

Vergaderjaar 2014–2015

34 002

Wijziging van enkele belastingwetten en enige andere wetten (Belastingplan 2015)

Nr. 3

MEMORIE VAN TOELICHTING

Inhoudsopgave

	Blz.
1. Inleiding	2
2. Indeling Belastingplan 2015	4
3. Opzet algemeen deel	4
4. Maatregelen regeerakkoord, Begrotingsafspraken 2014 en besluitvorming in 2014	5
4.1. Inkomensbeleid	5
4.2. Fiscale innovatieregelingen	9
4.3. Gebruikelijkloonregeling	12
4.4. Belasting op leidingwater	15
4.5. Afvalstoffenbelasting	15
4.6. Woningmarktmaatregelen	18
4.7. Aanpassing ouderenkorting en afschaffen ouderentoeslag	18
box 3	
4.8. Levensloop	19
4.9. Aanpassing afbouw kindgebonden budget	19
5. Werkkostenregeling	19
6. Energiebelasting	24
7. Overige maatregelen	27
7.1. Oudedagsvoorzieningen	27
7.2. Tijdsevenredige toekenning heffingskorting	28
7.3. Aftrekbaarheid buitenlandse boeten	28
7.4. Tier 1 voor verzekeraars	29
7.5. Btw-vrijstelling ziekenhuizen	30
7.6. Gebruik taxatierapporten in de BPM	31
7.7. Auto's met dubbele cabine	32
7.8. Eén bankrekeningnummer	33
7.9. Versnelde invordering toeslagen	35
7.10. Uitbreiden bevoegdheid toezichhouders toeslagen	35
7.11. Belasting- en invorderingsrente	36
7.12. Personeelsleningen	36
8. Budgettaire aspecten	36
9. EU-aspecten	39
10. Uitvoeringskosten Belastingdienst	39
11. Gevolgen voor bedrijfsleven en burger	43
II. ARTIKELSGEWIJZE TOELICHTING	44

I. ALGEMEEN

1. Inleiding

Het pakket Belastingplan dat andere jaren soms uit vier of meer wetsvoorstellen bestond is dit jaar beperkt tot uitsluitend het wetsvoorstel Belastingplan 2015. In het wetsvoorstel Belastingplan 2015 zijn naast de maatregelen als gevolg van de koopkrachtbesluitvorming alleen de maatregelen opgenomen die voortvloeien uit politieke afspraken, waarvan het wenselijk is dat zij per 1 januari 2015 in werking treden of die de uitvoering versterken dan wel de uitvoeringslasten verlichten en derhalve bijdragen aan vereenvoudiging. De meer technische maatregelen die op 1 januari 2015 in werking moeten treden en die in andere jaren werden opgenomen in een wetsvoorstel Overige fiscale maatregelen zijn dit jaar ook ondergebracht in het wetsvoorstel Belastingplan 2015. De maatregelen waarvan is geconcludeerd dat deze op enig moment wel getroffen dienen te worden, maar niet noodzakelijkerwijs per 1 januari 2015 in werking hoeven te treden en die ook geen bijdrage leveren aan vereenvoudiging zullen worden opgenomen in het wetsvoorstel Fiscale verzamelwet 2015 dat in het voorjaar van 2015 zal worden ingediend bij de Tweede Kamer. Dat wetsvoorstel zal om die reden dan ook een meer inhoudelijk karakter krijgen dan andere jaren, omdat het wetsvoorstel niet zal worden beperkt tot vrijwel uitsluitend technische en redactionele wijzigingen.

Bij de keuze om het Belastingplan 2015 te beperken tot de min of meer noodzakelijke maatregelen speelt een rol dat de Belastingdienst gebaat is bij een jaar met relatief weinig wetgeving. Zoals in de Brede agenda Belastingdienst¹ is aangegeven, is de afgelopen jaren, mede als gevolg van de diverse gesloten akkoorden, zeer veel fiscale wetgeving op de Belastingdienst afgekomen. Ook in het licht van de brief Herziening belastingstelsel past op dit moment een bescheiden Belastingplan.

Het vorenstaande wil overigens niet zeggen dat het wetsvoorstel Belastingplan 2015 het enige belangrijke fiscale «stuk» is dat op of rond de derde dinsdag van september 2014 aan de Tweede Kamer der Staten-Generaal wordt aangeboden: de Tweede Kamer ontvangt ook de brief Herziening belastingstelsel, het wetsvoorstel Wet modernisering Vpb-plicht overheidsondernemingen en het wetsvoorstel Wet invoering Beschikking geen loonheffingen. Deze stukken zullen ongetwijfeld aanleiding geven tot interessante discussies in beide kamers der Staten-Generaal, maar die discussies kunnen in beginsel plaatsvinden los van de behandeling van het Belastingplan 2015.

Het Belastingplan 2014 heeft vooral in het teken gestaan van het uitwerken van de fiscale maatregelen uit het regeerakkoord² en de Begrotingsafspraken 2014 zoals die door het kabinet zijn gemaakt met de fracties van D66, de ChristenUnie, de SGP en de coalitiefracties, en die zijn neergelegd in de brief van de Minister van Financiën van 11 oktober 2013.³ In het nu voorliggende Belastingplan 2015 worden de nog resterende fiscale maatregelen uit het regeerakkoord en die begrotingsafspraken uitgewerkt.

¹ Kamerstukken II 2013/14, 31 066, nr. 201.

² Bruggen slaan – regeerakkoord VVD–PvdA, 29 oktober 2012, Kamerstukken II 2012/13, 33 410, nr. 15, bijlage B.

³ Kamerstukken II 2013/14, 33 750, nr. 19.

Uit het regeerakkoord resteert nog één fiscale maatregel en dat betreft de versobering van de fiscale innovatieregelingen. In het Belastingplan 2014 is deze taakstelling op fiscale innovatieregelingen weliswaar technisch ingevuld, maar in het voorliggende Belastingplan vindt de daadwerkelijke invulling plaats. Uit de Begrotingsafspraken 2014 is in het Belastingplan 2015 opgenomen de maatregel strekkende tot het aanpassen van de doelmatigheidsmarge van de gebruikelijkloonregeling. Aan de in de Begrotingsafspraken 2014 voorziene aanpassing van de belasting op leidingwater en de herinvoering van de afvalstoffenbelasting is in het Belastingplan 2014 al uitvoering gegeven. In dit Belastingplan 2015 worden deze maatregelen aangepast, overeenkomstig de toezeggingen gedaan tijdens de parlementaire behandeling van het Belastingplan 2014.

De fiscale maatregelen volgend uit de besluitvorming in 2014 (voornamelijk de augustusbesluitvorming) zijn ook in dit Belastingplan verwerkt. Dit betreft in het bijzonder de (forse) verhoging van de afbouwgrens van de arbeidskorting, een maatregel met een budgettair beslag van € 500 miljoen die eraan bijdraagt dat werken meer loont. Verder wordt het tarief in de eerste schijf van de inkomstenbelasting in 2015 minder verhoogd dan was voorzien in het Belastingplan 2014, waardoor het tarief in de eerste schijf in 2015 uitkomt op 36,5%. Het afbouwpercentage in de algemene heffingskorting wordt verhoogd met 0,32%-punt, waardoor dit uitkomt op 2,32% in 2015 en op 3,32% in de jaren daarna. Verder wordt in dit Belastingplan 2015 de ouderentoeslag in box 3 afgeschaft en wordt de ouderenkorting verlaagd; beide maatregelen gaan in per 2016. Deze maatregelen maken onderdeel uit van het pakket dat dient als alternatief voor de huishoudentoeslag voor 2016 en latere jaren. Op het vlak van de woningmarkt wordt een drietal maatregelen getroffen. In de eerste plaats wordt de termijn van aftrek van hypotheekrente op restschulden verlengd van tien jaar naar vijftien jaar. In de tweede plaats worden twee regelingen structureel gemaakt: de verlenging van de termijn van de hypotheekrenteaftrek voor de leegstaande te koop staande voormalige of een leegstaande toekomstige eigen woning (drie jaar in plaats van twee jaar) en de regeling herleving van de hypotheekrenteaftrek na verhuur van een voormalige eigen woning. In de derde plaats wordt het verlaagde btw-tarief voor herstel en renovatie van woningen met een half jaar verlengd, tot 1 juli 2015. Voorts is voor 2015 € 16 miljoen beschikbaar gesteld voor de afdrachtvermindering speur- en ontwikkelingswerk (S&O-afdrachtvermindering). Tot slot is in het voorliggende Belastingplan een wijziging opgenomen van het afbouwpercentage van het kindgebonden budget.

Vereenvoudiging

Het kabinet streeft naar complexiteitsreductie. Een minder complexe fiscale wetgeving draagt bij aan het verminderen van de kans op fouten door de Belastingdienst waardoor ook het vertrouwen van de burger in de Belastingdienst wordt vergroot, draagt bij aan het vergroten van de compliance door burger en bedrijven en dus van de belastingmoraal in het algemeen, en draagt ook bij aan het terugdringen van de uitvoeringskosten van de Belastingdienst en de administratieve lasten voor burgers en bedrijven. In de eerder genoemde Brede agenda Belastingdienst is de noodzaak van complexiteitsreductie uitgebreid uiteengezet. Zoals ook in die agenda is aangegeven, is dat geen makkelijk proces. De fiscale wetgeving is in rap tempo complexer geworden. Het in hetzelfde tempo vereenvoudigen van de wetgeving zou voor nieuwe problemen kunnen zorgen, problemen die vergelijkbaar zijn met die waar we nu mee te maken hebben. Een grote hoeveelheid wijzigingen brengt immers op zichzelf ook de nodige complexiteit in de uitvoering met zich mee, nog los van de inhoud van de maatregel. Vereenvoudiging is dus een proces waar

meerdere jaren voor moet worden uitgetrokken. In de brief Herziening belastingstelsel die tegelijkertijd met dit Belastingplan aan de Tweede Kamer is gezonden, is nader invulling gegeven aan de manier waarop de gewenste complexiteitsreductie kan worden gerealiseerd.

