraagt € 2.230, verminderd, doch niet verder dan tot nihil, met 4,7958% van het gedeelte van het belastbare inkomen uit werk en woning dat meer bedraagt dan € 19.922.

H. **Artikel 8.11**, tweede lid, wordt als volgt gewijzigd:

- In de eerste volzin, onderdeel b, wordt het als tweede vermelde bedrag vervangen door: € 3.107.
- In de tweede volzin wordt 'de volgens artikel 22a van de Wet op de loonbelasting 1964 toegekende arbeidskorting' vervangen door: de volgens artikel 22a van de Wet op de loonbelasting 1964 toegekende arbeidskorting ter zake van het loon dat wordt belast volgens de loonbelastingtabellen, bedoeld in artikel 25, tweede lid, van die wet.

I. In **artikel 8.14a**, tweede lid, wordt '4%' vervangen door '6,07%' en wordt het als derde vermelde bedrag vervangen door: € 2.744.

J. Het in **artikel 8.17**, tweede lid, als eerste vermelde bedrag wordt vervangen door: € 1.187.

K. Na **artikel 10.6a** wordt een artikel ingevoegd, luidende:

Artikel 10.6b Indexering percentage algemene heffingskorting

Bij het begin van het kalenderjaar wordt het in artikel 8.10, tweede lid, vermelde percentage bij ministeriële regeling vervangen door een ander percentage. Dit percentage wordt berekend door het in artikel 8.10, tweede lid, als eerste vermelde bedrag te delen door het verschil tussen het in de tabel van artikel 2.10, eerste lid, in de tweede kolom als laatste vermelde bedrag en het in artikel 8.10, tweede lid, als laatste vermelde bedrag. Dit berekende percentage wordt rekenkundig afgerond op 4 decimalen.

L. In **artikel 10.7**, vijfde lid, wordt 'vermeerderd' vervangen door 'verminderd'. Voorts wordt het in dat lid vermelde bedrag vervangen door: € 10.543.

M. Na **artikel 10bis.11** wordt een artikel ingevoegd, luidende:

Artikel 10bis.11a Verzoek gezamenlijk genieten kapitaalverzekering eigen woning, spaarrekening eigen woning of beleggingsrecht eigen woning

- Indien de belastingplichtige het gehele kalenderjaar dezelfde partner heeft of voor de toepas-

sing van artikel 2.17 geacht wordt te hebben gehad, wordt op gezamenlijk verzoek van de belastingplichtige en zijn partner een uitkering uit kapitaalverzekering eigen woning, een gedeblokkeerd tegoed van een spaarrekening eigen woning of een gedeblokkeerde waarde van een beleggingsrecht eigen woning bij leven geacht bij de belastingplichtige en zijn partner voor de helft op te komen.

2. Het verzoek, bedoeld in het eerste lid, wordt gedaan in de aangifte over het jaar waarin de kapitaalverzekering eigen woning tot uitkering is gekomen, de spaarrekening eigen woning is gedeblokkeerd of het beleggingsrecht eigen woning is gedeblokkeerd. Op het verzoek kan niet worden teruggekomen.

ARTIKEL II

De Wet inkomstenbelasting 2001 wordt met ingang van 1 januari 2017 als volgt gewijzigd:

A. In de in **artikel 2.10**, eerste lid, opgenomen tabel en in de in **artikel 2.10a**, eerste lid, opgenomen tabel worden de in de laatste kolom van die tabel als tweede en derde vermelde percentages verhoogd met 0,2%-punt.

B. In **artikel 3.119a**, derde lid, onderdeel b, vervalt: , zoals dat op 31 december 2014 luidde,.

C. **Artikel 5.2**, wordt als volgt gewijzigd:

1. Het eerste lid komt te luiden:

1. Het voordeel uit sparen en beleggen wordt gesteld op 1,7% van het gedeelte van de grondslag sparen en beleggen dat behoort tot rendementsklasse I, vermeerderd met 5,5% van het gedeelte van die grondslag dat behoort tot rendementsklasse II (forfaitair rendement). De grondslag sparen en beleggen is de rendementsgrondslag aan het begin van het kalenderjaar (peildatum) voor zover die rendementsgrondslag meer bedraagt dan het heffingvrije vermogen. De omvang van het gedeelte van de grondslag sparen en beleggen dat behoort tot rendementsklasse I, onderscheidenlijk rendementsklasse II, wordt bepaald aan de hand van de volgende tabel.

Van het gedeelte van de grondslag dat meer bedraagt dan	maar niet meer dan	wordt toegerekend aan rendementsklasse I	en wordt toegerekend aan rendementsklasse II
€ 0	€ 75.000	66%	34%
€ 75.000	€ 975.000	20%	80%
€ 975.000	—	0%	100%

2. In het tweede lid wordt 'wordt in afwijking van het eerste lid, het voordeel uit sparen en beleggen gesteld op 4% (forfaitair rendement) van' vervangen door: wordt bij de toepassing van het eerste lid uitgegaan van.

D. **Artikel 5.3** wordt als volgt gewijzigd:

1. In het derde lid, eerste volzin, wordt, onder verlettering van de onderdelen b tot en met e tot onderdelen c tot en met f, na onderdeel a een onderdeel ingevoegd, luidende:

- b. verplichtingen tot het doen van periodieke uitkeringen of verstrekkingen die ingevolge artikel 3.101, eerste lid, onderdelen b en c, geen aangewezen periodieke uitkeringen en verstrekkingen zijn, niet in aanmerking worden genomen;

2. In het derde lid, eerste volzin, onderdeel d (nieuw), wordt 'onderdeel b' vervangen door: onderdeel c.

3. In het derde lid, eerste volzin, onderdeel e (nieuw), wordt 'onderdeel c' vervangen door: onderdeel d.

4. In het derde lid, eerste volzin, onderdeel f (nieuw), wordt 'de onderdelen a en b' vervangen door: de onderdelen a, b en c.

5. In het derde lid, tweede volzin, wordt 'onderdeel e' vervangen door: onderdeel f.

6. In het vierde lid wordt 'onderdeel c' vervangen door: onderdeel d.

E. Het in **artikel 5.5** vermelde bedrag wordt vervangen door: € 25.000.

F. **Artikel 7.7**, eerste lid, tweede volzin, komt te luiden: Het voordeel uit sparen en beleggen in Nederland wordt gesteld op 1,7% van het gedeelte van de rendementsgrondslag in Nederland aan het begin van het kalenderjaar (peildatum) dat wordt toegerekend aan rendementsklasse I, vermeerderd met 5,5% van het gedeelte van die grondslag dat wordt toegerekend aan rendementsklasse II (forfaitair rendement). De omvang van het gedeelte van de rendementsgrondslag in Nederland dat behoort tot rendementsklasse I, onderscheidenlijk rendementsklasse II, wordt bepaald aan de hand van de volgende tabel.

Van het gedeelte van de grondslag dat meer bedraagt dan	maar niet meer dan	wordt toegerekend aan rendementsklasse I	en wordt toegerekend aan rendementsklasse II
€ 0	€ 100.000	66%	34%
€ 100.000	€ 1000.000	20%	80%
€ 1.000.000	–	0%	100%

G. **Artikel 7.8** wordt als volgt gewijzigd:

1. In het derde lid, onderdeel b, wordt 'artikel 5.5, en' vervangen door: artikel 5.5;.
2. In het derde lid wordt onderdeel c verletterd tot onderdeel d.
3. In het derde lid wordt na onderdeel b een onderdeel ingevoegd, luidende:
 - c. de omvang van het gedeelte van de grondslag dat behoort tot rendementsklasse I en de omvang van het gedeelte van de grondslag dat behoort tot rendementsklasse II worden bepaald aan de hand van de tabel in artikel 5.2, eerste lid, en.
4. In het derde lid, onderdeel d (nieuw), wordt 'onderdeel e' vervangen door: onderdeel f.
5. In het zevende lid wordt 'het heffingsvrije vermogen' vervangen door: het heffingsvrije vermogen en waarbij de omvang van het gedeelte van die grondslag dat behoort tot rendementsklasse I en de omvang van het gedeelte van die grondslag dat behoort tot rendementsklasse II worden bepaald aan de hand van de tabel in artikel 7.7, eerste lid.

H. Het in **artikel 8.11**, tweede lid, eerste volzin, onderdeel b, als tweede vermelde bedrag wordt verhoogd met € 23.

I. In **artikel 8.17**, tweede lid, wordt het als eerste genoemde bedrag verlaagd met € 222.

J. Na **artikel 10.6** wordt een artikel ingevoegd, luidende:

Artikel 10.6bis Herijking percentage rendementsklasse I

Bij het begin van het kalenderjaar wordt het in artikel 5.2, eerste lid, en artikel 7.7, eerste lid, eerstvermelde percentage vervangen door een ander percentage. Dit percentage wordt gesteld op 131% van het gemiddelde rendement op deposito's met een opzegtermijn van maximaal drie maanden, zoals gepubliceerd door De Nederlandsche Bank, over de vijf kalenderjaren die volgen op het kalenderjaar dat zeven jaar voorafgaat aan het kalenderjaar, verminderd met 31% van de som van het voornoemde gemiddelde en 0,1 procentpunt. Het berekende percentage wordt rekenkundig afgerond op een decimaal.

K. Het in **artikel 10.7**, vijfde lid, vermelde bedrag wordt verhoogd met € 575.

ARTIKEL III

De Wet inkomstenbelasting 2001 wordt met ingang van 1 januari 2018 als volgt gewijzigd:

A. In de in **artikel 2.10**, eerste lid, opgenomen tabel en in de in **artikel 2.10a**, eerste lid, opgenomen tabel worden de in de laatste kolom van die tabel als tweede en derde vermelde percentages verhoogd met 0,1%-punt.



B. In **artikel 10.1**, eerste lid, wordt '3.133, 5.3' vervangen door '3.133, 5.2, 5.3'. Voorts wordt '6.28, 8.10' vervangen door: 6.28, 7.7, 8.10.

ARTIKEL IV

In de Wet inkomstenbelasting 2001 worden met ingang van 1 januari 2019 in de in **artikel 2.10**, eerste lid, opgenomen tabel en in de in **artikel 2.10a**, eerste lid, opgenomen tabel de in de laatste kolom van die tabel als tweede en derde vermelde percentages verhoogd met 0,05%-punt.

ARTIKEL V

In de Wet inkomstenbelasting 2001 worden met ingang van 1 januari 2020 in de in **artikel 2.10**, eerste lid, opgenomen tabel en in de in **artikel 2.10a**, eerste lid, opgenomen tabel de in de laatste kolom van die tabel als tweede en derde vermelde percentages verhoogd met 0,1%-punt.

ARTIKEL VI

In de Wet inkomstenbelasting 2001 worden met ingang van 1 januari 2021 in de in **artikel 2.10**, eerste lid, opgenomen tabel en in de in **artikel 2.10a**, eerste lid, opgenomen tabel de in de laatste kolom van die tabel als tweede en derde vermelde percentages verhoogd met 0,05%-punt.

ARTIKEL VII

In de Wet inkomstenbelasting 2001 worden met ingang van 1 januari 2022 in de in **artikel 2.10**, eerste lid, opgenomen tabel en in de in **artikel 2.10a**, eerste lid, opgenomen tabel de in de laatste kolom van die tabel als tweede en derde vermelde percentages verhoogd met 0,05%-punt.

ARTIKEL VIII

In de Wet inkomstenbelasting 2001 worden met ingang van 1 januari 2023 in de in **artikel 2.10**, eerste lid, opgenomen tabel en in de in **artikel 2.10a**, eerste lid, opgenomen tabel de in de laatste kolom van die tabel als tweede en derde vermelde percentages verhoogd met 0,1%-punt.

ARTIKEL IX

In de Wet inkomstenbelasting 2001 worden met ingang van 1 januari 2024 in de in **artikel 2.10**, eerste lid, opgenomen tabel en in de in **artikel 2.10a**, eerste lid, opgenomen tabel de in de laatste kolom van die tabel als tweede en derde vermelde percentages verhoogd met 0,05%-punt.

ARTIKEL X

In de Wet inkomstenbelasting 2001 worden met ingang van 1 januari 2025 in de in **artikel 2.10**, eerste lid, opgenomen tabel en in de in **artikel 2.10a**, eerste lid, opgenomen tabel de in de laatste kolom van die tabel als tweede en derde vermelde percentages verhoogd met 0,05%-punt.

ARTIKEL XI

In de Wet inkomstenbelasting 2001 worden met ingang van 1 januari 2026 in de in **artikel 2.10**, eerste lid, opgenomen tabel en in de in **artikel 2.10a**, eerste lid, opgenomen tabel de in de laatste kolom van die tabel als tweede en derde vermelde percentages verhoogd met 0,05%-punt.

ARTIKEL XII

In de Wet inkomstenbelasting 2001 worden met ingang van 1 januari 2027 in de in **artikel 2.10**, eerste lid, opgenomen tabel en in de in **artikel 2.10a**, eerste lid, opgenomen tabel de in de laatste kolom van die tabel als tweede en derde vermelde percentages verhoogd met 0,05%-punt.

ARTIKEL XIII

In de Wet inkomstenbelasting 2001 worden met ingang van 1 januari 2028 in de in **artikel 2.10**, eerste lid, opgenomen tabel en in de in **artikel 2.10a**, eerste lid, opgenomen tabel de in de laatste kolom van die tabel als tweede en derde vermelde percentages verhoogd met 0,05%-punt.

ARTIKEL XIV

In de Wet inkomstenbelasting 2001 worden met ingang van 1 januari 2029 in de in **artikel 2.10**, eerste

lid, opgenomen tabel en in de in **artikel 2.10a**, eerste lid, opgenomen tabel de in de laatste kolom van die tabel als tweede en derde vermelde percentages verhoogd met 0,05%-punt.

ARTIKEL XV

In de Wet inkomstenbelasting 2001 worden met ingang van 1 januari 2030 in de in **artikel 2.10**, eerste lid, opgenomen tabel en in de in **artikel 2.10a**, eerste lid, opgenomen tabel de in de laatste kolom van die tabel als tweede en derde vermelde percentages verhoogd met 0,05%-punt.

ARTIKEL XVI

In de Wet inkomstenbelasting 2001 worden met ingang van 1 januari 2031 in de in **artikel 2.10**, eerste lid, opgenomen tabel en in de in **artikel 2.10a**, eerste lid, opgenomen tabel de in de laatste kolom van die tabel als tweede en derde vermelde percentages verhoogd met 0,05%-punt.

ARTIKEL XVII

De Wet op de loonbelasting 1964 wordt als volgt gewijzigd:

A. In **artikel 20a**, eerste lid, wordt de tarieftabel vervangen door:

Bij een belastbaar loon van meer dan	maar niet meer dan	bedraagt de belasting het in kolom III vermelde bedrag, vermeerderd met het bedrag dat wordt berekend door het in kolom IV vermelde percentage te nemen van het gedeelte van het belastbare loon dat het in kolom I vermelde bedrag te boven gaat	
I	II	III	IV
–	€ 19.922	–	8,40%
€ 19.922	€ 33.715	€ 1.673	12,00%
€ 33.715	€ 66.421	€ 3.328	40,15%
€ 66.421	–	€ 16.459	52,00%

B. In **artikel 20b**, eerste lid, wordt de tarieftabel vervangen door:

Bij een belastbaar loon van meer dan	maar niet meer dan	bedraagt de belasting het in kolom III vermelde bedrag, vermeerderd met het bedrag dat wordt berekend door het in kolom IV vermelde percentage te nemen van het gedeelte van het belastbare loon dat het in kolom I vermelde bedrag te boven gaat	
I	II	III	IV
–	€ 19.922	–	8,40%
€ 19.922	€ 34.027	€ 1.673	12,00%
€ 34.027	€ 66.421	€ 3.365	40,15%
€ 66.421	–	€ 16.371	52,00%

C. **Artikel 22**, tweede lid, komt te luiden:

- De algemene heffingskorting bedraagt € 2.230, verminderd, doch niet verder dan tot nihil, met 4,7958% van het gedeelte van het belastbare loon dat meer bedraagt dan € 19.922.

D. Het in **artikel 22a**, tweede lid, onderdeel b, als tweede vermelde bedrag wordt vervangen door: € 3.121.

E. Het in **artikel 22b**, tweede lid, als eerste vermelde bedrag wordt vervangen door: € 1.187.

F. In **artikel 22d** wordt '10.1 en 10.7' vervangen door: 10.1, 10.6b en 10.7.

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

- Het tweede lid vervalt, onder vernummering van het derde tot en met zesde lid tot tweede tot en met vijfde lid.



2. In het vijfde lid (nieuw) wordt 'vierde lid' vervangen door: derde lid.

H. In **artikel 28**, eerste lid, onderdeel e, wordt 'de met de loonbelasting en premie volksverzekeringen verrekende arbeidskorting' vervangen door: de bij de toepassing van de loonbelastingtabellen, bedoeld in artikel 25, tweede lid, met de loonbelasting en premie voor de volksverzekeringen verrekende arbeidskorting.

ARTIKEL XVIII

De Wet op de loonbelasting 1964 wordt met ingang van 1 januari 2017 als volgt gewijzigd:

A. In de in **artikel 20a**, eerste lid, opgenomen tabel en in de in **artikel 20b**, eerste lid, opgenomen tabel worden de in de laatste kolom van die tabel als tweede en derde vermelde percentages verhoogd met 0,2%-punt.

B. Het in **22a**, tweede lid, onderdeel b, als tweede vermelde bedrag wordt verhoogd met € 23.

C. In **artikel 22b**, tweede lid, wordt het als eerste genoemde bedrag verlaagd met € 222.

ARTIKEL XIX

In de Wet op de loonbelasting 1964 worden met ingang van 1 januari 2018 in de in **artikel 20a**, eerste lid, opgenomen tabel en in de in **artikel 20b**, eerste lid, opgenomen tabel de in de laatste kolom van die tabel als tweede en derde vermelde percentages verhoogd met 0,1%-punt.

ARTIKEL XX

In de Wet op de loonbelasting 1964 worden met ingang van 1 januari 2019 in de in **artikel 20a**, eerste lid, opgenomen tabel en in de in **artikel 20b**, eerste lid, opgenomen tabel de in de laatste kolom van die tabel als tweede en derde vermelde percentages verhoogd met 0,05%-punt.

ARTIKEL XXI

In de Wet op de loonbelasting 1964 worden met ingang van 1 januari 2020 in de in **artikel 20a**, eerste lid, opgenomen tabel en in de in **artikel 20b**, eerste lid, opgenomen tabel de in de laatste kolom van die tabel als tweede en derde vermelde percentages verhoogd met 0,1%-punt.

ARTIKEL XXII

In de Wet op de loonbelasting 1964 worden met ingang van 1 januari 2021 in de in **artikel 20a**, eerste lid, opgenomen tabel en in de in **artikel 20b**, eerste lid, opgenomen tabel de in de laatste kolom van die tabel als tweede en derde vermelde percentages verhoogd met 0,05%-punt.

ARTIKEL XXIII

In de Wet op de loonbelasting 1964 worden met ingang van 1 januari 2022 in de in **artikel 20a**, eerste lid, opgenomen tabel en in de in **artikel 20b**, eerste lid, opgenomen tabel de in de laatste kolom van die tabel als tweede en derde vermelde percentages verhoogd met 0,05%-punt.

ARTIKEL XXIV

In de Wet op de loonbelasting 1964 worden met ingang van 1 januari 2023 in de in **artikel 20a**, eerste lid, opgenomen tabel en in de in **artikel 20b**, eerste lid, opgenomen tabel de in de laatste kolom van die tabel als tweede en derde vermelde percentages verhoogd met 0,1%-punt.

ARTIKEL XXV

In de Wet op de loonbelasting 1964 worden met ingang van 1 januari 2024 in de in **artikel 20a**, eerste lid, opgenomen tabel en in de in **artikel 20b**, eerste lid, opgenomen tabel de in de laatste kolom van die tabel als tweede en derde vermelde percentages verhoogd met 0,05%-punt.

ARTIKEL XXVI

In de Wet op de loonbelasting 1964 worden met ingang van 1 januari 2025 in de in **artikel 20a**, eerste lid, opgenomen tabel en in de in **artikel 20b**, eerste lid, opgenomen tabel de in de laatste kolom van die tabel als tweede en derde vermelde percentages verhoogd met 0,05%-punt.

ARTIKEL XXVII

In de Wet op de loonbelasting 1964 worden met ingang van 1 januari 2026 in de in **artikel 20a**, eerste lid, opgenomen tabel en in de in **artikel 20b**, eerste lid, opgenomen tabel de in de laatste kolom van die tabel als tweede en derde vermelde percentages verhoogd met 0,05%-punt.

ARTIKEL XXVIII

In de Wet op de loonbelasting 1964 worden met ingang van 1 januari 2027 in de in **artikel 20a**, eerste lid, opgenomen tabel en in de in **artikel 20b**, eerste lid, opgenomen tabel de in de laatste kolom van die tabel als tweede en derde vermelde percentages verhoogd met 0,05%-punt.

ARTIKEL XXIX

In de Wet op de loonbelasting 1964 worden met ingang van 1 januari 2028 in de in **artikel 20a**, eerste lid, opgenomen tabel en in de in **artikel 20b**, eerste lid, opgenomen tabel de in de laatste kolom van die tabel als tweede en derde vermelde percentages verhoogd met 0,05%-punt.

ARTIKEL XXX

In de Wet op de loonbelasting 1964 worden met ingang van 1 januari 2029 in de in **artikel 20a**, eerste lid, opgenomen tabel en in de in **artikel 20b**, eerste lid, opgenomen tabel de in de laatste kolom van die tabel als tweede en derde vermelde percentages verhoogd met 0,05%-punt.

ARTIKEL XXXI

In de Wet op de loonbelasting 1964 worden met ingang van 1 januari 2030 in de in **artikel 20a**, eerste lid, opgenomen tabel en in de in **artikel 20b**, eerste lid, opgenomen tabel de in de laatste kolom van die tabel als tweede en derde vermelde percentages verhoogd met 0,05%-punt.

ARTIKEL XXXII

In de Wet op de loonbelasting 1964 worden met ingang van 1 januari 2031 in de in **artikel 20a**, eerste lid, opgenomen tabel en in de in **artikel 20b**, eerste lid, opgenomen tabel de in de laatste kolom van die tabel als tweede en derde vermelde percentages verhoogd met 0,05%-punt.

ARTIKEL XXXIII

De Wet vermindering afdracht loonbelasting en premie voor de volksverzekeringen wordt als volgt gewijzigd:

A. **Artikel 1** wordt als volgt gewijzigd:

1. In het eerste lid, onderdeel l, wordt 'drijft' vervangen door: drijft, tenzij deze inhoudingsplichtige een publieke kennisinstelling is;

2. In het eerste lid worden, onder verlettering van de onderdelen m tot en met q tot onderdelen o tot en met s, na onderdeel l twee onderdelen ingevoegd, luidende:

m. *publieke kennisinstelling*:

- 1°. een instelling voor hoger onderwijs als bedoeld in de onderdelen a, b, c, g, h en i van de bijlage behorende bij de Wet op het hoger onderwijs en wetenschappelijk onderzoek en een academisch ziekenhuis als bedoeld in onderdeel j van die bijlage;
- 2°. een geheel of gedeeltelijk, meerjarig door de overheid gefinancierde onderzoeksorganisatie zonder winstoogmerk die activiteiten verricht met als doel de algemene wetenschappelijke of technische kennis uit te breiden;
- 3°. een geheel of gedeeltelijk, meerjarig door een andere lidstaat van de Europese Unie gefinancierde openbare instelling voor hoger onderwijs, ziekenhuis of onderzoeksorganisatie die gelijkwaardig is aan een publieke kennisinstelling als bedoeld onder 1° of 2°;

n. *onderzoeksorganisatie*: een onderzoeksorganisatie als bedoeld in artikel 1.3, onderdeel ee, van de Kaderregeling betreffende staatssteun voor onderzoek, ontwikkeling en innovatie (PbEU 2014, C198/7);.

3. In het eerste lid, onderdeel p (nieuw), wordt in de aanhef 'een S&O-inhoudingsplichtige, dan wel een S&O-belastingplichtige,' vervangen door 'een S&O-inhoudingsplichtige of een S&O-belastingplichtige' en wordt in onderdeel 2° 'de S&O-inhoudingsplichtige of de S&O-

belastingplichtige' vervangen door 'de S&O-inhoudingsplichtige, onderscheidenlijk de S&O-belastingplichtige,'. Voorts vervallen de onderdelen 3° en 4°.

4. Het eerste lid, onderdeel q (nieuw), komt te luiden:

q. *programmatuur*: het niet-fysieke, logische deelsysteem van een informatiesysteem dat de structuur van de gegevens en van de verwerkingsprocessen bepaalt voor zover dat deelsysteem is vastgelegd in een formele programmeertaal;

5. Aan het eerste lid worden, onder vervanging van de punt aan het slot van onderdeel s (nieuw) door een puntkomma, vier onderdelen toegevoegd, luidende:

t. *kosten*: al hetgeen voor de realisatie van speur- en ontwikkelingswerk van de S&O-inhoudingsplichtige is betaald door de S&O-inhoudingsplichtige of door een lichaam dat deel uitmaakt van dezelfde fiscale eenheid als de S&O-inhoudingsplichtige voor zover deze betalingen:

1°. niet eerder in aanmerking zijn genomen voor een S&O-verklaring;

2°. uitsluitend dienstbaar en direct toerekenbaar zijn aan het uitvoeren van speur- en ontwikkelingswerk;

3°. drukken op de S&O-inhoudingsplichtige of op een lichaam dat deel uitmaakt van dezelfde fiscale eenheid als de S&O-inhoudingsplichtige; en

4°. geen uitgaven zijn als bedoeld in onderdeel u;

u. *uitgaven*: al hetgeen is betaald voor de verwerving van nieuw vervaardigde bedrijfsmiddelen voor zover deze betalingen drukken op de S&O-inhoudingsplichtige of op een lichaam dat deel uitmaakt van dezelfde fiscale eenheid als de S&O-inhoudingsplichtige en deze bedrijfsmiddelen:

1°. niet eerder in aanmerking zijn genomen voor een S&O-verklaring;

2°. niet eerder zijn gebruikt; en

3°. dienstbaar en direct toerekenbaar zijn aan de realisatie van speur- en ontwikkelingswerk van de S&O-inhoudingsplichtige;

v. *bedrijfsmiddel*: goed dat voor het drijven van een onderneming wordt gebruikt;

w. *uitbesteed onderzoek*: werkzaamheden die voor de S&O-inhoudingsplichtige als speur- en ontwikkelingswerk kunnen worden aangemerkt en door deze S&O-inhoudingsplichtige worden uitbesteed aan een derde.

6. In het derde lid wordt 'onderdeel n' vervangen door: onderdeel p.

B. Artikel 22 wordt als volgt gewijzigd:

1. Het tweede lid komt te luiden:

2. Een aanvraag als bedoeld in het eerste lid, een opgave als bedoeld in het vierde lid en een mededeling als bedoeld in artikel 24, tweede lid, geschieden uitsluitend langs elektronische weg met gebruikmaking van de hiervoor door Onze Minister van Economische Zaken beschikbaar gestelde voorziening en door opvolging van de daarbij opgenomen aanwijzingen.

2. Het vijfde lid vervalt.

C. Artikel 23 wordt als volgt gewijzigd:

1. In het tweede lid, onderdeel c, wordt 'het speur- en ontwikkelingswerk' vervangen door: het werk, bedoeld in onderdeel a,.

2. In het tweede lid wordt, onder verlettering van onderdeel d tot onderdeel e, na onderdeel c een onderdeel ingevoegd, luidende:

d. het bedrag aan kosten en uitgaven dat naar verwachting betrekking heeft op die periode en het werk, bedoeld in onderdeel a, of het bedrag dat voor die periode naar verwachting volgt uit de toepassing van het vierde lid, onderdeel b;.

3. Het derde lid komt te luiden:

3. Het bedrag aan S&O-afrachtvermindering beloopt 16 percent van:

a. het bedrag dat volgt uit het product van het aantal uren, bedoeld in het tweede lid, onderdeel c, en het gemiddelde uurloon, bedoeld in het vijfde lid; en

b. het bedrag aan kosten en uitgaven;

vermeerderd met 16 percent van de som van de bedragen, bedoeld in de onderdelen a en b, voor zover de som van die bedragen in het kalenderjaar niet uitgaat boven € 350.000. De



vermeerdering, bedoeld in de eerste volzin, blijft achterwege voor zover die vermeerdering reeds toepassing heeft gevonden bij een S&O-verklaring betreffende een eerdere periode van het kalenderjaar.

4. Het vijfde lid vervalt.

5. Na het derde lid wordt, onder vernummering van het vierde lid tot vijfde lid, een lid ingevoegd, luidende:

4. Indien de S&O-inhoudingsplichtige in de aanvraag van de S&O-verklaring die betrekking heeft op de eerste periode van een kalenderjaar waarvoor de S&O-inhoudingsplichtige een aanvraag doet, gekozen heeft voor het gedeeltelijk op forfaitaire wijze berekenen van het bedrag aan kosten en uitgaven voor speur- en ontwikkelingswerk, beloopt het bedrag aan S&O-afrachtvermindering, in afwijking van het derde lid, 16 percent van:
 - a. het bedrag dat volgt uit het product van het aantal uren, bedoeld in het tweede lid, onderdeel c, en het gemiddelde uurloon, bedoeld in het vijfde lid; en
 - b. het bedrag dat volgt uit het product van € 10 en het aantal uren, bedoeld in het tweede lid, onderdeel c, voor zover dit aantal uren in het kalenderjaar niet hoger is dan 1.800 en het bedrag dat volgt uit het product van € 4 en het aantal uren, bedoeld in het tweede lid, onderdeel c, voor zover dit aantal uren in het kalenderjaar hoger is dan 1.800;vermeerderd met 16 percent van de som van de bedragen, bedoeld in de onderdelen a en b, voor zover de som van die bedragen in het kalenderjaar niet uitgaat boven € 350.000. De vermeerdering, bedoeld in de eerste volzin, blijft achterwege voor zover die vermeerdering reeds toepassing heeft gevonden bij een S&O-verklaring betreffende een eerdere periode van het kalenderjaar.

6. In het zevende lid wordt 'Het in het derde lid vermelde percentage van 21 wordt vervangen door 36' vervangen door: Het in het derde en vierde lid laatstvermelde percentage wordt vervangen door 24.

7. In het achtste lid wordt 'vierde lid' vervangen door: vijfde lid.

8. Er wordt een lid toegevoegd, luidende:

9. Kosten en uitgaven kunnen slechts bij één S&O-inhoudingsplichtige tot het bedrag, bedoeld in het derde lid, onderdeel b, gerekend worden.

D. Na **artikel 23** worden vier artikelen ingevoegd, luidende:

Artikel 23a

1. Uitgaven die gedeeltelijk direct toerekenbaar zijn aan door de S&O-inhoudingsplichtige verricht speur- en ontwikkelingswerk, komen slechts voor dat deel als uitgaven als bedoeld in artikel 23, derde lid, onderdeel b, in aanmerking.
2. Een uitgave kan slechts in één S&O-verklaring worden opgenomen.
3. Uitgaven van € 1.000.000 of meer per bedrijfsmiddel komen in enig kalenderjaar voor 20 percent als uitgaven als bedoeld in artikel 23, derde lid, onderdeel b, in aanmerking.
4. In afwijking van het tweede lid kunnen uitgaven als bedoeld in het derde lid gedurende 5 jaar maximaal eenmaal per kalenderjaar in een S&O-verklaring worden opgenomen.

Artikel 23b

1. Voor de toepassing van dit hoofdstuk worden niet tot de kosten gerekend:
 - a. kosten van uitbesteed onderzoek;
 - b. kosten van inhuur van arbeid;
 - c. financieringskosten;
 - d. kosten van grondverwerving of grondverbetering;
 - e. kosten die een vergoeding vormen voor het ter beschikking stellen van een bedrijfsmiddel waarvoor de S&O-inhoudingsplichtige of een lichaam dat deel uitmaakt van dezelfde fiscale eenheid als de S&O-inhoudingsplichtige eerder een S&O-verklaring heeft ontvangen, mits:
 - 1°. het lichaam dat de kosten maakt of het lichaam dat het bedrijfsmiddel ter beschikking stelt onmiddellijk of middellijk deelneemt aan de leiding van of het toezicht op, dan wel in het kapitaal van het andere lichaam, of
 - 2°. een derde onmiddellijk of middellijk deelneemt aan de leiding van of het toezicht op,

dan wel in het kapitaal van de lichamen, bedoeld in onderdeel 1°;
f. loonkosten.

