

RAMINGSTOELICHTINGEN

Toelichting bij de nota's van wijziging naar aanleiding van de heroverweging pakket vestigingsklimaat

Inhoud

1. Inleiding	3
2. Overgangsrecht verkorten maximale looptijd 30%-regeling	4
3. Beperking van de periode van terugwerkende kracht spoedreparatie fiscale eenheid	5
4. Overgangsrecht Beperking afschrijving gebouwen	6
Bijlage 1: certificeringsdocument van het CPB	7

1. Inleiding

In dit document treft u de ramingstoelichtingen aan bij de budgettaire effecten van de nota's van wijziging naar aanleiding van de heroverweging pakket vestigingsklimaat. Het gaat om de volgende ramingstoelichtingen:

1. Overgangsrecht bij verkorting maximale looptijd 30%-regeling (nota van wijziging op het wetsvoorstel Belastingplan 2019);
2. Overgangsrecht beperking afschrijving gebouwen in de Vpb (nota van wijziging op het wetsvoorstel Wet bronbelasting 2020, dat ingevolge deze nota van wijziging wordt gewijzigd in wetsvoorstel Wet bedrijfsleven 2019);
3. Beperking van de periode van terugwerkende kracht spoedreparatie fiscale eenheid (nota van wijziging op het wetsvoorstel Wet spoedreparatie fiscale eenheid).

De ramingen zijn gecertificeerd door het CPB. De certificering is toegevoegd in bijlage 1 van dit document.

Een deel van de fiscale beleidsmaatregelen in de nota's van wijziging naar aanleiding van de heroverweging pakket vestigingsklimaat is geraamd conform eerder gecertificeerde methodieken. Hier zijn geen nieuwe ramingstoelichtingen bij gemaakt en deze maatregelen zijn niet opnieuw getoetst. Het gaat om het handhaven van de dividendbelasting, niet invoeren van de bronbelasting op dividenden naar laagbelastende jurisdicties en in misbruiksituaties, het vervallen van de vastgoedmaatregel fiscale beleggingsinstellingen en de verdere verlaging van het hoge en lage Vpb-tarief.

2. Overgangsrecht verkorten maximale looptijd 30%-regeling

Korte beschrijving van de maatregel

Ingevolge de nota van wijziging wordt overgangsrecht in het wetsvoorstel opgenomen voor ingekomen werknemers voor wie de looptijd van de 30%-regeling door de voorgestelde verkorting van de looptijd van de 30%-regeling zou eindigen in de periode van 1 januari 2019 tot en met 31 december 2020. Dit overgangsrecht houdt in dat de 30%-regeling voor die werknemers tot en met 31 december 2020 kan worden toegepast, voor zover de op grond van de huidige wet- en regelgeving voor de betreffende werknemer geldende looptijd niet is verstreken.¹ Kortweg betekent dit dat de beperking van de maximale looptijd van de 30%-regeling tot vijf jaar niet geëffectueerd wordt vanaf 1 januari 2019, maar vanaf 1 januari 2021.

Tabel 1: Budgettaire effecten maatregel

Bedragen in mln euro, '+' = saldoverbeterend/lastenverzwarend

	2019	2020	2021	Struc.
Overgangsrecht bij verkorting maximale looptijd 30%-regeling	-369	-337	56	54
Overgangsrecht bij doorwerking 30%-regeling naar ETK-regeling	-5	-5	1	1
Overgangsrecht bij doorwerking wijziging 30%-regeling naar keuzeregeling partiële buitenlandse belastingplicht	-19	-17	3	3
Totaal	-393	-359	60	58

Kern van de raming

Door het overgangsrecht vervallen de in 2019 en 2020 ingeboekte besparingen. De besparingen in 2021 en verder komen hoger uit doordat rekening wordt gehouden met de stijging van de grondslag tussen 2019 en 2021. Net als voor eerdere jaren is uitgegaan van een grondslagstijging van 8% per jaar.