In dit Belastingplan wordt waar mogelijk een eerste bescheiden aanzet gegeven voor vereenvoudiging. De finalisering van de werkkostenregeling waardoor het naast elkaar bestaan van twee regimes wordt beëindigd, het wegvallen van het gedifferentieerde tarief in de belasting op leidingwater, de aanpassingen rond de vaststelling van de waarde van gebruikte auto's ten behoeve van de heffing van de belasting van personenauto's en motorrijwielen (BPM), het vervallen van de tenaamstellingsverplichting voor de omzetbelasting in de eenbankrekeningmaatregel, de vereenvoudiging in de energiebelasting voor situaties waarbij anders dan via een aansluiting op het netwerk energie wordt geleverd; allemaal maatregelen die bijdragen aan vereenvoudiging. Deze eerste stap is wellicht niet direct zichtbaar in de uitvoeringskostenparagraaf, maar zoals in de Brede agenda Belastingdienst is aangegeven, laten complexiteit en vereenvoudiging zich niet altijd meten in een mutatie in uitvoeringskosten. Ook vereenvoudigingen kunnen bijvoorbeeld initiële uitvoeringskosten met zich brengen.

2. Indeling Belastingplan 2015

Het wetsvoorstel Belastingplan 2015 bevat zoals gebruikelijk maatregelen die betrekking hebben op het budgettaire en koopkrachtbeeld van het komende jaar en maatregelen waarvan wenselijk is dat zij uiterlijk op 1 januari 2015 in werking treden. Het onderhavige wetsvoorstel is aan te merken als een inhoudelijk verzamelwetsvoorstel. Het wetsvoorstel voldoet aan de criteria in de Notitie Verzamelwetgeving.⁴ In de eerste plaats is in dit wetsvoorstel sprake van budgettaire samenhang. De opbrengst van bepaalde maatregelen wordt gebruikt als dekking voor andere maatregelen. Bovendien is sprake van uitvoeringstechnische samenhang, waarbij voor de doelgroep of de Belastingdienst gelijktijdige invoering op 1 januari 2015 gewenst is. De onderdelen zijn niet van een omvang of complexiteit dat een afzonderlijk wetsvoorstel gerechtvaardigd zou zijn.

3. Opzet algemeen deel

De paragrafen in het algemeen deel van deze memorie zijn op onderwerp gerangschikt. Allereerst worden in paragraaf 4 de maatregelen toegelicht die voortvloeien uit het regeerakkoord, de Begrotingsafspraken 2014 en de besluitvorming in 2014 (voornamelijk de augustusbesluitvorming). Daarna wordt een toelichting gegeven op het merendeel van de overige in het wetsvoorstel Belastingplan 2015 opgenomen maatregelen. De werkkostenregeling wordt in paragraaf 5 toegelicht en de diverse maatregelen in de energiebelasting in paragraaf 6. De overige maatregelen worden in paragraaf 7 toegelicht. 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 en de gevolgen voor burgers en bedrijfsleven van dit wetsvoorstel.

⁴ Brief van de Staatssecretaris van Veiligheid en Justitie van 20 juli 2011, Kamerstukken I 2010/11, 32 500 VI, M.

4. Maatregelen regeerakkoord, Begrotingsafspraken 2014 en besluitvorming in 2014

4.1. Inkomensbeleid

De besluitvorming in 2014 van dit jaar heeft geleid tot een drietal fiscale maatregelen op het vlak van inkomensbeleid: een wijziging van het tarief in de eerste schijf van de inkomstenbelasting, een verhoging van het afbouwpercentage in de algemene heffingskorting en een verhoging van de arbeidskorting. Deze maatregelen worden hierna toegelicht.

Mutatie tarief eerste schijf

Het tarief in de eerste schijf van de inkomstenbelasting is in 2014 36,25%.⁵ Met ingang van 1 januari 2015 wordt dit tarief verhoogd naar 36,5%. Hoewel het tarief dus wordt verhoogd, is wel sprake van een minder grote verhoging dan eerder was voorzien. In het Belastingplan 2014 was namelijk geregeld dat het tarief in de eerste schijf van de inkomstenbelasting in 2014 incidenteel fors werd verlaagd, waardoor dat tarief op 1 januari 2015 weer verhoogd zou worden van 36,25% naar 36,76%. Het kabinet heeft nu € 539 miljoen vrijgemaakt om deze verhoging te matigen. In plaats van een verhoging met 0,51%-punt wordt dit tarief dus met slechts 0,25%-punt verhoogd. De tarieven van de overige belasting-schijven wijzigen niet en zijn in 2015 derhalve gelijk aan de tarieven in 2014.

In het Belastingplan 2014 is nog een verhoging van het tarief eerste schijf voorzien per 1 januari 2016 met 0,06%. Deze verhoging blijft gehandhaafd, waardoor het tarief in de eerste schijf van de inkomstenbelasting op grond van het onderhavige Belastingplan per 1 januari 2016 uitkomt op 36,56%.

Aanpassing afbouw algemene heffingskorting

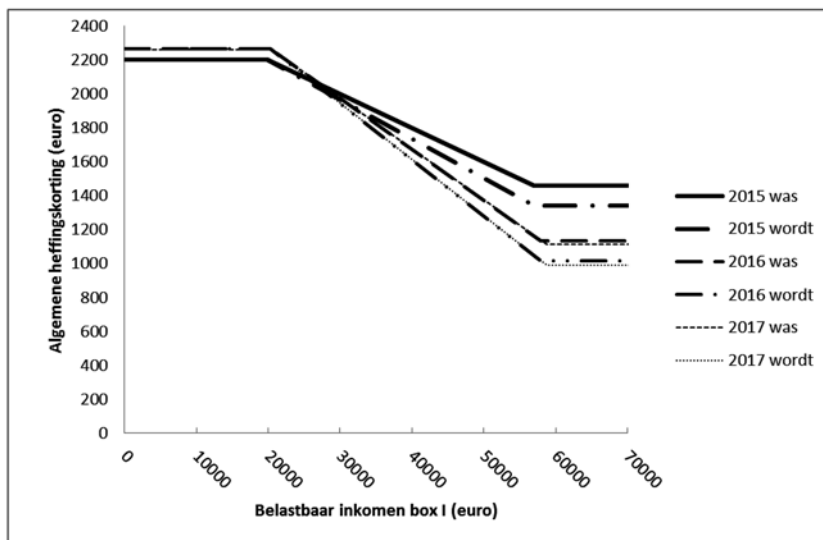
Het afbouwpercentage van de algemene heffingskorting wordt verhoogd met 0,32%-punt. In 2015 komt het afbouwpercentage daarmee op 2,32% en voor 2016 en later op 3,32%. Het inkomenstraject waarover wordt afgebouwd verandert hierbij niet. In 2015 loopt dat traject van circa € 20.000 tot circa € 57.000. Doordat in het Belastingplan 2014 nog een forse verhoging van het maximum van de algemene heffingskorting was opgenomen, is de algemene heffingskorting voor belastingplichtigen met een inkomen tot circa € 52.000 alsnog hoger dan in 2014, ondanks de steilere afbouw.

In de hierna opgenomen grafiek is het verloop van de algemene heffingskorting in de jaren 2015 tot en met 2017 weergegeven⁶, waarbij rekening is gehouden met de verwachte inflatiecorrectie voor de komende jaren.

⁵ Het gaat hierbij om het gecombineerde tarief van belasting en premie volksverzekeringen.

⁶ Het gaat hierbij om de algemene heffingskorting voor belastingplichtigen tot de AOW-gerechtigde leeftijd.

Figuur 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 2014 tot en met 2017, voor en na de wijziging van het afbouwpercentage overeenkomstig dit wetsvoorstel en wederom rekening houdend met de verwachte inflatiecorrectie.

Tabel 1: Hoogte algemene heffingskorting bij een bepaald inkomen in 2014 t/m 2017 in €.

Inkomen	2014		2015		2016		2017	
	was	wordt	was	wordt	was	wordt	was	wordt
10.000	2103	2203	2203	2265	2265	2260	2260	
20.000	2096	2199	2199	2265	2265	2260	2260	
30.000	1896	1999	1967	1973	1942	1977	1947	
40.000	1696	1799	1735	1673	1610	1677	1615	
50.000	1496	1599	1503	1373	1278	1377	1283	
60.000	1366	1460	1342	1135	1015	1113	991	
100.000	1366	1460	1342	1135	1015	1113	991	

Verhoging arbeidskorting

In het Belastingplan 2014 zijn diverse wijzigingen aangebracht in de arbeidskorting. In de eerste plaats is het maximum van de arbeidskorting fors verhoogd met in totaal € 836 (in prijzen 2013). Deze verhoging gaat in vier stappen, waardoor ook in de jaren 2015, 2016 en 2017 dus nog verhogingen plaatsvinden. Daarnaast is in het Belastingplan 2014 een stapsgewijze afbouw van de arbeidskorting voor hoge inkomens ingezet, waardoor in 2017 bij een inkomen van circa € 110.000 een arbeidskorting van nihil resteert.

Ook in het Belastingplan 2015 worden wijzigingen aangebracht in de arbeidskorting. Het kabinet heeft € 500 miljoen gereserveerd voor een verdere verhoging van de arbeidskorting. Dit wordt bereikt door met ingang van 2015 de afbouwgrens in de arbeidskorting fors te verhogen. De afbouwgrens is het inkomen waarbij de arbeidskorting afgebouwd gaat worden. Na dat punt is het bedrag aan arbeidskorting waarop recht bestaat lager dan het maximum van de arbeidskorting. Rekening houdend met de verwachte inflatiecorrectie de komende jaren en de verwachte stijging van het wettelijke minimumloon waar de inkomensgrenzen van worden afgeleid, wordt de afbouwgrens in 2015 verhoogd van circa

€ 41.300 naar circa € 49.900, in 2016 van circa € 42.200 naar circa € 50.300 en in 2017 van circa € 43.200 naar € 51.100. Het inkomen waar het afbouwtraject eindigt wordt dienovereenkomstig aangepast. Het einde van het afbouwtraject ligt hierdoor in 2015 bij een inkomen van circa € 100.800 in plaats van € 92.200. In de hierna opgenomen tabel is de mutatie van de afbouwgrens per jaar zichtbaar. Hierbij is eveneens rekening gehouden met de verwachte inflatiecorrectie en de verwachte stijging van het wettelijke minimumloon.