2. Voor de toepassing van dit hoofdstuk worden niet tot de uitgaven gerekend investeringen die in aanmerking komen voor energie-investeringsaftrek als bedoeld in artikel 3.42 van de Wet inkomstenbelasting 2001 of voor milieu-investeringsaftrek als bedoeld in artikel 3.42a van die wet.

Artikel 23c

Indien tussen twee lichamen waarvan een van de lichamen onmiddellijk of middellijk deelneemt aan de leiding van of toezicht op, dan wel in het kapitaal van het andere lichaam ter zake van hun onderlinge rechtsverhoudingen voorwaarden worden overeengekomen of opgelegd die afwijken van voorwaarden die in het economische verkeer door onafhankelijke partijen zouden zijn overeengekomen, worden de kosten en uitgaven van deze lichamen voor de toepassing van dit hoofdstuk en de daarop berustende bepalingen bepaald alsof die laatstbedoelde voorwaarden zijn overeengekomen. De eerste volzin is van overeenkomstige toepassing indien een derde onmiddellijk of middellijk deelneemt aan de leiding van of het toezicht op, dan wel in het kapitaal van twee lichamen.

Artikel 23d

1. Kosten die in enig kalenderjaar in een S&O-verklaring zijn opgenomen worden betaald voordat de mededeling, bedoeld in artikel 24, tweede lid, voor deze S&O-verklaring wordt gedaan.
2. Uitgaven worden niet eerder in aanmerking genomen dan in het kalenderjaar waarin het bedrijfsmiddel waarop zij betrekking hebben in gebruik is genomen.

E. Artikel 24 wordt als volgt gewijzigd:

1. Het eerste en tweede lid komen te luiden:

1. De S&O-inhoudingsplichtige aan wie een S&O-verklaring is afgegeven, houdt een overeenkomstig bij regeling van Onze Minister van Economische Zaken vast te stellen regels ingerichte administratie bij omtrent de aard, de inhoud, de omvang en de voortgang van het werk dat in de verklaring is aangemerkt als spur- en ontwikkelingswerk. Ingeval aan de S&O-inhoudingsplichtige een S&O-verklaring is afgegeven die ook een bedrag aan kosten en uitgaven als bedoeld in artikel 23, tweede lid, onderdeel d, bevat, houdt de S&O-inhoudingsplichtige, ook een overeenkomstig bij regeling van Onze Minister van Economische Zaken vast te stellen regels ingerichte administratie bij omtrent de kosten en uitgaven die zijn gemaakt voor het spur- en ontwikkelingswerk waarvoor hij de verklaring heeft ontvangen. 2. De S&O-inhoudingsplichtige aan wie een S&O-verklaring is afgegeven, doet mededeling aan Onze Minister van Economische Zaken over de in dat kalenderjaar aan spur- en ontwikkelingswerk bestede uren per afgegeven S&O-verklaring en, ingeval die verklaring ook een bedrag aan kosten en uitgaven als bedoeld in artikel 23, tweede lid, onderdeel d, bevat, van de in dat kalenderjaar gerealiseerde kosten en uitgaven per afgegeven S&O-verklaring.

2. Het vijfde lid vervalt.

F. Artikel 25 wordt als volgt gewijzigd:

1. Het eerste lid komt te luiden:

1. Onze Minister van Economische Zaken geeft aan de S&O-inhoudingsplichtige die de mededeling, bedoeld in artikel 24, tweede lid, heeft gedaan, zo nodig een correctie-S&O-verklaring af voor alle op het kalenderjaar betrekking hebbende S&O-verklaringen gezamenlijk, waarbij hij het bedrag van de correctie-S&O-verklaring, gespecificeerd per S&O-verklaring, vaststelt op basis van de voor dat kalenderjaar toegekende uren, kosten en uitgaven, maar volgens die mededeling niet-bestede uren en niet-gerealiseerde kosten en uitgaven.

2. Het tweede lid, onderdeel b, komt te luiden:

- b. aannemelijk is geworden, dat de S&O-inhoudingsplichtige de verplichtingen, bedoeld in artikel 24, tweede of vierde lid, niet is nagekomen. De correctie S&O-verklaring bedraagt 100% van het bedrag aan S&O-afrachtvermindering waarvoor de mededeling, bedoeld in artikel 24, tweede lid of vierde lid, niet is gedaan.



3. In het derde lid wordt ' , is verricht' vervangen door: is verricht of kosten en uitgaven zoals opgenomen in de S&O-verklaring zijn gerealiseerd.

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

1. In het eerste lid wordt 'eerste lid of tweede lid, tweede volzin' vervangen door: eerste lid.

2. In het tweede lid wordt 'tweede lid, eerste volzin, of derde lid' vervangen door: tweede of vierde lid.

H. **Artikel 27**, achtste lid, komt te luiden:

8. Een aanvraag als bedoeld in het eerste lid en een mededeling als bedoeld in het vierde lid geschieden uitsluitend langs elektronische weg met gebruikmaking van de hiervoor door Onze Minister van Economische Zaken beschikbaar gestelde voorziening en door opvolging van de daarbij opgenomen aanwijzingen.

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

1. In onderdeel a wordt 'het in artikel 23, derde lid, vermelde percentage van 14,' vervangen door: het in artikel 23, derde en vierde lid, eerstvermelde percentage.

2. In onderdeel b wordt 'het in artikel 23, derde en zevende lid, vermelde percentage van 21,' vervangen door: het in artikel 23, derde en vierde lid, laatstvermelde percentage.

3. In onderdeel c wordt 'percentage van 36' vervangen door: percentage.

J. **Artikel 47** komt te luiden:

Artikel 47

1. Met betrekking tot de toepassing van deze wet ter zake van seur- en ontwikkelingswerk dat is verricht voor 1 januari 2016, blijven de bepalingen bij of krachtens de hoofdstukken I, VIII en XII zoals deze luiden voor de wijzigingen ingevolge het Belastingplan 2016, van toepassing.
2. Op een RDA-beschikking als bedoeld in artikel 3.52a van de Wet inkomstenbelasting 2001, zoals dat luidde tot en met 31 december 2015, blijft het bij of krachtens dat artikel bepaalde van toepassing.
3. Aanvragen voor een S&O-verklaring met betrekking tot kalendermaanden in 2016 die zijn ingediend op de voet van artikel 22, zoals dat luidde voor de wijzigingen ingevolge het Belastingplan 2016, worden behandeld als aanvragen die zijn ingediend met inachtneming van de bij of krachtens artikel 22 gestelde voorschriften zoals deze luiden na de wijzigingen ingevolge het Belastingplan 2016.
4. Aanvragen voor een S&O-verklaring met betrekking tot kalendermaanden in 2016 die zijn ingediend op de voet van artikel 27, zoals dat luidde voor de wijzigingen ingevolge het Belastingplan 2016, worden behandeld als aanvragen die zijn ingediend met inachtneming van de bij of krachtens artikel 27 gestelde voorschriften zoals deze luiden na de wijzigingen ingevolge het Belastingplan 2016.

ARTIKEL XXXIV

In de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 vervalt **artikel 12b**, negende lid.

ARTIKEL XXXV

De Successiewet 1956 wordt met ingang van 1 januari 2017 als volgt gewijzigd:

A. In **artikel 12**, derde lid, onderdeel 1°, wordt '33,' vervangen door '33, onderdelen' en wordt 'en 12°' vervangen door: en 12°, alsmede artikel 33a.

B. **Artikel 33a** komt te luiden:

Artikel 33a

1. Voor één kalenderjaar worden het ingevolge artikel 33, aanhef en onderdelen 5° of 6°, van



schenkbelasting vrijgestelde bedrag en het ingevolge artikel 33, aanhef en onderdeel 7°, van schenkbelasting vrijgestelde bedrag onder bij ministeriële regeling te stellen voorwaarden verhoogd tot een bedrag van € 100.000, indien:

- a. het een schenking betreft ten behoeve van een eigen woning van iemand tussen 18 en 40 jaar; en
 - b. op deze verhoogde vrijstelling in de aangifte een beroep wordt gedaan.
2. Voor de toepassing van het onderhavige artikel wordt onder een schenking ten behoeve van een eigen woning verstaan een schenking van een woning die voor de verkrijger een eigen woning is als bedoeld in artikel 3.111, eerste of derde lid, van de Wet inkomstenbelasting 2001, een schenking van een bedrag ter zake van de verwerving van een zodanige eigen woning of een schenking van een bedrag ter zake van de kosten voor verbetering of onderhoud van die woning, ter zake van de afkoop van rechten van erfpacht, opstal of beklemming met betrekking tot die woning dan wel voor de aflossing van een eigenwoningschuld als bedoeld in artikel 3.119a van die wet of de aflossing van een restschuld van een vervreemde eigen woning als bedoeld in artikel 3.120a van die wet waarvan de renten en kosten worden aangemerkt als aftrekbare kosten met betrekking tot een eigen woning als bedoeld in artikel 3.120 van die wet.
 3. Indien de woning of het bedrag, bedoeld in het eerste en tweede lid, is verkregen van de ouders, wordt het ingevolge het eerste lid van schenkbelasting vrijgestelde bedrag verminderd met de bedragen waarvoor de verhoogde vrijstelling, bedoeld in artikel 33, onderdelen 5° of 6°, op enig moment door het kind is toegepast.
 4. De verhoogde vrijstelling, bedoeld in artikel 33, onderdelen 5° en 6°, vindt geen toepassing indien door het kind in een eerder jaar reeds de verhoogde vrijstelling van het eerste lid is toegepast op een verkrijging van de ouders of de vrijstelling van dit artikel, zoals dat luidde op 31 december 2014, is toegepast.
 5. De vrijstelling van het eerste lid vindt geen toepassing indien ter zake van een verkrijging van dezelfde schenker of zijn partner de vrijstelling van dit artikel, zoals dat luidde op 31 december 2014, is toegepast.
 6. Bij ministeriële regeling kunnen regels worden gesteld met betrekking tot het eerste lid, onderdeel b.

C. In **artikel 35a**, eerste lid, wordt 'en 35b' vervangen door: 33a, eerste lid, en 35b.

ARTIKEL XXXVI

Onze Minister zendt binnen vier jaar na de inwerkingtreding van het in artikel XXXV van het Belastingplan 2016 opgenomen artikel 33a van de Successiewet 1956 aan de Tweede Kamer der Staten-Generaal een verslag over de doeltreffendheid en de effecten van dat artikel.

ARTIKEL XXXVII

In de Wet op belastingen van rechtsverkeer worden aan **artikel 11** twee leden toegevoegd, luidende:

4. Het tweede lid is niet van toepassing indien:
 - a. eigendom wordt verkregen door een levering onder voorbehoud van een erfdienstbaarheid, een recht van erfpacht of een recht van opstal ten behoeve van diegene die de eigendom vervreemdt; of
 - b. eigendom wordt verkregen, welke is bezwaard met een erfdienstbaarheid, een recht van erfpacht of een recht van opstal, indien het desbetreffende beperkte recht was gevestigd tegelijk met of binnen drie jaar voorafgaand aan de verkrijging en ter zake van de vestiging van het beperkte recht of een daarmee samenhangende verkrijging van bloot eigendom de vrijstelling, bedoeld in artikel 15, eerste lid, onderdeel h, van toepassing was.
5. Wanneer een verkrijging als bedoeld in het vierde lid wordt gevolgd door een verkrijging als bedoeld in het eerste lid, door dezelfde verkrijger of een rechtsopvolger onder algemene titel en met betrekking tot dezelfde onroerende zaak, wordt de maatstaf van heffing bij de opvolgende verkrijging verminderd met het bedrag waarover bij de vorige verkrijging
 - a. overdrachtsbelasting was verschuldigd welke niet in mindering heeft gestrekt van schenk- of erfbelasting; of
 - b. omzetbelasting was verschuldigd welke op grond van artikel 15 van de Wet op de omzetbelasting 1968 in het geheel niet in aftrek kon worden gebracht.



ARTIKEL XXXVIII

In de Wet op de accijns wordt in **artikel 7**, eerste lid, onderdeel a, '€ 7,59' vervangen door: € 7,91.

ARTIKEL XXXIX

De Wet op de verbruiksbelasting van alcoholvrije dranken wordt als volgt gewijzigd:

A. **Artikel 7**, eerste lid, komt te luiden:

1. Onder vruchten- en groentesap wordt verstaan drank die bestaat uit sap van vruchten of groenten of een mengsel daarvan.

B. **Artikel 10**, eerste en tweede lid, komen te luiden:

1. De belasting bedraagt per hectoliter € 7,91.
2. Voor de toepassing van het eerste lid geschiedt de herleiding van vruchtensap, groentesap en limonade in vaste of geconcentreerde vorm naar het volume van voor gebruik gereed vruchten- en groentesap of voor gebruik gereed limonade op basis van de factor 4, waarbij voor het herleiden van vruchtensap, groentesap en limonade in vaste vorm een gram wordt gelijkgesteld aan een milliliter.

C. **Artikel 28** vervalt.

D. **Artikel 29**, eerste lid, komt te luiden:

1. Onder bij algemene maatregel van bestuur te stellen voorwaarden en beperkingen wordt vrijstelling van belasting verleend ter zake van de uitslag en de invoer van alcoholvrije dranken die door degene die de betreffende dranken betreft, worden gebruikt als grondstof voor het vervaardigen van andere goederen dan alcoholvrije dranken.

ARTIKEL XL

De Wet belastingen op milieugrondslag wordt als volgt gewijzigd:

A. **Artikel 44** wordt als volgt gewijzigd:

1. Na het eerste lid wordt, onder vernummering van het tweede tot en met vierde lid tot derde tot en met vijfde lid, een lid ingevoegd, luidende:
 2. Vrijstelling van de belasting wordt verleend ter zake van de uitslag en de invoer van kolen die worden gebruikt als brandstof voor het opwekken van elektriciteit.
2. In het vierde lid (nieuw) wordt 'eerste en tweede lid' vervangen door: eerste tot en met derde lid.

B. In **artikel 45**, eerste lid, wordt 'artikel 44, eerste of tweede lid' vervangen door: artikel 44, eerste tot en met derde lid.'

C. **Artikel 59** wordt als volgt gewijzigd:

1. In het eerste lid, onderdeel a, eerste aandachtsstreepje, wordt '€ 0,1911' vervangen door: € 0,20064.
2. In het eerste lid, onderdeel a, tweede aandachtsstreepje, wordt '€ 0,0677' vervangen door: € 0,06954.
3. In het eerste lid, onderdeel a, derde aandachtsstreepje, wordt '€ 0,0247' vervangen door: € 0,02537.
4. In het eerste lid, onderdeel a, vierde aandachtsstreepje, wordt '€ 0,0118' vervangen door: € 0,01212.
5. In het eerste lid, onderdeel c, eerste aandachtsstreepje, wordt '€ 0,1196' vervangen door: € 0,12020.
6. In het eerste lid, onderdeel c, tweede aandachtsstreepje, wordt '€ 0,0469' vervangen door: € 0,04996.
7. In het eerste lid, onderdeel c, derde aandachtsstreepje, wordt '€ 0,0125' vervangen door: € 0,01331.

8. In het eerste lid, onderdeel c, vierde aandachtsstreepje, wordt '€ 0,0010' vervangen door '€ 0,00107' en wordt '€ 0,0005' vervangen door: € 0,00053.

9. In het derde lid wordt '€ 0,1911' vervangen door: € 0,20064.

D. **Artikel 60** wordt als volgt gewijzigd:

1. In het eerste lid, eerste aandachtsstreepje, wordt '€ 0,03069' vervangen door: € 0,03222.

2. In het eerste lid, tweede aandachtsstreepje, wordt '€ 0,02278' vervangen door: € 0,02339.

3. In het eerste lid, derde aandachtsstreepje, wordt '€ 0,0247' vervangen door: € 0,02537.

4. In het eerste lid, vierde aandachtsstreepje, wordt '€ 0,0118' vervangen door: € 0,01212.

ARTIKEL XLI

In de Algemene wet inkomensafhankelijke regelingen wordt **artikel 3** als volgt gewijzigd:

1. In het vijfde lid wordt 'een bloedverwant' vervangen door: een bloed- of aanverwant.

2. Er worden drie leden toegevoegd, luidende:

7. Onder partner wordt niet verstaan degene die uitsluitend ingevolge het tweede lid, onderdeel e, als partner wordt aangemerkt en woont in een accommodatie van een instelling die opvang als bedoeld in artikel 1.1.1 van de Wet maatschappelijke ondersteuning 2015 biedt, mits de belanghebbende een afschrift van de beschikkingen, bedoeld in artikel 2.3.5, tweede lid, van die wet, tot het treffen van een maatwerkvoorziening voor hem en voor de persoon, bedoeld in het tweede lid, onderdeel e, ten behoeve van opvang overlegt.
8. Een aanverwant van de belanghebbende wordt uitsluitend als aanverwant als bedoeld in het vijfde lid aangemerkt ingeval de belanghebbende en de aanverwant in enig jaar een gezamenlijk verzoek bij de Belastingdienst/Toeslagen hebben ingediend om niet als partners te worden aangemerkt.
9. Een persoon die op basis van een verzoek als bedoeld in het achtste lid niet als partner van de belanghebbende wordt aangemerkt, wordt eveneens niet als partner van de belanghebbende aangemerkt voor de toepassing van de Wet inkomensbelasting 2001.

ARTIKEL XLII

De Invorderingswet 1990 wordt als volgt gewijzigd:

A. **Artikel 25**, achtste lid, wordt als volgt gewijzigd:

1. De tweede volzin vervalt.

2. De laatste volzin, onderdeel b, komt te luiden:

- b. ingeval de vennootschap waarin de belastingschuldige de aandelen of winstbewijzen houdt, reserves aan de belastingschuldige heeft uitgedeeld, voor een bedrag ter grootte van 25 percent van de uitgedeelde reserves op de aandelen of winstbewijzen die aan het uitstel ten grondslag liggen, verminderd met de over die uitgedeelde reserves in Nederland verschuldigde dividendbelasting of inkomstenbelasting en de daarover in het buitenland feitelijk geheven belasting.

B. In **artikel 26**, tweede lid, wordt 'artikel 25, vijfde of achtste lid' vervangen door 'artikel 25, vijfde lid' en wordt 'de termijn, bedoeld in artikel 25, vijfde lid, tweede volzin, onderscheidenlijk de termijn, bedoeld in artikel 25, achtste lid, tweede volzin' telkens vervangen door: de termijn, bedoeld in artikel 25, vijfde lid, tweede volzin.

C. Na **artikel 70e** wordt een bepaling ingevoegd, luidende:

Artikel 70ea

Artikel 25, achtste lid, en artikel 26, tweede lid, zoals die op 14 september 2015 luiden, blijven van



toepassing op belastingaanslagen die zijn opgelegd naar aanleiding van omstandigheden die zich hebben voorgedaan voor 15 september 2015, 15.15 uur.

ARTIKEL XLIII

In de Provinciewet wordt in **artikel 222a**, vierde lid, 'hoogste' vervangen door: laagste.

ARTIKEL XLIV

De Invoeringswet Wet inkomstenbelasting 2001 wordt als volgt gewijzigd:

In **hoofdstuk 2, artikel I**, wordt na onderdeel AP, onder verlettering van onderdeel APa tot onderdeel APb, een onderdeel ingevoegd, luidende:

APa Verzoek gezamenlijk genieten kapitaalverzekering

1. Voor de toepassing van de onderdelen AL, AM, AO en AP wordt, indien de belastingplichtige het gehele kalenderjaar dezelfde partner in de zin van de Wet inkomstenbelasting 2001 heeft of voor de toepassing van artikel 2.17 van die wet geacht wordt te hebben gehad, op gezamenlijk verzoek van de belastingplichtige en zijn partner een uitkering uit kapitaalverzekering bij leven geacht bij de belastingplichtige en zijn partner voor de helft op te komen.
2. Het verzoek, bedoeld in het eerste lid, wordt gedaan in de aangifte over het jaar waarin de kapitaalverzekering tot uitkering is gekomen. Op het verzoek kan niet worden teruggekomen. Indien het verzoek wordt afgewezen, beslist de inspecteur dat bij een voor bezwaar vatbare beschikking.

ARTIKEL XLV

In de Invoeringswet fiscaal stelsel BES wordt in hoofdstuk III, **artikel II**, vierde lid, 'vijf jaar' vervangen door: zes jaar.

ARTIKEL XLVI

In de Wet maatregelen woningmarkt 2014 II worden de in de **artikelen 3.6 tot en met 3.20** en **artikelen 5.4 tot en met 5.18** vermelde bedragen verhoogd met € 300.

ARTIKEL XLVII

In het Belastingplan 2015 wordt in **artikel III** 'verlaagd' vervangen door: verhoogd.

ARTIKEL XLVIII

De in artikel XLI, onder 1 en 3, opgenomen wijzigingen zijn mede van toepassing op:

- a. vóór 1 juli 2015 gegeven toeslagbeschikkingen die op 1 juli 2015 nog niet onherroepelijk waren; en
- b. na 30 juni 2015 gegeven toeslagbeschikkingen die betrekking hebben op berekeningsjaren tot 1 januari 2016.

ARTIKEL XLIX

1. Voor de toepassing van artikel 1, onderdeel t, onder 1°, en onderdeel u, onder 1°, van de Wet vermindering afdracht loonbelasting en premie voor de volksverzekeringen worden onder kosten en uitgaven die eerder in aanmerking zijn genomen voor een S&O-verklaring mede verstaan: kosten en uitgaven die eerder in aanmerking zijn genomen voor een beschikking als bedoeld in artikel 3.52a, eerste lid, van de Wet inkomstenbelasting 2001 zoals deze luidde tot en met 31 december 2015.
2. Onder uitgaven als bedoeld in artikel 23, derde lid, onderdeel b, van de Wet vermindering afdracht loonbelasting en premie voor de volksverzekeringen wordt mede verstaan 20% van de uitgaven, bedoeld in artikel 4, derde lid, van het Besluit RDA, zoals dit luidde op 31 december 2015, voor zover deze uitgaven:
 - a. vóór 2016 zijn gedaan door de S&O-inhoudingsplichtige, bedoeld in artikel 1, eerste lid, onderdeel I, van de Wet vermindering afdracht loonbelasting en premie voor de volksverzekeringen of een lichaam dat deel uitmaakt van dezelfde fiscale eenheid, bedoeld in artikel 1, onderdeel k, van die wet, als deze S&O-inhoudingsplichtige;
 - b. dienstbaar zijn aan speur- en ontwikkelingswerk als bedoeld in artikel 1, eerste lid, onderdeel p,



- van de Wet vermindering afdracht loonbelasting en premie voor de volksverzekeringen van die S&O-inhoudingsplichtige; en
- c. in een van de vier voorafgaande kalenderjaren zijn gedaan.

3. Bij de toepassing van het tweede lid is artikel 23a, tweede lid, van de Wet vermindering afdracht loonbelasting en premie voor de volksverzekeringen niet van toepassing.
4. Voor de toepassing van artikel 23b, eerste lid, onderdeel e, van de Wet vermindering afdracht loonbelasting en premie voor de volksverzekeringen worden onder kosten waarvoor eerder een S&O-verklaring is ontvangen mede verstaan: kosten die eerder in aanmerking zijn genomen voor een beschikking als bedoeld in artikel 3.52a, eerste lid van de Wet inkomstenbelasting 2001 zoals deze luidde tot en met 31 december 2015.

ARTIKEL L

Artikel 90 van de Wet belastingen op milieugrondslag vindt bij het begin van het kalenderjaar 2016 geen toepassing op de bedragen, genoemd in artikel 59, eerste lid, onderdelen a en c, artikel 59, derde lid, en artikel 60, eerste lid, van die wet.

ARTIKEL LI

Ingeval de samenloop van wetten die in 2015 in het Staatsblad zijn of worden gepubliceerd en wijzigingen aanbrengen in een of meer belastingwetten, niet of niet juist is geregeld, of indien als gevolg van die samenloop onjuistheden ontstaan in de aanduiding van artikelen, artikelonderdelen, verwijzingen en dergelijke in de desbetreffende wetten, kunnen die wetten op dit punt bij ministeriële regeling worden gewijzigd.

ARTIKEL LII

1. Onder toepassing van artikel 12 van de Wet raadgevend referendum treedt deze wet in werking met ingang van 1 januari 2016, met dien verstande dat:
- artikel I, onderdelen B en C, eerst toepassing vindt nadat artikel 10.1 van de Wet inkomstenbelasting 2001 en artikel 3.5 van de Wet maatregelen woningmarkt 2014 II bij het begin van het kalenderjaar 2016 zijn toegepast;
 - artikel I, onderdeel G, eerst toepassing vindt nadat artikel 10.1 van de Wet inkomstenbelasting 2001 en artikel III, onderdeel C, van het Belastingplan 2014 bij het begin van het kalenderjaar 2016 zijn toegepast;
 - artikel I, onderdeel H, onder 1, eerst toepassing vindt nadat artikel 10.1 van de Wet inkomstenbelasting 2001 en artikel III, onderdeel D, van het Belastingplan 2014 bij het begin van het kalenderjaar 2016 zijn toegepast;
 - artikel I, onderdelen I, J en L, eerst toepassing vindt nadat artikel 10.1 van de Wet inkomstenbelasting 2001 bij het begin van het kalenderjaar 2016 is toegepast;
 - indien artikel 10.1 van de Wet inkomstenbelasting 2001 bij het begin van het kalenderjaar 2017 wordt toegepast: artikel II, onderdeel E, eerst toepassing vindt nadat artikel 10.1 van de Wet inkomstenbelasting 2001 bij het begin van het kalenderjaar 2017 is toegepast;
 - artikel XVII, onderdelen A en B, eerst toepassing vindt nadat de artikelen 20a, tweede lid, en 20b, tweede lid, van de Wet op de loonbelasting 1964 en artikel 5.3 van de Wet maatregelen woningmarkt 2014 II bij het begin van het kalenderjaar 2016 zijn toegepast;
 - artikel XVII, onderdeel C, eerst toepassing vindt nadat artikel 22d van de Wet op de loonbelasting 1964 en artikel VII, onderdeel C, van het Belastingplan 2014 bij het begin van het kalenderjaar 2016 zijn toegepast;
 - artikel XVII, onderdeel D, eerst toepassing vindt nadat artikel 22d van de Wet op de loonbelasting 1964 en artikel VII, onderdeel D, van het Belastingplan 2014 bij het begin van het kalenderjaar 2016 zijn toegepast;
 - artikel XVII, onderdeel E, eerst toepassing vindt nadat artikel 22d van de Wet op de loonbelasting 1964 bij het begin van het kalenderjaar 2016 is toegepast.
 - artikel XLV toepassing vindt voordat hoofdstuk III, artikel II, vierde lid, van de Invoeringswet fiscaal stelsel BES wordt toegepast.
2. In afwijking van het eerste lid treden de artikelen XL en L in werking op een bij koninklijk besluit te bepalen tijdstip en vinden toepassing met ingang van 1 januari van het eerstvolgende kalenderjaar.
3. Artikel XLII werkt terug tot en met 15 september 2015, 15.15 uur.



ARTIKEL LIII

Deze wet wordt aangehaald als: Belastingplan 2016.

Lasten en bevelen dat deze in het Staatsblad zal worden geplaatst en dat alle ministeries, autoriteiten, colleges en ambtenaren die zulks aangaat, aan de nauwkeurige uitvoering de hand zullen houden.

De Minister van Financiën,

De Staatssecretaris van Financiën,



MEMORIE VAN TOELICHTING

Inhoudsopgave

I. Algemeen	35
1. Inleiding	35
2. Opzet algemeen deel	36
3. Inkomensbeleid	36
4. Herziening box 3	41
4.1. Afwegingen	41
4.2. Samenstelling box 3-vermogen en rendementen	42
4.3. Gemiddelde vermogensmix op basis van schijven	44
4.4. Gevolgen voor partners	46
4.5. Gevolgen voor buitenlandse belastingplichtigen	47
4.6. Budgettaire aspecten box 3	47
5. Pakket bestrijden emigratielek aanmerkelijkbelanghouders	47
6. Integratie S&O-afrachtvermindering en RDA per 2016	49
7. Vereenvoudiging verbruiksbelastingen van alcoholvrije dranken	53
8. Verruiming schenkingsvrijstelling eigen woning	53
9. Overig	54
9.1. Betere aansluiting loonheffing en inkomstenheffing	54
9.2. Maatregelen met betrekking tot 'partners'	54
9.2.1. Uitzondering partnerbegrip bij opvanghuizen	54
9.2.2. Uitzondering op het partnerbegrip bij stiefkinderen	54
9.2.3. Benutten dubbele vrijstelling fiscale partners bij onder meer kapitaalverzekeringen	55
9.2.4. Fiscale behandeling kinderalimentatieverplichting	55
9.3. Erfpachtstructuren in de overdrachtsbelasting	56
9.4. Heffing MRB en provinciale opcenten voor niet-ingezetenen	57
9.5. Herintroductie vrijstelling kolenbelasting voor opwekking elektriciteit	57
10. Budgettaire aspecten	58
11. EU-aspecten	60
12. Uitvoeringskosten Belastingdienst	60
13. Gevolgen voor bedrijfsleven en burger	61
II. Artikelsgewijze toelichting	61

I. Algemeen

1. Inleiding

Het pakket Belastingplan bestaat dit jaar uit verschillende wetsvoorstellen. In het wetsvoorstel Belastingplan 2016 zijn maatregelen opgenomen die per 1 januari 2016 budgettair effect hebben, waaronder een aantal maatregelen die positief bijdragen aan de werkgelegenheid zoals deze voortvloeien uit de gesprekken die in het kader van het vijf miljardpakket zijn gevoerd. Tevens zijn maatregelen opgenomen die leiden tot een vereenvoudiging van de uitvoering voor de Belastingdienst. Daarnaast is in het wetsvoorstel Belastingplan 2016 een herziening van box 3 opgenomen. Het pakket Belastingplan bevat dit jaar ook vier andere wetsvoorstellen, te weten het wetsvoorstel Wet implementatie wijzigingen Moeder-dochterrichtlijn 2015, het wetsvoorstel Overige fiscale maatregelen 2016 (wetsvoorstel OFM 2016), het wetsvoorstel Wet tegemoetkomingen loondomein (wetsvoorstel Wtl) en het wetsvoorstel Wet vrijstelling uitkeringen Artikel 2-Fonds. Zoals gebruikelijk vormt een implementatie van een Europese richtlijn een separaat wetsvoorstel. Daarnaast is er, in tegenstelling tot vorig jaar maar in overeenstemming met daaraan voorafgaande jaren, voor gekozen om een wetsvoorstel Overige fiscale maatregelen op te nemen. Hierin zijn maatregelen opgenomen ten behoeve van het noodzakelijke onderhoud en andere maatregelen die meer technisch van aard zijn en die geen budgettaire gevolgen hebben. Vanwege het aantal en de omvang van de maatregelen lijkt het voor de hand liggend om deze onder te brengen in een separaat wetsvoorstel in plaats van hen deel uit te laten maken van het wetsvoorstel Belastingplan 2016. De Wet tegemoetkoming loondomein (Wtl) is een nieuw te introduceren wet waarvan de Staatssecretaris van Financiën de eerste ondertekenaar is en de Minister van Sociale Zaken en Werkgelegenheid de tweede ondertekenaar. De Wtl is een kaderwet voor tegemoetkomingen in het loondomein en leidt tot een nieuw instrument waardoor bijvoorbeeld de huidige premiekortingen grotendeels worden vervangen door een andere vorm van tegemoetkomingen. In de Wtl worden tegelijkertijd het lage-inkomensvoordeel (LIV) en de loonkostenvoordelen voor specifieke groepen (LKV's) opgenomen. Daarnaast is in het pakket Belastingplan 2016 een wetsvoorstel opgenomen ten aanzien van zogenaamde 'Artikel 2 Fonds-uitkeringen' met betrekking tot uitkeringen aan Joodse slachtoffers van vervolging ten tijde van de Tweede Wereldoorlog.