Daarnaast vervalt het overgangsrecht met betrekking tot de schoolgelden voor internationale scholen (kosten € 1 miljoen in 2019), omdat deze maatregel door de introductie van het overgangsrecht bij het verkorten van de maximale looptijd in feite overbodig is. Hierdoor komen de totale kosten van het overgangsrecht in 2019 uit op € 392 miljoen.

¹ Het gaat om de looptijd die voor de betreffende werknemer geldt op grond van artikel 31a, tweede lid, onderdeel e, van de Wet op de loonbelasting 1964 (Wet LB 1964) zoals dat op 31 december 2018 luidde of artikel 39e Wet LB 1964 zoals dat op 31 december 2018 luidde.

3. Beperking van de periode van terugwerkende kracht spoedreparatie fiscale eenheid

Korte beschrijving van de maatregel

In het aanhangige wetsvoorstel Wet spoedreparatie fiscale eenheid was voorzien dat de spoedreparatiemaatregelen in de vennootschapsbelasting en dividendbelasting zouden terugwerken tot en met 25 oktober 2017, 11.00 uur. Als verzachtende maatregel zal het kabinet deze terugwerkende kracht beperken tot en met 1 januari 2018. Daarmee wordt voor de meeste belastingplichtigen voorkomen dat de aangifte vennootschapsbelasting 2017 moet worden ingediend, terwijl het wetgevingsproces op het moment van indiening mogelijk nog niet is afgerond.

Tabel 2: Budgettaire effecten maatregel

Bedragen in mln euro, '+' = saldoverbeterend/lastenverzwarend

	2019	2020	2021	Struc
Spoedreparatie fiscale eenheid	-24	0	0	0
Incidentele derving arrest HvJ EU	-18	0	0	0
Totaal	-42	0	0	0

*De incidentele derving heeft betrekking op aanslagen over het belastingjaar 2017, maar wordt geboekt in het jaar 2019 voor het inkomstenkader.

Kern van de raming

De raming sluit aan bij het eerder gecertificeerde ramingsmemo Spoedreparatie fiscale eenheid. Voor de opbrengst van het betreffende wetsvoorstel werd aangenomen dat de belastingplichtigen binnen afzienbare tijd maatregelen zouden nemen om de gevolgen van de spoedreparatiemaatregelen te voorkomen. In totaal werd een opbrengst van geraamd van € 36 miljoen. Voor deze raming wordt aangesloten bij dezelfde verdeling over de maanden als in de eerdere raming exclusief de opbrengsten voor november en december 2017. Aangenomen is in 70% van de gevallen de belastingplichtige tijdig maatregelen heeft genomen. Dit leidt dit tot een derving van € 24 miljoen.

Het bedrag van de toename van incidentele derving van € 18 miljoen is afgeleid van de methode om de incidentele derving als gevolg van het arrest van het Hof van Justitie van de Europese Unie van 22 februari 2018 (HvJ EU) te berekenen. Dit is gedaan door in de aangiften vennootschapsbelasting te analyseren hoeveel rente in aftrek is beperkt op basis van artikel 10a Wet Vpb 1969 bij belastingplichtigen met een moeder- of dochterlichaam in een andere lidstaat van de Europese Unie (EU). Onder de groep van ongeveer 11.000 belastingplichtigen met een EU moeder- of dochterlichaam bevinden zich naar schatting ongeveer 800 belastingplichtigen die voor € 3,2 miljard per jaar aan niet-aftrekbare rente als gevolg van artikel 10a Wet Vpb 1969 hebben. Deze belastingplichtigen zijn internationaal opererende ondernemingen. Niet al deze rente zal met een succesvol beroep op de per-elementbenadering alsnog in aftrek kunnen worden gebracht. De inschatting is dat deze internationaal opererende belastingplichtigen voor de helft van dit bedrag een geslaagd beroep kunnen doen op de per-elementbenadering als gevolg van de uitspraak van het HvJ EU. Verder geldt dat veel van deze belastingplichtigen zich in een situatie bevinden met een dusdanig lage winst of een verlies dat een additionele renteaftrek leidt tot een (groter) verlies dat niet te verrekenen valt. In totaal wordt geraamd dat ongeveer een kwart van het bedrag uiteindelijk wordt geëffectueerd en ten laste komt van de in Nederland te betalen belasting.