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

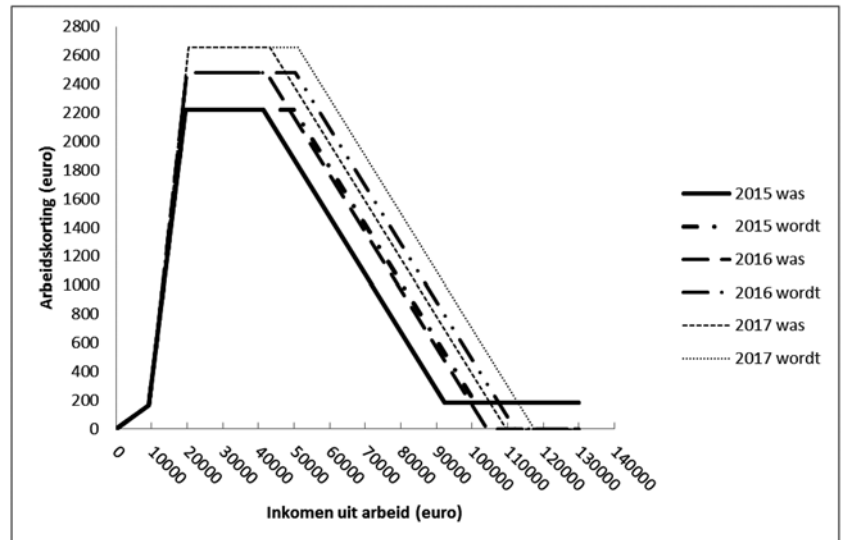
	2015		2016		2017	
	was	wordt	was	wordt	was	wordt
Afbouwgrens (begin)	41.300	49.900	42.200	50.300	43.200	51.100
Eindpunt afbouwtraject	92.200	100.800	104.100	112.200	109.600	117.500
Mutatie afbouwgrens	8600		8100		7900	

In de tabel is te zien dat de mutatie van de afbouwgrens als gevolg van het onderhavige wetsvoorstel in 2015 groter is dan in 2016 en in 2016 groter is dan in 2017. Doordat het maximum van de arbeidskorting op grond van het Belastingplan 2014 in 2016 en 2017 nog verder wordt verhoogd en daarnaast ook de afbouw verder wordt verlaagd tot uiteindelijk € 0 vanaf 2016, is het afbouwtraject in 2016 en 2017 langer. Doordat voor elk van die jaren € 500 miljoen beschikbaar is, is de mutatie van de afbouwgrens in 2015 groter dan in 2016 en in 2016 groter dan in 2017.

De verhoging van de afbouwgrens heeft tot gevolg dat belastingplichtigen met een inkomen boven de oude afbouwgrens (in 2015 circa € 41.300) en tot het nieuwe einde van het afbouwtraject (in 2015 circa € 100.800), recht krijgen op een hogere arbeidskorting. Dat voordeel bedraagt maximaal € 344 ten opzichte van de voorziene arbeidskorting voor 2015 op grond van het Belastingplan 2014. Voor belastingplichtigen met een inkomen tot aan de afbouwgrens of een inkomen boven het nieuwe einde van het afbouwtraject verandert de hoogte van de arbeidskorting niet als gevolg van dit wetsvoorstel.

In de hierna opgenomen grafiek is het verloop van de arbeidskorting in de jaren 2015 tot en met 2017 weergegeven, 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 de arbeidskorting hoger wordt voor belastingplichtigen met een inkomen op het afbouwtraject.

Figuur 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 2014 tot en met 2017, voor en na de wijziging van de afbouwgrens overeenkomstig dit wetsvoorstel en wederom rekening houdend met de verwachte inflatiecorrectie en de verwachte stijging van het wettelijke minimumloon.

Tabel 3: Hoogte arbeidskorting bij een bepaald inkomen in 2014 t/m 2017 in €.

Inkomen	2014		2015		2016		2017	
			was	wordt	was	wordt	was	wordt
20.000	2097		2220	2220	2477	2477	2586	2586
40.000	2097		2220	2220	2477	2477	2655	2655
60.000	1326		1472	1816	1764	2088	1984	2298
80.000	526		672	1016	964	1288	1184	1498
90.000	367		272	616	564	888	784	1098
100.000	367		184	216	164	488	384	698
110.000	367		184	184	0	88	0	298
120.000	367		184	184	0	0	0	0

De in dit Belastingplan opgenomen wijzigingen van heffingskortingen en tarieven 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 2015 weergegeven. In de hierna opgenomen tabel wordt voor de volledigheid een overzicht gegeven van de heffingskortingen, tarieven en schijven in 2014 en 2015.

Tabel 4: Overzicht heffingskortingen, schijven en tarieven 2014 en 2015

Heffingskortingen	Stand 2014	Stand 2015
Maximum algemene heffingskorting onder AOW-leeftijd	€ 2.103	€ 2.203
Maximum algemene heffingskorting boven AOW-leeftijd	€ 1.065	€ 1.123
Afbouwpercentage algemene heffingskorting	2%	2,32%
Minimale algemene heffingskorting onder AOW-leeftijd	€ 1.366	€ 1.342
Minimale algemene heffingskorting boven AOW-leeftijd	€ 692	€ 686
Maximum arbeidskorting	€ 2.097	€ 2.220
Afbouwpercentage arbeidskorting	4%	4%
Minimale arbeidskorting	€ 367	€ 184
Maximum werkbonus	€ 1.119	€ 1.119
Maximum inkomensafhankelijke combinatiekorting	€ 2.133	€ 2.152
Maximum alleenstaande ouderkorting	€ 2.266	Vervallen
Jonggehandicaptenkorting	€ 708	€ 715

Heffingskortingen	Stand 2014	Stand 2015
Ouderenkorting	€ 1.032 / € 150	€ 1.042 / € 152
Alleenstaande ouderenkorting	€ 429	€ 433
Maximum korting voor groene beleggingen	€ 395	€ 399
Schijven en grenzen	Stand 2014	Stand 2015
Einde eerste schijf	€ 19.645	€ 19.822
Einde tweede schijf geboren voor 1 januari 1946	€ 33.555	€ 33.857
Einde tweede schijf geboren na 1 januari 1946	€ 33.363	€ 33.589
Einde derde schijf	€ 56.531	€ 57.585
Gecombineerde tarief IB/LB	Stand 2014	Stand 2015
Tarief eerste schijf onder AOW-leeftijd	36,25%	36,5%
Tarief eerste schijf boven AOW-leeftijd	18,35%	18,6%
Tarief tweede schijf onder AOW-leeftijd	42%	42%
Tarief tweede schijf boven AOW-leeftijd	24,1%	24,1%
Tarief derde schijf	42%	42%
Tarief vierde schijf	52%	52%

4.2. Fiscale innovatieregelingen

In het regeerakkoord is een taakstelling op het fiscale innovatie-instrumentarium opgenomen. Het gaat om een taakstelling van € 260 miljoen in 2015 en 2016 en € 275 miljoen vanaf 2017. In het Belastingplan 2014 is deze taakstelling (technisch) ingevuld voor de jaren 2015 en verder. Hierbij was de taakstelling voor € 135 miljoen (oplopend tot € 145 miljoen) geboekt op de S&O-afdrachtvermindering (ook wel WBSO) en voor € 95 miljoen (oplopend tot € 100 miljoen) op de Research en Development Aftrek (RDA). Ook is ter invulling van deze taakstelling het budget van de energie-investeringsaftrek (EIA), de milieuinvesteringsaftrek (MIA) en de willekeurige afschrijving milieuinvesteringen (Vamil) ingeperkt met € 10 miljoen per regeling, dus met € 30 miljoen in totaal. Deze invulling blijft gehandhaafd en vormt het uitgangspunt voor de voorstellen die het kabinet doet met betrekking tot deze regelingen. In onderstaande tabel is de definitieve invulling van de taakstelling zichtbaar.

Tabel 5: Invulling taakstelling fiscale innovatieregelingen na 2014 (€ mln., –/– is lastenverlichting)

	2015	2016	2017	struc.
WBSO	135	135	145	145
RDA	95	95	100	100
EIA MIA Vamil	30	30	30	30
Taakstelling RA	260	260	275	275

In de 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 kiest ervoor om € 50 miljoen van deze taakstelling vanaf 2016 via het fiscale innovatie instrumentarium te realiseren. De invulling van het fiscale deel van de taakstelling volgt in het Belastingplan 2016.

De S&O-afdrachtvermindering en de RDA zijn twee fiscale instrumenten ter stimulering van innovatie door private partijen. De S&O-afdrachtvermindering faciliteert loonkosten van speur- en ontwikkelingswerk (S&O). De RDA faciliteert niet-loonkosten en investeringen in S&O.

De S&O-afdrachtvermindering en de RDA zijn beide (apart) gebudgetteerde regelingen. Dit betekent voor beide regelingen dat een overschrijding in enig jaar (t) gedekt moet worden in jaar t+2 en een onderuitputting in jaar t aan het budget wordt toegevoegd in jaar t+2. Om invulling te geven aan de taakstelling stelt het kabinet voor 2015 één aanpassing binnen de S&O-afdrachtvermindering en RDA voor. Daarnaast worden mutaties doorgevoerd in de beschikbare budgetten van de S&O-afdrachtvermindering en de RDA. De aanpassingen worden hieronder per regeling toegelicht.