Het onderhavige wetsvoorstel en het wetsvoorstel OFM 2016 zijn aan te merken als inhoudelijke verzamelwetsvoorstellen. Beide wetsvoorstellen voldoen aan de criteria in de Notitie Verzamelwetge-



ving.¹ Bij het onderhavige wetsvoorstel is sprake van budgettaire samenhang. De opbrengst van bepaalde maatregelen wordt gebruikt als dekking voor andere maatregelen. Bij het wetsvoorstel OFM 2016 is sprake van uitvoeringstechnische samenhang, waarbij voor de doelgroep of de Belastingdienst – voor zover mogelijk – gelijktijdige invoering op 1 januari 2016 gewenst is. De onderdelen zijn niet van een omvang of complexiteit dat een afzonderlijk wetsvoorstel gerechtvaardigd zou zijn.

2. Opzet algemeen deel

De paragrafen in het algemeen deel van deze memorie zijn op onderwerp gerangschikt. Allereerst worden in paragraaf 3 tot en met 7 de maatregelen toegelicht die voortvloeien uit de gesprekken omtrent de belastingherziening, waarvoor verwezen wordt naar de brief van 16 juni 2015, en de augustusbesluitvorming. In paragraaf 8 wordt ingegaan op de overige maatregelen onder andere als gevolg van gewezen jurisprudentie of maatregelen ter reparatie van onbedoelde effecten. Voor een (nadere) toelichting op de afzonderlijke maatregelen wordt verwezen naar de artikelsgewijze toelichting bij dit wetsvoorstel. Aan het slot van het algemeen deel van deze memorie wordt in een aantal paragrafen achtereenvolgens ingegaan op de budgettaire effecten, de EU-aspecten, de gevolgen voor de uitvoeringskosten van de Belastingdienst – waarbij ook zal worden ingegaan op de uitvoeringstoets nieuwe stijl – en de gevolgen voor bedrijfsleven en burger van dit wetsvoorstel.

3. Inkomensbeleid

De besluitvorming in augustus van dit jaar heeft geleid tot de volgende fiscale maatregelen op het vlak van inkomensbeleid: een verlaging van het tarief in de tweede en derde schijf en het verlengen van de derde schijf van de inkomstenbelasting, een steilere en tevens volledige afbouw van de algemene heffingskorting, een verhoging van de arbeidskorting in combinatie met een vroeger startpunt van de afbouw, een verhoging van de inkomensafhankelijke combinatiekorting en een verhoging van de ouderenkorting. Deze maatregelen worden hierna toegelicht.

Verlaging tweede en derde schijf en verlenging derde schijf

Het tarief van de tweede en derde schijf van de inkomstenbelasting bedraagt in 2015 42%.² Met ingang van 1 januari 2016 wordt het tarief in beide schijven verlaagd met 1,85%-punt naar 40,15%. De schijven van de inkomstenbelasting worden geïndexeerd en vervolgens wordt de derde schijf verlengd met € 8.548, waardoor de vierde schijf van de inkomstenbelasting in 2016 begint bij een belastbaar inkomen uit werk en woning van meer dan € 66.421 (in 2015: € 57.585). Van deze verlenging is € 8.000 het gevolg van de besluitvorming van dit jaar. De overige € 548 volgt uit de Wet maatregelen woningmarkt 2014 II. Voor de verlaging van het tarief in de tweede en derde schijf heeft het kabinet € 2,6 miljard gereserveerd en voor het verlengen van de derde schijf € 0,8 miljard.

In het Belastingplan 2014 is nog een verhoging van het tarief eerste schijf voorzien per 1 januari 2016 met 0,06%-punt. Verder wordt in dit Belastingplan het tarief van de eerste schijf verlaagd met 0,01%-punt. Beide maatregelen samen zorgen ervoor dat het tarief in de eerste schijf per 1 januari 2016 uitkomt op 36,55%.³

Steilere en volledige afbouw algemene heffingskorting

Het afbouwpercentage van de algemene heffingskorting wordt per 2016 verhoogd met 2,4758%-punt, waarvan 1%-punt verhoging volgt uit het Belastingplan 2015. In 2016 komt het afbouwpercentage daarmee op 4,7958%. In 2015 wordt de algemene heffingskorting niet verder afgebouwd dan tot € 1.342. Zonder verdere inpassingen in het Belastingplan 2016, zou de algemene heffingskorting in 2016 op grond van het Belastingplan 2015, na indexatie, afgebouwd worden tot € 991. De aanpassingen in dit Belastingplan leiden er echter toe dat deze korting volledig wordt afgebouwd. In 2015 loopt het afbouwtraject van circa € 20.000 tot circa € 57.000. In 2016 loopt het afbouwtraject van circa € 20.000 tot circa € 66.000. Verder wordt in dit Belastingplan geregeld dat het afbouwpunt van de algemene heffingskorting structureel wordt gekoppeld aan het eindpunt van de derde schijf. De aanpassingen in de algemene heffingskorting in het Belastingplan 2016 leveren € 2,1 miljard op. Deze opbrengst dient als gedeeltelijke dekking van de andere maatregelen die in het kader van het inkomensbeleid voor het jaar 2016 genomen worden.

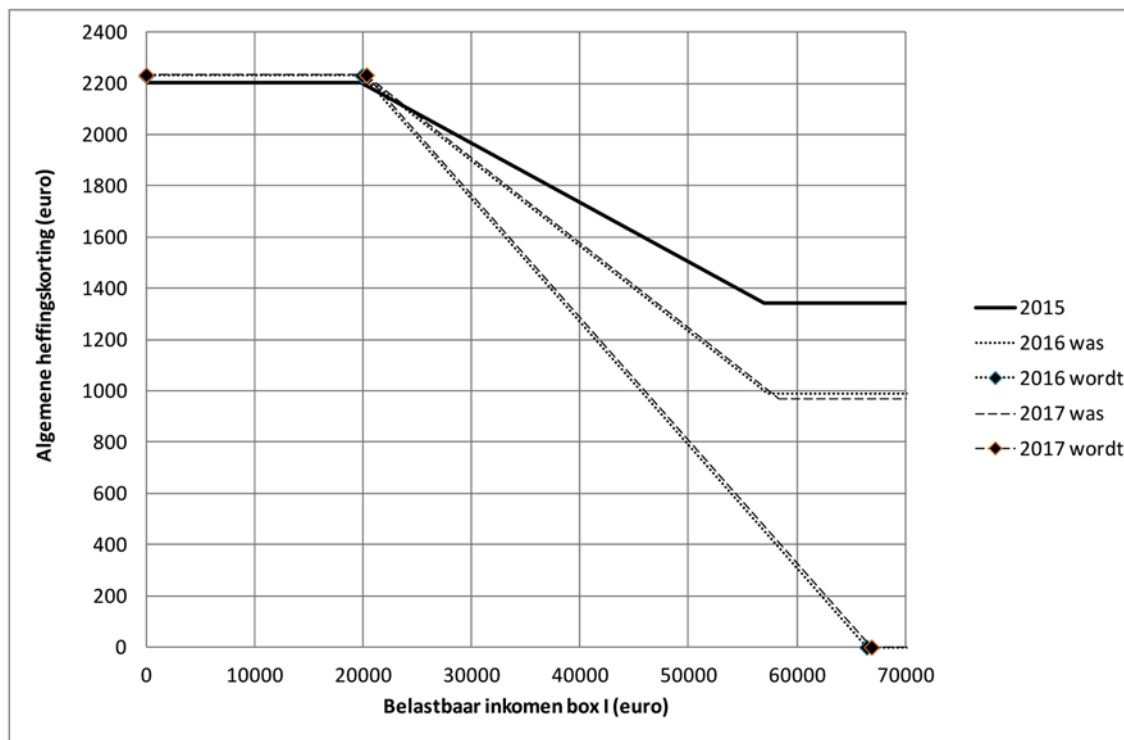
¹ Brief van de Staatssecretaris van Veiligheid en Justitie van 20 juli 2011, Kamerstukken I 2010/11, 32 500 VI, M.

² Bij het tarief van de tweede schijf van de inkomstenbelasting gaat het om het gecombineerde tarief van belasting en premie volksverzekeringen.

³ Voor belastingplichtigen die de AOW-gerechtigde leeftijd hebben bereikt geldt – eveneens rekening houdend met de premie voor de volksverzekeringen – een percentage van 18,65.

In de hierna opgenomen grafiek is het verloop van de algemene heffingskorting in de jaren 2015 tot en met 2017 weergegeven⁴, waarbij rekening is gehouden met de verwachte inflatiecorrectie voor de komende jaren.

Grafiek 1: Verloop algemene heffingskorting in 2015 t/m 2017



In de hierna opgenomen tabel is zichtbaar hoe hoog de algemene heffingskorting is bij een bepaald inkomen in de jaren 2015 tot en met 2017, voor en na de wijzigingen in de afbouw overeenkomstig dit wetsvoorstel en wederom rekening houdend met de verwachte inflatiecorrectie.

Tabel 1: Hoogte algemene heffingskorting bij een bepaald inkomen in 2015 t/m 2017 in €.

Inkomen	2015	2016		2017	
	is	was	wordt	was	wordt
10.000	2.203	2.230	2.230	2.233	2.233
20.000	2.199	2.230	2.226	2.233	2.233
30.000	1.967	1.898	1.747	1.911	1.768
40.000	1.735	1.566	1.267	1.579	1.288
50.000	1.503	1.234	788	1.247	809
60.000	1.341	991	308	971	329
70.000	1.341	991	0	971	0

Verhoging arbeidskorting

Op grond van het Belastingplan 2014 wordt de maximale arbeidskorting per 2016 met € 233 verhoogd en wordt de arbeidskorting volledig afgebouwd. Het Belastingplan 2015 verlaagt het startpunt van de afbouw van de arbeidskorting per 2016 met € 500. Op grond van de besluitvorming van dit jaar wordt het maximumbedrag van de arbeidskorting, nadat deze geïndexeerd is, met € 642 extra verhoogd. Het startpunt van de afbouw met 4% van het arbeidsinkomen wordt, nadat dit startpunt geïndexeerd is, met € 642/ 4% = € 16.050 verlaagd. Ten opzichte van de eerdere maatregelen voor 2016 profiteren arbeidsinkomens tussen circa € 9.000 en circa € 50.000 van een hogere arbeidskorting van maximaal € 642. Voor andere arbeidsinkomens heeft de besluitvorming van dit jaar geen effect op de hoogte van de arbeidskorting, maar zij profiteren wel van de verhoging van de arbeidskorting zoals bepaald in

⁴ Het gaat hierbij om de algemene heffingskorting voor belastingplichtigen tot de AOW-gerechtigde leeftijd.

het Belastingplan 2014. Voor de aanpassingen in de arbeidskorting in dit Belastingplan heeft het kabinet € 2,7 miljard gereserveerd.

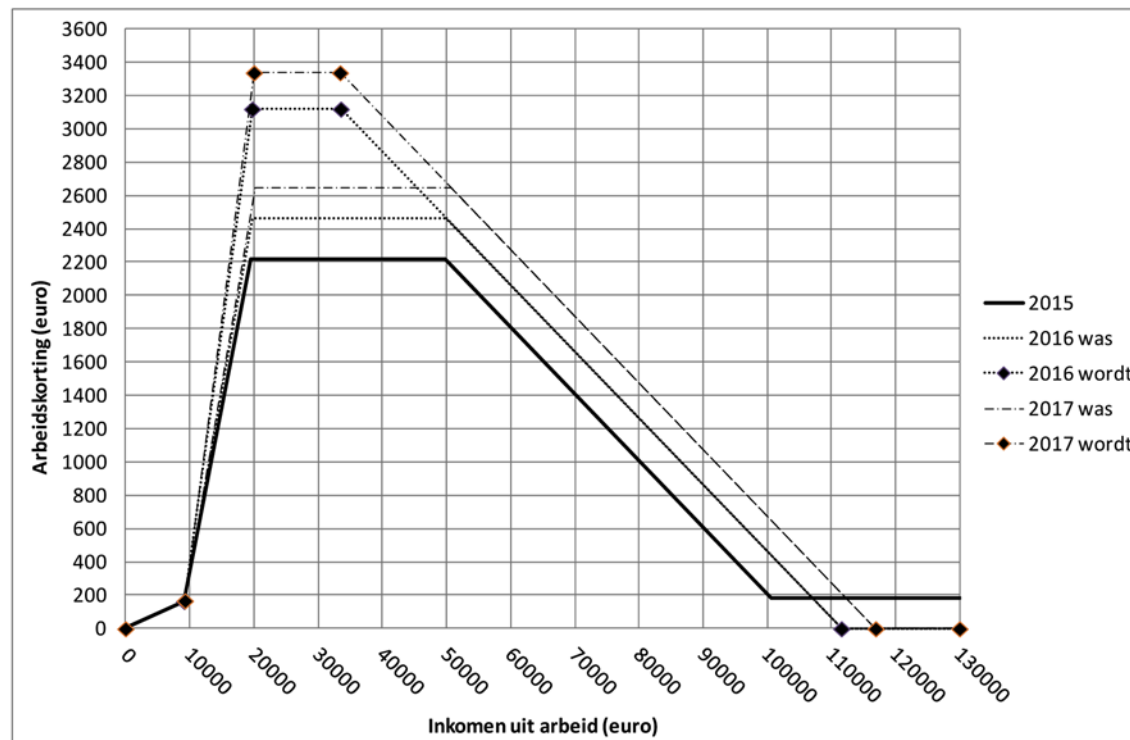
In de hierna opgenomen tabel is zichtbaar wat het startpunt en het eindpunt van de afbouw van de arbeidskorting is in de jaren 2015 tot en met 2017, voor en na de wijzigingen in die in dit Belastingplan opgenomen zijn, rekening houdend met de verwachte inflatiecorrectie.

Tabel 2: Hoogte afbouwgrens arbeidskorting 2015 t/m 2017 in €.

	2015	2016		2017	
	is	was	wordt	was	wordt
Startpunt afbouw	49.700	50.000	33.900	50.600	33.800
Eindpunt afbouwtraject	100.700	111.600	111.600	116.800	116.900
Mutatie startpunt afbouw			-16.100		-16.800

In de hierna opgenomen grafiek is het verloop van de arbeidskorting in de jaren 2015 tot en met 2017 weergegeven⁵, waarbij wederom rekening is gehouden met de verwachte inflatiecorrectie en de verwachte stijging van het wettelijke minimumloon. Per jaar is zichtbaar hoe hoog de arbeidskorting was en wordt bij een bepaald inkomen. Zichtbaar is dat ten opzichte van 2015 de arbeidskorting hoger wordt voor belastingplichtigen met een arbeidsinkomen tussen circa € 9.000 en circa € 110.000.

Grafiek 2: Verloop arbeidskorting in 2015 t/m 2017



In de hierna opgenomen tabel is zichtbaar hoe hoog de arbeidskorting bij een bepaald inkomen is in de jaren 2015 tot en met 2017, voor en na de wijziging van maximale arbeidskorting en de afbouw-grens overeenkomstig dit wetsvoorstel en wederom rekening houdend met de verwachte inflatiecorrectie en de verwachte stijging van het wettelijke minimumloon.

⁵ Het gaat hierbij om de arbeidskorting voor belastingplichtigen tot de AOW-gerechtigde leeftijd.

Tabel 3: Hoogte arbeidskorting bij een bepaald arbeidsinkomen in 2015 t/m 2017 in €.

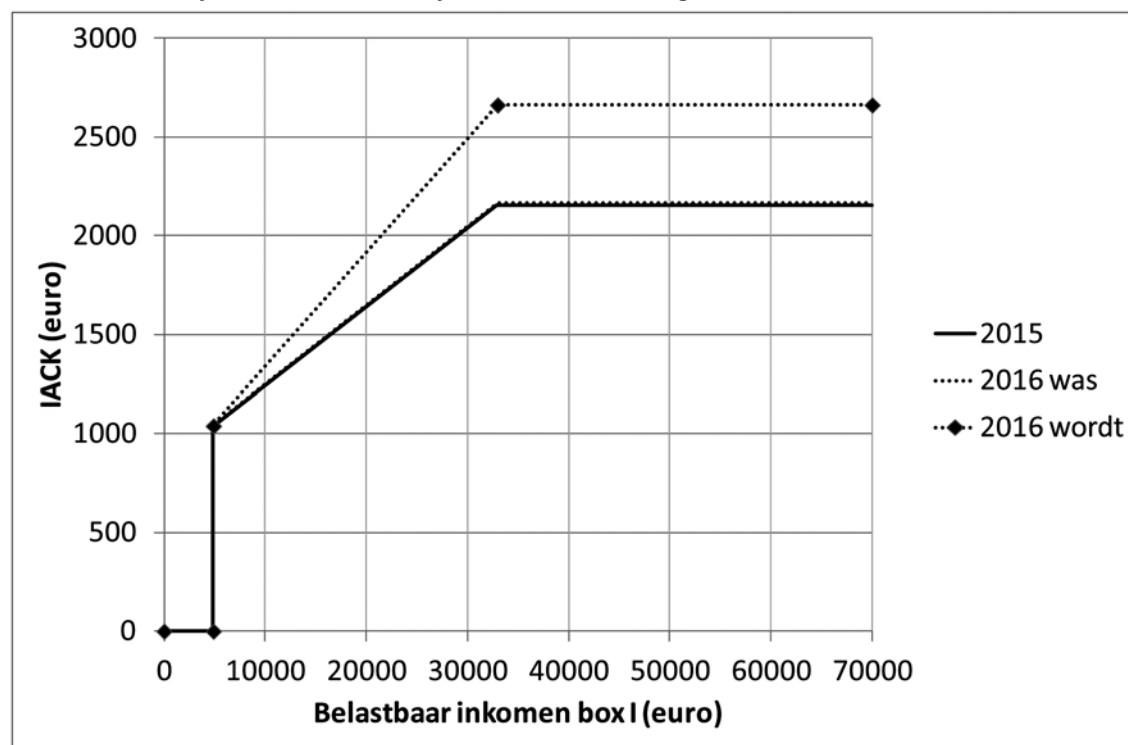
Inkomen	2015	2016		2017	
	is	was	wordt	Was	wordt
10.000	100	349	401	325	381
20.000	2.220	2.465	3.107	2.619	3.316
40.000	2.220	2.465	2.864	2.647	3.077
60.000	1.811	2.064	2.064	2.273	2.277
80.000	1.011	1.264	1.264	1.473	1.477
90.000	611	864	864	1.073	1.077
100.000	211	464	464	673	677
110.000	184	64	64	273	277
120.000	184	0	0	0	0

Verhoging van de inkomensafhankelijke combinatiekorting

Het kabinet heeft € 0,3 miljard gereserveerd voor een verhoging van de inkomensafhankelijke combinatiekorting. Het opbouwpercentage wordt verhoogd met 2,07%-punt naar 6,07%. Het maximumbedrag van de inkomensafhankelijke combinatiekorting wordt, nadat dit bedrag geïndexeerd is, verhoogd met € 581. In 2016 bedraagt de inkomensafhankelijke combinatiekorting daardoor vanaf een arbeidsinkomen van € 4.881 (in 2015: € 4.857) € 1.039 (in 2015: € 1.033). Dit bedrag wordt vermeerderd met 6,07% (in 2015: 4%) van het arbeidsinkomen boven € 4.881 tot een maximum van € 2.744 (in 2015: € 2.152). Dit maximum wordt bereikt bij een arbeidsinkomen van € 32.970 (in 2015: € 32.832).

In de hierna opgenomen grafiek is het verloop van de inkomensafhankelijke combinatiekorting in de jaren 2015 en 2016 weergegeven⁶. Het jaar 2017 wordt niet weergegeven, omdat voor dat jaar, los van indexatie, geen wijzigingen zijn voorzien.

Grafiek 3: Verloop inkomensafhankelijke combinatiekorting in 2015 en 2016



In de hierna opgenomen tabel is zichtbaar hoe hoog de inkomensafhankelijke combinatiekorting is bij een bepaald inkomen in de jaren 2015 tot en met 2016, voor en na de wijziging van het opbouwpercentage en van het maximumbedrag overeenkomstig dit wetsvoorstel en rekening houdend met de inflatiecorrectie.

⁶ Het gaat hierbij om de inkomensafhankelijke combinatiekorting voor belastingplichtigen tot de AOW-gerechtigde leeftijd.

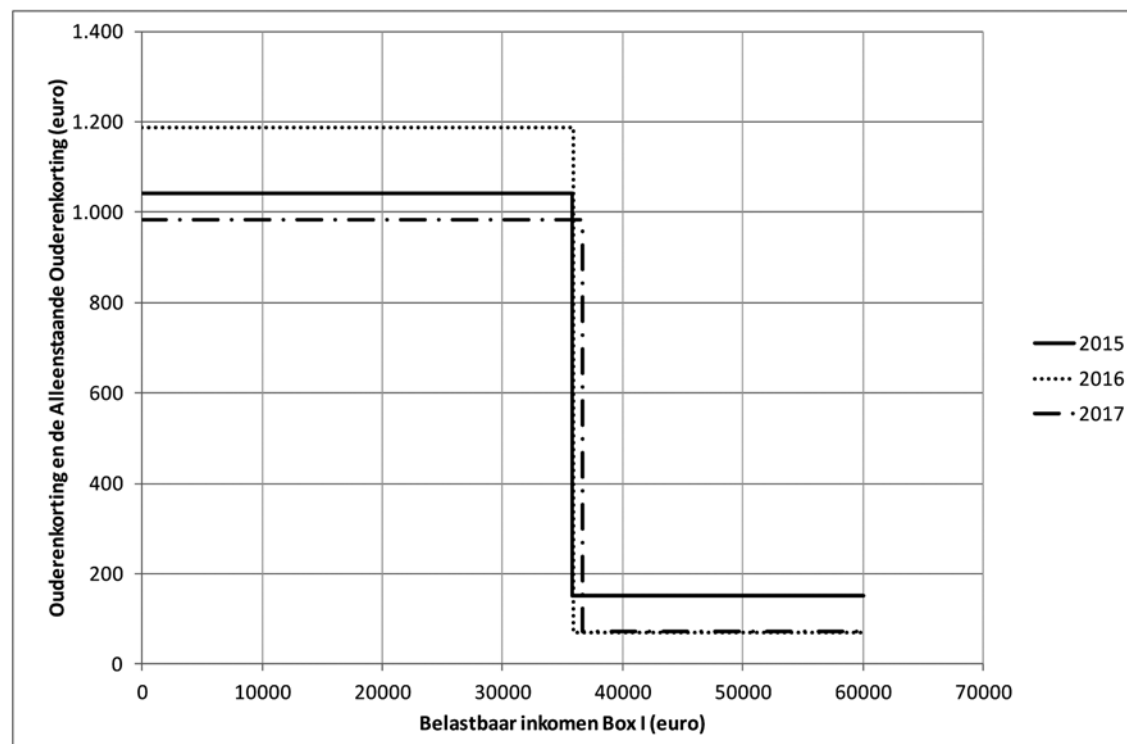
Tabel 4: Hoogte inkomensafhankelijke combinatiekorting bij een bepaald arbeidsinkomen inkomen in 2015 en 2016 in €.

Inkomen	2015	2016	
	is	was	wordt
5.000	1.039	1.044	1.046
10.000	1.239	1.244	1.350
20.000	1.639	1.644	1.957
30.000	2.039	2.044	2.564
40.000	2.152	2.163	2.744
50.000	2.152	2.163	2.744

Om de koopkracht van gepensioneerden in 2016 te repareren wordt de ouderenkorting eenmalig met € 222 verhoogd (tot een inkomen van circa € 35.000). In Belastingplan 2015 is nog een verlaging voorzien van € 83, waarmee de verhoging in 2016, inclusief indexatie, in totaal uitkomt op € 145. In 2016 bedraagt de ouderenkorting daarmee € 1.187 (in 2015: € 1.042).

In de hierna opgenomen grafiek is het verloop van de ouderenkorting in de jaren 2015 tot en met 2017 weergegeven⁷, waarbij rekening is gehouden met de verwachte inflatiecorrectie voor de komende jaren.

Grafiek 4: Verloop ouderenkorting in 2015 t/m 2017



De in dit Belastingplan opgenomen wijzigingen van heffingskortingen, tarieven en schijven komen tot uitdrukking in het standaardkoopkrachtbeeld als gevolg van het totale lastenbeeld van het kabinet. In de begroting van het Ministerie van Sociale Zaken en Werkgelegenheid wordt het standaardkoopkrachtbeeld voor 2016 weergegeven. In de hierna opgenomen tabel wordt voor de volledigheid een overzicht gegeven van de heffingskortingen, tarieven en schijven in 2015 en 2016.

Tabel 5: Overzicht heffingskortingen, schijven en tarieven 2015 en 2016

Heffingskortingen	Stand 2015	Stand 2016
Maximum algemene heffingskorting onder AOW-leeftijd	€ 2.203	€ 2.230
Maximum algemene heffingskorting boven AOW-leeftijd	€ 1.123	€ 1.139

⁷ Het gaat hierbij om de algemene heffingskorting voor belastingplichtigen tot de AOW-gerechtigde leeftijd.

Heffingskortingen	Stand 2015	Stand 2016
Afbouwpercentage algemene heffingskorting	2,32%	4,7958%
Minimale algemene heffingskorting onder AOW-leeftijd	€ 1.342	€ 0
Minimale algemene heffingskorting boven AOW-leeftijd	€ 685	€ 0
Maximum arbeidskorting	€ 2.220	€ 3.107
Afbouwpercentage arbeidskorting	4%	4%
Minimale arbeidskorting	€ 184	€ 0
Opbouwpercentage arbeidskorting	19,679%	27,736%
Maximum werkbonus	€ 1.119	€ 1.119
Maximum inkomensafhankelijke combinatiekorting	€ 2.152	€ 2.744
Jonggehandicaptenkorting	€ 715	€ 719
Ouderenkorting	€ 1.042 / € 152	€ 1.187/€ 70
Alleenstaande ouderenkorting	€ 433	€ 436

Schijven en grenzen	Stand 2015	Stand 2016
Einde eerste schijf	€ 19.822	€ 19.922
Einde tweede schijf geboren voor 1 januari 1946	€ 33.857	€ 34.027
Einde tweede schijf geboren na 1 januari 1946	€ 33.589	€ 33.715
Einde derde schijf	€ 57.585	€ 66.421

Gecombineerde tarief IB/LB	Stand 2015	Stand 2016
Tarief eerste schijf onder AOW-leeftijd	36,5%	36,55%
Tarief eerste schijf boven AOW-leeftijd	18,6%	18,65%
Tarief tweede schijf onder AOW-leeftijd	42%	40,15%
Tarief tweede schijf boven AOW-leeftijd	24,1%	22,25%
Tarief derde schijf	42%	40,15%
Tarief vierde schijf	52%	52%

4. Herziening box 3

4.1. Afwegingen

De vermogensrendementsheffing in box 3 wordt met ingang van 1 januari 2017 herzien zodat deze beter aansluit bij de rendementen die door belastingbetalers in voorafgaande jaren gemiddeld zijn behaald. In box 3 wordt op dit moment belasting geheven over een forfaitair rendement van 4% van de grondslag sparen en beleggen op 1 januari van het kalenderjaar (peildatum). Dit rendement wordt belast tegen een vlak tarief van 30%. Vooral door de gedaalde spaarrente stuit het veronderstelde rendement van 4% op veel kritiek van belastingbetalers. Het kabinet heeft daarom gezocht naar alternatieven voor de bestaande vermogensrendementsheffing die beter aansluiten bij de werkelijk behaalde rendementen en die tegelijkertijd goed uitvoerbaar zijn. Het kabinet heeft daarbij uitvoering gekeken naar enerzijds een belastingheffing over het werkelijk door de belastingplichtige behaalde rendement uit sparen en beleggen en anderzijds naar mogelijkheden om binnen de forfaitaire benadering beter aan te sluiten bij de werkelijk behaalde rendementen.

Het kabinet heeft de mogelijkheden afgewogen en geconcludeerd dat het belasten van het door de belastingplichtige werkelijk behaalde rendement uit sparen en beleggen zeer complex is, veel arbitragemogelijkheden biedt en ook economisch nadelige effecten heeft ('lock-in-effect'). Het staat daarmee haaks op de breed gedragen wens het belastingstelsel te vereenvoudigen en beter uitvoerbaar te maken voor de Belastingdienst. In de Brede agenda van de Belastingdienst wordt vereenvoudiging van de fiscale regelgeving als voorwaarde genoemd voor een beter functionerende Belastingdienst. Ook zou het belasten van het door de belastingplichtige werkelijk genoten rendement een grote stap terug zijn voor de digitalisering van het aangifteproces door middel van de voorgevulde aangifte (VIA). De administratieve lasten voor belastingplichtigen zouden fors toenemen. Door de ontwikkelingsmogelijkheden die inherent zijn aan een systeem waarin het werkelijke door de belastingplichtige behaalde rendement uit sparen en beleggen wordt belast, boet een dergelijk systeem bovendien aan rechtvaardigheid in en is de kans op een fors lagere belastingopbrengst groot. De ervaring in andere landen leert dat het belasten van het werkelijke door de belastingplichtige behaalde rendement uit sparen en beleggen gepaard gaat met ingewikkelde wetgeving, hoge uitvoeringslasten en administratieve lasten en vaak een omvangrijke hoeveelheid jurisprudentie en juridische procedures. In de bijlage X bij de memorie wordt ingegaan op de afwegingen en de problemen aangaande het

belasten van het werkelijke rendement uit sparen en beleggen en in dat kader ook op de voorgeschiedenis van de huidige box 3.

De nadelen van een systeem waarin het werkelijke rendement uit sparen en beleggen van de belastingplichtige wordt belast wegen zwaar en worden ook door andere landen ervaren. Het kabinet is van mening dat een forfaitair systeem voor het bepalen van het rendement uit sparen en beleggen nog steeds een goede en slimme oplossing is om vrijwel alle problemen die ontstaan bij het belasten van het werkelijke door de belastingplichtige behaalde rendement te voorkomen. Door aanpassing van het uniforme forfaitaire rendement van 4% op het gehele box 3-vermogen kan bovendien de belangrijkste kritiek op box 3 worden ondervangen. Het kabinet kiest er daarom voor om de forfaitaire benadering te behouden, maar binnen die benadering beter aan te sluiten bij de in de voorafgaande jaren gemiddeld door belastingbetalers in de markt behaalde rendementen.

Het kabinet wil dit bewerkstelligen door het forfaitaire rendement van 4% als volgt te herzien. Het forfaitaire rendement wordt voortaan gebaseerd op de gemiddelde verdeling van het box 3-vermogen over spaargeld en beleggingen (de *vermogensmix*), waarbij aan beide componenten een rendement wordt toegekend op basis van in het verleden in de markt gerealiseerde rendementen. Voor het spaardeel wordt dit rendement jaarlijks herijkt. De beleggingen bestaan voornamelijk uit aandelen, obligaties en onroerend goed. Omdat dit vaak langetermijnbeleggingen zijn met een volatieler rendement, wordt hiervoor een rendement vastgesteld dat in het verleden over een langere periode gemiddeld haalbaar is gebleken. Het rendement op de beleggingen wordt, net als de gemiddelde vermogensmix, elke vijf jaar geëvalueerd. De gemiddelde vermogensmix is gebaseerd op de integrale belastingaangiften van alle belastingplichtigen in 2012. Het kabinet handhaaft het vlakke tarief van 30%, ongeacht de vermogenstitel of de omvang van het vermogen. Het heffingvrije vermogen wordt met ingang van 2017 verhoogd naar € 25.000 per persoon (bedrag 2015: € 21.330). Dit zorgt ervoor dat het aantal personen dat geen box 3-heffing verschuldigd is toeneemt met 240.000 (150.000 huishoudens). De eenvoud van het forfaitaire systeem blijft met dit voorstel behouden.

Hierna wordt eerst ingegaan op de gemiddelde verdeling van de rendementsgrondslag (het box 3-vermogen) over de verschillende vermogenstitels en op de behaalde marktrendementen op die vermogenstitels. Daarna wordt het voorstel voor box 3 toegelicht.