Voor het belastingjaar 2017 als geheel zou dit een derving in de orde van grootte van € 100 miljoen per jaar betekenen. Het verschuiven van de ingangsdatum betekent dat de derving in 2017 67 dagen en 13 uur langer duurt. Dit geeft een derving van afgerond $67/365 * € 100 \text{ miljoen} = € 18 \text{ miljoen}$ per jaar.

4. Overgangsrecht Beperking afschrijving gebouwen

Korte beschrijving van de maatregel

Er wordt overgangsrecht geïntroduceerd om de effecten van de beperking van de afschrijvingsmogelijkheden op gebouwen in eigen gebruik die recent in gebruik zijn genomen te verzachten. Als het gebouw vóór 1 januari 2019 door de belastingplichtige in gebruik is genomen en op dat gebouw nog geen drie volledige jaren is afgeschreven, dan mag de belastingplichtige nog gedurende het restant van deze driejaarsperiode volgens het oude regime blijven afschrijven. Het maakt in die gevallen niet uit of de boekwaarde daardoor onder 100% van de WOZ-waarde komt (uiteraard geldt wel de beperking tot 50% van de WOZ-waarde onder het huidige recht).

Tabel 3: Budgettaire effecten maatregel

Bedragen in mln euro, '+' = saldoverbeterend/lastenverzwarend

	2019	2020	2021	Struc.
Overgangsrecht Beperking afschrijving gebouwen	-2	-2	-2	-2

Kern van de raming

Er wordt ingeschat dat in het eerste jaar van het overgangsrecht 20% van de grondslag van de maatregel geraakt wordt, in het tweede jaar 13% en in het derde jaar nog 6,7%. Het overgangsrecht zorgt daardoor de komende jaren voor een derving van cumulatief circa € 90 miljoen (2019: € 43 miljoen, 2020: € 30 miljoen en 2021: € 15 miljoen). Hier staat een hogere opbrengst in de toekomst tegenover. Als deze wordt meegerekend is de totale derving door het overgangsrecht € 70 miljoen (omgerekend naar euro's van nu).

De oorspronkelijke maatregel is platgeslagen tot een jaarlijkse vlakke reeks op basis van de netto contante waarde, zoals gebruikelijk bij maatregelen die zorgen voor een flinke verschuiving van belastingontvangsten in de tijd. Dit wordt ook voor het overgangsrecht gedaan. Het overgangsrecht kost dan € 2 miljoen per jaar. De opbrengst van de oorspronkelijke maatregel vermindert daardoor van € 200 miljoen per jaar naar € 198 miljoen per jaar.

In bovenstaande tabel is de lastenrelevante netto-contante-waardereeks weergegeven.

Bijlage 1: certificeringsdocument van het CPB



Centraal Planbureau

CPB Notitie | 2 november 2018

Certificering budgettaire ramingen nota's van wijziging naar aanleiding van de heroverweging vestigingsklimaat en de nota van wijziging ATAD-uitzondering PPS

*Uitgevoerd op verzoek van
het ministerie van Financiën*



CPB Notitie

Aan: Ministerie van Financiën
Datum: 2 november 2018
Betreft: Certificering budgettaire ramingen nota's van wijziging naar aanleiding van de heroverweging vestigingsklimaat en de nota van wijziging ATAD-uitzondering PPS

Centraal Planbureau
Bezuidenhoutseweg 30
2594 AV Den Haag
Postbus 80510
2508 GM Den Haag