S&O-afdrachtvermindering

Het gebruik van de S&O-afdrachtvermindering heeft in 2013 geleid tot een overschrijding van het budget met € 76 miljoen. Die overschrijding wordt conform de budgetsystematiek gedekt in 2015, wat leidt tot een lager beschikbaar budget in 2015. Daarnaast wordt € 214 miljoen van het budget van de RDA naar de S&O-afdrachtvermindering verschoven. Ten slotte wordt incidenteel € 16 miljoen aan het budget voor 2015 toegevoegd als gevolg van de augustusbesluitvorming van 2014. Het beschikbare budget voor de S&O-afdrachtvermindering komt hiermee in 2015 uit op € 794 miljoen.

Tabel 6: Budget van de S&O-afdrachtvermindering in 2015 (€ mln.)

	2015
Budget voor BP 2015 (stand MN 2014) ¹	640
Schuif van RDA naar S&O-afdrachtvermindering	214
Compensatie overschrijding 2013	- 76
Additionele middelen augustusbesluitvorming	16
Beschikbaar budget 2015 (BP2015)	794

¹ In de stand Miljoenennota 2014 is de technische invulling van de taakstelling meegenomen, die nu dus definitief wordt.

Met een budget van € 794 miljoen kunnen de parameters voor de regeling in 2015 op het niveau van 2014 gehandhaafd worden.

De parameters van de S&O-afdrachtvermindering in 2014 en 2015 worden in onderstaande tabel weergegeven.

Tabel 7: Parameters S&O-afdrachtvermindering

	2014	2015
Tarief eerste schijf	35%	35%
Tarief eerste schijf starters	50%	50%
Loongrens eerste schijf	€ 250.000	€ 250.000
Tarief tweede schijf	14%	14%
Plafond	€ 14 mln.	€ 14 mln.

Contractonderzoek door kennisinstellingen

Kennisinstellingen die geen onderneming drijven komen in aanmerking voor S&O-afdrachtvermindering als zij S&O verrichten in opdracht en voor rekening van een onderneming of een samenwerkingsverband van ondernemingen. Er is dan sprake van contractonderzoek. Het is de bedoeling dat zo'n kennisinstelling die S&O-afdrachtvermindering ontvangt, dit voordeel weer doorgeeft aan de opdrachtgever uit het bedrijfsleven.

Uit de evaluatie van de S&O-afdrachtvermindering uit 2006⁷ bleek al dat kennisinstellingen het voordeel van de S&O-afdrachtvermindering in onvoldoende mate aan de opdrachtgever doorgeven. De Minister van Economische Zaken heeft de kennisinstellingen er destijds op gewezen dat het de bedoeling is om het ontvangen voordeel van de S&O-afdrachtvermindering door te geven aan de opdrachtgever.⁸ Uit de laatstelijk uitgevoerde evaluatie uit 2012⁹ volgt echter dat nog steeds slechts een beperkt deel van de kennisinstellingen het voordeel doorgeeft, namelijk 31% van de kennisinstellingen. In 46% van de gevallen wordt het voordeel niet doorgegeven en in 23% van de gevallen slechts gedeeltelijk. In 69% van de gevallen komt het voordeel dus niet of niet volledig bij het bedrijfsleven terecht.

In lijn met de aankondiging van de Minister van Economische Zaken in de brief van 2 juli 2014¹⁰, wordt daarom het contractonderzoek door publieke kennisinstellingen uit de S&O-afdrachtvermindering gehaald. Met het schrappen van contractonderzoek en het daarmee vrijvallen van het bijbehorende budget voor de rest van de regeling wordt de S&O-afdrachtvermindering beter gericht op de doelstelling van de regeling: het stimuleren van zelfstandig speur- en ontwikkelingswerk door bedrijven.

RDA

De RDA is een regeling die in 2012 is geïntroduceerd. Kenmerkend voor de regeling is dat deze de grondslag voor de winstbelasting verlaagt, waardoor het de facto een korting is op de te betalen winstbelasting. Het kabinet krijgt vanuit het bedrijfsleven signalen dat (het moment van) verzilvering van het RDA-voordeel als een probleem wordt ervaren. Het kan dat de lagere winstgevendheid van het bedrijfsleven van de afgelopen jaren hierbij een rol speelt. Mogelijkerwijs heeft het ook te maken met het karakter van startende innovatieve ondernemingen. Deze zijn in de eerste jaren vaak sterk gericht op investeren en in deze periode niet altijd winstgevend. Daarnaast geven bedrijven aan er nadeel van te onderkennen dat ze onder de accountancyregels (*International Accounting Standards*) het RDA-voordeel niet als kostenverlaging in de boeken kunnen zetten bij de winstberekening. Deze punten geven aanleiding voor het kabinet om nader te onderzoeken of met ingang van 2016 de RDA met de S&O-afdrachtvermindering kan worden samengevoegd tot één geïntegreerde regeling in de sfeer van de loonheffing. Voorwaarde voor een introductie van de nieuwe regeling is dat deze tot een eenvoudigere aanvraagprocedure voor bedrijven leidt. Ook moet de uitvoering voor de Belastingdienst ontlast worden door de samenvoeging van beide regelingen. Het is de bedoeling dat de verrekening van het RDA-voordeel na samenvoeging van beide regelingen op dezelfde wijze gebeurt als de huidige verrekeningssystematiek van de S&O-afdrachtvermindering. Bij de concrete vormgeving en het budget van de nieuwe regeling wordt rekening gehouden met het financiële nadeel dat het bedrijfsleven zou kunnen ondervinden van de samenvoeging.

Voor het jaar 2015 vinden de volgende budgettaire schuiven plaats in de RDA. Zoals hiervoor aangegeven wordt er € 214 miljoen van het RDA-budget overgeheveld naar de S&O-afdrachtvermindering. Daarnaast wordt conform de budgetsystematiek incidenteel € 153 miljoen toegevoegd aan het RDA-budget voor 2015 als gevolg van de onderuitputting in 2013. Ten slotte wordt in 2015 incidenteel € 150 miljoen aan het

⁷ Kamerstukken II 2006/07, 30 800 XIII, nr. 51-b1.

⁸ Kamerstukken II 2006/07, 30 800 XIII, nr. 76, blz. 3; Kamerstukken II 2006/07, 30 800 XIII, nr. 78.

⁹ Kamerstukken II 2011/12, 32 637, nr. 32.

¹⁰ Kamerstukken II 2013/14, 32 637, nr. 146, blz. 7.

RDA-budget onttrokken voor de dekking van het uitstel van de huishoudentoeslag in 2015. Daarmee resteert in 2015 een RDA-budget van € 238 miljoen. In onderstaande tabel is het bovenstaande op een rij gezet.

Tabel 8: Budget van de RDA in 2015 (€ mln.)

	2015
Budget voor BP 2015 (stand MN 2014 ¹)	449
Structureel van RDA naar S&O-afdrachtvermindering	– 214
Compensatie onderschijding 2013	153
Incidentele dekking huishoudentoeslag 2015	– 150
Beschikbaar budget 2015 (BP2015)	238

Met dit budget bestaat naar verwachting de ruimte om het percentage van de RDA in 2015 op 60% te handhaven. Dit komt overeen met een nettovoordeel van 15% bij een belastingtarief van 25%. Het RDA-percentage kan op basis van de ontwikkelingen in 2014 nog worden bijgesteld. Eind 2014 wordt het definitieve RDA-percentage voor 2015 bij ministeriële regeling vastgesteld.

4.3. Gebruikelijkloonregeling

Aanpassing doelmatigheidsmarge

Voor werknemers die arbeid verrichten ten behoeve van een lichaam waarin zij of hun partner een aanmerkelijk belang hebben (directeuren-grotoaandeelhouders oftewel DGA's) geldt de zogenoemde gebruikelijkloonregeling. Deze regeling bepaalt op welk bedrag het loon van de DGA minimaal gesteld moet worden. Indien een zakelijk loon hoger zou zijn dan € 44.000 (bedrag 2014), mag de doelmatigheidsmarge toegepast worden. De doelmatigheidsmarge houdt in dat het loon voor de DGA 30% lager gesteld mag worden dan het bedrag dat een zakelijk loon zou vormen. De doelmatigheidsmarge kan echter niet tot gevolg hebben dat het loon op een lager bedrag wordt gesteld dan € 44.000. Deze doelmatigheidsmarge van 30% wordt in dit wetsvoorstel vanaf 2015 verlaagd naar 25%. Hierdoor wordt het verschil tussen DGA's en «gewone» werknemers kleiner wat betreft de hoogte van de te belasten arbeidsbeloning en de gevolgen daarvan voor de inkomensafhankelijke premies en bijdragen en andere inkomensafhankelijke regelingen. Met deze maatregel wordt invulling gegeven aan de afspraak uit de Begrotingsafspraken 2014 om de doelmatigheidsmarge zodanig aan te passen dat een opbrengst van € 150 miljoen per jaar wordt gerealiseerd.

Omdat de Belastingdienst veel afspraken met inhoudingsplichtigen heeft over de hoogte van het toe te passen loon voor DGA's en de Belastingdienst ongeveer een jaar nodig heeft voor het maken van nieuwe afspraken, is voor het jaar 2015 voorzien in overgangsrecht. Dit overgangsrecht houdt in dat het loon van de DGA in 2015 gesteld wordt op 75/70^e van het loon in 2013, als dit loon in 2013 hoger was dan € 43.000 (het standaardbedrag in 2013), tenzij aannemelijk is dat het loon in 2015 op grond van de gebruikelijkloonregeling op een hoger of lager bedrag moet worden gesteld. Het kabinet heeft gekozen om aan te sluiten bij het loon in 2013 in plaats van 2014 om anticipatie te voorkomen.