4.2. Samenstelling box 3-vermogen en rendementen

De opbouw van het box 3-vermogen en het aantal belastingplichtigen dat box 3-heffing betaalt staan in tabel 6 voor het totale box 3-vermogen en onderscheiden naar drie vermogensklassen, namelijk € 0 tot € 100.000, € 100.000 tot € 1 miljoen en meer dan € 1 miljoen. Het totale box 3-vermogen bedraagt € 423 miljard. Voor de berekening van de belasting gaat hier in totaal € 71 miljard heffingvrij vermogen van af. Er zijn 3,3 miljoen belastingplichtigen (2,1 miljoen huishoudens) die box 3-heffing betalen, waarvan ruim 2,3 miljoen met een vermogen minder dan € 100.000. Samen betalen zij ruim € 4 miljard box 3-heffing. Dit is gemiddeld € 1.250 per persoon. Ongeveer 75% van de in totaal circa 13,6 miljoen loon- en inkomstenbelastingbetalers heeft een vermogen dat niet uitkomt boven het heffingvrije vermogen en is dus geen belasting in box 3 verschuldigd. De box 3-heffing raakt dus ongeveer 25% van de loon- en inkomstenbelastingbetalers (27% van de Nederlandse huishoudens).

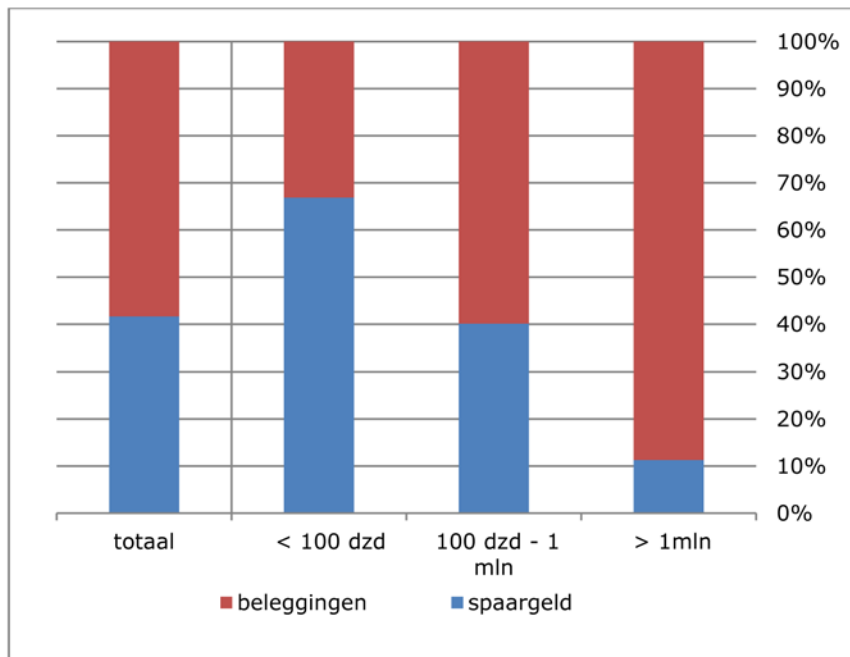
Tabel 6: Box 3-vermogen en aantal box 3-betalers (gegevens 2012)

	mln euro	0–100dzd	100dzd–1mln	> 1mln
Bank- en spaartegoeden	232.694	90.335	119.474	22.885
Schuld	–56.433	–14.324	–28.612	–13.497
Aandelen/obligaties	97.722	12.721	48.496	36.506
Onroerend goed	111.466	18.532	65.978	26.956
Andere vermogenstitels	37.647	6.376	21.059	10.212
Rendementsgrondslag	423.096	113.640	226.395	83.062
Heffingvrij vermogen (mln)	71.069	50.217	20.066	786
Aantal belastingplichtigen (*1.000)	3.361	2.375	949	37

In grafiek 5 is de gemiddelde verdeling van het box 3-vermogen over spaargeld en beleggingen inzichtelijk gemaakt voor het totale box 3-vermogen en voor de drie onderscheiden vermogensklassen. Het spaargeld in de vermogensmix (het spaardeel) betreft het nettospaargeld, namelijk de bank- en spaartegoeden in box 3 verminderd met de schulden in box 3 (eerste twee regels van tabel 6). De beleggingen in de vermogensmix (het beleggingsdeel) bestaan uit aandelen, obligaties, onroerend goed en een restpost van andere vermogenstitels (te denken valt aan roerende zaken zoals kunst die als belegging worden gehouden of verhuurd worden). Te zien is dat naarmate het vermogen toe-

neemt, het relatieve aandeel spaargeld afneemt en het belang van de beleggingen toeneemt.

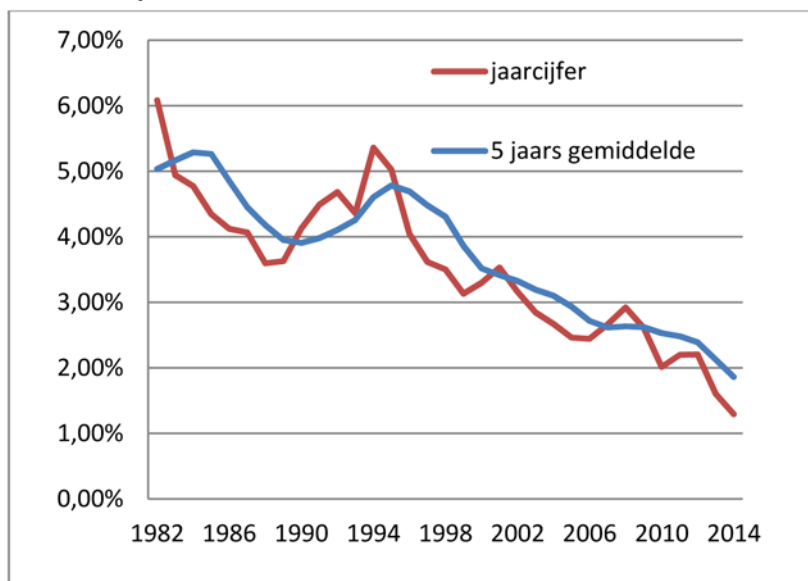
Grafiek 5: Gemiddelde vermogensmix van personen totaal en naar drie vermogensklassen



Bron: Ministerie van Financiën, integrale belastingaangiften 2012

Onderzocht is welke rendementen de verschillende vermogenstitels in het verleden hebben laten zien. Spaargeld neemt daarbij een andere positie in dan de beleggingen. Het rendement is lager dan het rendement op beleggingen, vooral door het verschil in risico dat wordt gelopen. Spaargeld kent geen koersrisico en kan op (zeer) korte termijn liquide worden gemaakt. Voor het rendement op spaargeld kan daarom worden aangesloten bij de renteontwikkeling in het recente verleden. In de analyse voor de spaarrente wordt aangesloten bij de rentestand op direct opvraagbare tegoeden zoals gepubliceerd door DNB. De spaarrente is gedaald van meer dan 6% begin jaren tachtig naar 1,3% in 2014 en komt voor 2015 naar raming uit op 1,0%. Het meest recente vijfjaarsgemiddelde over 2011 tot en met 2015 bedraagt dan 1,7%.

Grafiek 6: Spaarrente



Bron: DNB (rentestand op direct opvraagbare tegoeden)

De schulden in box 3 kunnen betrekking hebben op hypothecaire leningen ter financiering van een tweede woning, maar bijvoorbeeld ook op onderlinge vorderingen tussen twee belastingplichtigen,

waaronder renteloze leningen. Daarom is geen directe indicator beschikbaar voor het te hanteren rentepercentage op schulden. Om die reden wordt aangenomen dat de rente op schuld meebeweegt met de spaarrente. Omdat ook renteloze leningen deel uit kunnen maken van de totale schulden in box 3, waardoor de gemiddelde rente op schuld wordt gedrukt, is gekozen voor een renteopslag van 0,1%.

Bij beleggingen, zoals aandelen, obligaties en onroerend goed, domineert meer het langetermijnkarakter. Op dergelijke beleggingen is een hoger rendement mogelijk door het hogere risico, maar het vermogen is minder liquide of het is alleen met een groter risico op koersverlies op korte termijn liquide te maken. De jaarlijkse rendementen van vooral aandelen en onroerend goed kunnen namelijk zeer sterk fluctueren van mogelijk tientallen procenten in de plus tot tientallen procenten in de min. De jaarlijkse rendementen uit deze beleggingen zijn veel volatieler dan die op spaargeld, maar de belegger zal voor deze beleggingen vooral kijken naar het langetermijnrendement. Dit langetermijnrendement kan worden opgevat als een structureel rendement. Om die reden is onderzocht welke rendementen op aandelen, obligaties en onroerend goed gemiddeld in het verleden over een langere periode zijn behaald. De uitkomst van deze analyse is dat gemiddeld op de lange termijn voor deze beleggingen het rendement 5,5% bedraagt. Voor een nadere onderbouwing wordt verwezen naar bijlage A.

Tabel 7: Langetermijnrendement op beleggingen

Aandelen	8,25%
Onroerend goed	4,25%
Obligaties	4,00%
Andere vermogenstitels (cf. gemiddelde)	5,50%
Totaal gemiddeld beleggingen	5,50%

Het gemiddelde rendement op het *totale* vermogen (sparen en beleggen samen) bedraagt volgens de gehanteerde rendementen voor de vermogenstitels 3,8% en wijkt weinig af van het huidige forfaitaire percentage van 4. Dit percentage houdt echter geen rekening met de verschillen in vermogensmix al naar gelang de omvang van het vermogen: in de lagere vermogensklassen bestaat het vermogen gemiddeld voor een aanzienlijk groter deel uit spaargeld dan in de hogere vermogensklassen.

4.3. Gemiddelde vermogensmix op basis van schijven

Op basis van de macrogegevens uit de voorgaande analyse kan binnen box 3 een betere aansluiting worden verkregen met het gemiddeld door belastingbetalers met een bepaald vermogen behaalde rendement. Daartoe wordt aan belastingplichtigen per vermogensschijf een vermogensmix toegerekend. De vermogensmix is gebaseerd op de gegevens uit alle belastingaangiften over het kalenderjaar 2012. De vermogensmix zal elke vijf jaar, voor het eerst in 2022, worden geëvalueerd om te beoordelen of de van toepassing zijnde vermogensmix nog voldoende aansluit bij de realiteit of aanpassing behoeft. De schijven lopen van een box 3-vermogen van € 0 tot € 100.000, € 100.000 tot € 1 miljoen en vanaf € 1 miljoen. De schijven betreffen, anders dan de vermogensklassen in grafiek 5 en tabel 6 waarbij iemand met zijn volledige vermogen in een bepaalde klasse valt, de *marginale* verdeling van de vermogensmix. Dus voor een vermogen van bijvoorbeeld € 150.000 geldt tot € 100.000 de vermogensmix volgens de eerste schijf en voor € 50.000 de vermogensmix volgens de tweede schijf.

Vervolgens wordt, in overeenstemming met de uitgangspunten en de genoemde percentages in paragraaf 4.2 en de bijlage, een gemiddeld rendement toegerekend aan het spaardeel en het beleggingsdeel in de vermogensmix. Voor het rendement op spaargeld wordt een voortschrijdend vijfjaarsgemiddelde gehanteerd dat jaarlijks wordt aangepast aan de hand van de rente over de periode t-6 tot en met t-2 (jaar t is het belastingjaar). Dus voor 2017 geldt de gemiddelde rente over de jaren 2011 tot en met 2015. Dit percentage is naar raming 1,7% en zal volgend jaar definitief in het Belastingplan 2017 worden vastgesteld. Op die manier is voorafgaande aan het belastingjaar bekend wat het veronderstelde rendement in box 3 zal zijn en kan dit ook worden verwerkt in de voorlopige aanslag. Er is gekozen voor een vijfjarig voortschrijdend gemiddelde om de jaarlijkse belastingdruk niet te sterk te laten fluctueren, maar wel de ontwikkeling in de tijd te volgen. Het gemiddelde rendement op beleggingen bedraagt 5,5% en zal, net als de vermogensmix, elke vijf jaar worden geëvalueerd. Dit betekent dat voor het eerst in 2022 zal worden geëvalueerd of dit percentage nog steeds een goede weergave is van het langetermijnrendement op beleggingen. Indien nodig zal het percentage daarbij worden aangepast.

Tabel 8: Rendementen voor de onderscheiden vermogenstitels in de vermogensmix

Vermogenstitel	Wijze van herijking	2017
	Jaarlijks vast te stellen	(raming)
Spaargeld	Vijfjaarlijks te evalueren	1,7%
Beleggingen		5,5%

De belasting wordt dus bepaald aan de hand van drie stappen, namelijk:

- 1) de verdeling van het vermogen per schijf over spaargeld en beleggingen (de vermogensmix),
- 2) een rendement voor spaargeld en een rendement voor beleggingen,
- 3) een vlak tarief van 30%.

Het heffingvrije vermogen wordt verhoogd naar € 25.000. Het heffingvrije vermogen wordt verrekend in de eerste schijf, zodat het voordeel net als nu voor iedereen met een vermogen gelijk aan of groter dan het heffingvrije vermogen in absolute bedragen even groot is. Als het vermogen lager is dan het heffingvrije vermogen is, net als nu, geen box 3-heffing verschuldigd. Aan de hand van de onderstaande tabel en het totale vermogen van de belastingplichtige kan de box 3-heffing worden berekend. In de tabel wordt het spaardeel aangeduid als rendementsklasse I (RI) en het beleggingsdeel als rendementsklasse II (RII).

Tabel 9: marginale verdeling vermogensmix en rendement naar twee rendementsklassen

Schijf	Box 3-vermogen ¹ (€)	Heffingvrij vermogen (€)	RI: 1,7% (sparen)	RII: 5,5% (beleggen)
1 ^e	0 – 100.000	-/- 25.000	66%	34%
2 ^e	100.000 – 1 mln		20%	80%
3 ^e	> 1 mln		0%	100%

¹ Wetstechnisch worden de schijven niet vormgegeven naar het box 3-vermogen van de belastingplichtige, maar naar de grondslag sparen en beleggen, dus na aftrek van het heffingvrije vermogen. Omdat het heffingvrije vermogen wordt verrekend in de eerste schijf, komt dat neer op een eerste schijf voor de grondslag sparen en beleggen tot € 75.000. De tweede schijflengte blijft dan € 900.000 en begint bij een grondslag sparen en beleggen van € 75.000. De derde schijf begint dan bij een grondslag sparen en beleggen van € 975.000, hetgeen overeenkomt met een box 3-vermogen van € 1 miljoen.

In de 1^e schijf bedraagt het spaardeel 66%. In de 2^e schijf bedraagt het marginale spaardeel 20%. In de derde schijf is het marginale spaardeel nihil omdat het marginale aandeel bank- en spaartegoed en schuld in deze schijf even groot zijn, zodat het saldo nihil is. Daarom valt vanaf de 3^e schijf het gehele vermogen in rendementsklasse II. De vermogensverdeling in de tabel is bepaald aan de hand van de vermogensverdeling van personen. De schijven worden dus toegepast op individueel niveau. Dit is in overeenstemming met het uitgangspunt van de individuele inkomstenberekening in partnerrelaties in de Wet inkomstenbelasting 2001 (Wet IB 2001). Indien het vermogen hoger is dan een schijfgrens, dan valt alleen het meerdere (marginale) in de volgende schijf. De schijfgrenzen worden jaarlijks geïndexeerd met de tabelcorrectiefactor. Omdat het heffingvrije vermogen wordt verrekend in de eerste schijf, worden de percentages van de eerste schijf per saldo toegepast over het box 3-vermogen tot € 100.000 minus het heffingvrije vermogen van € 25.000.

Voorbeeld:

Het box 3-vermogen van X bedraagt € 120.000. Het heffingvrije vermogen bedraagt € 25.000.

In het nieuwe systeem kan de te betalen belasting als volgt worden berekend:

	RI	RII
1^e schijf	66% x (100.000 – 25.000) = € 49.500	34% x (100.000 – 25.000) = € 25.500
2^e schijf	20% x 20.000 = € 4.000	80% x 20.000 = € 16.000
3^e schijf	0% x 0 = € 0	100% x 0 = € 0
Grondslag sparen en beleggen	€ 53.500	€ 41.500

Het voordeel sparen en beleggen bedraagt 1,7% x € 53.500 + 5,5% x € 41.500 = 3.192

De te betalen belasting bedraagt 30% x € 3.192 = **€ 957**

In het huidige systeem met een vast forfaitair rendement van 4% wordt de belasting als volgt berekend:



Rendementsgrondslag	€ 120.000
Heffingvrij vermogen	€ 21.330 –
Grondslag sparen en beleggen	€ 98.670
Voordeel sparen en beleggen 4% x € 98.670	€ 3.946
Te betalen belasting 30% x € 4146	€ 1.184

Omdat wordt uitgegaan van een gemiddelde vermogensmix en gemiddelde rendementen, wijzigt er voor de belastingplichtige niets bij het doen van aangifte. Net als nu, geeft hij namelijk alleen zijn relevante vermogensbestanddelen aan in box 3 (dan wel controleert hij deze voor zover ze zijn ingevuld in de VIA). De hiervoor opgenomen berekening wordt vervolgens automatisch gegenereerd.

Behoud van het forfaitaire systeem

Door aan te sluiten bij een gemiddelde vermogensmix en een gemiddeld aan marktcijfers ontleend rendement per vermogenstitel in die mix, behoudt de vermogensrendementsheffing zijn forfaitaire karakter. Dit betekent dat de vermogensrendementsheffing beter zal aansluiten bij de rendementen die door belastingbetalers in voorafgaande jaren gemiddeld zijn behaald, zonder dat wordt beoogd om aan te sluiten bij het individuele rendement. De eenvoud van box 3 blijft hierdoor behouden, terwijl het rechtvaardigheidsgevoel wordt versterkt. Ook blijft sprake van slechts een beperkt risico op arbitrage en grondslagerosie. Dit neemt niet weg dat belastingontwijkend gedrag, waarbij de randen van het stelsel worden opgezocht, ook na deze wetwijziging permanent wordt gemonitord.

Een systeem met een forfaitair rendement per vermogenstitel die de belastingplichtige daadwerkelijk bezit, in plaats van een gemiddelde vermogensmix, zou in beginsel beter aansluiten op de individuele situatie. Dit zou echter leiden tot arbitrage. Door vlak voor de peildatum (1 januari) vermogenstitels met een hoog rendement tijdelijk om te zetten in vermogenstitels met een laag rendement, zou de verschuldigde belasting (fors) worden beperkt. Het (her)introduceren van meerdere peildata per jaar om dit te bestrijden zou deze problematiek niet kunnen voorkomen en is bovendien onwenselijk. Bij meerdere peildata zouden de banken en andere financiële instellingen evenzoveel keren extra gegevens moeten verzamelen en aanreiken en kan de Belastingdienst de gegevens bovendien niet tijdig voorinvullen in de aangiften. Om laatstgenoemde reden is in 2011 ook overgestapt op één peildatum (1 januari) en is de tot dan toe gehanteerde tweepeildatumsystematiek (1 januari en 31 december) verlaten. Ook zou het introduceren van meerdere peildata per jaar geen oplossing bieden voor het te verwachten effect dat belastingplichtigen de grenzen gaan opzoeken van de verschillende vermogenstitels met speciaal daarop afgestemde hybride (financiële) producten. Voorts zouden de verschillende vermogenstitels wettelijk moeten worden afgebakend en door de Belastingdienst worden onderscheiden, hetgeen bij diverse producten tot kwalificatieproblemen zou leiden. De belastingopbrengst en de eenvoud van box 3 zouden kortom worden ondermijnd als de werkelijke individuele vermogensmix het uitgangspunt zou zijn.

Tegenbewijsregeling

De mogelijkheid van een uitvoerbare tegenbewijsregeling is onderzocht maar zonder positief resultaat. Een uitvoerbare tegenbewijsregeling zou alleen denkbaar zijn als deze fors wordt ingeperkt tot zeer specifieke situaties, zoals veelvermogenenden (> € 1 miljoen) met uitsluitend spaargeld. Een dusdanig sterke inperking van de groep is juridisch echter kwetsbaar en leidt bovendien tot afbakeningsproblematiek. Te verwachten is dat de regeling daardoor zal worden uitgebreid naar meer situaties. Een tegenbewijsregeling voor een grote groep mensen is echter onuitvoerbaar. Al deze mensen zouden bewijsstukken moeten overleggen die de Belastingdienst handmatig zou moeten beoordelen. Dit botst volledig met de opzet van de online aangifte inkomstenbelasting en zou noodzaken tot een afzonderlijk (bezwaar)proces los van de aangifte. Zo zou de Belastingdienst moeten beoordelen of gedurende het gehele jaar sprake was van alleen spaartegoed. Mogelijk is uit zakelijke overwegingen het vermogen voorafgaande aan de peildatum omgezet in spaartegoed, maar er kan ook sprake zijn van constructies rond de peildatum door fiscaal geïndiceerde tijdelijke aanpassingen van de beleggingsmix. De beoordeling vergt met andere woorden inzicht in de vermogenspositie van de belastingplichtige gedurende het gehele belastingjaar. Ook zouden (zowel binnenlandse als buitenlandse) spaartegoeden afgebakend moeten worden. Een belangrijke pijler van box 3 is juist dat geen vermogenstitels hoeven te worden onderscheiden. Voorgaande leidt tot de conclusie dat een tegenbewijsregeling onuitvoerbaar is en zal leiden tot erosie van de belastinggrondslag.

4.4. Gevolgen voor partners

De systematiek voor fiscale partners verandert niet. Fiscale partners mogen net als nu kiezen hoe zij de gezamenlijke grondslag sparen en beleggen, dus het gezamenlijke box 3-vermogen na aftrek van tweemaal het heffingvrije vermogen, onderling verdelen. Indien zij geen keuze maken, wordt bij beide partners automatisch de helft van de grondslag in aanmerking genomen (50:50-toerekening). Anders

dan nu, kan de verdeling van de grondslag invloed hebben op de belastingdruk in box 3, namelijk wanneer een schijfgrens wordt overschreden. De eenvoudige stelregel is dat, indien partners met de gezamenlijke grondslag sparen en beleggen een schijfgrens overschrijden, een 50:50-toerekening altijd voordelig is voor de belastingdruk in box 3.⁸ Net als nu kan het overigens onder omstandigheden in verband met de doorwerking naar andere regelingen wel voordeliger zijn om te kiezen voor een andere verdeling dan een 50:50-verdeling.

4.5. Gevolgen voor buitenlandse belastingplichtigen

Buitenlandse belastingplichtigen worden in Nederland in box 3 belast voor het (forfaitair bepaalde) inkomen uit in Nederland gelegen onroerende zaken en rechten die daarop betrekking hebben.⁹ Voor buitenlandse belastingplichtigen behoren spaartegoeden, aandelen en obligaties dus niet tot het box 3-vermogen. Deze (beperkte) grondslag voor buitenlandse belastingplichtigen blijft ook in de nieuwe systematiek van toepassing, maar in de nieuwe systematiek wordt het forfaitaire rendement voor buitenlandse belastingplichtigen, net als voor binnenlandse belastingplichtigen, vastgesteld op basis van een gemiddelde vermogensmix die al die vermogenstitels bevat, inclusief vermogenstitels die geen deel uitmaken van de grondslag. Indien voor buitenlandse belastingplichtigen de onderliggende vermogensmix zou worden aangepast, zou een buitenlandse belastingplichtige namelijk kunnen worden benadeeld ten opzichte van een binnenlandse belastingplichtige die zich in een vergelijkbare situatie bevindt. Zo zou een niet-inwoner die alleen een vakantiehuis in Nederland bezit met een nettowaarde van € 100.000, afhankelijk van de rendementen op de vermogenstitels in de vermogensmix, een hoger forfaitair rendement toegerekend kunnen krijgen dan een inwoner met alleen een vakantiehuis in Nederland met een nettowaarde van € 100.000 (en geen ander box 3-vermogen). Ondanks het feit dat dit verschil vanuit de ratio van de vermogensklassen en de onderliggende vermogensmix wellicht te verdedigen is, bestaat het reële risico dat dit Europeesrechtelijk niet houdbaar is. Daarom zal voor buitenlandse belastingplichtigen met een bepaald box 3-vermogen in Nederland hetzelfde forfaitaire rendement worden toegepast als voor binnenlandse belastingplichtigen met een even groot box 3-vermogen. Dit forfaitaire rendement is dus mede gebaseerd op de aanwezigheid van spaartegoeden, aandelen en obligaties, die niet tot het box 3-vermogen van de buitenlandse belastingplichtige behoren.

4.6. Budgettaire aspecten box 3

Door voor de bepaling van het forfaitaire rendement gebruik te maken van de verdeling van het box 3-vermogen over spaargeld en beleggingen en het verschillende rendement op spaargeld en beleggingen, zou in 2017 een budgettaire opbrengst resulteren van € 96 miljoen. Uitgangspunt van de box 3-herziening is dat een verhoging van de belastingdruk op inkomen uit sparen en beleggen niet voor de hand ligt. Daarom bestaat er ruimte om het heffingvrije vermogen in 2017 te verhogen naar € 25.000. Daarmee is het voorstel voor box 3 budgettair neutraal bij invoering. De budgettaire effecten in de daarop volgende jaren zijn afhankelijk van de jaarlijkse herijking van het rentepercentage en de uitkomst van de vijfjaarlijkse evaluatie van de vermogensmix en het rendement op beleggingen.

5. Pakket bestrijden emigratielek aanmerkelijkbelanghouders

Algemeen

Emigratie van een aanmerkelijkbelanghouder wordt in de Wet IB 2001 aangemerkt als een belastbaar feit. De aanmerkelijkbelanghouder die ophoudt binnenlands belastingplichtig te zijn, wordt geacht de tot het aanmerkelijk belang behorende aandelen of winstbewijzen onmiddellijk voorafgaand aan het tijdstip van emigratie te hebben vervreemd. Over de waardeaan groei van het aanmerkelijk belang gedurende de binnenlandse periode wordt belasting geheven in de vorm van een conserverende belastingaanslag. Voor deze conserverende belastingaanslag wordt op grond van de huidige wetgeving tien jaar uitstel van betaling verleend. Indien zich binnen deze tien jaar geen omstandigheden voordoen die tot invordering leiden, wordt de belasting verschuldigd uit hoofde van de conserverende belastingaanslag na afloop van de termijn op verzoek kwijtgescholden. Omstandigheden die ertoe leiden dat de conserverende belastingaanslag moet worden betaald zijn onder meer vervreemding van de aandelen of winstbewijzen die aan de conserverende belastingaanslag ten grondslag liggen en gehele of nagenoeg gehele (dat wil zeggen 90% of meer) uitkering van de reserves door de vennootschap waarin het aanmerkelijk belang wordt gehouden in combinatie met – indien de

⁸ Omdat partners het gezamenlijke vermogen verdelen na aftrek van tweemaal het heffingvrije vermogen, komt dit er op neer dat wanneer de gezamenlijke *grondslag sparen en beleggen* hoger is dan € 75.000 (dus het box 3-vermogen na aftrek van twee keer het heffingvrije vermogen) het voor de box 3-heffing voordelig is om (bijvoorbeeld) voor een 50:50-toerekening te kiezen.

⁹ Evenals voor bepaalde, tot de inkomsten uit sparen en beleggen te rekenen, rechten op aandelen in de winst van een Nederlandse onderneming. Deze laatste categorie is in de praktijk te verwaarlozen.

vennootschap een onderneming drijft – gehele of nagenoeg gehele staking van de onderneming van die vennootschap. Deze laatste situatie is zodanig gelijk te stellen met een vervreemding van aandelen, dat deze ook als zodanig wordt behandeld.

De afrekening bij emigratie in de aanmerkelijkbelangsfeer door het opleggen van een conserverende belastingaanslag dient een tweeledig doel, namelijk (1) het in Nederland belasten van de waardeaan-groei van het aanmerkelijk belang in de periode dat de aanmerkelijkbelanghouder in Nederland woonde (claimbehoud) en (2) het tegengaan van fiscaal gedreven emigratie waarbij de aanmerkelijk-belangheffing wordt ontgaan (antimisbruikarakter).¹⁰

Een conserverende aanslag over inkomen uit aanmerkelijk belang wordt niet alleen bij emigratie van een aanmerkelijkbelanghouder opgelegd, maar ook in andere situaties zoals bij een schenking of vererving van aandelen die tot een aanmerkelijk belang horen aan een natuurlijk persoon die niet in Nederland woont. De onderhavige maatregelen zijn ook op deze situaties van toepassing. Hoewel in deze toelichting de emigratie van de aanmerkelijkbelanghouder centraal staat, wordt de toelichting ook geacht betrekking te hebben op de andere situaties, ook al worden deze hierna niet (steeds) expliciet genoemd.

Claimbehoud

In Nederland woonachtige aanmerkelijkbelanghouders worden op enig moment belasting verschuldigd over de waardeaan-groei van het aanmerkelijk belang. Doel van het opleggen van de conserve-rende belastingaanslag is om ook bij emigrerende aanmerkelijkbelanghouders de claim over de waardeaan-groei van het aanmerkelijk belang veilig te stellen. De conserverende belastingaanslag hoeft niet direct te worden voldaan; de betaling ervan dient uiterlijk plaats te vinden op het moment waarop ook in binnenlandse situaties afgerekend zou moeten worden, zoals bij vervreemding van de aandelen. Om praktische redenen is er destijds voor gekozen de conserverende belastingaanslag na tien jaar kwijt te schelden. In de praktijk blijkt evenwel dat aanmerkelijkbelanghouders die naar het buitenland verhuizen dit vaak doen voor een periode van ten minste tien jaar en in die periode geen handelingen verrichten die tot invordering van de conserverende aanslag leiden. Kwijtschelding is derhalve de regel geworden, en betaling van de conserverende aanslag de uitzondering. Hiermee gaat de in Nederland opgebouwde fiscale claim veelal alsnog verloren.

Belastingontwijking

Veelal gaat de emigratie van de aanmerkelijkbelanghouder gepaard met verplaatsing van de werke-lijke leiding van de vennootschap waarin het aanmerkelijk belang wordt gehouden. Daarbij wordt bij emigratie gekozen voor een land waarmee Nederland een belastingverdrag heeft gesloten zonder zogenoemd aanmerkelijkbelangvoorbehoud ten aanzien van dividenden. Hierdoor kan Nederland op grond van het verdrag niet het volledige nationale heffingsrecht kan uitoefenen over reguliere voordelen, veelal dividenden, uit aanmerkelijk belang. Bovendien betreft het emigratieland daarbij zelf de voordelen uit aanmerkelijk belang niet of slechts beperkt in de belastingheffing. België is in dit kader een veelvoorkomend emigratieland. Veelal wordt (kort) na emigratie een winstuitdeling tot net onder 90% van de aanwezige winstreserves aan de aanmerkelijkbelanghouder gedaan. Deze winstuit-delung leidt niet tot inning van de conserverende belastingaanslag. De aanmerkelijkbelanghouder kan vervolgens na afloop van de tienjaarstermijn de resterende reserves uitkeren of het aanmerkelijk belang vervreemden. Met deze (combinatie van) handelingen wordt voorkomen dat de conserverende belastingaanslag wordt geïnd. Het verleende uitstel van betaling op de conserverende belastingaan-slag leidt dan tot afstel. Immers, de conserverende belastingaanslag wordt na afloop van de tienjaars-termijn kwijtscholden. Dergelijke constructies worden regelmatig door de Belastingdienst gesigna-leerd en gaan vaak gepaard met aanzienlijke fiscale belangen. Bovendien wordt de beschreven combinatie van handelingen actief in de markt gezet. Om de in Nederland opgebouwde fiscale claim te behouden en om fiscaal gedreven emigratie te voorkomen, is het huidige systeem van de conserve-rende belastingaanslag derhalve onvoldoende geschikt.

Voorgestelde maatregelen

Het kabinet acht het wenselijk dat de in Nederland over het aanmerkelijk belang opgebouwde fiscale claim behouden blijft. Bovendien is het kabinet, in lijn met de bij het Belastingplan 2015 aangenomen motie van de leden Groot en Bashir,¹¹ van mening dat belastingontwijking daar waar mogelijk moet worden tegengegaan. Daarom stelt het kabinet een regeling voor waarbij (1) winstuitdelingen na emigratie in alle gevallen leiden tot belastingheffing of tot een (naar rato) intrekking van het uitstel en (2) de conserverende belastingaanslag niet meer louter als gevolg van tijdsverloop na tien jaar wordt

¹⁰ Kamerstukken II 1995/96, 24 761, nr. 3, blz. 18 en 19.