T 088 9846000
I www.cpb.nl

Contactpersoon
Maurits van Kempen
Sander van Veldhuizen

Samenvatting en conclusies

Deze notitie certificeert de ramingen van de fiscale beleidsmaatregelen uit de nota's van wijziging naar aanleiding van de heroverweging vestigingsklimaat en de nota van wijziging ATAD-uitzondering PPS (publiek-private samenwerkingen). Het CPB acht de ramingen van de budgettaire effecten van de maatregelen redelijk en neutraal. Een deel van de fiscale beleidsmaatregelen in de nota's is geraamd conform eerder gecertificeerde methodieken, deze ramingen zijn niet opnieuw getoetst. In totaal zijn in deze notitie vier fiscale maatregelen aan een toetsing onderworpen. Maatregelen met een geraamd budgettair effect van meer dan 50 mln euro en maatregelen met onzekere of grote gedragseffecten hebben een uitvoerige beoordeling gekregen. Bij iedere budgettaire raming geeft het CPB een afzonderlijke inschatting van de onzekerheid. Tabel 1 geeft een overzicht van de gecertificeerde maatregelen. In de navolgende paragraaf wordt de certificering van en de onzekerheidsanalyse voor enkele specifieke ramingen toegelicht.

1.1 Inleiding

In deze notitie certificeert het Centraal Planbureau (CPB) de budgettaire ramingen door het ministerie van Financiën van de fiscale beleidsmaatregelen uit de nota's van wijziging naar aanleiding van de heroverweging vestigingsklimaat en de nota van wijziging ATAD-uitzondering PPS. De betreffende nota's in dit pakket betreffen de nota van wijziging op het wetsvoorstel Wet bronbelasting 2020, dat ingevolge deze nota van wijziging wordt gewijzigd in wetsvoorstel Wet bedrijfsleven 2019; de nota van wijziging op het wetsvoorstel Belastingplan 2019, de nota van wijziging op het wetsvoorstel Wet spoedreparatie fiscale eenheid en de nota van wijziging op het wetsvoorstel Wet implementatie eerste EU-richtlijn antibelastingontwijking. In deze nota's zijn ook fiscale beleidsmaatregelen opgenomen die geraamd zijn conform eerder gecertificeerde methodieken. Deze ramingen zijn niet opnieuw getoetst.

Certificering van de budgettaire ramingen houdt in dat het CPB toetst of de ramingen 'neutraal en redelijk' zijn, en aangeeft wat de bijbehorende mate van onzekerheid is.¹ Een raming kwalificeert als 'redelijk' wanneer er bij het CPB geen betere bronnen of ramingsmethoden bekend zijn om de desbetreffende raming te maken. De term 'neutraal' houdt in dat de raming geen systematische afwijking naar boven of naar beneden vertoont. Het CPB certificeert zowel de budgettaire raming voor de kabinetsjaren, dus de jaren 2018-2021, als het structurele budgettaire effect. Voor de raming van de structurele opbrengst van een belastingmaatregel geldt doorgaans dat het lastig, zo niet onmogelijk, is te corrigeren voor de conjuncturele component. In nagenoeg alle gevallen is de invloed van de huidige stand van de conjunctuur op de opbrengst niet te meten. Een gedetailleerde beschrijving van het toetsingskader is te vinden als bijlage bij de certificering van het Belastingplan 2019.²

Het CPB onderwerpt iedere maatregel aan een marginale toetsing. Hierbij wordt allereerst gekeken naar wat de beleidsmaatregel inhoudt en hoe het fiscale landschap hierdoor verandert. Voorts worden de gebruikte data en aannames voor de raming van budgettaire effecten nagelopen. In het bijzonder wordt gekeken naar onzekerheden in de raming, die kunnen voortkomen uit de gebruikte data, modellen, aannames en mogelijk gedrag.

¹ De oorsprong van de vastgelegde certificeringsronde is het advies van het vijftiende rapport van de Studiegroep Begrotingsruimte in 2016: Van saldosturing naar stabilisatie, Vijftiende rapport van de Studiegroep Begrotingsruimte, Den Haag, juli 2016, p.37 en 4 ([link](#)).