Overige aanpassingen

Het kabinet grijpt voornoemde aanpassing in de gebruikelijkloonregeling aan om de regeling duidelijker te maken en om het beter mogelijk te maken het loon vast te stellen op een bedrag dat een zakelijk loon (met inachtneming van de doelmatigheidsmarge) benadert. In de praktijk is

namelijk gebleken dat het vaak lastig is om het loon op basis van de huidige regeling op een marktconform loon vast te stellen. Op grond van de nieuwe tekst geldt als hoofdregel dat het in aanmerking te nemen loon ten minste wordt gesteld op het hoogste van de volgende bedragen:

- a. 75% van het loon uit de meest vergelijkbare dienstbetrekking;
- b. het hoogste loon van de overige werknemers van de vennootschap;
- c. € 44.000.

Vervolgens heeft de inhoudingsplichtige de mogelijkheid om aannemelijk te maken dat het in aanmerking te nemen loon op een lager bedrag moet worden gesteld. Dit kan als aannemelijk is dat het loon uit de meest vergelijkbare dienstbetrekking lager is. Voor zover het loon met deze tegenbewijsmogelijkheid niet onder de € 44.000 zakt, mag de inhoudingsplichtige rekening houden met de doelmatigheidsmarge.

De belangrijkste wijziging ten opzichte van de huidige vormgeving van de gebruikelijkloonregeling is de introductie van het begrip «meest vergelijkbare dienstbetrekking» ter vervanging van het begrip «soortgelijke dienstbetrekking». Onder de huidige regeling wordt onder meer aangesloten bij het bedrag dat ter zake van soortgelijke dienstbetrekkingen waarbij een aanmerkelijk belang geen rol speelt in het economische verkeer gebruikelijk is. Het blijkt echter vaak onmogelijk om een «soortgelijke dienstbetrekking» aan te wijzen, mede omdat regelmatig wordt betoogd dat er verschillen zijn met de door de inspecteur aangewezen soortgelijke dienstbetrekking. Deze verschillen kunnen bijvoorbeeld zijn dat de verantwoordelijkheden verschillen of dat de werkzaamheden plaatsvinden in een andere regio, in een bedrijf van een andere grootte of in een andere sector. Dit leidt tot discussies tussen DGA's en de Belastingdienst. Ook kan het voorkomen dat een soortgelijke dienstbetrekking waarbij een aanmerkelijk belang geen rol speelt geheel ontbreekt. Dit is bijvoorbeeld het geval bij orthodontisten, omdat orthodontisten niet in loondienst werken. Het gevolg daarvan kan zijn dat het loon op het standaardbedrag van € 44.000 gesteld wordt, terwijl duidelijk is dat dit bedrag onzakelijk laag is. Om het loon in die situaties toch op een gebruikelijk loon vast te kunnen stellen, wordt het criterium van de «soortgelijke dienstbetrekking» vervangen door het criterium van de «meest vergelijkbare dienstbetrekking». Een soortgelijke dienstbetrekking kan ontbreken, maar een meest vergelijkbare dienstbetrekking bestaat altijd. In het geval van de orthodontist zou het loon dan bijvoorbeeld gesteld kunnen worden op het loon van een tandarts in loondienst.

Het loon dient onder de huidige regeling – behoudens tegenbewijs – tevens minimaal gesteld te worden op het hoogste loon van de overige werknemers die werken bij de vennootschap van de DGA of bij via een belang van ten minste een derde gedeelte met die vennootschap verbonden vennootschappen. Werknemers van een werkmaatschappij van een samenwerkingsverband van bijvoorbeeld belastingadviseurs, accountants, advocaten, architecten of medici kunnen in bepaalde gevallen buiten de toets vallen bij het vaststellen van het loon van een partner (zoals een vennoot of maat) die tevens DGA is. Dat is bijvoorbeeld het geval als die DGA via zijn persoonlijke bv niet minimaal een belang van een derde gedeelte in de werkmaatschappij heeft. In dergelijke situaties komt het voor dat het loon van deze partner op een lager bedrag wordt gesteld dan het loon van sommige werknemers in de werkmaatschappij. Als dat lagere bedrag geen zakelijk loon vormt, is het voor de Belastingdienst, gelet op de bewijslastverdeling, lastig om het loon alsnog op het bedrag van een zakelijk loon vast te stellen. Daarom kan bij toepassing van de hoofdregel voor de vaststelling van het in aanmerking te nemen loon voortaan ook rekening worden gehouden met alle overige werknemers bij lichamen (bijvoorbeeld de werkmaatschappij) waaruit de inhoudingsplichtige (bijvoorbeeld de bv van de DGA) met toepassing van

de deelnemingsvrijstelling voordelen kan genieten. Ook voor de afbakening van de in de gebruikelijkloonregeling opgenomen specifieke regeling voor situaties waarin het gebruikelijke loon niet hoger is dan € 5.000, wordt voortaan aangesloten bij deze groep verbonden lichamen.

Startups

Het kabinet heeft gekeken of een aparte gebruikelijkloonregeling voor (innovatieve) starters wenselijk is. Dit is gedaan in het kader van de toezegging¹¹ om bij de onderhavige aanpassing van de gebruikelijkloonregeling ook de voorstellen uit de Agenda StartupNL (hierna: Agenda)¹² te overwegen. Volgens deze Agenda is het bedrag van € 43.000 (bedrag 2013) waarop het loon van een DGA minimaal gesteld dient te worden vaak hoger dan wat de startup aan salaris kan uitkeren. Een mogelijke oplossing zou volgens de Agenda zijn om het salaris van een DGA van een innoverende startup de eerste twee jaar op het minimumloon te stellen. Daarnaast benoemt de Agenda het als een probleem dat het salaris van de DGA niet op een lager bedrag gesteld mag worden dan het loon van de bestverdienende overige werknemer. Dit terwijl het voor de huidige generatie ondernemers niet ongebruikelijk is om in de startfase van het bedrijf minder te verdienen dan sommige werknemers (bijvoorbeeld in het geval van specialistische, hoogopgeleide kenniswerkers). In de Agenda wordt daarom voorgesteld om voor het bepalen van een marktconforme beloning een ander criterium te zoeken.

Het kabinet deelt het in de Agenda neergelegde uitgangspunt dat de gebruikelijkloonregeling voldoende mogelijkheden moet bieden aan starters om in redelijkheid een zakelijk loon vast te stellen. De gebruikelijkloonregeling biedt verschillende mogelijkheden om het salaris van een starter op een lager bedrag dan het standaardbedrag van € 44.000 (bedrag 2014) of het loon van de bestverdienende overige werknemer vast te stellen. Zoals hiervoor is aangegeven, kan het loon op een lager bedrag worden gesteld indien de starter aannemelijk maakt dat een zakelijke beloning lager is. Dit kan er dus, net als bij andere DGA's, toe leiden dat het loon van de starter op een lager bedrag wordt gesteld dan € 44.000 (bedrag 2014) of het loon van de bestverdienende overige werknemer. Indien bijvoorbeeld sprake is van specialistische, hoogopgeleide kenniswerkers zal het eerder aannemelijk zijn dat het salaris van de bestverdienende overige werknemer te hoog is.

Naast de mogelijkheden die de wettelijke regeling al biedt, kunnen starters vooraf in gesprek gaan met de Belastingdienst om zekerheid te krijgen over de hoogte van het in aanmerking te nemen loon. Daarbij heeft de Belastingdienst de mogelijkheid om rekening te houden met de financiële situatie van een starter. Bij een hoge investeringsbehoefte of een lage cashflow in de startfase, kan het al gauw aannemelijk worden gemaakt dat een relatief laag loon zakelijk is. Ook als de starter niet van tevoren in gesprek is gegaan met de Belastingdienst, kan de Belastingdienst rekening houden met de financiële situatie van een starter. Hiermee zou de vaststelling van het gebruikelijk loon bij starters niet tot problemen hoeven te leiden. Een afzonderlijke gebruikelijkloonregeling voor starters acht het kabinet daarmee niet nodig. Wel zal het kabinet meer informatie geven over de gebruikelijkloonregeling en de mogelijkheden die deze regeling biedt, zoals de mogelijkheid om het loon (bij bijvoorbeeld starters) op een lager bedrag te stellen dan het standaardbedrag. Het kabinet zal daarom extra aandacht besteden aan de voorlichting over de

¹¹ Kamerstukken II 2013/14, 31 311, nr. 104.

¹² <http://startupnl.nl>.

gebruikelijkloonregeling, bijvoorbeeld op bijeenkomsten met starters en op www.ondernemersplein.nl.

4.4. Belasting op leidingwater

Het kabinet stelt voor om in de belasting op leidingwater het heffingsplafond van 300 m³ met terugwerkende kracht te handhaven en zo af te zien van een degressieve tarievenstructuur. In het Belastingplan 2014 is conform de Begrotingsafspraken 2014 vastgelegd dat de belasting op leidingwater wordt verhoogd en dat het heffingsplafond van 300 m³ per jaar vervalt.¹³ Tijdens de parlementaire behandeling van het Belastingplan 2014 hebben verschillende opties ter discussie gestaan om leidingwater overeenkomstig die afspraken in de heffing te betrekken. Uiteindelijk is in het Belastingplan 2014 gekozen voor een degressieve tarievenstructuur waarbij sprake is van een evenwichtige verdeling van de lasten over het bedrijfsleven om de beoogde opbrengst te realiseren, met een voorziene inwerkingtreding met ingang van 1 juli 2014.

Tijdens de parlementaire behandeling is toegezegd om samen met de sector mogelijke knelpunten te onderzoeken en eventuele bijstellingen mee te nemen in het Belastingplan 2015. Dit onderzoek heeft in de eerste helft van 2014 plaatsgevonden. Uit het onderzoek is gebleken dat het vervallen van het heffingsplafond per 1 juli 2014 tot een aantal niet beoogde gevolgen zou leiden, waaronder negatieve milieueffecten, ontmoediging van innovatie en willekeurig ogende gevolgen voor een beperkte groep bedrijven. In een brief aan de Eerste en Tweede Kamer der Staten-Generaal is uitvoerig ingegaan op deze niet beoogde neveneffecten.¹⁴ Zo bleek uit het onderzoek dat het gelijke speelveld in het geding zou kunnen komen, omdat alleen bedrijven die voor hun bedrijfsprocessen zijn aangewezen op leidingwater zouden worden geconfronteerd met een lastenverhoging. De belasting op leidingwater zou daarbij voor bedrijven een extra stimulans vormen om waar mogelijk over te stappen op het zelf onttrekken van grondwater, terwijl dat vanuit milieuoogpunt vaak niet wenselijk is. Daarnaast zou het hergebruik van gezuiverd afvalwater worden ontmoedigd en daarmee ook innovatieve projecten om duurzaam om te gaan met afvalwater.