¹¹ Kamerstukken II 2014/15, 34 002, nr. 62.

kwijtesgescholden. Door deze maatregelen, die ertoe leiden dat Nederland de conserverende belastingaanslag ook bij een winstuitdeling van minder dan 90% kan innen, wordt het doel van de conserverende belastingaanslag bereikt. In buitenlandsituaties wordt hierdoor op hetzelfde moment afgerekend als in binnenlandsituaties, zij het onder een verschillende titel. Bovendien komen ook bij winstuitkeringen van minder dan 90% financiële middelen beschikbaar ter voldoening van de belastingschuld. Het is onwenselijk dat voldoening van de Nederlandse fiscale claim onnodig wordt uitgesteld en dat de claim na tien jaar zelfs wordt prijsgegeven. Daarom komt de tienjaarstermijn te vervallen.

Verdragsrechtelijke aspecten

Bij emigratie van een aanmerkelijkbelanghouder belast Nederland de waardeaan groei van het aanmerkelijk belang gedurende de periode dat de aanmerkelijkbelanghouder inwoner was van Nederland. Deze belasting wordt onmiddellijk voorafgaand aan het tijdstip van emigratie geheven en Nederland wordt hierbij niet beperkt door een belastingverdrag.¹² De belasting wordt geheven in de vorm van een conserverende belastingaanslag waarvoor uitstel van betaling wordt verleend. Inning van de conserverende belastingaanslag vindt plaats nadat de aanmerkelijkbelanghouder is geëmigreerd. Op basis van het nationale recht is over winstuitdelingen na emigratie inkomstenbelasting of dividendbelasting verschuldigd. Het internationaal belastingrecht kan deze heffingsbevoegdheid beperken. Met het bedrag van de daadwerkelijke verschuldigde belasting wordt de openstaande conserverende belastingaanslag kwijtesgescholden. Het nationale heffingsrecht over winstuitdelingen kan Nederland onder belastingverdragen ten volle effectueren als is voorzien in een aanmerkelijkbelangvoorbehoud ten aanzien van dividenden. Op grond van dit aanmerkelijkbelangvoorbehoud behoudt Nederland zich het heffingsrecht voor over dividenden uit aanmerkelijk belang voor zover er op de – bij emigratie van de aanmerkelijkbelanghouder opgelegde – conserverende belastingaanslag nog een bedrag openstaat.

Op grond van de voorgestelde maatregel worden de mogelijkheden van Nederland om de conserverende belastingaanslag te innen uitgebreid omdat het uitstel van betaling bij winstuitdelingen na emigratie naar rato wordt ingetrokken. Deze manier van innen betreft geen belastingheffing over winstuitdelingen na emigratie en staat daarmee los van de toewijzing van het heffingsrecht onder een belastingverdrag. De maatregelen zijn daardoor ook niet in strijd met de goede verdragstrouw die tussen verdragspartners geldt;¹³ er is immers geen sprake van een verschuiving in de verdeling van heffingsrechten, maar slechts van inning van een openstaande belastingschuld over de waardeaan groei gedurende de binnenlandse periode.¹⁴ De conserverende belastingaanslag kan aldus ook worden geïnd indien het vigerende belastingverdrag geen of een, bijvoorbeeld in de tijd, beperkt aanmerkelijkbelangvoorbehoud bevat. Net als in de huidige situatie wordt de conserverende belastingaanslag kwijtesgescholden voor zover Nederland (op grond van een belastingverdrag) een heffingsrecht kan effectueren over de winstuitdelingen na emigratie. Voor zover over de winstuitdeling in het buitenland daadwerkelijk belasting is verschuldigd wordt het uitstel niet ingetrokken.

Overgangsrecht

De voorgestelde maatregelen zijn van toepassing indien de omstandigheden, die leiden tot een conserverende belastingaanslag over inkomen uit aanmerkelijk belang, zich hebben voorgedaan na bekendmaking van het wetsvoorstel op 15 september 2015, 15.15 uur. Een voorbeeld van een dergelijke omstandigheid is emigratie van een aanmerkelijkbelanghouder uit Nederland.

Terugwerkende kracht

Om anticipatiegedrag te voorkomen, stelt het kabinet voor aan de voorgenomen maatregelen terugwerkende kracht te verlenen tot en met 15 september 2015, 15.15 uur. Hiermee wordt voorkomen dat belasting wordt ontweken door emigratie in de periode tussen publicatie van het wetsvoorstel en inwerkingtreding van de maatregel, waardoor alsnog aanzienlijke fiscale claims verloren gaan.

6. Integratie S&O-afdrachtvermindering en RDA per 2016

Inleiding

In de memorie van toelichting bij het Belastingplan 2015¹⁵ heeft het kabinet aangekondigd nader te onderzoeken of met ingang van 2016 de RDA met de S&O-afdrachtvermindering kan worden

¹² Illustratief hiervoor is het arrest HR 20 februari 2009, nr. 09/42701, ECLI:NL:HR:2009:AZ2232.

¹³ Artikelen 26 en 31, eerste lid, van het Verdrag van Wenen inzake het Verdragenrecht.

¹⁴ Zie hiervoor ook het arrest HR 20 februari 2009, nr. 09/42701, ECLI:NL:HR:2009:AZ2232.

¹⁵ Kamerstukken II 2014/15, 34 002, nr. 3, blz. 11.

samen gevoegd tot één geïntegreerde regeling in de sfeer van de loonheffing. Hierbij is een aantal elementen benoemd waaraan de nieuwe regeling zou moeten voldoen. Voorwaarde is dat deze tot een eenvoudigere aanvraagprocedure voor bedrijven leidt terwijl tegelijkertijd de uitvoeringslasten voor de Belastingdienst moeten worden teruggebracht. Verder dient de verrekening van het RDA-voordeel na samenvoeging van beide regelingen op dezelfde wijze te gebeuren als de huidige verrekeningssystematiek van de S&O-afdrachtvermindering. Tot slot dient bij de concrete vormgeving en het budget van de nieuwe regeling rekening te worden gehouden met het financiële nadeel dat het bedrijfsleven zou kunnen ondervinden van de samenvoeging.

Bij brief van 7 juli 2015¹⁶ van de Minister van Economische Zaken is de Tweede Kamer geïnformeerd over de uitkomsten van het aangekondigde onderzoek en is de vormgeving van de nieuwe regeling op hoofdlijnen uiteengezet. In het onderzoek is vooral gekeken naar de signalen die over de RDA waren ontvangen. De vormgeving van de huidige RDA in de winstbelasting heeft een aantal nadelen wat ten koste gaat van de effectiviteit van de regeling. De belangrijkste signalen hierover, die nader uiteen zijn gezet in voornoemde brief, kunnen als volgt worden samengevat: er is geen zekerheid over het exacte fiscale voordeel van de RDA, het RDA-voordeel is pas na afloop van het jaar van investeren te verzilveren (of mogelijk nog later) en de RDA kan vanwege internationale accountingregels niet als gegarandeerde kostenverlaging worden ingeboekt.

Het kabinet wil door het huidige RDA-voordeel via de loonheffing te verrekenen in plaats van via de winstbelasting, de effectiviteit van de RDA verbeteren. In voornoemde brief wordt tevens benoemd dat de nadere uitwerking plaatsvindt in het onderhavige wetsvoorstel.

Vormgeving

De integratie van de S&O-afdrachtvermindering en de RDA heeft tot gevolg dat er per 2016 een fiscale regeling minder is en de S&O-afdrachtvermindering bestaat uit een grondslag voor alle S&O-kosten (S&O-loonkosten, overige S&O-kosten en S&O-uitgaven). De huidige S&O-afdrachtvermindering zal dus in een soortgelijke vorm blijven bestaan. Echter naast de S&O-loonkosten worden ook de overige S&O-kosten en S&O-uitgaven (die nu nog onder de RDA vallen) onder het regime van de S&O-afdrachtvermindering gebracht. Daarbij blijft het mogelijk om, aan eigen S&O gerelateerde, kosten en uitgaven op te voeren die worden gemaakt door een ander lichaam dat deel uitmaakt van dezelfde fiscale eenheid als de S&O-inhoudingsplichtige. Verder blijft de opzet van de regeling (de parameters) in grote lijnen gelijk. Er gelden twee schijven met een verschillend voordeelpercentage (32% en 16% – thans nog 35% en 14%), waarbij de te gebruiken schijf afhankelijk is van de totaal gemaakte S&O-kosten (grens tussen de eerste en de tweede schijf ligt bij € 350.000 (thans nog € 250.000)). Daarnaast zal er een verhoogd starterspercentage van de eerste schijf blijven bestaan (40% – thans nog 50%). Tot slot vervalt het huidige plafond in de S&O-afdrachtvermindering waardoor er geen maximum meer bestaat voor de in aanmerking te nemen afdrachtvermindering op de te betalen loonbelasting en premie voor de volksverzekeringen.

Bij het vaststellen van de percentages en de schijven en het vervallen van het plafond van de S&O-afdrachtvermindering per 2016, is gekeken naar het voordeel dat bedrijven op dit moment ontvangen met de twee huidige regelingen (de S&O-afdrachtvermindering en RDA). Uit een analyse van de Rijksdienst voor Ondernemend Nederland (RVO.nl) blijkt dat bij genoemde voordeelpercentages de verdeling van het budget over verschillende grootteklassen bedrijven naar het aantal werkbare personen (en ook de verdeling tussen MKB/grootbedrijf) in grote lijnen gelijk blijft. Omdat er voor zowel loonkosten (ook thans reeds S&O-afdrachtvermindering) en overige S&O-kosten en S&O-uitgaven (thans nog RDA) straks dezelfde voordeelpercentages gelden, worden deze onder de geïntegreerde regeling binnen een bedrijf op dezelfde wijze ondersteund.

Daarnaast is er voor de overige S&O-kosten en S&O-uitgaven (thans nog RDA) na de integratie meer zekerheid over het tijdstip van en de mogelijkheden voor verzilvering.

Overige aanpassingen S&O-afdrachtvermindering per 2016

In verband met de integratie van de RDA in de S&O-afdrachtvermindering wordt het Besluit RDA ingetrokken en worden de voor de geïntegreerde regeling relevante begrippen opgenomen in de Wet vermindering afdracht loonbelasting en premie voor de volksverzekeringen (WVA). Dit zijn voornamelijk wijzigingen van technische aard die noodzakelijkerwijs voortvloeien uit de integratie van beide regelingen. Verder wordt er een forfait in de S&O-afdrachtvermindering geïntroduceerd (als vervanging van het huidige RDA-forfait). Daarnaast wordt de definitie van S&O-inhoudingsplichtige gewijzigd. Door het uitsluiten van publieke kennisinstellingen die ook een onderneming zijn, blijft geborgd dat de S&O-afdrachtvermindering zich richt op het bevorderen van speur- en ontwikkelingswerk door private bedrijven. In het Belastingplan 2015 was al een maatregel opgenomen waardoor contractonderzoek door publieke kennisinstellingen niet meer voor S&O-afdrachtvermindering in aanmerking komt. Daarnaast wordt bepaald dat de ontwikkeling van technische nieuwe (onderdelen

¹⁶ Kamerstukken II 2014/15, 34 002, nr. 106.

van) programmatuur alleen kwalificeert indien het niet-fysieke logische deelsysteem van een informatiesysteem is vastgelegd in een formele programmeertaal. Deze wijzigingen worden nader toegelicht in het artikelsgewijze deel van deze memorie.

Naast de integratie dient invulling te worden gegeven aan de taakstelling op het fiscale innovatie-instrumentarium in overeenstemming met de Begrotingsafspraken 2014.¹⁷ Het kabinet kiest ervoor de grondslag van de geïntegreerde regeling te versoberen door twee soorten werkzaamheden met ingang van 1 januari 2016 niet langer te laten kwalificeren voor de S&O-afdrachtvermindering. Dit betreft het uitvoeren van een systematisch opgezette analyse van de technische haalbaarheid (ATH) voor het zelf verrichten van het S&O en het uitvoeren van een technisch onderzoek (TO) naar een substantiële wijziging van een productiemethode (bij productieprocessen) dan wel naar een modellering van processen (bij programmatuur). Met deze aanpassingen richt het kabinet de ondersteuning via de S&O-afdrachtvermindering op activiteiten die de kern van innovatie vormen (technisch wetenschappelijk onderzoek en de ontwikkeling van nieuwe producten, productieprocessen en programmatuur). Naar verwachting levert het laten vervallen van ATH en TO in de grondslag van de S&O-afdrachtvermindering een jaarlijkse besparing van ruim € 30 miljoen op. Ook leidt dit tot een vereenvoudiging in de uitvoering door RVO.nl omdat RVO.nl naar verwachting minder aanvragen zal hoeven af te handelen.

Overgang RDA naar S&O-afdrachtvermindering

Onder de huidige RDA-regeling dienen S&O-uitgaven boven € 1 miljoen verplicht verdeeld in vijf jaar te worden opgevoerd, in die zin dat maximaal een vijfde deel per kalenderjaar in aanmerking kan komen. De bedragen die onder de huidige RDA-regeling nog niet zijn opgevoerd, de zogenoemde *nogopenstaande* S&O-uitgaven, kunnen in de nieuwe regeling in diezelfde periode als reeds op de huidige RDA-beschikking staat, jaarlijks voor een evenredig deel, worden opgevoerd bij de S&O-aanvraag. Om de overgang van de huidige regelingen naar de nieuwe regeling goed te laten verlopen, zal RVO.nl als uitvoerder van de regeling tijdig het aanvraagprogramma voor de nieuwe geïntegreerde regeling openstellen, zodat aanvragen met als startmaand januari 2016 uiterlijk eind november 2015 kunnen worden ingediend.¹⁸

Evaluatie van de S&O-afdrachtvermindering

De S&O-afdrachtvermindering is laatstelijk over de periode 2006-2010 geëvalueerd en zou uiterlijk in 2016 opnieuw worden geëvalueerd.¹⁹ De RDA zou uiterlijk in 2016 worden geëvalueerd.²⁰ Door de in dit Belastingplan voorziene integratie van beide regelingen per 1 januari 2016 worden deze evaluaties uitgesteld en meegenomen in de evaluatie van de nieuwe geïntegreerde regeling. Deze evaluatie zal plaatsvinden in 2018.

Parameters S&O-afdrachtvermindering 2016

Naast de effecten van de hiervoor genoemde aanpassingen in de (nieuwe) S&O-afdrachtvermindering dienen bij het vaststellen van de parameters per 2016, alvorens de budgetten (zoals opgenomen in de Miljoenennota 2015 voor de S&O-afdrachtvermindering en de RDA) bij elkaar worden opgeteld, nog enkele mutaties op die budgetten te worden verwerkt. Deze worden hierna toegelicht.

Het gebruik van de S&O-afdrachtvermindering in 2014 heeft geleid tot een overschrijding van € 24 miljoen op het budget van de S&O-afdrachtvermindering. Deze overschrijding wordt conform de budgetsystematiek verrekend in 2016, waardoor het voor 2016 beschikbaar budget van de S&O-afdrachtvermindering incidenteel € 24 miljoen lager is (zie tabel 10).

Verder heeft in 2014 het gebruik van de RDA geleid tot een onderuitputting van € 47 miljoen op het budget van de RDA. Deze onderuitputting wordt conform de budgetsystematiek in 2016 verrekend. Gelet op de voorgestelde integratie van RDA met de S&O-afdrachtvermindering, zal dat bedrag in 2016 worden toegevoegd aan het budget van de geïntegreerde regeling S&O-afdrachtvermindering. Daarnaast zal in de loop van 2016 bekend worden in welke mate het budget van de S&O-afdrachtvermindering en het budget van de RDA voor 2015 zijn uitgeput. Een eventuele onderuitputting of overschrijding zal in 2017 conform de budgetsystematiek worden verrekend met het budget van de geïntegreerde regeling S&O-afdrachtvermindering. Het in tabel 10 opgenomen budget voor 2017 en de jaren daarna kan dus nog wijzigen.

Zoals aangegeven in de memorie van toelichting bij het Belastingplan 2015 wordt bij de concrete

¹⁷ Kamerstukken II 2013/14, 33 750, nr. 19.

¹⁸ www.rvo.nl/subsidies-regelingen/wbso-en-rda.

¹⁹ Kamerstukken II 2013/14, 34 000 XIII, nr. 2, blz. 256.

²⁰ Kamerstukken II 2011/12, 33 003, nr. 5, blz. 5.

vormgeving en het budget van de nieuwe regeling rekening gehouden met het financiële nadeel dat het bedrijfsleven zou kunnen ondervinden van de samenvoeging. Om tot de hiervoor genoemde voordeelpercentages te komen van 32 en 16, respectievelijk 40, en een evenwichtige verdeling van budget over de grootteklassen (van bedrijven), heeft het kabinet het budget voor de S&O-afrachtvermindering per 2016 structureel geïntensiveerd met € 85 miljoen. Met deze intensivering blijft voor bedrijven een nagenoeg gelijke ondersteuning van S&O-loonkosten en S&O-kosten en -uitgaven bestaan.

In het Belastingplan 2014 was de taakstelling 'Boetes marktwerking NMa' uit het regeerakkoord ingevuld door een korting op het budget voor de S&O-afrachtvermindering en de RDA. Bij de augustusbesluitvorming is budgettaire ruimte gevonden voor lastenverlichting voor het bedrijfsleven. Een deel van deze ruimte is ingezet om de resterende taakstelling van € 100 miljoen in 2016 en € 115 miljoen vanaf 2017 terug te draaien. Deze ruimte is gebruikt om de parameters aan te passen en de samengevoegde regeling effectiever te maken.

In de eerder genoemde Begrotingsafspraken 2014 is besloten om de middelen voor het bedrijfsleven vanaf 2015 te herschikken en de subsidies rijksbreed te verlagen. Het gaat om een taakstelling van € 55 miljoen in 2015 oplopend naar € 110 miljoen vanaf 2016. Het kabinet heeft in de memorie van toelichting bij het Belastingplan 2015²¹ aangekondigd € 50 miljoen van deze taakstelling vanaf 2016 via het fiscale innovatie instrumentarium te realiseren. Deze taakstelling is in de Miljoenennota 2015 reeds technisch ingevuld bij de S&O-afrachtvermindering.

In onderstaande tabel 10 is weergegeven op welke wijze bovengenoemde mutaties in de S&O-afrachtvermindering worden verwerkt in het beschikbare budget en zijn tevens de effecten opgenomen van het te integreren budget RDA, zodat opgeteld kan worden naar een beschikbaar budget 2016 voor de S&O-afrachtvermindering en een potentieel budget S&O-afrachtvermindering voor 2017 en verder.

Tabel 10: 'Budget S&O-afrachtvermindering 2016 en 2017 e.v.'

	2016	2017 e.v.
Budget S&O-afrachtvermindering voor BP 2016 (stand MN 2015)	804	794
Incidentele compensatie budgetoverschrijding S&O-afrachtvermindering 2014	-24	n.v.t.
Structureel verhogen budget i.v.m. integratie S&O-afrachtvermindering RDA	85	85
Structureel verhogen budget i.v.m. terugdraaien deel taakstelling regeerakkoord	100	115
Effect uitputting S&O-afrachtvermindering 2015 incidenteel verrekenen	n.v.t.	*
<i>Effect te integreren budget RDA op beschikbaar budget S&O-afrachtvermindering</i>		
a. Incidentele schuif van volledige RDA-budget naar S&O-afrachtvermindering	131	n.v.t.
b. Structurele schuif van volledige RDA-budget naar S&O-afrachtvermindering	n.v.t.	126
c. Incidentele onderuitputting RDA 2014 naar budget S&O-afrachtvermindering	47	n.v.t.
d. Effect uitputting RDA 2015 incidenteel verrekenen met budget S&O-afrachtvermindering	n.v.t.	*
Beschikbaar budget S&O-afrachtvermindering (na BP 2016)	1.143	1.120

* dit bedrag is pas medio 2016 bekend.

Het beschikbare budget voor de geïntegreerde S&O-afrachtvermindering voor 2016 leidt tot de parameters van de S&O-afrachtvermindering zoals in onderstaande tabel 11.

Tabel 11: Parameters S&O-afrachtvermindering

	2015	2016
Tarief eerste schijf	35%	32%
Tarief eerste schijf starters	50%	40%
Grens eerste schijf	€ 250.000	€ 350.000
Tarief tweede schijf	14%	16%
Plafond	€ 14 mln.	Vervallen

Uitvoeringsaspecten RVO.nl

RVO.nl zal de uitvoering, het toezicht en de handhaving van de geïntegreerde S&O-afrachtvermindering verzorgen. RVO.nl is nu al verantwoordelijk voor de uitvoering van de S&O-

²¹ Kamerstukken II 2014/15, 34 002, nr. 3, blz. 9.

afdrachtvermindering en de RDA. RVO.nl zal de kennis en ervaring van deze afzonderlijke regelingen inzetten voor de uitvoering van de geïntegreerde S&O-afdrachtvermindering. De integratie heeft naar verwachting beperkt effect op de uitvoeringskosten van RVO.nl, omdat de uitvoering van de S&O-afdrachtvermindering en de RDA in de praktijk al verregaand zijn geïntegreerd. Het laten vervallen van ATH en TO uit de S&O-definitie leidt naar verwachting tot een besparing in de uitvoering van € 500.000. De wijzigingen in deze wetgeving zijn in overleg met RVO.nl tot stand gekomen.

7. Vereenvoudiging verbruiksbelastingen van alcoholvrije dranken

Het kabinet stelt in de verbruiksbelasting van alcoholvrije dranken enerzijds een tariefverhoging voor en anderzijds enkele vereenvoudigingen om de administratieve lasten voor bedrijven en de uitvoeringskosten voor de Belastingdienst te verminderen. De huidige twee tarieven – voor vruchtensap, groentesap en mineraalwater € 5,70 per 100 liter en voor limonade € 7,59 per 100 liter – worden vervangen door één tarief van € 7,91 per 100 liter. Ook komt het onderscheid in huishoudelijk en niet huishoudelijk gebruik voor de berekening van de verbruiksbelasting voor onder meer siropen en poeders te vervallen. Tot slot schaft het kabinet de vrijstellingen voor vruchten- en groentesappen die uitsluitend bestemd zijn als aanvulling op kindervoeding, voor medicinale doeleinden of voor ander gebruik dan om te worden gedronken, af. De twee eerstgenoemde toepassingen zijn nauwelijks denkbaar terwijl de laatstgenoemde toepassing wordt afgedekt door een andere vrijstellingsmogelijkheid in de wet. Het gaat dan om alcoholvrije dranken die worden gebruikt als grondstof voor het vervaardigen van andere goederen dan alcoholvrije dranken, zoals groentesap dat wordt toegevoegd aan potjes baby- en kindervoeding. Door de vereenvoudigingen vermindert de problematiek van afbakening tussen producten en wordt de toepassing van de verbruiksbelasting van alcoholvrije dranken eenduidiger.

In verband met het invoeren van het nieuwe hogere tarief in de verbruiksbelasting van alcoholvrije dranken wordt het laagste tarief van de bieraccijns aan dat tarief gelijkgesteld. Anders zou alcoholvrij bier (bier met een alcoholpercentage van maximaal 0,5%, dat als frisdrank wordt aangemerkt) zwaarder worden belast dan bier dat valt onder het laagste tarief van de bieraccijns. Overigens is de omzet van bier, vallend onder het laagste tarief van de bieraccijns, heel beperkt.

De tariefverhogingen van de verbruiksbelasting op alcoholvrije dranken en van het laagste tarief van de bieraccijns leiden tot een opbrengst van € 30 miljoen.

8. Verruiming schenkingsvrijstelling eigen woning

De eenmalig verhoogde vrijstelling in de schenkbelasting voor schenkingen van ouders aan kinderen tussen de 18 en 40 jaar voor schenkingen die verband houden met de eigen woning wordt verruimd. In de Successiewet 1956 is een eenmalig verhoogde vrijstelling van € 52.752 opgenomen voor schenkingen van ouders aan kinderen tussen 18 en 40 jaar, mits de schenking verband houdt met de verwerving of verbouwing van een eigen woning, de afkoop van rechten van erfpacht, opstal of beklemming met betrekking tot die woning dan wel voor de aflossing van de eigenwoningschuld of een restschuld van de vervreemde eigen woning van het kind. In de eerste plaats wordt de hoogte van de vrijstelling structureel verruimd van het huidige bedrag van de vrijstelling van € 52.752 tot € 100.000. Voorts vervalt eveneens de beperking dat de schenking moet zijn gedaan van een ouder aan een kind. Wel blijft de beperking van kracht dat de begunstigde tussen 18 en 40 jaar moet zijn. Deze verruiming zal vanwege de noodzakelijke aanpassingen in de automatisering van de belastingdienst in werking treden per 1 januari 2017. Dit betekent dat vanaf 1 januari 2017 iedereen tussen de 18 en 40 jaar van een familielid of van een derde vrij van schenkbelasting eenmalig een schenking mag ontvangen van maximaal € 100.000, mits deze wordt aangewend voor de eigen woning. Voor alle duidelijkheid kan hierbij worden opgemerkt dat de regeling op vergelijkbare wijze als bij de tijdelijke verruiming kan cumuleren met eerder genoten vrijstellingen ten behoeve van de eigen woning. Het structureel maken van de vrijstelling beoogt een bijdrage te leveren aan reductie van de hypotheekschuld. Nederlandse huishoudens hebben een relatief hoge eigenwoningschuld. Dit is onder meer veroorzaakt door ruimhartige kredietverstrekkingen in het verleden, waarbij veelvuldig niet werd afgelost op de schuld. Met de schenking kunnen woningbezitters hun schuldniveau verlagen, zowel direct bij aankoop van de woning als door op de bestaande schuld af te lossen. Dit maakt woningbezitters minder kwetsbaar. Daarnaast kan de schenking doorstroming naar een andere woning gemakkelijker maken doordat de schenking ook kan worden ingezet om af te lossen op een restschuld.

Het betreft een structurele verruiming. Voor 2020 is een evaluatie met betrekking tot de effectiviteit en doelmatigheid voorzien. Bij de evaluatie zal onder meer worden bekeken waar de schenking aan is besteed, en wat het effect van de schenking is op de hoogte van de macro eigenwoningschuld. Tevens zal worden gekeken wie gebruik maakt van de regeling (ouder kind relaties; overige familieleden en derden) en tot welke bedragen, ook om te voorkomen dat er gebruik gemaakt wordt van ongewenste constructies. Tot slot zal worden gezien of de regeling budgettair blijft sporen met de geraamde derving van € 90 miljoen

9. Overig

9.1. Betere aansluiting loonheffing en inkomstenheffing

In het Belastingplan 2015 is het mogelijk gemaakt om in de zogenoemde tabel bijzondere beloningen de arbeidskorting te verwerken. Voor het jaar 2015 is van die mogelijkheid gebruikgemaakt door de inkomensafhankelijke *afbouw* van de arbeidskorting in die tabel te verwerken. Met ingang van 1 januari 2016 zal ook de inkomensafhankelijke *opbouw* van de arbeidskorting in de tabel bijzondere beloningen worden verwerkt. Dit heeft gevolgen voor werknemers met een inkomen tot circa € 20.000. Veel van deze werknemers kunnen het deel van de arbeidskorting dat wordt toegekend ter zake van bijzondere beloningen op dit moment niet direct in de loonbelasting realiseren, maar kunnen dat alleen via de inkomstenbelasting. Dat betreft ongeveer 1,1 miljoen werknemers die gedurende het jaar één werkgever hebben. De aanpassing van de tabel bijzondere beloningen zal zodanig worden vormgegeven dat dit aantal wordt teruggebracht tot ongeveer 230.000. Tegelijkertijd is het hierbij onvermijdelijk dat het aantal werknemers dat te maken krijgt met een te lage loonheffing beperkt stijgt van ongeveer 5.000 naar ongeveer 25.000. De tabellen bevatten namelijk een zekere mate van grofheid waardoor een volledige aansluiting tussen de loonbelasting en de inkomstenbelasting niet haalbaar is. Na de eerste stap per 2015 – het verwerken van de afbouw van de arbeidskorting in de tabel bijzondere beloningen – wordt met deze tweede stap de aansluiting verder verbeterd.

9.2. Maatregelen met betrekking tot 'partners'

9.2.1. Uitzondering partnerbegrip bij opvanghuizen

Bij de behandeling van het Belastingplan 2015 is door de Tweede Kamer aandacht gevraagd voor de situatie waarin twee personen die worden gehuisvest in een opvanghuis met een kind van een van beiden, (toeslag)partner worden. Dit partnerschap leidt ertoe dat, omdat ter bepaling van de draagkracht het toetsingsinkomen van de partner in aanmerking wordt genomen, de aanspraak op verschillende toeslagen daalt. Ook heeft dit partnerschap gevolgen voor de inkomstenbelasting. Zoals eind vorig jaar per brief²² is aangegeven, acht het kabinet het onwenselijk de gevolgen van het kwalificeren als partners voor deze groep te laten voortbestaan. Voor de overwegingen van het kabinet is van doorslaggevend belang geweest dat het een groep kwetsbare personen betreft die geen zeggenschap heeft over de specifieke woning waarin zij worden geplaatst. De uitzondering om door middel van een zakelijke huurovereenkomst te doen blijken dat een van beiden op zakelijke gronden een gedeelte van de woning huurt van de ander biedt voor hen geen uitkomst. Deze wijziging van het partnerbegrip geeft uitvoering aan de in de Tweede Kamer breed geuite wens om deze personen, gedurende het verblijf in een accommodatie van een instelling die opvang biedt, niet als partners aan te merken. Zoals hiervoor is aangegeven, zijn de Tweede Kamer en de Eerste Kamer op 16 december 2014 per brief geïnformeerd over het voornemen om op dit punt een uitzondering op het partnerbegrip te introduceren. Mede omdat per 1 januari 2015 de alleenstaande-ouderkop in het kindgebonden budget is geïntroduceerd en partners daarop geen aanspraak kunnen maken is op 5 juni 2015 – vooruitlopend op wetswijziging – voor het belasting- en berekeningsjaar 2015 een goedkeurend beleidsbesluit gepubliceerd in de Staatscourant.²³

9.2.2. Uitzondering op het partnerbegrip bij stiefkinderen

In het voor de fiscaliteit en toeslagen geldende partnerbegrip is bepaald dat de bloedverwant in de eerste graad van de belastingplichtige, onderscheidenlijk de belanghebbende, in ieder geval niet als diens partner wordt aangemerkt, tenzij beiden bij de aanvang van het kalenderjaar de leeftijd van 27 jaar hebben bereikt. Dit betekent dat een kind dat jonger is dan 27 jaar niet als partner van zijn vader of moeder kan kwalificeren. Een dergelijke uitzondering geldt op grond van de tekst van de wet niet voor stiefkinderen jonger dan 27 jaar, omdat de uitzondering uitsluitend geldt voor bloedverwantschap. Het betreft de situatie dat een ouder een kind heeft gekregen in de periode voordat hij of zij (opnieuw) trouwt met een persoon, niet zijnde de ouder van dit kind. Indien dit huwelijk (ook) eindigt en het kind op hetzelfde adres als de stiefouder staat ingeschreven kan dit kind als partner kwalificeren met zijn stiefouder. Naar aanleiding van een uitspraak van de Afdeling bestuursrechtspraak van de Raad van State van 1 juli 2015²⁴ wordt voorgesteld, om bloed- en aanverwanten in het partnerbegrip hetzelfde te behandelen. In de wet wordt daarom opgenomen dat de aanverwant in de eerste graad van de belastingplichtige of de belanghebbende op verzoek niet als partner kwalificeert, tenzij beiden bij aanvang van het kalenderjaar de leeftijd van 27 jaar hebben bereikt.

²² Kamerstukken II 2014/15, 34 002, nr. 81.

²³ Besluit van 27 mei 2015, nr. BLKB2015/555M (Stcrt. 2015, 14899).