² Zie CPB Notitie, 18 september 2018, Certificering budgettaire ramingen fiscale maatregelen Belastingplan 2019, ([link](#)).

Controversiële maatregelen, maatregelen met een geraamd budgettair effect van meer dan 50 mln euro en maatregelen met onzekere gedragseffecten beoordeelt het CPB uitvoeriger.³ Daarbij wordt dieper ingegaan op de ramingswijze, met nadruk op de berekening van de grondslag, en de validiteit van de gebruikte aannamen en gedragseffecten. Het CPB geeft bij iedere raming een afzonderlijke inschatting van de onzekerheid van de puntschatting van het budgettaire effect.

1.2 Certificering

Tabel 1 **Overzicht gecertificeerde maatregelen**

Maatregel	Uitvoerige toetsing	Geraamd budgettair effect (in mln euro) ^a				
		2019	2020	2021	Structureel	Onzekerheid
Nota's van wijziging naar aanleiding van de heroverweging vestigingsklimaat:						
Overgangsrecht bij verkorting maximale looptijd 30%-regeling	X	-393	-359	60	58	Gemiddeld
Beperking van de periode van terugwerkende kracht spoedreparatie fiscale eenheid	X	-42	0	0	0	Hoog
Overgangsrecht beperking afschrijving gebouwen in de Vpb		-2	-2	-2	-2	Gemiddeld
Nota van wijziging ATAD-uitzondering PPS:						
Uitzondering op earningsstrippingmaatregel voor bestaande PPS-projecten met betrekking tot openbare infrastructuur		-34	-33	-32	0	Gemiddeld

(a) + is saldoverbeterend/lastenverzwarend

Tabel 1 geeft een overzicht van de gecertificeerde maatregelen. Het CPB acht de ramingen van de budgettaire effecten van de fiscale maatregelen neutraal en redelijk. Dit betekent echter niet dat de ramingen geen onzekerheid kennen. In totaal krijgt één raming het onzekerheidsoordeel 'hoog'. Drie maatregelen ontvangen het onzekerheidsoordeel 'gemiddeld'.

Hieronder wordt de toetsing toegelicht van de grootste maatregelen⁴ en van ramingen die het onzekerheidsoordeel hoog hebben. De toelichtingen van de maatregelen, opgesteld door het ministerie van Financiën, zijn een bijlage bij de nota's van wijziging bij het pakket Belastingplan 2019 en bij de nota van wijziging van het implementatiewetsvoorstel ATAD1.

³ Ramingen die door gedragseffecten of door de gebruikte grondslag een hoge mate van onzekerheid kennen, vereisen meer inzicht en kwalificeren daarom voor een uitgebreide toetsing. Verder inzicht is ook gewenst indien een maatregel in de bijzondere belangstelling staat van het parlement.

⁴ In termen van absoluut structureel budgettair effect.

Overgangsrecht bij verkorting maximale looptijd 30%-regeling

In het Belastingplan 2019 werd aangekondigd dat de maximale looptijd van de 30%-regeling voor ingekomen werknemers uit het buitenland ('expats') wordt ingekort met drie jaar tot maximaal vijf jaar. De beperking zou oorspronkelijk op 1 januari 2019 in werking treden. In het nieuwe wetsvoorstel wordt echter overgangsrecht voorgesteld. Dit overgangsrecht geldt voor ingekomen werknemers bij wie de looptijd van de 30%-regeling door de looptijdverkorting zou eindigen in de periode van 1 januari 2019 tot en met 31 december 2020. Met het overgangsrecht kunnen de betreffende werknemers de 30%-regeling alsnog blijven toepassen tot en met 31 december 2020. Dit overgangsrecht geldt ook voor de doorwerking naar de rest van de extraterritoriale kostenregeling en de keuzeregeling partiële buitenlandse belastingplicht. Omdat het budgettaire effect van de maatregel de budgettaire grens in het toetsingskader overschrijdt, wordt de maatregel uitvoerig getoetst.