Naar het oordeel van het kabinet is het niet wenselijk om verder te gaan op deze weg. Om die reden wordt met terugwerkende kracht tot 1 juli 2014 het heffingsplafond van 300 m³ gehandhaafd en de invoering van de degressieve tarievenstructuur ongedaan gemaakt. Met het oog op het voorkomen van administratieve lasten voor de sector en uitvoeringskosten voor de Belastingdienst is, vooruitlopend op aanpassing van de wet, in een goedkeurend beleidsbesluit geregeld dat de wettekst zoals deze luidde op 30 juni 2014 voor het gehele jaar kan worden toegepast.¹⁵ De wijze waarop de met deze wijziging gepaard gaande derving wordt gedekt, is toegelicht in paragraaf 6 van dit deel van de memorie.

4.5. Afvalstoffenbelasting

In de Begrotingsafspraken 2014 is afgesproken dat de afvalstoffenbelasting weer zou worden ingevoerd, met een beoogde structurele opbrengst van € 100 miljoen. Dit is bij het Belastingplan 2014 vooralsnog per 1 april 2014 gerealiseerd in de vorm van een belasting op alleen stortafval. Deze vormgeving levert in 2014 weliswaar de voor dat jaar beoogde opbrengst van € 25 miljoen op, maar niet de structureel

¹³ Kamerstukken II 2013/14, 33 750, nr. 19.

¹⁴ Kamerstukken II 2013/14, 33 752, nr. 95.

¹⁵ Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 17 juni 2014, nr. IZV 2014/147M (Stcrt 2014, 17398).

beoogde opbrengst van € 100 miljoen vanaf 2015. Tijdens de parlementaire behandeling van het Belastingplan 2014 is toegezegd om samen met de betrokken partijen te onderzoeken hoe de afvalstoffenbelasting zodanig kan worden vormgegeven dat deze vanaf 2015 tot een opbrengst leidt van € 100 miljoen structureel en waar mogelijk een vergroenend effect heeft. De gekozen variant wordt hierna toegelicht.

Studie PBL

Het Planbureau voor de Leefomgeving (PBL) is gevraagd de verschillende mogelijkheden voor deze afvalstoffenbelasting op een rij te zetten en te analyseren.¹⁶ Bij dit onderzoek zijn ook de verschillende stakeholders betrokken. De in dit wetsvoorstel gepresenteerde invulling is gebaseerd op de studie van het PBL en een analyse van de uitvoeringsaspecten. Het PBL stelt twee varianten voor. Eén van deze varianten gaat uit van heffing aan de poort van de stort- en verbrandingsinrichting. De andere gaat uit van heffing bij de inzamelaars van afval. Deze laatste variant heeft niet de voorkeur van het kabinet omdat het op uitvoeringstechnische bezwaren stuit. Het kabinet kiest voor een voor de uitvoering zo eenvoudig mogelijke belasting met een brede grondslag en een laag tarief. Hierna wordt achtereenvolgens ingegaan op de grondslag, belastingplichtigen, tarief, import/export en vrijstellingen, verbonden aan de in dit wetsvoorstel opgenomen variant.

Grondslag

Op basis van de studie van het PBL stelt het kabinet voor het afval te belasten dat vanuit Nederland door bedrijven, gemeenten of particulieren wordt aangeboden om te storten of te verbranden. Op deze wijze worden de lasten van een afvalstoffenbelasting evenwichtig verdeeld over burgers en bedrijven en is sprake van een brede grondslag, waardoor het tarief relatief laag kan worden vastgesteld. Ook draagt het bij aan de doelstellingen van het programma Van Afval Naar Grondstof (VANG), omdat recycling wordt bevoordeeld ten opzichte van verbranden en storten. Dit past tevens in de Groene Groei ambitie van het kabinet.

Systematiek

De systematiek van de afvalstoffenbelasting is als volgt. Het afval van huishoudens en bedrijven komt – al dan niet via de inzamelaars – terecht bij sorteerders en recyclebedrijven, die een deel van het afval bestemmen voor recycling en het overige aanbieden aan verbrandings- en stortinrichtingen. In enkele verbrandingsinrichtingen worden ook na binnenkomst nog herbruikbare stoffen uit het aangeboden afval afgescheiden, alvorens het overgebleven afval wordt verbrand. Bij zowel de verbrandingsinrichtingen als de stortinrichtingen wordt de belasting geheven over de hoeveelheid die aan de inrichting wordt aangeboden. Als de belastingplichtige aantoonbaar dat sprake is van afvalstoffen die afkomstig zijn uit het buitenland, wordt dat afval uitgezonderd van de heffing. Voorwaarde is dat het afval vanuit het buitenland aan de Nederlandse verbrandingsinrichting (of stortplaats) wordt aangeboden zonder dat een bewerking heeft plaatsgevonden, zoals sorteren, waarbij vermenging met afval van Nederlandse herkomst zou kunnen optreden. In het geval dat sprake kan zijn geweest van menging wordt het afval, om de regeling uitvoerbaar en controleerbaar te houden, belast als ware het Nederlands afval. Voor afvalstoffen die de inrichtingen weer verlaten, bijvoorbeeld plastic, metaal en bodemas, wordt een belastingvermindering toegepast. Per saldo wordt

¹⁶ Het rapport is gepubliceerd op de website van het Planbureau voor de Leefomgeving, www.pbl.nl.

geheven over de hoeveelheid die feitelijk wordt verbrand respectievelijk gestort. Dit wordt wel de in-uit methode genoemd.

Belastingplichtigen

Gelet op de hiervoor beschreven grondslag wordt de belasting geheven bij zowel de afvalverbrandingsinrichtingen als de stortinrichtingen. De eerder genoemde en niet overgenomen variant van PBL om de heffing te leggen bij de inzamelaars van afval zou het aantal belastingplichtigen aanmerkelijk doen toenemen. In dat geval zouden ook onevenredige controle-inspanningen verricht moeten worden om te verzekeren dat de fiscale verplichtingen worden nagekomen. Omwille van de doelmatigheid van het toezicht en de uitdagingen waar de Belastingdienst de komende jaren voor staat, wordt daarom de voorkeur gegeven aan het bestaande systeem, waarin de belasting geheven wordt bij een betrekkelijk gering aantal, bij voorbaat bekende, inrichtingen.

Tarief

Het tarief zal € 13,00 per ton bedragen voor zowel afval dat wordt aangeboden om te worden gestort als afval dat wordt aangeboden om te worden verbrand. Dit is een relatief laag tarief. PBL merkt op dat bij een dergelijk laag tarief eventuele vrijstellingen niet opwegen tegen de nadelen van een verhoogde kans op fraude, de extra administratieve lasten en de verhoogde uitvoeringskosten. In lijn met de conclusies van de studie van het PBL is daarom besloten geen vrijstellingen op te nemen. In 2018 zal de afvalstoffenbelasting worden geëvalueerd op basis van de monitoringsgegevens van het Landelijk afvalbeheerplan (LAP). Als eerder uit de monitoringsgegevens zou blijken dat er een substantiële stijging is van export van afval naar het buitenland, kunnen vanaf 1 januari 2016 de tarieven voor het verbranden worden verlaagd en de tarieven voor het storten worden verhoogd.

Import en export van afval

Afval dat afkomstig is uit het buitenland en onvermengd wordt aangeboden bij een Nederlandse inrichting zal niet in de heffing worden betrokken, omdat het oogmerk is om het in Nederland ontstane restafval van burgers en bedrijven of residuen van de bewerking van dit Nederlands afval te belasten. De belastingplichtige moet aan de hand van zijn administratie aantonen dat de afvalstoffen uit het buitenland afkomstig zijn en niet zijn vermengd met Nederlands afval. Tot de bewijsstukken behoren de stukken die op grond van de Europese verordening betreffende de overbrenging van afvalstoffen (EVOA)¹⁷ in de administratie moeten worden opgenomen. Zowel via het EVOA-systeem als bij controles bij afvalbedrijven kan aan het licht komen dat afval oorspronkelijk uit Nederland afkomstig is. Alleen ingevoerd afval van buitenlandse bedrijven dat direct naar een verbrandingsinrichting gaat, wordt niet belast.

Het advies van het PBL om een heffing bij export van afval in te voeren wordt niet overgenomen. Als een dergelijke heffing Europeesrechtelijk op de juiste wijze zou worden vormgegeven, zou dat de uitvoering van de belasting fors complexer maken. Daarbij speelt een rol dat het tot handhavingproblemen zou leiden wanneer bij zo'n heffing rekening gehouden zou moeten worden met de manier waarop de afvalstoffen in het buitenland worden verwerkt.

¹⁷ (EG) nr. 1013/2006 van het Europees parlement en de Raad van 14 juni 2006 betreffende de overbrenging van afvalstoffen (PbEU 2006, L 190).

4.6. Woningmarktmaatregelen

Het herstel van de woningmarkt lijkt in 2013 te zijn ingezet: het aantal transacties neemt voorzichtig toe en de prijzen hebben zich gestabiliseerd. De gevolgen van de eerdere prijsdalingen op de huizenmarkt zijn hierdoor nog niet verdwenen. Door deze prijsdalingen hebben momenteel ongeveer 1,1 miljoen huishoudens een huis dat «onder water»¹⁸ staat. Huishoudens met een onderwaterhypotheek zijn minder snel geneigd om te verhuizen, omdat bij verkoop van de woning een restschuld zal overblijven. Om de financierbaarheid van restschulden te verbeteren wordt de maximale periode voor de aftrek van rente op restschulden verlengd van tien naar vijftien jaar. Hiermee wordt de doorstroming op de woningmarkt bevorderd. Deze maatregel leidt tot een lastenrelevante inkomstenderving van jaarlijks € 15 miljoen gedurende tien jaar vanaf 2015.