²⁴ Afdeling bestuursrechtspraak van de Raad van State 1 juli 2015, nr. 201407312/1/A2 en nr. 201407315/1/A2, ECLI:NL:RVS:2015:2052.

9.2.3. Benutten dubbele vrijstelling fiscale partners bij onder meer kapitaalverzekeringen

Voor een zogenoemde Brede Herwaarderingspolis, een kapitaalverzekering eigen woning (KEW), een spaarrekening eigen woning (SEW) en een beleggingsrecht eigen woning (BEW) geldt een vrijstelling per belastingplichtige, waarbij rekening wordt gehouden met de mate waarin deze vrijstelling in eerdere kalenderjaren reeds is benut. Deze vrijstelling kan enkel benut worden wanneer de betreffende belastingplichtige (mede-)gerechtigde is tot de uitkering bij leven bij een kapitaalverzekering dan wel (mede-)rekeninghouder is van een SEW, onderscheidenlijk (mede-)eigenaar van een BEW. Om bij fiscaal partnerschap een dubbele vrijstelling te kunnen benutten dienen beide partners aan voor-noemde voorwaarde te voldoen. Zo dienen bijvoorbeeld bij een KEW beide partners begunstigde te zijn van de uitkering bij leven. In de praktijk blijkt deze benodigde dubbele begunstiging vaak niet aanwezig. Men is uitgegaan van de onjuiste veronderstelling dat dubbele begunstiging niet nodig is voor het benutten van een dubbele vrijstelling bij een uitkering bij leven, omdat deze dubbele begunstiging wel was opgenomen voor de uitkering bij overlijden of omdat voor de vrijstelling in box 3 voor onder het overgangsrecht vallende kapitaalverzekeringen standaard een dubbele vrijstelling geldt bij fiscaal partnerschap. Hoewel de andere partner tijdens de opbouwfase van het product in de meeste gevallen zonder fiscale gevolgen als mede-begunstigde kan worden opgenomen in de polis, blijkt vaak pas op het moment van uitkeren van het product dat er maar één begunstigde is en aanpassing van de polis dus had moeten plaatsvinden om een dubbele vrijstelling te kunnen benutten.

Vaak is bij het afsluiten van het betreffende product en een in samenhang daarmee aangegane eigenwoningschuld uitgegaan van het op termijn kunnen benutten van een dubbele vrijstelling. Wanneer dan toch slechts eenmaal de vrijstelling kan worden benut – waardoor veelal een deel van het rendement in de uitkering belast is – kan de aflossing op de eigenwoningschuld²⁵ lastig worden. Dit aangezien vanwege de belastingheffing niet de volledige uitkering beschikbaar is om de vereiste aflossing te kunnen doen en men hier geen rekening mee gehouden heeft waardoor er ook geen andere middelen hiertoe beschikbaar zijn. Voorgaande is reden het voor fiscale partners mogelijk te maken om – ook zonder feitelijke aanpassing van de begunstiging – een dubbele vrijstelling te benutten.

Op basis van de voorgestelde regeling kunnen partners bij het indienen van de aangifte een gezamenlijk verzoek doen op basis waarvan een uitkering uit een zogenoemde Brede Herwaarderingskapitaalverzekering of een KEW, een gedeblokkeerd tegoed SEW dan wel een gedeblokkeerde waarde BEW wordt geacht voor de helft bij iedere partner op te komen. Vervolgens kan iedere partner voor zijn deel van de uitkering, het tegoed of de waarde zijn persoonlijke vrijstelling benutten. Uiteraard moet elke partner wel aan de overige voorwaarden voldoen om een vrijstelling te kunnen benutten, zoals voor de KEW, de SEW of het BEW de eis om het aan de betreffende partner toegerekende deel aan te wenden voor aflossing van de eigenwoningschuld. Op deze manier worden partners in eenzelfde positie gebracht als waarin zij zouden verkeren als zij tijdig de begunstiging of de gerechtigdheid zouden hebben gewijzigd. Daarnaast zorgt deze vormgeving ervoor dat de bestaande individuele benadering zo min mogelijk wordt verstoord waardoor ook andere onderdelen van de bestaande regeling, zoals de imputatieregeling,²⁶ niet onnodig complex worden.

De maatregel zal in werking treden per 1 januari 2016. Het vereiste aantal jaren premiebetaling voor zogenoemde Brede Herwaarderingskapitaalverzekeringen kan al verstreken zijn²⁷ waardoor deze producten al deels vrijgesteld tot uitkering hebben kunnen komen. Ook in die gevallen kan de benodigde dubbele begunstiging ontbreken, maar wel gewenst zijn om voldoende vrijstelling te kunnen benutten. Omdat voor gevallen van voor 1 januari 2016 een verzoek via de aangifte niet mogelijk is, zal via beleidsbesluit een overeenkomstige tegemoetkoming voor dit soort gevallen²⁸ worden ingevoerd.

9.2.4. Fiscale behandeling kinderalimentatieverplichting

Voor de bepaling van de rendementsgrondslag in box 3 worden in beginsel alle rechten en verplichtingen die een waarde in het economische verkeer hebben als bezitting, onderscheidenlijk schuld, in aanmerking genomen. Voor kinderalimentatie – waaraan op basis van een arrest van de Hoge Raad uit 2011²⁹ ook een waarde in het economische verkeer is toe te kennen – geldt dat kinderalimentatierechten op basis van de rangorderegeling (vanwege het (vrijgesteld) in aanmerking nemen in box 1) zijn uitgezonderd van box 3. Voor deze rechten wordt dus geen bezitting in aanmerking genomen. Voor

²⁵ Dit is bij een KEW, SEW en BEW voorwaarde om een vrijstelling te kunnen benutten.

²⁶ Op basis waarvan een benutte vrijstelling in mindering komt op de resterende gezamenlijke vrijstelling.

²⁷ Voor een dergelijke kapitaalverzekering die veelal op zijn vroegst zal zijn aangegaan per 1 januari 1992 is bijvoorbeeld per 2012 de 20-jaarstermijn verstreken.

²⁸ Als voor deze gevallen de belastingaanslag over het jaar waarin de uitkering heeft plaatsgevonden onherroepelijk vaststaat, gelden de bijzondere regels voor ambtshalve vermindering zoals opgenomen in artikel 9.6 van de Wet IB 2001 met dien verstande dat artikel 45aa, onderdeel c, van de Uitvoeringsregeling inkomstenbelasting 2001 geen toepassing vindt.

²⁹ HR 11 februari 2011, nr. 10/00367 ECLI:NL:HR:2011:BO0403.

kinderalimentatieverplichtingen geldt sinds 1 januari 2015 dat deze niet langer zijn uitgesloten als verplichting in box 3 en dus als schuld in aanmerking zouden kunnen worden genomen. Met de invoering van de Wet hervorming kindregelingen (WHK) is de aftrek van uitgaven voor levensonderhoud van kinderen namelijk met ingang van die datum komen te vervallen. Als gevolg hiervan valt een kinderalimentatieverplichting niet langer onder de uitsluiting in box 3 van verplichtingen die kunnen leiden tot uitgaven die als een persoonsgebonden aftrekpost in aanmerking worden genomen. Bij de invoering van de WHK is verzuimd om per 2015 voornoemde verplichting via een afzonderlijke bepaling uit te sluiten van box 3. Hierdoor is een disbalans in box 3 ontstaan waarbij het recht niet, maar de verplichting wel in aanmerking wordt genomen. Om dit te herstellen, wordt voorgesteld met ingang van 1 januari 2017 een bepaling toe te voegen waarmee verplichtingen aan bloed- of aanverwanten in de rechte lijn of in de tweede graad van de zijlijn die rechtstreeks uit het familierecht voortvloeien worden uitgezonderd van de in box 3 in aanmerking te nemen verplichtingen. Om uitvoeringstechnische redenen is gekozen voor invoering met ingang van 1 januari 2017 omdat invoering per 1 januari 2016 bijvoorbeeld tot gevolg zou hebben dat een door een belastingplichtige aangevraagde voorlopige aanslag 2016 te laag zou worden opgelegd met als gevolg dat het te veel ontvangen bedrag bij de definitieve aanslag 2016 moet worden terugbetaald. Ten behoeve van de consistentie worden ook vergelijkbare verplichtingen tot het doen van periodieke uitkeringen en verstrekkingen waarvan het recht ook is uitgezonderd van box 3 op basis van de rangorderegeling (vanwege het (vrijgesteld) in aanmerking nemen in box 1), uitgesloten van box 3. Het gaat dan om verplichtingen tot het doen van uitkeringen of verstrekkingen aan bloed- of aanverwanten in de rechte lijn of in de tweede graad van de zijlijn en aan personen die behoren tot het huishouden van de schuldenaar die in rechte vorderbaar zijn en niet de tegenwaarde vormen voor een prestatie.

9.3. Erfpachtstructuren in de overdrachtsbelasting

Geconstateerd is dat in de praktijk als financieringsstructuur of voor de vervreemding van beleggingsvastgoed steeds vaker gebruik wordt gemaakt van de zogenoemde erfpachtlease in plaats van een 'sale and lease back' om heffing van overdrachtsbelasting te voorkomen. Het kabinet stelt voor deze economische vergelijkbare gevallen gelijk te behandelen door niet meer toe te staan dat de grondslag waarover in geval van verkoop met gelijktijdige vestiging van een erfdienstbaarheid, een recht van erfpacht of een recht van opstal verminderd kan worden met de gekapitaliseerde waarde van de erfpacht canon of retributie. Bij een 'sale and lease back' wordt de onroerende zaak verkocht waarbij de verkoper en de koper gelijktijdig een huurovereenkomst sluiten. De verkoper verkrijgt hiermee de positie van huurder. Bij de erfpachtlease daarentegen wordt de onroerende zaak verkocht en geleverd onder voorbehoud van een recht van erfpacht. De verkoper verkrijgt hiermee de positie van erfpachter, waarbij in plaats van een huursom een jaarlijkse canon is verschuldigd (die veelal gelijk is aan de huur die anders betaald zou worden). De erfpachtvoorwaarden zoals die in de erfpachtakte worden vastgesteld, worden zoveel mogelijk gemodelleerd naar de voorwaarden zoals die in een huurovereenkomst zouden worden opgenomen. Zo is ook de looptijd van het recht van erfpacht vergelijkbaar met de looptijd van de huurovereenkomst. De positie van de verkoper als erfpachter verschilt hierdoor in economische zin niet wezenlijk van de positie die hij als huurder zou hebben. Hetzelfde geldt voor de positie van de koper in beide situaties. De keuze voor erfpacht in plaats van huur is vooral ingegeven door een forse besparing van overdrachtsbelasting. Voor de overdrachtsbelasting kan namelijk, door het gebruik van de rechtsfiguur erfpachtlease, heffing worden vermeden die in geval van een 'sale and lease back' wel verschuldigd zou zijn. Immers in geval van een levering van een onroerende zaak onder voorbehoud van een erfdienstbaarheid, een recht van erfpacht of een recht van opstal, mag voor de berekening van overdrachtsbelasting de gekapitaliseerde waarde van de verschuldigde canon in mindering worden gebracht op de waarde van de eigendom van de onroerende zaak.

Na afloop van de voorbehouden erfdienstbaarheid, het recht van erfpacht of het recht van opstal heeft de koper de volle eigendom van de onroerende zaak. Ter zake van de aanwas naar volle eigendom vindt dan in beginsel geen heffing van overdrachtsbelasting meer plaats.

Bij een levering van de onroerende zaak onder gelijktijdige vaststelling van een huurovereenkomst vindt deze vermindering van de maatstaf van heffing niet plaats. De koper van de verhuurde onroerende zaak betaalt in dat geval overdrachtsbelasting over de volle waarde in het economische verkeer van de onroerende zaak (en tenminste over de tegenprestatie).

Ook bij vervreemding van beleggingsvastgoed wordt in toenemende mate de rechtsfiguur erfpachtlease toegepast. In die gevallen verkoopt een belegger zijn verhuurd vastgoed aan een andere belegger, onder voorbehoud van een tijdelijk recht van erfpacht tegen een prijs die gelijk is aan de waarde in het economische verkeer van het vastgoed. De verkoper blijft verhuurder van het vastgoed en recht hebben op de huuropbrengsten, maar tegelijkertijd verkrijgt hij de positie van erfpachter en dus ook de verplichting om canon te betalen (die veelal gelijk is aan de huuropbrengsten). Op deze wijze wordt bewerkstelligd dat de koper het beleggingsvastgoed verkrijgt met een forse besparing van overdrachtsbelasting.

Met de onderhavige wijziging kan de bovenbedoelde vermindering van de maatstaf van heffing niet toegepast worden wanneer een onroerende zaak wordt geleverd onder voorbehoud van een erfdienst-

baarheid, een recht van erfpacht of een recht van opstal. Daarmee worden economisch vergelijkbare gevallen, ook fiscaal gelijk behandeld.

9.4. Heffing MRB en provinciale opcenten voor niet-ingezetenen

De voorgestelde wijziging op de heffing van de provinciale opcenten regelt dat een niet-ingezetene die aan de heffing van motorrijtuigenbelasting is onderworpen, geacht wordt te wonen in de provincie die het laagste aantal opcenten heeft. Op dit moment wordt een niet-ingezetene die aan de heffing van motorrijtuigenbelasting is onderworpen, geacht te wonen in de provincie die de hoogste provinciale opcenten heft. In een recente uitspraak van de Rechtbank Zeeland-West-Brabant heeft de rechtbank geconcludeerd dat de heffing van provinciale opcenten in verband met het Europese recht onverbindend is, voor zover het bepaalt dat niet-ingezetenen geacht worden te wonen in de provincie die het hoogste aantal provinciale opcenten heft.³⁰ Voor het zwaarder belasten van niet-ingezetenen bestaat volgens de rechtbank geen objectieve rechtvaardiging. De heffing is strijdig met het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie en daarmee onverbindend. Om die reden wordt er nu voor gekozen de Provinciewet op dit punt aan te passen.

9.5. Herinstructie vrijstelling kolenbelasting voor opwekking elektriciteit

Met dit voorstel geeft het kabinet uitvoering aan de afspraak uit het Energieakkoord om opnieuw een vrijstelling van kolenbelasting voor kolen die worden gebruikt voor de productie van elektriciteit in te voeren. Op 1 januari 2013 werd deze vrijstelling bij de Wet uitwerking fiscale maatregelen Begrotingsakkoord 2013 afgeschaft vanuit milieubeleidsoverwegingen en om budgettaire redenen. Naast de herinstructie van de vrijstelling is in het Energieakkoord de afspraak gemaakt om de meest vervuilende elektriciteitsproductie af te bouwen als onderdeel van de transitie naar een duurzame energiehuishouding. Hiertoe worden per 1 januari 2016 minimum rendementseisen geïntroduceerd in het Activiteitenbesluit milieubeheer. Per 1 januari 2016 dienen kolencentrales ten minste een netto elektrisch rendement van 38% te halen. Per 1 juli 2017 dienen zij een netto elektrisch rendement van 40% te halen. De invoering van de minimum rendementseisen draagt bij aan de verlaging van het primaire energieverbruik en de verlaging van de emissie van CO₂, NO_x, SO₂ en fijnstof in Nederland. Wanneer een kolencentrale op de invoeringsdata niet aan de gestelde eisen voldoet, zal deze moeten sluiten. Op dit moment voldoen vijf kolencentrales uit de jaren tachtig niet aan deze minimum rendementseis van 38% respectievelijk 40%. De motie van de leden Jan Vos en Van Veldhoven³¹ verzoekt de vrijstelling van kolenbelasting in te trekken als zou blijken dat de genoemde kolencentrales niet zouden sluiten, conform de oorspronkelijke afspraak uit het Energieakkoord. De oorspronkelijke afspraak tot sluiting van de meest vervuilende kolencentrales is echter vervallen vanwege strijdigheid met de mededingingsregels. Deze afspraak zal daarom worden vervangen door de genoemde minimum rendementseisen. Aan de motie van de leden Jan Vos en Van Veldhoven wordt dan ook uitvoering gegeven door de opnieuw te introduceren vrijstelling gelijktijdig toe te passen, althans op een eerste dag van een kalenderjaar, met de inwerkingtreding van de beoogde wijziging van het Activiteitenbesluit milieubeheer waarmee de rendementseisen worden ingevoerd die is voorzien op 1 januari 2016. Aangezien die wijziging van het Activiteitenbesluit milieubeheer nog niet in het Staatsblad is gepubliceerd, is de inwerkingtreding technisch vormgegeven door een inwerkingtreding bij koninklijk besluit. De exploitanten van de kolencentrales zijn voorbereid op de invoering van deze regelgeving in de context van het Energieakkoord, zoals onder andere is toegelicht in de brief van de minister van Economische Zaken van 3 juli 2014³² en het verslag van het schriftelijk overleg van 26 februari 2015 over het ontwerpbesluit tot wijziging van het Activiteitenbesluit milieubeheer (rendementseisen kolencentrales).³³ De borging van de maatregelen over kolencentrales uit het Energieakkoord wordt gedaan door de SER Borgingscommissie.

De herinvoering van de vrijstelling brengt een belastingderving met zich mee van € 189 miljoen per jaar. In het Energieakkoord is vastgelegd dat deze derving wordt gedekt uit een verhoging van de energiebelasting die voor 50% neerslaat bij bedrijven en voor 50% bij huishoudens. Het kabinet heeft onderzocht hoe de lasten binnen deze beide groepen op een evenwichtige wijze kunnen worden verdeeld. Bij bedrijven is daarbij gekeken naar een evenwichtige verdeling over de bedrijven die met name aardgas gebruiken en de bedrijven die met name elektriciteit gebruiken. Daarbij is ervoor gekozen de lasten voor het bedrijfsleven zodanig te verdelen dat de lastenstijging van een bedrijf dat met zijn verbruik de eerste drie belastingschijven voor aardgas doorloopt ongeveer gelijk is aan de lastenstijging van een bedrijf dat met zijn verbruik de eerste drie belastingschijven voor elektriciteit doorloopt.

Bij de verdeling van de lasten van huishoudens is een belangrijk uitgangspunt de verhouding tussen

³⁰ Rechtbank Zeeland-West-Brabant 24 april 2015, nr. AWB – 14_5972, ECLI:NL:RBZWB:2015:2612.

³¹ Kamerstukken II 2014/15, 30 196, nr. 281.

³² Kamerstukken II 2013/14, 30 196, nr. 252.

³³ Kamerstukken II 2014/15, 29 383, nr. 234.

de tarieven op aardgas en elektriciteit gelet op de energie-inhoud en de CO₂-prestatie. Deze verhouding tussen de belasting op aardgas en elektriciteit komt bij huishoudens beter in balans als elektriciteit lager wordt belast en gas hoger wordt belast. Hieruit volgt dat de lasten voor huishoudens het beste kunnen neerslaan bij aardgas. In de hogere schijven waar het verbruik van bedrijven met name wordt belast, is die verhouding overigens al beter in balans. De voorgaande overwegingen hebben geleid tot de volgende, naar de mening van het kabinet evenwichtige, verdeling van de verhoging van de energiebelasting:

Tabel 12: Tariefwijzigingen energiebelasting ter dekking vrijstelling kolenbelasting

Verbruik	Tarief 2015 in centen	Verhoging ter dekking in centen	Verhoging ter dekking in procenten	Tarief 2016 in centen inclusief inflatiecorrectie
Aardgas				
0–170.000 m ³	19,11	0,858	4,49%	20,064
170.000–1.000.000 m ³	6,77	0,150	2,21%	6,954
1.000.000–10 mln. m ³	2,47	0,055	2,21%	2,537
>10 mln. m ³	1,18	0,026	2,21%	1,212
Aardgas glastuinbouw				
0–170.000 m ³	3,069	0,138	4,49%	3,222
170.000–1.000.000 m ³	2,278	0,050	2,21%	2,339
1.000.000–10 mln. m ³	2,47	0,055	2,21%	2,537
>10 mln. m ³	1,18	0,026	2,21%	1,212
Elektriciteit				
0–10.000 kWh	11,96	0,000	0,00%	12,020
10.000–50.000 kWh	4,69	0,283	6,04%	4,996
50.000 – 10 mln. kWh	1,25	0,075	6,04%	1,331
> 10 mln. kWh niet-zakelijk	0,10	0,006	6,04%	0,107
> 10 mln. kWh zakelijk	0,05	0,003	6,04%	0,053

10. Budgettaire aspecten

In de hierna opgenomen tabel is het totale budgettaire beeld, op transactiebasis, weergegeven van alle maatregelen in het wetsvoorstel Belastingplan 2016 met budgettaire gevolgen.

Tabel 13: Totale budgettaire beeld

Maatregel (lasten)	2015	2016	2017	struc.
5 miljard pakket				
Intensivering IACK		–289	–289	–289
Intensivering arbeidskorting		–2.643	–2.643	–2.643
Verlaging tarief tweede en derde schijf		–2.560	–2.560	–2.560
Verlengen schijflengte derde schijf		–838	–838	–838
Volledige afbouw algemene heffingskorting		2.081	2.081	2.081
Totaal vijf miljard pakket (lasten)		–4.249	–4.249	–4.249
Overig				
Verhoging ouderenkorting		–395	0	0
Mutatie tarief eerste schijf		–40	–40	–40
Mutatie tarief tweede en derde schijf		80	0	0
Mutatie arbeidskorting		67	0	0
Mutatie tarief tweede en derde schijf (zorgpremies)		139	429	429
Structureel koppelen einde afbouw AHK en einde 3 ^e schijf		0	–75	–1.040
Mutatie tarief tweede en derde schijf i.v.m. struc. koppelen AHK		0	96	1.250
Verlengen schijflengte derde schijf		0	–21	–210
Emigratie ab-houders		3	6	65
Integratie RDA in S&O-afdrachtvermindering/ taakstelling		–135	–150	–150
Betere aansluiting loonheffing en inkomstenheffing (afschaffen uitzonderingsregel)		20	20	20

Maatregel (lasten)	2015	2016	2017	struc.
Kinderalimentatieverplichtingen uitsluiten in box 3	-4	-4		
Erfpachtstructuren overdrachtsbelasting		20	20	20
Herinstructie vrijstelling kolenbelasting voor opwekking elektriciteit		-189	-189	-189
Verhogen energiebelasting (dekking vrijstelling kolenbelasting)		189	189	189
Uniform tarief in de frisdrankbelasting van € 8 euro per hectoliter		30	30	30
Verruiming schenkbelasting ten behoeve van eigenwoning			-90	-90
Totaal overig	-4	-215	225	284
Totaal lasten	-4	-4.464	-4.024	-3.965

Maatregel (uitgaven)	2015	2016	2017	struc.
Uitzondering partnerbegrip bij opvanghuizen		-6	-6	-6
Uitstel wijziging tarieven ABB bovenwindse eilanden		-1		
Wijziging opcenten niet-ingezetenen		-1	-1	-1
Totaal uitgaven	-	-8	-7	-7

Toelichting

In de tabel zijn voor de jaren 2015 tot en met 2017 en structureel de budgettaire gevolgen weergegeven van de maatregelen in dit wetsvoorstel die budgettaire gevolgen hebben.

In totaal wordt vanaf 2016 structureel € 5 miljard vrijgemaakt om de lasten op arbeid te verlagen. € 0,25 miljard wordt ingevuld door middel van een intensivering van de uitgaven, door de kinderopvangtoeslag te verhogen. € 4,25 miljard wordt ingevuld door maatregelen die opgenomen zijn in het wetsvoorstel Belastingplan 2016. De resterende € 0,5 miljard wordt vanaf 2017 ingevuld door een loonkostenmaatregel die is opgenomen in het wetsvoorstel Wtl.

Om de koopkracht van gepensioneerden in 2016 te repareren wordt de ouderenkorting eenmalig met € 222 verhoogd. Dit kost € 0,4 miljard in 2016.

Het tarief van de eerste schijf wordt vanaf 2016 neerwaarts afgerond op 0,05%-punt. Dit kost € 40 miljoen euro. Daarnaast worden ter dekking van de eenmalige koopkrachtreparatie de tarieven in de 2^e en 3^e schijf licht verhoogd, alsmede wordt het maximum van de arbeidskorting licht verlaagd. Dit levert respectievelijk € 80 miljoen en € 67 miljoen op in 2016.

Het einde van de afbouw van de algemene heffingskorting wordt structureel gekoppeld aan het einde van de 3^e schijf, dat door de maatregelen uit de Wet maatregelen woningmarkt 2014 II de komende jaren (tot en met 2031) stapsgewijs opschuift. Dit wordt gedekt uit een verhoging van het tarief van de 2^e en 3^e schijf met structureel 0,9%-punt. Structureel komt het tarief van de 2^e en 3^e schijf (inclusief de maatregelen uit de Wet maatregelen woningmarkt 2014 II) hiermee uit op 37,2% in 2042. Daarnaast wordt het einde van de 3^e schijf structureel verlengd met € 4.500 (prijzen 2016). Per saldo pakken deze maatregelen budgetneutraal uit.

De zorgpremies komen ten opzichte van de premieraming bij miljoenennota 2015 lager uit. Dit zorgt voor een lastenverlichting. Het structurele deel van deze lastenverlichting wordt gecompenseerd met een even grote lastenverzwaring. Dit leidt tot een verhoging van het tarief 2^e en 3^e schijf met 0,11%-punt in 2016 en 0,21%-punt in 2017 (beide ten opzichte van het tarief in 2015).

De opbrengst van de maatregel om fiscaal gedreven emigratie door aanmerkelijkbelanghouders tegen te gaan, is € 3 miljoen in 2016, € 6 miljoen in 2017 en structureel op € 65 miljoen, waarbij verondersteld is dat het structurele effect na twintig jaar wordt bereikt. Voor reeds geëmigreerde aanmerkelijkbelanghouders geldt dat deze onder het bestaande regime van de conserverende aanslag blijven vallen.

Het budget voor de RDA en S&O-afdrachtvermindering – die per januari 2016 samengevoegd worden – wordt structureel met € 85 miljoen verhoogd. Daarnaast wordt de in het Belastingplan 2014 opgenomen taakstelling 'Boetes marktwerking NMa' uit het regeerakkoord teruggedraaid per 2016. Dit betekent dat er in 2016 € 100 miljoen en in 2017 e.v. € 115 miljoen extra beschikbaar komt voor het budget van de geïntegreerde regeling. Ten slotte heeft het kabinet vorig jaar besloten om de taakstel-



ling op subsidies uit het Begrotingsakkoord 2015 vanaf 2016 voor een bedrag van € 50 miljoen via het fiscale innovatie instrumentarium (RDA en S&O-afrachtvermindering) te realiseren

De in het kader van de betere aansluiting van loonheffing en inkomstenheffing voorgestelde afschaffing van de uitzonderingsregel leidt tot een structurele opbrengst van € 20 miljoen. Deze opbrengst wordt teruggesluisd in het algemene koopkrachtbeeld.

Het uitsluiten van kinderalimentatieverplichtingen in box 3 beoogt de ontstane disbalans op te heffen en uitvoeringsproblemen te voorkomen. Hierdoor is het resultaat weer gelijk aan de tot 1 januari 2015 geldende situatie. Deze wijziging heeft daarom vanaf 2017 geen budgettaire gevolgen. Wel zal in zowel 2015 als in 2016 de belasting op box 3-vermogen naar schatting € 4 miljoen lager uitvallen. Het uitsluiten van een aantal vergelijkbare onderhoudsverplichtingen in box 3 leidt naar verwachting tot een zodanig marginale budgettaire opbrengst, dat deze op nihil is gesteld.

De maatregel met betrekking tot erfpachtstructuren in de overdrachtsbelasting levert vanaf 2016 € 20 miljoen per jaar op.

De herinvoering van de vrijstelling in de kolenbelasting kost € 189 miljoen per jaar. In het Energieakkoord is afgesproken om deze te dekken uit een verhoging van de energiebelasting, die voor 50% neerslaat bij bedrijven en voor 50% bij huishoudens. Per saldo werken beide maatregelen budgettair neutraal uit.

Het tarief in de frisdrankbelasting wordt geüniformeerd en tevens verhoogd naar verhogen naar € 8 euro per 100 liter. Dit leidt tot een budgettaire opbrengst van € 30 miljoen vanaf 2016.

De verruiming van de vrijstelling in de schenkbelasting ten behoeve van de eigen woning leidt vanaf 2017 tot een geraamde derving van € 90 miljoen per jaar.

Het geheel van deze maatregelen maakt deel uit van het totale lastenbeeld zoals dat is beschreven in de Miljoenennota 2016.

11. EU-aspecten

Naar aanleiding van de uitspraak van de Rechtbank Zeeland-West-Brabant van 24 april 2015 wordt de heffing van opcenten bij niet-ingezetenen aangepast om deze in overeenstemming te brengen met het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie. Ook worden de maatregelen Vereenvoudiging verbruiksbelastingen van alcoholvrije dranken en Herintroductie vrijstelling kolenbelasting voor opwekking elektriciteit als technisch voorschrift genotificeerd.

12. Uitvoeringskosten Belastingdienst

De voorstellen van het wetsvoorstel Belastingplan 2016 zijn door de Belastingdienst beoordeeld met de uitvoeringstoets nieuwe stijl. Waar uitvoeringstoetsen van de Belastingdienst zich in het verleden vooral concentreerden op de vraag of de noodzakelijke aanpassingen in de geautomatiseerde systemen nog konden worden doorgevoerd, wordt met de uitvoeringstoets nieuwe stijl breed gekeken naar aspecten die vanuit het perspectief van de uitvoering van belang kunnen zijn. De uitvoeringstoetsen hebben de vorm gekregen van een rapportage per onderdeel van het wetsvoorstel, waarin die aspecten worden uitgewerkt. Bij de verschillende uitvoeringstoetsen is een leeswijzer gevoegd met een nadere toelichting op de vorm waarin die rapportages zijn gegoten.

Voor alle voorstellen uit het onderhavige wetsvoorstel geldt dat de Belastingdienst die uitvoerbaar en handhaafbaar acht per de voorgestelde inwerkingtredingsdatum. Bij een aantal voorstellen worden door de Belastingdienst kanttekeningen geplaatst, waarmee duidelijk is welke potentiële kansen, problemen of risico's de Belastingdienst voorziet bij de invoering daarvan. Dat lijkt nieuw, maar is het niet. In het verleden werd binnen de Belastingdienst een afweging gemaakt, waarbij zonder nadere toelichting het oordeel uitvoerbaar en handhaafbaar volgde, als kansen werden gezien, of als werd besloten bepaalde risico's te accepteren. Met de uitvoeringstoets nieuwe stijl wordt de gemaakte afweging voor de buitenwereld inzichtelijk gemaakt. Dit leidt tot een evenwichtiger beeld van de gevolgen voor de uitvoering die achter de diverse voorstellen schuil gaan. In een aparte brief wordt meer in detail ingegaan op de uitvoeringstoets nieuwe stijl en op de uitvoeringsgevolgen van het gehele pakket Belastingplan 2016.

Een aantal voorstellen uit het wetsvoorstel Belastingplan 2016 heeft gevolgen voor de uitvoeringskosten van de Belastingdienst. Deze zijn opgenomen in de onderstaande tabel. De besparingen die voortvloeien uit de maatregelen worden ingezet ter invulling van de vereenvoudigingstaakstelling bij de Belastingdienst. De besparingen die voortvloeien uit de maatregelen worden ingezet ter invulling

van de vereenvoudigingstaakstelling bij de Belastingdienst.