Door het overgangsrecht zal de beperking van de 30%-regeling in 2019 en 2020 nog geen ingekomen werknemers treffen en vervalt voor die jaren de in het Belastingplan 2019 geraamde budgettaire opbrengst. Omdat dit neerkomt op handhaving van de bestaande situatie is de onzekerheid gering. Doordat met het overgangsrecht de beperking in 2019 en 2020 nog niet geëffectueerd wordt, zal de budgettaire grondslag van de 30%-regeling begin 2021 hoger liggen. Net als in de oorspronkelijke raming veronderstelt het ministerie van Financiën dat de grondslag van de 30%-regeling verder groeit met de gemiddelde groeivoet over de afgelopen jaren. Door de grotere omvang van de grondslag leidt deze groei tot hogere opbrengsten bij de inwerkingtreding van de looptijdbeperking in 2021 en verder. Deze extra opbrengsten zijn met enige onzekerheid omgeven, gezien de grondslagontwikkeling van de 30%-regeling in anticipatie op de beperking van de looptijd anders kan bewegen dan in het verleden.

Beperking van de periode van terugwerkende kracht spoedreparatie fiscale eenheid

De 'Spoedreparatiemaatregelen fiscale eenheid' vergroten met terugwerkende kracht onder meer het toepassingsbereik van een tweetal renteaftrekbeperkingen. In de nota van wijziging is besloten dat de terugwerkende kracht van de spoedreparatie fiscale eenheid beperkt wordt tot 1 januari 2018, in plaats van de eerder afgesproken datum van 25 oktober 2017. Omdat de raming wordt gekenmerkt door hoge onzekerheid, ondergaat deze de uitvoerige toetsing.

De beperking van de terugwerkende kracht leidt via twee kanalen tot een mogelijke extra budgettaire derving. Ten eerste kunnen internationaal opererende ondernemingen in bepaalde gevallen een beroep doen op de zogeheten per-elementbenadering, waarmee de renteaftrekbeperking niet tot uitdrukking komt. Deze bedrijven kunnen dit beroep nu doen voor de periode tot en met 31 december 2017. In de oorspronkelijke raming in het Belastingplan 2019 is voor ieder belastingjaar een inschatting gemaakt van het aandeel belastingplichtigen dat een dergelijk beroep zal doen. Voor het belastingjaar 2017 werd dit aandeel vanwege de

terugwerkende kracht neerwaarts geschaald. Nu de terugwerkende kracht pas vanaf januari 2018 geldt, kan die oorspronkelijke schaling achterwege blijven, en resulteert een verwachte extra derving.

Ten tweede treden de vervangende spoedmaatregelen ruim twee maanden later in werking. Het toepassingsbereik van de geldende renteaftrekbeperkingen wordt daarmee dus pas later verbreed. Om niet tegen de renteaftrekbeperking aan te lopen hebben fiscale eenheden de prikkel om de interne leningen te herstructureren, bijvoorbeeld door deze om te zetten in kapitaalstortingen. Door de verschuiving van de terugwerkende kracht bestond langer de gelegenheid tot herstructurering, waardoor de opbrengst afneemt. Het ministerie maakt hiervoor een afslag, die echter met onzekerheid omgeven is.

Beide geraamde dervingen hangen nauw samen met de oorspronkelijke berekeningsmethode, waarin datagebreken en gevoelige aannamen over de representativiteit van de benaderde grondslag een belangrijke rol spelen. Deze aanvullende maatregelen kennen daarom een zelfde mate van (hoge) onzekerheid.



Dit is een uitgave van:

Centraal Planbureau
Bezuidenhoutseweg 30
Postbus 80510 | 2508 GM Den Haag
T (088) 984 60 00

info@cpb.nl | www.cpb.nl

November 2018