Daarnaast worden twee tijdelijke maatregelen ter ondersteuning van de woningmarkt structureel gemaakt. Het betreft de verlenging van de termijn van de renteaftrek voor de leegstaande te koop staande voormalige of een leegstaande toekomstige eigen woning (geïntroduceerd in 2011) en de regeling herleving van de hypotheekrenteaftrek na verhuur van een voormalige eigen woning (geïntroduceerd in 2010). Deze twee tijdelijke maatregelen zouden aanvankelijk beëindigd worden per 2013, respectievelijk 2012. Het kabinet heeft echter in de afgelopen jaren, gezien de situatie op de woningmarkt, besloten deze maatregelen te verlengen tot 2015. Hoewel het herstel van de woningmarkt lijkt te zijn ingezet, blijven de regionale verschillen nog steeds groot. Daarom heeft het kabinet besloten om de regeling herleving van de hypotheekrenteaftrek na verhuur van een voormalige eigen woning en de verlenging van de termijn van de regeling voor te koop staande en gekochte woningen structureel te maken. De budgettaire derving van het permanent maken van deze tijdelijke regelingen bedraagt € 5 miljoen structureel.

In het kader van de augustusbesluitvorming is bovendien besloten de regeling die erin voorziet renovatie en herstel van woningen tijdelijk onder het verlaagde btw-tarief te brengen, te verlengen tot 1 juli 2015. Het moet gaan om renovatie of herstel van woningen die meer dan twee jaren na het tijdstip van eerste ingebruikneming van die woningen plaatsvindt. Het verlaagde btw-tarief geldt niet voor materialen die een deel vertegenwoordigen van de waarde van deze diensten.

4.7. Aanpassing ouderenkorting en afschaffen ouderentoeslag box 3

Onderdeel van het pakket maatregelen dat dient ter dekking van het niet doorgaan van de huishoudentoeslag¹⁹ voor 2016 en latere jaren zijn een aanpassing van de ouderenkorting en het afschaffen van de ouderentoeslag in box 3.

Met ingang van 2016 wordt de ouderenkorting verlaagd met € 83. De ouderenkorting bedraagt in 2014 € 1.032 voor belastingplichtigen met een inkomen tot € 35.450 en € 150 bij een hoger inkomen. Rekening houdend met de verwachte inflatiecorrectie voor de komende jaren komt de ouderenkorting in 2016 voor belastingplichtigen met een inkomen tot circa € 36.200 uit op circa € 970 en voor belastingplichtigen met een hoger inkomen op circa € 70.

¹⁸ De waarde van de woning is lager dan de hoogte van de hypotheek.

¹⁹ Zie passage hierover in de brief Herziening belastingstelsel.

Ouderen met een inkomen in box 1 van maximaal € 19.895²⁰ en een grondslag sparen en beleggen (grondslag voor box 3) van maximaal € 279.708 per belastingplichtige hebben recht op een verhoging van het heffingvrije vermogen in box 3 met maximaal € 27.984: de ouderentoeslag. Deze toeslag wordt met ingang van 2016 afgeschaft. Hierdoor worden deze oudere belastingplichtigen voor wat betreft het heffingvrije vermogen in box 3 in dezelfde positie gebracht als overige belastingplichtigen.

4.8. Levensloop

Per 1 januari 2012 is de levensloopregeling voor nieuwe gevallen afgeschaft. Op grond van het overgangsrecht mogen belastingplichtigen die op 31 december 2011 een levenslooptegoed hadden van € 3.000 of meer tot en met het jaar 2021 blijven deelnemen aan de levensloopregeling. Zij kunnen bestedingsvrij over hun levenslooptegoed beschikken. Hiernaast gold in het jaar 2013 de regeling dat bij volledige opname van het levenslooptegoed slechts 80% hiervan in de belastingheffing werd betrokken. Om anticipatie-effecten te voorkomen was deze 80%-regeling beperkt tot ten hoogste de waarde van de levenslooptegekosten op 31 december 2011. De onder het overgangsrecht vallende deelnemers aan een levensloopregeling die in 2013 geen gebruik gemaakt hebben van voornoemde regeling krijgen in 2015 opnieuw de gelegenheid om van een 80%-regeling gebruik te maken. Om anticipatie-effecten te voorkomen zal deze 80%-regeling ten hoogste gelden voor het bedrag van de aanspraken op 31 december 2013. Na toepassing van de 80%-regeling kan de belastingplichtige geen gebruik meer maken van het overgangsrecht, omdat het volledige tegoed opgenomen dient te worden. Deze maatregel maakt onderdeel uit van het pakket maatregelen dat dient als alternatief voor de huishoudentoeslag voor 2015.

4.9. Aanpassing afbouw kindgebonden budget

Het kindgebonden budget is een inkomensafhankelijke tegemoetkoming voor de kosten van kinderen, bedoeld om gezinnen met lagere inkomens te ondersteunen. Het kindgebonden budget neemt af naarmate het toetsingsinkomen van de ouders toeneemt. Bij een toetsingsinkomen van de ouders van meer dan € 19.767 wordt de som van de bedragen waarop recht bestaat verminderd met een bepaald percentage, het zogenoemde afbouwpercentage, van het inkomen boven € 19.767. Als onderdeel van het koopkrachtpakket wordt het afbouwpercentage verlaagd van 7,6% naar 6,75%. Hierdoor ontvangen ouders met een inkomen tussen € 19.767 en de bovengrens meer kindgebonden budget. De budgettaire gevolgen van deze maatregel zijn nader toegelicht in de budgettaire paragraaf.

5. Werkkostenregeling

Op 1 januari 2011 is de zogenoemde werkkostenregeling (WKR) voor vergoedingen en verstrekkingen in de loonsfeer van toepassing geworden. In eerste instantie is de werkkostenregeling facultatief vormgegeven, dat wil zeggen dat werkgevers²¹ de keuze hebben om hetzij de werkkostenregeling, hetzij de «oude» regels voor vrije vergoedingen en verstrekkingen toe te passen. Deze facultatieve vormgeving eindigt met ingang van 1 januari 2015. In augustus 2012 is een evaluatie afgerond naar de (eerste) ervaringen met de werkkostenregeling tot dan toe. Deze evaluatie is per brief van 22 oktober 2012 aan de Tweede Kamer aange-

²⁰ De hier genoemde bedragen gelden voor 2014.

²¹ In dit deel van de toelichting is omwille van de leesbaarheid de formeel correcte term inhoudingsplichtige vervangen door werkgever.

boden.²² Naar aanleiding van deze evaluatie en van vragen uit de Tweede Kamer heeft het kabinet de notitie «Aan het werk met de werkkostenregeling» opgesteld.²³ Deze notitie bevatte een verkenning naar oplossingsrichtingen om de in de evaluatie gesignaleerde knelpunten aan te pakken. Zowel de evaluatie als de verkenning zijn onderwerp van (uitgebreid) overleg geweest tijdens het Algemeen Overleg van 27 maart 2013.²⁴ De verkenning is daarna breed ter consultatie voorgelegd en uitvoerig besproken met vertegenwoordigers uit verschillende branches. Daarbij is goed kennisgenomen van de soms uiteenlopende belangen en zijn de dilemma's besproken die opkomen bij een verdere uitwerking van de WKR.

Gebleken is dat de systematiek van de WKR in de basis goed is en breed gewaardeerd wordt. Die waardering blijkt uit zowel de brede consultatie als uit het overleg met de verschillende branches. Hierdoor is ook de bereidheid om de regeling toe te passen toegenomen en dat is verheugend. De belangrijkste boodschap van de consultatie is wellicht dat het niet alleen zoeken blijft naar een balans tussen een aantal beginselen die vaak tegenstrijdig zijn, maar dat het ook zoeken blijft naar een balans tussen tegengestelde belangen. De WKR is, ook al is er sinds de introductie per 1 januari 2011 al heel wat verfijning in aangebracht, in essentie een grove maatregel. Vereenvoudiging betekent vaak een keuze voor het algemeen belang waardoor specifieke, soms kleine, groepen nadelige effecten ondervinden. De consultatie heeft dan ook duidelijk gemaakt dat de WKR nooit zodanig vorm kan krijgen dat het iedereen naar de zin is. Partijen hebben uiteenlopende belangen waardoor het moeilijk is een consensus te bereiken. Het liefst wil men behoud van de eigen, specifieke vrijstellingen, én behoud van de vrije ruimte, die in wezen een generieke vrijstelling vormt. Gegeven de voorwaarde van budgetneutraliteit is dat echter niet mogelijk.

De WKR leidt in haar huidige vorm al tot een vermindering van de administratieve lasten omdat voor voorzieningen waarvoor van de vrije ruimte gebruikgemaakt wordt geen vastleggingen op werknemersniveau meer vereist zijn. Het is nu zaak om ook andere administratieve lasten zoals die in de praktijk ervaren worden verder te verminderen en tegemoet te komen aan een aantal wensen uit de praktijk.

Bij brief van 3 juli 2014 aan de Tweede Kamer heeft het kabinet een beeld geschetst van een vijftal specifieke aanpassingen waarmee de tijdens de evaluatie geconstateerde knelpunten van de regeling vrijwel geheel kunnen worden weggelaten terwijl tegelijkertijd de uitvoerbaarheid aanzienlijk verbeterd wordt.²⁵ Met deze maatregelen worden in de WKR de puntjes op de i gezet. Deze maatregelen, die hierna nader worden toegelicht, zijn:

1. beperkte introductie van het noodzakelijkheids criterium;
2. jaarlijkse afrekeningsystematiek;
3. concernregeling;
4. vrijstelling voor branche-eigen producten;
5. wegnemen van onderscheid tussen vergoedingen en verstrekkingen (inclusief terbeschikkingstellingen).