Tabel 14: Overzicht additionele uitvoeringskosten Belastingdienst (€ mln., + is toename van uitvoeringskosten)

Totaal uitvoeringskosten BP (x € 1 mln.)							
Maatregel	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021
Wijziging partnerbegrip (opvanghuizen)	0,000	0,224	0,200	0,200	0,200	0,200	0,200
Gelijke behandeling in partnerbegrip van bloed- en aanverwanten	0,000	0,050	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000
Herziening box 3	0,000	0,335	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000
Pakket bestrijden emigratielek aanmerkelijk-belanghouders	0,000	0,010	0,000	0,501	0,075	0,075	0,075
Bestrijding erfpacht-constructies in de overdrachts-belasting	0,190	0,190	0,190	0,143	0,095	0,047	0,047
verruiming schenkingsvrijstelling	0,000	0,342	0,298	0,298	0,298	0,298	0,298
Totaal kosten BP	0,190	1,151	0,688	1,142	0,668	0,620	0,620
Integratie RDA in S&O	0,000	-0,215	-0,232	-0,232	-0,317	-0,317	-0,317
Totaal besparingen BP	0,000	-0,215	-0,232	-0,232	-0,317	-0,317	-0,317
Totaal BP	0,190	0,936	0,456	0,910	0,351	0,303	0,303

13. Gevolgen voor bedrijfsleven en burger

De in het onderhavige wetsvoorstel opgenomen maatregelen die zijn aan te merken als tariefmaatregelen of als het herstel van een omissie hebben in het geheel geen invloed op de regeldruk. Daarnaast heeft slechts één maatregel een meer dan verwaarloosbaar effect op de administratieve lasten. Die maatregel betreft de integratie van de RDA in de S&O-faciliteit (circa € 1 miljoen reductie voor bedrijven). De integratie bevat verschillende vereenvoudigingen, die invloed hebben op het administratieve lastenniveau voor bedrijven. Zo ontvangen bedrijven straks nog maar één S&O-verklaring, die ziet op zowel de S&O-loonkosten als de overige aan S&O-gerelateerde kosten en uitgaven. Bedrijven ontvangen nu hiervoor nog twee aparte beschikkingen. Daarnaast kunnen bedrijven straks het gehele fiscale voordeel verrekenen via de loonheffing. Nu verrekenen bedrijven het RDA-voordeel nog via de vennootschapsbelasting. Ook wordt het forfaitaire regime voor overige kosten en uitgaven vereenvoudigd. In plaats van een verplicht regime voor bedrijven die minder dan 1.800 S&O-uren maken krijgen bedrijven de keuze om al dan niet van het forfait gebruik te maken.

II. Artikelsgewijze toelichting

Artikel I

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

In artikel 5a van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR) en artikel 1.2 van de Wet inkomstenbelasting 2001 (Wet IB 2001) is bepaald onder welke voorwaarden een persoon voor de inkomstenbelasting als partner kwalificeert. In artikel 1.2, vierde lid, onderdeel a, van de Wet IB 2001 is bepaald dat in afwijking van artikel 5a van de AWR en artikel 1.2, eerste lid, van de Wet IB 2001 niet als partner wordt aangemerkt de bloedverwant in de eerste graad van de belastingplichtige, tenzij beiden bij de aanvang van het kalenderjaar de leeftijd van 27 jaar hebben bereikt. Dit betekent dat het kind van de belastingplichtige dat jonger is dan 27 jaar op basis van genoemd vierde lid, onderdeel a, niet als partner van zijn vader of moeder kan kwalificeren. Een dergelijke uitzondering geldt op grond van de tekst van de wet echter niet voor stiefkinderen jonger dan 27 jaar, omdat aanverwanten in deze wettekst niet worden uitgesloten. Om bloed- en aanverwanten hetzelfde te behandelen wordt voorgesteld in artikel 1.2, vierde lid, onderdeel a, van de Wet IB 2001 op te nemen dat ook de aanverwant in de eerste graad van de belastingplichtige niet als partner kwalificeert, tenzij beiden bij aanvang van het kalenderjaar de leeftijd van 27 jaar hebben bereikt. Onder aanverwant in de eerste graad van de belastingplichtige wordt verstaan het kind van de ex-echtgenoot. Deze aanverwant moet jonger dan 27 jaar oud zijn. Omdat de Belastingdienst, anders dan bij bloedverwanten in de eerste graad, bij aanverwanten in de eerste graad niet meteen kan vaststellen of sprake is van aanverwantschap, wordt voorgesteld in het achtste lid van genoemd artikel te bepalen dat deze uitzondering op het partnerschap alleen geldt indien de belastingplichtige en de aanverwant hier op enig moment gezamenlijk om hebben verzocht. Op basis van het verzoek verifieert de inspecteur het aanverwantschap, en is er – bij aanverwantschap – geen sprake van partnerschap. Een dergelijk verzoek geldt totdat de belastingplichtige en de aanverwant beiden de leeftijd van 27 jaren hebben bereikt. Het

verzoek om uitzondering van het partnerbegrip hoeft dus niet elk jaar te worden gedaan. Op een gedaan verzoek kan niet in een volgend jaar worden teruggekomen.

Tevens wordt voorgesteld een negende lid aan artikel 1.2 van de Wet IB 2001 toe te voegen. Op basis van dit negende lid wordt, teneinde de uniformiteit van het partnerbegrip in de fiscaliteit en bij de toeslagen te borgen, een in het kader van artikel 1.2, achtste lid, van de Wet IB 2001 gedaan verzoek tevens geacht een in het kader van het partnerbegrip voor de toeslagen op grond van artikel 3, vijfde lid, van de Algemene wet inkomensafhankelijke regelingen (Awir) gedaan verzoek te zijn. Indien een belastingplichtige op verzoek door de inspecteur niet als partner wordt aangemerkt is deze belastingplichtige daardoor tevens geen toeslagpartner.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Het is Nederlands verdragsbeleid om een bepaling in de belastingverdragen op te nemen op grond waarvan Nederland het heffingsrecht voorbehoudt over dividenden uit aanmerkelijk belang voor zover er op de – bij emigratie van de aanmerkelijkbelanghouder opgelegde – conserverende belastingaan-

slag nog een bedrag openstaat. Daarbij wordt aangesloten bij het inwonerschap van de dividendbetalende vennootschap volgens de nationale wet- en regelgeving. Nederland bewerkstelligt inwonerschap onder meer door de vestigingsplaatsfictie van artikel 7.5, zesde lid, van de Wet IB 2001. De vestigingsplaatsfictie is bij invoering om praktische redenen beperkt tot tien jaar. Een langere termijn was bovendien destijds niet functioneel, omdat de nationale wetgeving ten aanzien van conserverende belastingaanslagen het invorderingsrecht van Nederland over voordelen uit aanmerkelijk belang beperkt tot tien jaar.

Het voorstel is om de tienjaarstermijn in de vestigingsplaatsfictie te vervangen door een termijn die loopt totdat de conserverende belastingaanslag (volledig) is voldaan. Deze wijziging van de vestigingsplaatsfictie vloeit logischerwijs voort uit de in dit wetsvoorstel opgenomen wijziging van de Invorderingswet 1990 (IW 1990) op grond waarvan conserverende belastingaanslagen opgelegd aan geëmigreerde aanmerkelijkbelanghouders niet meer louter door tijdsverloop van tien jaar worden kwijtgescholden. Voorts sluit deze wijziging aan bij het inmiddels door Nederland gevoerde verdragsbeleid om het Nederlandse voorbehoud over dividenden uit aanmerkelijk belang niet langer te beperken in de tijd, maar van toepassing te laten zijn zolang de conserverende belastingaanslag nog openstaat.³⁴ Met de voorgestelde wijziging in de vestigingsplaatsfictie kunnen de aanmerkelijkbelangvoorbehouden in de verdragen die geen beperking in de tijd (meer) zullen kennen, ten volle, immers ook na verloop van tien jaar, worden benut.

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

De wijzigingen van artikel 8.10 van de Wet IB 2001 bewerkstelligen dat de algemene heffingskorting steiler en voorts volledig wordt afgebouwd. Deze wijzigingen zijn nader beschreven in het algemeen deel van deze memorie.

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

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

Ingevolge artikel I, onderdeel H, onder 1, wordt het in artikel 8.11, tweede lid, eerste volzin, onderdeel b, van de Wet IB 2001 opgenomen bedrag van de maximale arbeidskorting op € 3.107 gesteld. Dit betreft een verhoging van dit bedrag ten opzichte van 2015 met € 887. Deze verhoging vloeit, zoals beschreven in het algemeen deel van deze memorie, deels voort uit de besluitvorming van augustus van dit jaar. Voorts is bij de bepaling van de voor 2016 geldende maximale arbeidskorting rekening gehouden met de inflatiecorrectie van artikel 10.1 van de Wet IB 2001 die per 1 januari 2016 wordt toegepast, almede met de in artikel III, onderdeel D, van het Belastingplan 2014 opgenomen wijziging.

In artikel 8.11, tweede lid, tweede volzin, van de Wet IB 2001 is geregeld dat de arbeidskorting voor de inkomstenbelasting en premie voor de volksverzekeringen, ingeval het arbeidsinkomen niet meer bedraagt dan € 49.770, ten minste de volgens artikel 22a van de Wet op de loonbelasting 1964 (Wet LB 1964) toegekende arbeidskorting bedraagt, met een maximum van € 2.220 (bedragen 2015). De volgens artikel 22a van de Wet LB 1964 toegekende arbeidskorting betreft zowel de arbeidskorting die is toegekend ter zake van het zogenoemde reguliere loon waarop de loonbelastingtabellen, bedoeld in artikel 25, tweede lid, van de Wet LB 1964, van toepassing zijn als de arbeidskorting die is toegekend ter zake van de zogenoemde bijzondere beloningen waarop de loonbelastingtabellen voor bijzondere beloningen, bedoeld in artikel 26, eerste lid, van de Wet LB 1964, worden toegepast. Voorgesteld wordt om vanaf 2016 in artikel 8.11, tweede lid, tweede volzin, van de Wet IB 2001 uitsluitend uit te gaan van de arbeidskorting die volgens artikel 22a van de Wet LB 1964 wordt toegekend ter zake van het reguliere loon. In lijn daarmee wordt voorgesteld in artikel 28 van de Wet LB 1964 te bepalen dat het op de jaaropgaaf op te nemen bedrag wordt beperkt tot de bij de toepassing van de loonbelastingtabellen, bedoeld in artikel 25, tweede lid, van de Wet LB 1964, met de loonbelasting en premie voor de volksverzekeringen verrekende arbeidskorting (zie artikel XVII, onderdeel H).

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

Ingevolge artikel I, onderdeel I, wordt het opbouwpercentage van de inkomensafhankelijke combinatiekorting in artikel 8.14a van de Wet IB 2001 verhoogd van 4% naar 6,07% en wordt het maximale bedrag van de inkomensafhankelijke combinatiekorting op € 2.744 gesteld. Daarmee wordt het

³⁴ Zie het op 19 april 2015 te Washington tot stand gekomen Verdrag tussen het Koninkrijk der Nederlanden en de Republiek Malawi tot het vermijden van dubbele belasting en het voorkomen van het ontgaan van belasting met betrekking tot belastingen naar het inkomen (Trb. 2015, nr. 75), en het op 22 juli 2015 te Lusaka tot stand gekomen Verdrag tussen het Koninkrijk der Nederlanden en de Republiek Zambia tot het vermijden van dubbele belasting en het voorkomen van het ontgaan van belasting met betrekking tot belastingen naar het inkomen (Trb. 2015, nr. 113).



maximale bedrag van de inkomensafhankelijke combinatiekorting € 592 hoger dan in 2015. Deze verhoging vloeit, zoals beschreven in het algemeen deel van deze memorie, deels voort uit de besluitvorming van augustus van dit jaar. Voorts is bij de bepaling van de voor 2016 geldende maximale inkomensafhankelijke combinatiekorting rekening gehouden met de inflatiecorrectie van artikel 10.1 van de Wet IB 2001 die per 1 januari 2016 wordt toegepast.

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

Ingevolge artikel I, onderdeel J, wordt de in artikel 8.17, tweede lid, van de Wet IB 2001 opgenomen hoge ouderenkorting op € 1.187 gesteld. Dit betreft een verhoging van deze korting ten opzichte van 2015 met € 145. Deze verhoging vloeit, zoals beschreven in het algemeen deel van deze memorie, deels voort uit de besluitvorming van augustus van dit jaar. Voorts is bij de bepaling van het voor 2016 geldende hoge bedrag van de ouderenkorting rekening gehouden met de inflatiecorrectie van artikel 10.1 van de Wet IB 2001 die per 1 januari 2016 wordt toegepast, alsmede met de in artikel II, onderdeel G, van het Belastingplan 2015 opgenomen wijziging.

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

Op grond van het voorgestelde artikel 10.6a van de Wet IB 2001 wordt het afbouwpercentage van de algemene heffingskorting bij het begin van het kalenderjaar bij ministeriële regeling aangepast. Dit percentage wordt berekend door de algemene heffingskorting te delen door het verschil tussen enerzijds het belastbare inkomen uit werk en woning waarbij de derde schijf van box 1 van de inkomstenbelasting eindigt en anderzijds het maximale belastbare inkomen uit werk en woning waarbij de afbouw van de algemene heffingskorting nog niet is gestart. Zodoende wordt bewerkstelligd dat het punt waarbij de algemene heffingskorting volledig is afgebouwd, gelijk ligt met het einde van de derde schijf van box 1 van de inkomstenbelasting. Het berekende percentage wordt rekenkundig afgerond op vier decimalen.

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

De wijziging in artikel 10.7, vijfde lid, van de Wet IB 2001 strekt tot een verlaging van het startpunt van de afbouw van de arbeidskorting zoals reeds toegelicht in het algemeen deel van deze memorie. De verlaging van het startpunt van de afbouw van de arbeidskorting per 2016 met € 16.205 ten opzichte van 2015 bestaat uit een aantal componenten, namelijk uit een verhoging van het in artikel 8, eerste lid, onderdeel a, van de Wet minimumloon en minimumvakantiebijslag bedoelde bedrag, uit de verlaging van genoemd startpunt als gevolg van de besluitvorming van augustus van dit jaar zoals beschreven in het algemeen deel van deze memorie, uit een verlaging van dit startpunt op grond van artikel II, onderdeel I, van het Belastingplan 2015 en uit een verhoging als gevolg van de inflatiecorrectie van artikel 10.1 van de Wet IB 2001 die per 1 januari 2016 wordt toegepast op het in 2015 in artikel 10.7, vijfde lid, van de Wet IB 2001 vermelde bedrag.

Artikel I, onderdeel M, en artikel XLIV (artikel 10.bis.11a van de Wet inkomstenbelasting 2001 en hoofdstuk 2, artikel I, onderdeel APa, van de Invoeringswet Wet inkomstenbelasting 2001)

In het algemeen deel van deze memorie is toegelicht dat het voor fiscale partners op verzoek mogelijk wordt om zonder feitelijke aanpassing van de begunstiging of gerechtigdheid toch een dubbele vrijstelling te benutten als een van beide partners een uitkering uit een zogenoemde Brede Herwaarderingskapitaalverzekering of kapitaalverzekering eigen woning (KEW) bij leven geniet dan wel een bedrag aan tegoed van een spaarrekening eigen woning (SEW) bij leven of een bedrag aan waarde van een beleggingsrecht eigen woning (BEW) bij leven wordt gedeblokkeerd. Hiertoe dienen het voorgestelde artikel 10bis.11a van de Wet IB 2001 dat ziet op de KEW, de SEW en het BEW en het voorgestelde hoofdstuk 2, artikel I, onderdeel APa, van de Invoeringswet Wet IB 2001 dat ziet op zogenoemde Brede Herwaarderingskapitaalverzekeringen.

In artikel 10bis.11a, eerste lid, van de Wet IB 2001 wordt bepaald dat een uitkering uit de KEW, een gedeblokkeerd tegoed van een SEW of een gedeblokkeerd tegoed van een BEW bij leven wordt geacht bij de belastingplichtige en zijn partner voor de helft op te komen indien de belastingplichtige en degene die het gehele kalenderjaar zijn fiscale partner is of op grond van artikel 2.17 van de Wet IB 2001 wordt geacht te zijn, hier gezamenlijk in de aangifte om verzoeken. Door het toerekenen van de helft van de uitkering aan de belastingplichtige enerzijds en zijn fiscale partner anderzijds kunnen de belastingplichtige en zijn partner vervolgens ieder voor dat deel hun eigen resterende vrijstelling benutten (rekening houdend met een eventueel in eerdere jaren benut deel). Indien het aan een van de partners toegerekende deel van de uitkering hoger is dan de voor deze partner resterende vrijstelling, wordt het rentebestanddeel dat ziet op dat deel van de uitkering dat hoger is dan de vrijstelling bij die persoon in de heffing betrokken. Een verzoek leidt dus ongeacht de nog beschikbare vrijstellingen steeds tot een gelijke verdeling van de uitkering over de partners. Deze uitwerking is gelijk aan de situatie waarin de partners ieder als (mede-) begunstigde bij leven in de polis waren

opgenomen.³⁵ De regeling is beperkt tot uitkeringen bij leven, aangezien voor een uitkering bij overlijden al een specifieke regeling is opgenomen in artikel 10bis.6, achtste en negende lid, van de Wet IB 2001.

In artikel 10bis.11a, tweede lid, van de Wet IB 2001 wordt bepaald dat het verzoek moet worden gedaan in de aangifte over het jaar waarin de KEW tot uitkering is gekomen, dan wel de SEW of het BEW is gedeblokkeerd. In dat jaar is de belastingheffing over het rentebestanddeel of het rendement begrepen in de uitkering, het tegoed of de waarde immers aan de orde en ook het al dan niet kunnen benutten van een vrijstelling. Om de maatregel uitvoerbaar te houden, kan niet op het verzoek worden teruggekomen.

In hoofdstuk 2, artikel I, onderdeel APa, van de Invoeringswet Wet inkomstenbelasting 2001 wordt een met artikel 10bis.11a van de Wet IB 2001 overeenkomstige bepaling opgenomen die betrekking heeft op zogenoemde Brede Herwaarderingskapitaalverzekeringen. Ook hier is de regeling beperkt tot uitkeringen bij leven, aangezien uitkeringen bij overlijden op grond van artikel 26a van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 vrijwel ongelimiteerd zijn vrijgesteld. Een verzoek bij overlijden is dan ook overbodig.

Artikel II

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

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

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

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

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

Inleiding

Deze wijzigingen in de Wet IB 2001 houden verband met de herziening van de vermogensrendementsheffing in box 3 per 1 januari 2017. De herziening is al uitgebreid toegelicht in het algemeen deel van de memorie van toelichting. De kern van deze herziening vindt zijn weerslag in de wijziging van artikel 5.2 van de Wet IB 2001. Deze artikelsgewijze toelichting beschrijft daarom eerst de wijzigingen in dat artikel. Vervolgens komen de andere wijzigingen aan bod die in dit kader plaatsvinden. Daarbij gaat het achtereenvolgens om de verhoging van het heffingvrije vermogen (artikel 5.5 van de Wet IB 2001), buitenlandse belastingplichtigen (artikel 7.7 van de Wet IB 2001), kwalificerende buitenlandse belastingplichtigen (artikel 7.8 van de Wet IB 2001), een indexatiebepaling (artikel 10.1 van de Wet IB 2001) en een herijkingsbepaling (10.6a van de Wet IB 2001).

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

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

In artikel 5.2, eerste lid, van de Wet IB 2001 wordt het totale voordeel uit sparen en beleggen (het forfaitaire rendement) gesteld op 1,7% van het gedeelte *van de grondslag sparen en beleggen* dat behoort tot rendementsklasse I vermeerderd met 5,5% van het gedeelte van die grondslag dat behoort tot rendementsklasse II. De *grondslag sparen en beleggen* is, net als onder de huidige wetgeving, de

³⁵ En deze begunstiging zou leiden tot het genieten van ieder de helft van de uitkering hetgeen doorgaans het geval is.

rendementsgrondslag voor zover die meer bedraagt dan het heffingvrije vermogen. Hoe groot het aan rendementsklasse I, onderscheidenlijk rendementsklasse II, toe te rekenen gedeelte van de grondslag sparen en beleggen is, wordt bepaald op basis van de in de tabel genoemde percentages. Deze tabel werkt met een schijvensysteem met drie vermogensschijven: voor het gedeelte van de grondslag sparen en beleggen van € 0 tot € 75.000, van € 75.000 tot € 975.000 en boven € 975.000. Deze bedragen zijn de uitkomst van de in het algemeen deel van de memorie genoemde schijfgrenzen, verminderd met het heffingvrije vermogen, dat per 1 januari 2017 wordt verhoogd naar € 25.000. Met deze benadering is het belastingvoordeel van het heffingvrije vermogen voor iedereen met een (gezamenlijk) vermogen gelijk aan of hoger dan het (gezamenlijke) heffingvrije vermogen in absolute bedragen even groot.

Voor elk van de vermogensschijven geldt een andere vermogensmix. Van het gedeelte van de grondslag sparen en beleggen van € 0 tot € 75.000 wordt 66% in rendementsklasse I ingedeeld en 34% in rendementsklasse II. Van het gedeelte van de rendementsgrondslag van € 75.000 tot € 975.000 wordt 20% in rendementsklasse I ingedeeld en 80% in rendementsklasse II. Ten slotte wordt 100% van het gedeelte van de grondslag sparen en beleggen vanaf € 975.000 in rendementsklasse II ingedeeld.

Voorbeeld 1

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

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

Het gedeelte van de grondslag sparen en beleggen dat behoort tot rendementsklasse I bedraagt € 54.500:

Vermogensschijf 1 (66% van € 75.000):	€ 49.500
Vermogensschijf 2 (20% van € 25.000):	€ 5.000
Vermogensschijf 3 (0% van € 0):	€ 0 +
Totaal:	€ 54.500

Het gedeelte van de grondslag sparen en beleggen dat behoort tot rendementsklasse II bedraagt € 45.500 (= € 100.000 - € 54.500):

Vermogensschijf 1 (34% van € 100.000):	€ 25.500
Vermogensschijf 2 (80% van € 25.000):	€ 20.000
Vermogensschijf 3 (100% van € 0):	€ 0 +
Totaal:	€ 45.500

Het voordeel uit sparen en beleggen bedraagt € 3.429 (1,7% van € 54.500 plus 5,5% van € 45.500).

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

Artikel 5.5 van de Wet IB 2001 – Heffingvrij vermogen

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

Artikel 7.7 van de Wet IB 2001 – Buitenlandse belastingplichtigen

De wijziging van artikel 7.7 van de Wet IB 2001 brengt de percentages die worden gebruikt voor de berekening van het voordeel uit sparen en beleggen in Nederland voor buitenlandse belastingplichtigen per 1 januari 2017 in overeenstemming met de nieuwe percentages die met ingang van die datum gelden voor binnenlandse belastingplichtigen. Omdat voor onder artikel 7.7 van de Wet IB 2001 vallende buitenlandse belastingplichtigen geen heffingvrij vermogen van toepassing is³⁶ en slechts bepaalde vermogensbestanddelen in aanmerking worden genomen, wordt het voordeel uit sparen en beleggen in Nederland gesteld op 1,7% van het gedeelte van de *rendementsgrondslag* in Nederland aan het begin van het kalenderjaar (peildatum) dat behoort tot rendementsklasse I vermeerderd met 5,5% van het gedeelte van die *rendementsgrondslag* dat behoort tot rendementsklasse II. De omvang van het gedeelte dat behoort tot rendementsklasse I, onderscheidenlijk rendementsklasse II, wordt bepaald aan de hand van de in artikel 7.2, eerste lid, van de Wet IB 2001 op te nemen tabel. Om te bewerkstelligen dat buitenlandse belastingplichtigen net als binnenlandse belastingplichtigen vanaf een *rendementsgrondslag* van € 100.000 en € 1.000.000 in de tweede, onderscheidenlijk derde, schijf vallen, zijn de schijfgrenzen in deze tabel ten opzichte van de tabel in artikel 5.2 van de Wet IB 2001, dat ziet op de *grondslag sparen en beleggen*, opgehoogd met het heffingvrije vermogen.

³⁶ Voor kwalificerende buitenlandse belastingplichtigen is het heffingvrije vermogen wel van toepassing.

Voorbeeld 2

Stel een buitenlandse belastingplichtige heeft een rendementsgrondslag in Nederland van € 125.000.
Het gedeelte van de rendementsgrondslag in Nederland dat behoort tot rendementsklasse I bedraagt € 71.000:
Vermogensschijf 1 (66% van € 100.000): € 66.000
Vermogensschijf 2 (20% van € 25.000): € 5.000 +
Totaal: € 71.000

Het gedeelte van de rendementsgrondslag in Nederland dat behoort tot rendementsklasse II bedraagt € 54.000 (= € 125.000 -/- € 71.000):
Vermogensschijf 1 (34% van € 100.000): € 34.000
Vermogensschijf 2 (80% van € 25.000): € 20.000 +
Totaal: € 54.000

Het voordeel uit sparen en beleggen in Nederland wordt dan gesteld op € 4.177, namelijk de som van 1,7% van € 71.000 en 5,5% van € 54.000.

Artikel 7.8 van de Wet IB 2001 – Kwalificerende buitenlandse belastingplichtigen

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

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

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

Artikel 10.1 – Indexatiebepaling

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

Artikel 10.6bis – Herijking percentage

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

Dit percentage is een grove benadering van het gemiddelde rendement op nettospaargeld en is samengesteld uit het gewogen gemiddelde rentepercentage op spaargeld verminderd met het gewogen gemiddelde rentepercentage op schulden. Het gemiddelde rentepercentage op spaargeld wordt gesteld op het gemiddelde van de rentestand op deposito's met een opzegtermijn van minder dan drie maanden, zoals gepubliceerd door De Nederlandsche Bank, waarbij de vijf kalenderjaren in aanmerking worden genomen die volgen op het kalenderjaar dat zeven jaar voorafgaat aan het kalenderjaar. Hierdoor worden de vijf meest actuele jaren gebruikt waarvan de gegevens beschikbaar zijn. Het gemiddelde rentepercentage op schulden wordt gesteld op het gemiddelde rentepercentage op spaargeld met een opslag van 0,1 procentpunt.

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

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

Zoals in het algemeen deel van deze memorie is toegelicht, wordt in artikel 5.3, derde lid, van de Wet

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Artikel XVII

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Ingevolge artikel 28, eerste lid, onderdeel e, van de Wet LB 1964 is de inhoudingsplichtige gehouden aan de werknemer een opgave te verstrekken van bepaalde gegevens die samenhangen met het in het voorafgaande kalenderjaar genoten loon. Deze gegevensverstrekking vindt meestal plaats in de vorm van een jaaropgave. Eén van deze gegevens is de met de loonbelasting en premie voor de volksverzekeringen verrekende arbeidskorting. Voorgesteld wordt het bedrag aan arbeidskorting waarvan de inhoudingsplichtige aan de werknemer opgave moet verstrekken te beperken tot het bedrag aan arbeidskorting dat is toegepast op het zogenoemde reguliere loon, zijnde het loon dat wordt belast volgens de loonbelastingtabellen, bedoeld in artikel 25, tweede lid, van de Wet LB 1964. Artikel 8.11, tweede lid, tweede volzin, van de Wet IB 2001 wordt dienovereenkomstig gewijzigd (zie artikel I, onderdeel H). Het ingevolge artikel 28, eerste lid, onderdeel e, van de Wet LB 1964 op de jaaropgave te vermelden bedrag komt daardoor in situaties waarin artikel 8.11, tweede lid, tweede volzin, van de Wet IB 2001 van toepassing is en de loonbelastingtabellen correct zijn toegepast weer overeen met het bedrag aan arbeidskorting dat, rekening houdend met de toepassing van de artikelen 8.3 tot en met 8.6 van de Wet IB 2001 op het uit artikel 8.11 van de Wet IB 2001 voortvloeiende bedrag, in de aanslagsfeer in aanmerking dient te worden genomen.

Artikel XVIII

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

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

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

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

Artikel XXXIII

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

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

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

Publieke kennisinstellingen kunnen echter ook zelf een onderneming drijven en als zij speur- ontwikkelingswerk verrichten in aanmerking komen voor S&O-afdrachtvermindering. Door het aanscherpen van de definitie van S&O-inhoudingsplichtige met betrekking tot publieke kennisinstellingen blijft geborgd dat de S&O-afdrachtvermindering zich richt op het bevorderen van speur- en ontwikkelingswerk door private bedrijven.

Met de in het eerste lid, onderdeel p, op te nemen definitie van speur- en ontwikkelingswerk komen, ten opzichte van de thans nog in het eerste lid, onderdeel n, opgenomen definitie, twee soorten werkzaamheden te vervallen waardoor hiervoor niet langer S&O-afdrachtvermindering kan worden verkregen. Het gaat hierbij allereerst om het uitvoeren van een systematisch opgezette analyse van de technische haalbaarheid (ATH) van het zelf verrichten van het speur- en ontwikkelingswerk en ten tweede om het uitvoeren van technisch onderzoek naar een substantiële wijziging van een productiemethode (bij productieprocessen) dan wel naar een modellering van processen (bij programmatuur). Bij ATH wordt niet de kern van het speur- en ontwikkelingswerk beoordeeld (technische nieuwigheid), maar wordt de vraag beantwoord of het bedrijf aan technische vernieuwing kan gaan doen. Het blijkt in de praktijk dat projecten in een voorbereidingsfase blijven hangen (herhaalde analyses). Daarom is deze categorie niet altijd effectief en ook niet noodzakelijk gebleken om bedrijven aan te zetten tot technische vernieuwing.

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

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

In het eerste lid, onderdeel q, wordt een definitie van het begrip programmatuur opgenomen. In de afgelopen jaren – en zeker sinds de inwerkingtreding van de RDA – is er sprake van een groei van het aandeel aangevraagde projecten waarin de bouw van systemen centraal staat. Bij de introductie van de S&O-afdrachtvermindering is nadrukkelijk aangegeven dat de S&O-afdrachtvermindering onder andere gericht is op de ontwikkeling van technisch nieuwe programmatuur en niet op het ontwerp van nieuwe systemen. Ondanks nieuwe ontwikkelingsmethodieken, tooling, codegeneratoren, (functionele) programmeertalen en toepassingen ligt de focus onveranderd op de eigen technische ontwikkeling door de aanvrager. De genoemde groei vraagt om een verduidelijking van de thans nog in het eerste lid, onderdeel o, opgenomen definitie. Op grond van de in het eerste lid, onderdeel q, op te nemen definitie is pas sprake van technisch nieuwe programmatuur als die is vastgelegd in een formele programmeertaal, zoals C++ of Java. Het (technische) ontwerp, de beschrijving van de architectuur en instructies in natuurlijke taal vallen buiten de definitie van programmatuur. De ontwikkeling van technisch nieuwe programmatuur kenmerkt zich door een iteratief karakter. Alleen als de werkzaamheden van de S&O-inhoudingsplichtige of S&O-belastingplichtige bestaan uit het daadwerkelijk oplossen van (programmeer)technische knelpunten en het aantonen van een nieuw informatietechnologisch werkingsprincipe, kunnen de werkzaamheden voor deze S&O-inhoudingsplichtige of S&O-belastingplichtige worden gerekend tot speur- en ontwikkelingswerk. Het S&O-traject eindigt als het werkingsprincipe is aangetoond.

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

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

voeren als grondslag voor de RDA, voortgezet binnen het systeem van de afdrachtvermindering. De geïntegreerde regeling wordt, zoals in het algemeen deel van deze memorie al is toegelicht, een afdrachtvermindering met als grondslag alle S&O-kosten (zowel loonkosten als overige kosten en uitgaven). Kosten en uitgaven moeten drukken op de S&O-inhoudingsplichtige of een lichaam dat deel uitmaakt van dezelfde fiscale eenheid als de S&O-inhoudingsplichtige. Alleen kosten of uitgaven die direct toerekenbaar zijn aan door de inhoudingsplichtige verrichte S&O kunnen kwalificeren voor de afdrachtvermindering. Deze voorwaarde, die onder de huidige regeling voor de RDA is opgenomen in artikel 3.52a van de Wet IB 2001, wordt in de WVA opgenomen in de definities voor kosten en uitgaven. Ook wordt de voorwaarde uit het Besluit RDA overgenomen dat kosten 'uitsluitend dienstbaar' en uitgaven 'dienstbaar' aan het speur- en ontwikkelingswerk van de S&O-inhoudingsplichtige moeten zijn. Het verschil tussen 'uitsluitend dienstbaar' en 'dienstbaar' hangt samen met de aard van uitgaven en kosten. Kosten kunnen doorgaans heel specifiek aan S&O worden toegerekend terwijl dat voor een grote uitgave als bijvoorbeeld het realiseren van een nieuw bedrijfspand, doorgaans slechts gedeeltelijk het geval zal zijn. Het is niet de bedoeling dat deze investeringen in dat geval in het geheel niet voor de S&O-afdrachtvermindering in aanmerking zouden komen. Daarom is gekozen om voor uitgaven het criterium 'dienstbaar' te hanteren. In dit verband is nog van belang dat niet alle kosten in aanmerking komen voor de S&O-afdrachtvermindering. In de nieuwe onderdelen t, onder 1°, en u, onder 1°, wordt bepaald dat kosten en uitgaven die al meegenomen zijn in de grondslag voor de RDA, niet nogmaals meegenomen kunnen worden in de grondslag voor de S&O-afdrachtvermindering. Tevens mogen kosten of uitgaven niet in een eerdere S&O-verklaring zijn meegenomen. Ook is het uiteraard niet de bedoeling dat een uitgave later ook als kostenpost wordt opgevoerd. Hiermee wordt tegemoetgekomen aan de ervaring dat het niet altijd mogelijk is kosten op korte termijn te betalen. Dat zal natuurlijk vooral voorkomen voor kosten die worden opgevoerd in een S&O-verklaring aan het einde van een kalenderjaar. Omdat uitgaven voor de S&O-afdrachtvermindering in aanmerking komen, ligt het voor de hand afschrijvingen niet voor de S&O-afdrachtvermindering in aanmerking te nemen, omdat dit de facto zou resulteren in een dubbeltekening. Kosten die afhankelijk van het S&O wel zouden kunnen kwalificeren zijn de kosten die verband houden met de:

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

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

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

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

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

- (delen van) gebouwen direct en uitsluitend dienstbaar aan S&O-werkzaamheden;
- apparatuur of instrumenten specifiek bedoeld voor speur- en ontwikkelingswerk;
- apparatuur of instrumenten specifiek bedoeld voor het vervaardigen van modellen, proefbatches of prototypes zonder productieve/commerciële eindbestemming; en
- ICT-middelen specifiek bedoeld voor S&O.

Uitgaven die niet kwalificeren zijn onder meer:

- investeringen in apparatuur of instrumenten die door derden (al dan niet binnen een S&O-project)



- zijn ontwikkeld en die als bedrijfsmiddel in plaats van R&D-middel worden ingezet;
- investeringen in meer algemeen inzetbare ICT-middelen.

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

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

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

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

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

Het derde lid stelt de omvang van de S&O-afdrachtvermindering vast in het geval de S&O-inhoudingsplichtige bij de eerste aanvraag in het jaar niet gekozen heeft voor de forfaitaire benadering van de kosten en uitgaven, maar voor het regime van werkelijke kosten en uitgaven. In het kader van de integratie van de RDA in de S&O-afdrachtvermindering wordt de grondslag van de S&O-afdrachtvermindering uitgebreid met het bedrag van de kosten en uitgaven. Als de S&O-inhoudingsplichtige bij de eerste aanvraag van een S&O-verklaring voor (een deel van) een kalenderjaar in het aanvraagprogramma van RVO.nl de keuze maakt voor de forfaitaire benadering, dan geldt die keuze voor het gehele kalenderjaar. Als de forfaitaire benadering van toepassing is, wordt de omvang van de S&O-afdrachtvermindering niet op basis van het derde lid vastgesteld, maar op basis van het vierde lid. De bestaande grondslag wordt in dat geval uitgebreid met het forfaitaire bedrag aan kosten en uitgaven. Dit forfaitaire bedrag wordt berekend door de eerste 1.800 S&O-uren te vermenigvuldigen met € 10 en de overige S&O-uren met € 4.

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

Het forfaitaire bedrag wordt onder de nieuwe regeling vastgesteld op € 10 per S&O-uur. Omdat het forfait onder de eerste schijf van de geïntegreerde regeling valt (32% in plaats van het huidige RDA-voordeel van 15% bij een tarief voor de vennootschapsbelasting van 25%), levert dit per S&O-uur een voordeel op dat vergelijkbaar is met het huidige forfait van de RDA. Onder de RDA werd het forfait maximaal voor 1.800 uren op jaarbasis toegepast (12 x 150 S&O-uren). Onder het keuzeregime van de geïntegreerde regeling krijgen bedrijven die het forfait kiezen de € 10 per S&O-uur ook voor maximaal 1.800 S&O-uren. Dit is in lijn met het doel van het forfait, namelijk het beperken van administratieve lasten voor kleine aanvragen. Bedrijven die verwachten per uur hogere kosten en uitgaven te hebben dan de genoemde € 10 per S&O-uur, kunnen bij aanvraag van de S&O-verklaring die betrekking heeft op de eerste periode van een kalenderjaar waarvoor de S&O-inhoudingsplichtige een aanvraag doet, ervoor kiezen werkelijke kosten en uitgaven op te voeren.

Naast kosten en uitgaven die kenmerkend zijn voor bepaalde vormen van S&O, zijn er kosten die bij alle bedrijven terugkomen. Bijvoorbeeld kosten voor huisvesting (panden waar S&O wordt verricht, gas, water, elektra etcetera) en werkplekken (bureaus, computers etcetera). Een inschatting van RVO.nl is dat deze 'algemene kosten' gemiddeld ongeveer € 4 per S&O-uur bedragen. Het forfait wordt daarom uitgebreid met een forfait van € 4 per uur voor zover de S&O-uren de 1.800 per kalenderjaar overschrijden. Daardoor kunnen ook bedrijven die meer dan 1.800 S&O-uren per kalenderjaar maken, gebruikmaken van het forfait. Dit is vooral interessant voor bedrijven die geen of nauwelijks andere

kosten hebben dan de algemene kosten. Door deze uitbreiding van het forfait worden de administratieve lasten en uitvoeringslasten beperkt.

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

In het toe te voegen negende lid wordt opgenomen dat kosten en uitgaven slechts bij één S&O-inhoudingsplichtige tot de grondslag van de S&O-afdrachtvermindering gerekend kunnen worden. Deze aanvullende bepaling is van belang om te voorkomen dat dezelfde kosten en uitgaven bij meerdere S&O-inhoudingsplichtigen binnen dezelfde fiscale eenheid tot de grondslag gerekend kunnen worden.

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

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

Artikel 23a

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

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

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

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

Artikel 23b

In artikel 23b van de WVA wordt bepaald wat niet tot de kosten en uitgaven wordt gerekend. Deze bepaling is, afgezien van enkele tekstuele wijzigingen, overgenomen uit artikel 5 van het Besluit RDA. Ingevolge het eerste lid, onderdeel a, komen kosten van uitbesteed onderzoek niet in aanmerking voor de S&O-afdrachtvermindering indien het gaat om werkzaamheden die voor de S&O-inhoudingsplichtige als S&O kunnen worden aangemerkt en door deze S&O-inhoudingsplichtige worden uitbesteed aan een derde. Met deze uitsluiting wordt voorkomen dat bedrijven werkzaamheden aan elkaar uitbesteden, enkel om zo hetzelfde S&O meerdere malen onder de S&O-afdrachtvermindering te brengen. Bij de beoordeling of iets als uitbesteed onderzoek kwalificeert is niet het oogmerk van een eventuele derde bepalend, maar de positie van de S&O-inhoudingsplichtige die wil dat de kosten van dit onderzoek als kosten in aanmerking worden genomen voor de S&O-afdrachtvermindering. Hierdoor kan rekening worden gehouden met de bijzondere omstandigheden van de aanvrager en wordt tevens voorkomen dat gekeken moet worden naar eventuele derden die mogelijk niet in Nederland gevestigd zijn.

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

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

Ingevolge het eerste lid, onderdeel d, komen kosten van grondverwerving of grondverbetering niet in

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

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

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

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

Artikel 23c

De antimisbruikbepaling van artikel 23c van de WVA is bedoeld voor situaties dat tussen twee lichamen een bepaalde verbondenheid bestaat en tussen die lichamen voorwaarden worden overeengekomen of opgelegd die afwijken van voorwaarden die in het economische verkeer door onafhankelijke partijen zouden zijn overeengekomen. De bepaling corrigeert naar voorwaarden die in het economische verkeer door onafhankelijke partijen zouden zijn overeengekomen, en is met enkele aanpassingen, overgenomen uit artikel 6 van het Besluit RDA.

Artikel 23d

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

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

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

Op grond van het voorgestelde artikel 24, tweede lid, van de WVA moet de S&O-inhoudingsplichtige mededeling doen aan de Minister van Economische Zaken over aan S&O bestede uren per afgegeven S&O-verklaring en in geval de forfaitaire benadering niet van toepassing is, ook van de in dat kalenderjaar gerealiseerde kosten en uitgaven per afgegeven S&O-verklaring. De mededeling kan alleen bestaan uit de uren, kosten en uitgaven waarvoor een of meer S&O-verklaringen verstrekt zijn. Dit artikel 24, tweede lid, van de WVA is gebaseerd op artikel 10, eerste lid, van het Besluit RDA en vervangt de huidige mededelingsverplichtingen van het huidige artikel 24, tweede lid, eerste en tweede volzin, van de WVA en artikel 10, eerste lid, van het Besluit RDA. In tegenstelling tot onder de huidige regeling, mogen onder de nieuwe regeling ook de uren, kosten en uitgaven medegedeeld worden die wel in hetzelfde kalenderjaar vallen, maar in een latere periode vallen dan de periode

waarop de S&O-verklaring (momenteel S&O-verklaring en RDA-beschikking) betrekking heeft. Hiermee wordt mogelijk gemaakt dat uren, kosten en uitgaven meegenomen kunnen worden indien deze uren, kosten en uitgaven, door bijvoorbeeld onvoorziene omstandigheden, later in het kalenderjaar gemaakt of gedaan worden dan in de periode waarop de S&O-verklaring betrekking heeft. De uren, kosten en uitgaven moeten wel betrekking hebben op het werk, waarvoor de betreffende S&O-verklaring is afgegeven.

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

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

De wijziging in artikel 25, eerste lid, van de WVA voorziet erin dat de correctie-S&O-verklaring ook afgegeven wordt voor de volgens de mededeling, bedoeld in artikel 24, tweede lid, van de WVA, niet-gerealiseerde kosten en uitgaven. Deze verklaring wordt alleen afgegeven als de volgens de mededeling gerealiseerde uren, kosten of uitgaven lager zijn dan de op de S&O-verklaring(en) vermelde uren, kosten en uitgaven. Het bedrag van de correctie-S&O-verklaring wordt gespecificeerd per S&O-verklaring, omdat de S&O-inhoudingsplichtige toegekende uren, kosten en uitgaven niet ook voor eerdere afgegeven S&O-verklaringen in een kalenderjaar mag inzetten. Wel mogen – zoals bij de toelichting op artikel 24 van de WVA is vermeld – uren, kosten en uitgaven in het resterende deel van het kalenderjaar worden gemaakt, mits ze betrekking hebben op het werk dat als S&O is toegekend. Voorts wordt in artikel 25, tweede lid, van de WVA de correctieverplichting overgenomen zoals die op dit moment praktijk is bij de RDA. Met deze aanpassing wordt geëxpliciteerd wat de consequentie is van het niet doen van de hiervoor bedoelde mededeling. In dat geval volgt een correctie-S&O-verklaring van 100%. Een dergelijke correctie wordt niet eerder opgelegd dan nadat de S&O-inhoudingsplichtige in een rappel uitdrukkelijk is gewezen op de verplichting de gerealiseerde uren, kosten en uitgaven op te geven, waarbij hij ook gewezen is op de gevolgen van het niet doen van de mededeling.

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

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

De aanpassingen in de verwijzingen in artikel 26, eerste en tweede lid, van de WVA houden verband met het vervallen van de mededeling, bedoeld in artikel 24, tweede lid, tweede volzin, van de WVA.

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

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

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

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

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

De aanpassingen in artikel 47 houden verband met de samenvoeging van de RDA met de S&O-afdrachtvermindering en borgen dat de integratie niet leidt tot veranderingen voor reeds afgegeven S&O-verklaringen en RDA-beschikkingen. Op S&O-verklaringen en RDA-beschikkingen die voor de inwerkingtreding van het Belastingplan 2016 zijn afgegeven blijven de regels van toepassing zoals deze voor inwerkingtreding van het Belastingplan 2016 golden. Ook voor aanvragen die voor 1 januari 2016 zijn ingediend wordt in overgangsrecht voorzien. Voor aanvragen die door een S&O-inhoudingsplichtige of een S&O-belastingplichtige voor de inwerkingtreding van het Belastingplan 2016 zijn gedaan, blijven de regels gelden zoals deze voor 1 januari 2016 voor een dergelijke aanvraag golden.

Artikel XXXIV

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

Artikel 12b, negende lid, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (Wet Vpb 1969) heeft tot doel te voorkomen dat de innovatieboxwinst wordt verlaagd door de RDA. Voor de S&O-afdrachtvermindering is een dergelijke bepaling niet nodig, omdat de S&O-afdrachtvermindering de fiscale winst niet verlaagt (maar verhoogt). In verband met de integratie van de RDA in de S&O-afdrachtvermindering, kan genoemd negende lid daarom vervallen.

Artikel XXXV

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

Artikel 12 van de SW 1956 bevat de regel dat schenkingen die binnen 180 dagen voor het overlijden zijn gedaan door een erflater die ten tijde van dat overlijden binnen Nederland woonde, worden belast alsof ze zijn verkregen als gevolg van dat overlijden. Aan het derde lid van genoemd artikel dat een aantal uitzonderingen op deze regel bevat, wordt de vrijstelling op grond van het in dit wetsvoorstel opgenomen artikel 33a van de SW 1956 toegevoegd.

Artikel XXXV, onderdelen B en C (artikelen 33a en 35a van de Successiewet 1956)

Artikel 33a van de SW 1956 bevat de uitwerking van de verruiming per 1 januari 2017 van de vrijstelling in de schenkbelasting tot een bedrag van € 100.000 voor schenkingen ten behoeve van de eigen woning. Deze eenmalige verhoging van de op basis van artikel 33 van de SW 1956 geldende vrijstellingen geldt voor alle schenkingen die worden gedaan aan iemand tussen 18 en 40 jaar met het oog op de verwerving van een eigen woning of voor verbetering of onderhoud van die eigen woning, de afkoop van rechten van erfpacht, opstal of beklemming met betrekking tot de eigen woning of voor de aflossing van een eigenwoningschuld of van een restschuld van een vervreemde eigen woning waarvan de rente en kosten van geldlening aftrekbaar zijn voor de inkomstenbelasting. Het tweede lid omschrijft in aanmerking komende schenkingen. De verhoging is niet, zoals de bestaande verhoogde vrijstellingen van artikel 33, onderdelen 5° en 6°, van de SW 1956, beperkt tot schenkingen van ouders aan kinderen. Iedereen tussen 18 en 40 jaar mag dus van een familielid of van een derde vrijgesteld een schenking van € 100.000 ontvangen, mits deze wordt aangewend voor de eigen woning. Bij ministeriële regeling zullen voorwaarden worden gesteld die ertoe strekken zeker te stellen dat het verkregen bedrag wordt aangewend voor de verwerving van een eigen woning of voor verbetering of onderhoud van die eigen woning of een van de andere genoemde doelen. Dat de vrijgestelde bedragen van artikel 33, aanhef en onderdelen 5°, 6° en 7°, van de SW 1956 voor één kalenderjaar worden verhoogd, betekent dat in de relatie tussen degene die schenkt en degene die de schenking ontvangt, eenmaal een beroep op deze verhoogde vrijstelling kan worden gedaan. Het derde, vierde en vijfde lid regelen in dit verband de samenloop met de bestaande verhoogde vrijstellingen van artikel 33 van de SW 1956 voor wat betreft verkrijgingen afkomstig van ouders en de samenloop met de tijdelijke verhoogde vrijstelling, zoals die heeft bestaan van 1 oktober 2013 tot en met 31 december 2014 voor verkrijgingen afkomstig van derden. Op grond van het derde lid moet het bedrag van € 100.000 dat op grond van de eerste volzin van genoemd artikel 33a, eerste lid, voor vrijstelling in aanmerking komt, worden verminderd met het bedrag waarvoor door de verkrijger in een eerder jaar al een beroep is gedaan op de verhoogde vrijstelling, bedoeld in artikel 33, onderdelen 5° en 6°, van de SW 1956. Deze vermindering vindt alleen plaats indien die ouders in aanvulling op de reeds eerder door hen gedane schenking waarvoor een beroep op de genoemde verhoogde vrijstelling is gedaan, nogmaals een schenking doen, die voor toepassing van de verhoogde vrijstelling kwalificeert. In het vierde lid wordt dienovereenkomstig geregeld dat op de verhoogde vrijstellingen, bedoeld in artikel 33, onderdelen 5° en 6°, van de SW 1956 niet in een later jaar een beroep kan worden gedaan indien reeds gebruik is gemaakt van de (thans dan wel van 1 oktober 2013 tot en met 31 december 2014) in artikel 33a van de SW 1956 opgenomen vrijstelling. Op de verhoogde vrijstelling kan slechts in één kalenderjaar een beroep worden gedaan. Dit volgt uit het eerste lid. Net als onder de tijdelijke verhoging die gold van 1 oktober 2013 tot en met 31 december 2014, is het niet mogelijk om de vrijstelling verspreid over meer dan één jaar te genieten bij een schenking afkomstig van eenzelfde verkrijger. Om zeker te stellen dat dit uitgangspunt ook geldt indien vanaf 2017 een beroep wordt gedaan op de verhoogde vrijstelling, terwijl voor een schenking door dezelfde schenker (of diens partner) aan dezelfde begiftigde ook al een beroep is gedaan op de verhoogde vrijstelling zoals die gold van 1 oktober 2013 tot en met 31 december 2014, wordt het vijfde lid opgenomen. Op grond van het zesde lid kunnen bij ministeriële regeling regels worden gesteld voor het doen van de vereiste aangifte met betrekking tot de verhoogde vrijstelling. De wijziging van artikel 35a van de SW 1956 bewerkstelligt dat de inflatiecorrectie van toepassing is op het bedrag van € 100.000.



Artikel XXXVI

Artikel XXXVI (evaluatiebepaling schenkbelasting)

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

Artikel XXXVII

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

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

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

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

Het voorgestelde artikel 11, vijfde lid, van de WBR is geschreven om te voorkomen dat de verkrijger van de bloot eigendom bij opvolgende verkrijging door hem van de erfdienstbaarheid, het recht van erfpacht of het recht van opstal dat was voorbehouden door de vervreemder, opnieuw overdrachtsbelasting over (een deel van) de waarde van de onroerende zaak betaalt. Bij de verkrijging van de betreffende erfdienstbaarheid, het recht van erfpacht of recht van opstal wordt de maatstaf van heffing bij de opvolgende verkrijging – naar analogie met artikel 9, vierde lid, van de WBR – verminderd met het bedrag waarover bij de vorige verkrijging overdrachtsbelasting was verschuldigd welke niet reeds in mindering is gebracht op verschuldigde schenk- of erfbelasting of omzetbelasting welke op grond van artikel 15 van de Wet op de omzetbelasting 1968 in het geheel niet in aftrek kon worden gebracht. Tenslotte wordt opgemerkt dat – ook zonder uitdrukkelijke vermelding – het recht van ondererfpacht (artikel 93 van Boek 5 van het Burgerlijk Wetboek) en het recht van onderopstal (artikel 104 van Boek 5, tweede lid, van het Burgerlijk Wetboek juncto artikel 93 van Boek 5, eerste lid, van het Burgerlijk Wetboek) onder de werking van artikel 11 van de WBR vallen.³⁷

³⁷ Vergelijk daarbij Kamerstukken II 1985/86, 19 527, nr. 3, blz. 31.



Artikel XXXVIII

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

In verband met het invoeren van één nieuw tarief in de Wet op de verbruiksbelasting van alcoholvrije dranken (WVAD) (artikel XXXIX, onderdeel B) wordt het laagste tarief voor de bieraccijns hieraan gelijkgesteld door wijziging van artikel 7, eerste lid, onderdeel a, van de Wet op de accijns. Anders zou alcoholvrij bier (bier met een alcoholpercentage van maximaal 0,5%, dat als frisdrank wordt aangemerkt) zwaarder worden belast dan bier dat valt onder het laagste tarief van de bieraccijns.

Artikel XXXIX

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

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

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

De huidige tekst van artikel 28 van de WVAD voorziet in een vrijstelling van belasting voor vruchten- en groentesappen die uitsluitend zijn bestemd om te worden gebruikt als aanvulling op kindervoeding, voor medicinale doeleinden of gebruik anders dan om te worden gedronken. Het is nauwelijks denkbaar dat er vruchten- of groentesappen zijn die uitsluitend kunnen dienen als aanvulling op kindervoeding of uitsluitend bestemd zijn voor medicinale doeleinden. Voor de Belastingdienst leidt dit extra handhavingskosten als toch een beroep zou worden gedaan op deze vrijstellingen. Daarom wordt voorgesteld deze vrijstellingen te laten vervallen. Wat betreft de vrijstelling voor ander gebruik dan om te worden gedronken zullen denkbare toepassingen, zoals alcoholvrije dranken die worden gebruikt als grondstof voor het vervaardigen van andere goederen dan alcoholvrije dranken, al vallen onder de vrijstelling van het huidige artikel 29, eerste lid, onderdeel b, van de WVAD. In verband met het laten vervallen van genoemd artikel 28 moet ook het huidige artikel 29, eerste lid, onderdeel a, van de WVAD komen te vervallen. Daarom wordt genoemd artikel 29, eerste lid, zodanig herzien, dat deze alleen het huidige artikel 29, eerste lid, onderdeel b, bevat naast een kleine redactionele aanpassing.

Artikel XL

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

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

De vrijstelling geldt voor alle installaties waarin door middel van kolen elektriciteit wordt opgewekt. Anders dan in de situatie vóór 1 januari 2013 wordt daarbij niet de voorwaarde gesteld, dat de installatie een elektrisch rendement heeft van minimaal 30%. Een dergelijke voorwaarde is overbodig, omdat grote stookinstallaties op grond van een voorgenomen wijziging van het Activiteitenbesluit



milieubeheer vanaf 1 januari 2016 moeten voldoen aan een minimum rendementseis van 38% (vanaf 1 juli 2017 40%).

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

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

Artikel XLI

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

In artikel 5a van de AWR en artikel 3 van de Awir is bepaald onder welke voorwaarden een persoon voor de inkomensafhankelijke regelingen als partner kwalificeert. In artikel 3, vijfde lid, van de Awir is bepaald dat in afwijking van artikel 5a van de AWR en artikel 3, tweede lid, van de Awir niet als partner wordt aangemerkt de bloedverwant in de eerste graad van de belanghebbende, tenzij beiden bij de aanvang van het kalenderjaar de leeftijd van 27 jaar hebben bereikt. Dit betekent dat het kind van de belanghebbende dat jonger is dan 27 jaar op basis van genoemd vijfde lid niet als partner van zijn vader of moeder kan kwalificeren. Een dergelijke uitzondering geldt op grond van de tekst van de wet echter niet voor stiefkinderen jonger dan 27 jaar, omdat aanverwanten in deze wettekst niet worden uitgesloten. Om bloed- en aanverwanten hetzelfde te behandelen wordt voorgesteld in artikel 3, vijfde lid, van de Awir op te nemen dat ook de aanverwant in de eerste graad van de belanghebbende niet als partner kwalificeert, tenzij beiden bij aanvang van het kalenderjaar de leeftijd van 27 jaar hebben bereikt. Onder aanverwant in de eerste graad van de belanghebbende wordt verstaan het kind van de ex-echtgenoot. Deze aanverwant moet jonger dan 27 jaar oud zijn. Omdat de Belastingdienst, anders dan bij bloedverwanten in de eerste graad, bij aanverwanten in de eerste graad niet meteen kan vaststellen of sprake is van aanverwantschap, wordt voorgesteld in het achtste lid te bepalen dat deze uitzondering op het partnerschap alleen geldt indien de belanghebbende en de aanverwant hier op enig moment gezamenlijk om hebben verzocht. Op basis van zo'n verzoek verifieert de Belastingdienst/Toeslagen het aanverwantschap, en is er – bij aanverwantschap – geen sprake van partnerschap. Een dergelijk verzoek geldt totdat de belanghebbende en de aanverwant beiden de leeftijd van 27 jaren hebben bereikt. Het verzoek om uitzondering van het partnerbegrip hoeft dus niet elk jaar te worden gedaan. Op een gedaan verzoek kan niet in een volgend jaar worden teruggekomen.

Tevens wordt voorgesteld een negende lid aan artikel 3 van de Awir toe te voegen. Op basis van dit negende lid wordt, teneinde de uniformiteit van het partnerbegrip in de fiscaliteit en bij de toeslagen te borgen, een in het kader van artikel 3, achtste lid, van de Awir gedaan verzoek tevens geacht een in het kader van het partnerbegrip voor de fiscaliteit op grond van artikel 1.2, achtste lid, van de Wet IB 2001 gedaan verzoek te zijn. Indien een belanghebbende op verzoek door de Belastingdienst/Toeslagen niet als partner wordt aangemerkt is deze belanghebbende daardoor tevens geen partner in de zin van de Wet IB 2001.

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

Artikel XLII

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

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

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

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

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

Alle voorbeelden:

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

Voorbeeld 1:

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

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

¹ Namelijk: 25% van € 5 miljoen (winstuitdeling) minus € 750.000 (Nederlandse dividendbelasting) minus € 375.000 (buitenlandse belasting).

Voorbeeld 2:

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

		Nu:	Straks:
Dividendbelasting in NL (t+1):		0	0
Belasting in buitenland (t+1):	7,5%	€ 375.000	€ 375.000
Kwijtschelding CA (t+1):		0	0
Intrekken uitstel en innen CA (t+1):		0	€ 875.000
Restant CA waarvoor uitstel (t+1):		€ 2.500.000	€ 1.625.000
Kwijtschelding CA (t+10):		€ 2.500.000	0
Intrekken uitstel en innen CA (t+20):		0	€ 1.625.000
Totale belastingopbrengst NL:		0	€ 2.500.000

Voorbeeld 3:

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

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

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

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

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

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

Artikel XLIII

Artikel XLIII (artikel 222a van de Provinciewet)

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

Artikel XLV

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

Deze aanpassing strekt er toe om het niveau van de lagere tarieven van de algemene bestedingsbelasting (ABB) die van toepassing zijn in de openbare lichamen Saba en Sint Eustatius (de bovenwinden) ongewijzigd te laten tot 1 januari 2017. Genoemde tarieven zijn opgenomen in de Belastingwet BES en zijn tijdelijk lager dan de tarieven die van toepassing zijn op Bonaire. In hoofdstuk III, artikel II, vierde lid, van de Invoeringswet fiscaal stelsel BES is bepaald dat deze van de ABB-tarieven op Bonaire afwijkende lagere tarieven vijf jaar na de inwerkingtreding van de Belastingwet BES komen te vervallen. Daarmee zouden de 2%-punt lagere tarieven op de bovenwinden worden gelijkgesteld aan de voor Bonaire geldende ABB-tarieven. Reden voor de tijdelijk lagere ABB-tarieven was de andere startpositie van de bovenwinden ten opzichte van Bonaire. Bonaire kende voorheen – soms hoge – invoerrechten en een omzetbelasting (OB) van 5%; een OB die ook van toepassing was bij invoer. Die invoerrechten en OB zijn vervallen bij de introductie van de ABB van 8% voor de invoer van goederen. De bovenwinden hadden echter geen invoerrechten en hadden voor ondernemers alleen een Belasting op bedrijfsomzetten van 3%. Daarom werd besloten dat op de bovenwinden tijdelijk lagere ABB-tarieven zouden gaan gelden. Wettelijk is in genoemd artikel II vastgelegd dat deze lagere tarieven automatisch – na het verstrijken van een periode van vijf jaar – per 1 januari 2016 komen te

vervallen. Momenteel voert de Evaluatiecommissie Caribisch Nederland een evaluatie uit die ook het fiscale stelsel zal betreffen. Aangezien de uitkomsten uit deze evaluatie mogelijk in 2017 tot fiscale wijzigingen zouden kunnen leiden, wordt voorgesteld de genoemde toepassing van de lagere ABB-tarieven die van toepassing zijn op de bovenwinden met een jaar te verlengen, tot 1 januari 2017. De lagere ABB-tarieven die gelden voor personenauto's voor de bovenwinden worden hierdoor eveneens met een jaar verlengd. In het kader van de uitkomsten uit het evaluatierapport zal dan op een later moment een definitief standpunt kunnen worden ingenomen over de tariefstructuur die geldt op de bovenwinden.

Artikel XLVI

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

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

Artikel XLVII

Artikel XLVII (artikel III van het Belastingplan 2015)

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

Artikel XLVIII

Artikel XLVIII (nog niet onherroepelijk geworden toeslagbeschikkingen)

Voorgesteld wordt om de in artikel XLI, onder 1 en 3, opgenomen wijzigingen van het partnerbegrip mede van toepassing te laten zijn op vóór 1 juli 2015 gegeven toeslagbeschikkingen die op 1 juli 2015 nog niet onherroepelijk waren en op na 30 juni 2015 gegeven toeslagbeschikkingen die betrekking hebben op berekeningsjaren tot 1 januari 2016. Dit betekent dat de belanghebbende en de aanverwant ten aanzien van een vóór 1 juli 2015 gegeven maar op die datum nog niet onherroepelijk vaststaande toeslagbeschikking gezamenlijk kunnen verzoeken niet als partners te worden aangemerkt. Dit geldt tevens ten aanzien van na 30 juni 2015 gegeven toeslagbeschikkingen die betrekking hebben op berekeningsjaren tot 1 januari 2016. Dit heeft tot gevolg dat deze maatregel in ieder geval van toepassing is op berekeningsjaar 2014, omdat op 1 juli 2015 nog geen toeslagen over 2014 onherroepelijk waren geworden.

Artikel XLIX

Artikel XLIX (overgangsrecht integratie RDA en WBSO)

Dit artikel bevat enige overgangsbepalingen die verband houden met de integratie van de RDA in de S&O-afdrachtvermindering.

In het eerste lid van artikel XVIII wordt geregeld dat voor de toepassing van artikel 1, eerste lid, onderdeel u, onder 1°, en onderdeel v, onder 1°, van de WVA, onder de S&O-verklaring mede wordt begrepen een beschikking als bedoeld in artikel 3.52a, eerste lid, van de Wet IB 2001 zoals deze luidde op 31 december 2015. Hiermee wordt bewerkstelligd dat kosten en uitgaven die deel uitmaakten van een beschikking onder de huidige regeling niet nogmaals onder de nieuwe geïntegreerde regeling in aanmerking kunnen worden genomen. In het vierde lid wordt het vorenstaande eveneens geregeld voor de toepassing van artikel 23b, eerste lid, onderdeel e, van de WVA.

In de RDA kunnen uitgaven van € 1.000.000 of meer per bedrijfsmiddel in enig kalenderjaar niet in één keer meegenomen worden in de grondslag voor de RDA, maar slechts voor 20% per kalenderjaar, gedurende vijf jaar. Dit resulteert in vijf afzonderlijke jaarlijkse uitgaven die in maximaal vijf kalenderjaren kunnen worden opgevoerd. Het in het tweede lid opgenomen overgangsrecht maakt het mogelijk om de termijnen van 20% per jaar die na het vervallen van de RDA nog resterende, mee te nemen in de grondslag voor de S&O-afdrachtvermindering, mits de S&O-inhoudingsplichtige gekozen heeft voor het regime van werkelijke kosten en uitgaven. De resterende termijnen worden voor de toepassing van de S&O-afdrachtvermindering als uitgaven aangemerkt, per jaar voor 20% van de oorspronkelijke uitgave. Dus voor zover deze uitgaven onder de huidige RDA-regeling nog niet in aanmerking zijn genomen voor een RDA-beschikking, kunnen deze in de nieuwe regeling alsnog in het resterende aantal kalenderjaren in aanmerking worden genomen voor een S&O-verklaring. Voorwaarde hierbij is dat het bedrijfsmiddel waarop de uitgave ziet in het desbetreffende kalenderjaar direct toerekenbaar en dienstbaar is aan eigen speur- en ontwikkelingswerk. Indien het tweede lid van het overgangsrecht wordt toegepast vervalt ingevolge het derde lid de voorwaarde dat een uitgave slechts in één S&O-verklaring kan worden opgenomen.

Artikel L

Artikel L (indexatiebepaling Wet belastingen op milieugrondslag)

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

Artikel LII

Artikel LII (inwerkingtreding)

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

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

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

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



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

De Minister van Financiën,

De Staatssecretaris van Financiën,