Met dit pakket ligt er nu een volwaardige werkkostenregeling ter vervanging van het oude regime voor vergoedingen en verstrekkingen. Met deze nieuwe regeling wordt een wezenlijke bijdrage geleverd aan het terugdringen van de administratieve lasten voor met name het bedrijfs-

²² Kamerstukken II 2012/13, 33 402, nr. 9.

²³ Kamerstukken II 2012/13, 33 402, nr. 54.

²⁴ Kamerstukken II 2012/13, 33 402, nr. 53.

²⁵ Kamerstukken II 2013/14, 33 752, nr. 110.

leven en zij draagt bovendien bij aan een forse besparing van de uitvoeringskosten van de Belastingdienst. Een verlenging van het huidige keuzeregime is dan ook niet logisch en met ingang van 1 januari 2015 wordt de WKR dus voor alle werkgevers van toepassing. Een verlenging is ook vanuit budgettair oogpunt niet wenselijk; daar hangt namelijk een fors prijskaartje aan dat kan oplopen tot € 300 miljoen per jaar²⁶, een derving die binnen de regeling zou moeten worden opgevangen door een verlaging van de vrije ruimte. Echter, een verlaging van de vrije ruimte zal in een keuzeregime de WKR minder aantrekkelijk maken met als gevolg een nieuw afwegingsmoment voor de werkgever, met waarschijnlijk een nieuwe budgettaire derving, gevolgd door opnieuw een verlaging van de vrije ruimte. Kortom, handhaving van het keuzeregime betekent feitelijk een voorspelbaar einde van de WKR waardoor de gewenste besparingen op de administratieve lasten voor het bedrijfsleven en de uitvoeringskosten van de Belastingdienst niet worden gerealiseerd.

Beperkte introductie noodzakelijkheids criterium

In de hiervoor genoemde verkenning is ook het zogenoemde noodzakelijkheids criterium geopperd als een van de mogelijkheden om de werking van de WKR te verbeteren. Het noodzakelijkheids criterium kent als uitgangspunt dat hetgeen een werkgever in het kader van zijn bedrijfsvoering aan voorzieningen redelijkerwijs noodzakelijk acht, aan de werknemer kan worden vergoed of verstrekt zonder fiscaal rekening te hoeven houden met het privévoordeel van de werknemer. Dit is tegelijkertijd het voordeel en de zwakte van het noodzakelijkheids criterium. Het voordeel zit in de geboden flexibiliteit en de goede aansluiting bij de praktijk van de hedendaagse arbeidsmarkt. De zwakte is dat bij deze noodzakelijke voorzieningen, in het algemeen wordt afgestapt van het beginsel dat privévoordeel, dat wel degelijk genoten wordt, belast wordt. Het loslaten van het belasten van het privévoordeel is in dat opzicht een lastige keuze geweest. Voorheen werd de omvang van het privévoordeel gesteld op de waarde in het economische verkeer of het bedrag dat de werknemer zich in privé bespaarde door het gebruik of verbruik van een verstrekking of van een vergoeding in geld voor zakelijke uitgaven. Achterliggende gedachte was dat datgene belast moest worden wat de draagkracht van een werknemer verhoogt. Dit principe is in wetgeving en lagere regelgeving eerder al enigszins genuanceerd. Dat is veelal gedaan door bijvoorbeeld geen privévoordeel te veronderstellen bij een bepaalde mate van gebruik of als de waarde in het economisch verkeer niet hoger is dan een bepaald bedrag. De wetgever heeft hier dus steeds een praktische oplossing gezocht om het voordeel te behandelen op een manier die voor de praktijk uitvoerbaar is. Welke aanvliegroute voor de bepaling van het privévoordeel ook is genomen, de bepaling van de mate van gebruik of het stellen van een grenswaarde leidt in de hiervoor genoemde situaties echter nog steeds tot knelpunten in de uitvoering. Het kabinet beoogt deze knelpunten voor de betreffende voorzieningen weg te nemen met de introductie van een strikter (nood)zakelijkheids criterium. Bovendien voorkomt de wijze waarop het noodzakelijkheids criterium is vormgegeven dat zaken die uitsluitend tot privévoordelen leiden eveneens kwalificeren voor de vrijstelling.

Een brede introductie zoals beschreven in de verkenning vormt een radicale stap naar een open loonbegrip met een minimum aan nadere regels en is daardoor omgeven met te veel onzekerheden, zo is gebleken uit de hiervoor genoemde brede consultatie. In lijn met het door Actal gegeven advies²⁷ op de verkenning is thans gekozen voor een beperkte

²⁶ Zie ook Kamerstukken II 2012/13, 33 402, nr. 53, blz. 13.

²⁷ Bijlage bij Kamerstukken II 2013/14, 33 752, nr. 110.

introductie van het noodzakelijkheids criterium, namelijk alleen voor gereedschappen, computers, mobiele communicatiemiddelen en dergelijke apparatuur. Op deze manier kan binnen een overzichtelijk terrein in de praktijk ervaring worden opgedaan met dit nieuwe criterium. Bovendien kunnen zo de veelvuldig in de brede consultatie genoemde problemen worden opgelost die spelen bij het onderscheid in de zakelijk gebruikseis tussen de portable computer en de tablet met een diameter groter dan 7 inch (>90% zakelijk gebruik) en de kleinere tablet, de smartphone en de mobiele telefoon (>10% zakelijk gebruik).

Met dit beperkt noodzakelijkheids criterium wordt voor een specifieke groep voorzieningen een open norm geïntroduceerd die flexibel, techniekneutraal en toekomstbestendig is. Dit is onder andere van belang omdat de technologische ontwikkelingen op ICT-gebied snel gaan. Om het open karakter van de norm te behouden, zijn er geen lijstjes met hulpmiddelen die er wel en niet aan voldoen. Er zal steeds naar de omstandigheden van het geval moeten worden beoordeeld of aan het noodzakelijkheids criterium is voldaan. Het oordeel van de werkgever over de noodzakelijkheid van een voorziening is daarbij het vertrekpunt. Het laat onverlet dat veel werk in theorie ook mogelijk kan zijn zonder deze voorziening of met een andere voorziening. Waar het om gaat is dat de werkgever zich in redelijkheid op het standpunt moet kunnen stellen dat de voorziening zonder meer nodig is voor de behoorlijke vervulling van de dienstbetrekking en dus overtuigend gericht is op een optimale bedrijfsvoering. Zo zal een redelijk handelend werkgever in het algemeen geen tablet geven aan de schoonmaker, maar wel aan de vertegenwoordiger.

Er zijn diverse indicatoren die erop (kunnen) wijzen dat wordt voldaan aan het vereiste dat het gereedschap of het ICT-middel noodzakelijk is voor de behoorlijke vervulling van de dienstbetrekking. Het ligt voor de hand dat de voorziening in ieder geval daadwerkelijk bij de uitoefening van de dienstbetrekking wordt gebruikt. De omvang of de intensiteit van dat gebruik is indicatief, maar op zichzelf beschouwd niet doorslaggevend. Een andere indicator is dat de werkgever bepaalt welk gereedschap of welk ICT-middel wordt aangeschaft of aan welke randvoorwaarden het gereedschap of het middel moet voldoen. Dat het oordeel van de werkgever bepalend is (en in beginsel dus niet dat van de werknemer), is echter slechts een indicatie en geen harde voorwaarde; het kan immers ook zo zijn dat een werknemer meer expertise heeft dan de werkgever en op basis van deze expertise beter kan beoordelen wat moet worden aangeschaft dan zijn werkgever. Verder is het ook mogelijk dat de werkgever binnen de door hem gestelde randvoorwaarden rekening houdt met de voorkeur van zijn werknemer. Ook als de werknemer de keuze maakt voor bijvoorbeeld het merk of model mobiele telefoon, kan nog steeds aan het noodzakelijkheids criterium zijn voldaan. Echter in het geval een werkgever een groep werknemers in het kader van bereikbaarheid voorziet van een mobiele telefoon, maar bereid is op verzoek van een enkele werknemer ook de kosten van een «upgrade» naar een smartphone voor zijn rekening te nemen, dan is die upgrade niet vanzelfsprekend ook noodzakelijk. Voor niet noodzakelijke meerkosten is de vrije ruimte bedoeld.

In eerste instantie wordt het oordeel over de noodzakelijkheid aan de werkgever overgelaten, al wordt zijn oordeel geobjectiveerd met een redelijkheidstoets. Mocht er desalniettemin sprake zijn van gereede twijfel over de bedrijfsmatige afwegingen bij een vergoeding of verstrekking door een werkgever, dan ligt het vervolgens op de weg van de inspecteur om aannemelijk te maken dat de voorziening met een oogmerk van bevoordeling/beloning van de werknemer is gegeven.

Waar in eerste instantie het oordeel van de werkgever dus bepalend is, geldt dat niet in de situatie waarin de werknemer tevens bestuurder of commissaris is van het lichaam waarvoor hij werkzaamheden verricht. In dat geval kunnen de hoedanigheid van werkgever en werknemer namelijk nogal in elkaar overlopen. Dat zou dan afbreuk kunnen doen aan de zakelijkheid van de afwegingen van de werkgever. In dergelijke gevallen ligt het op de weg van de werkgever om desgevraagd aannemelijk te maken dat het gaat om een voor de behoorlijke uitoefening van de dienstbetrekking gebruikelijke voorziening.

Afrekensystematiek

De huidige afrekensystematiek wordt vereenvoudigd door te bepalen dat de werkgever voortaan nog maar één keer per jaar hoeft vast te stellen wat zijn verschuldigde belasting in het kader van de WKR is. Hierdoor is het niet meer nodig dat de werkgever per tijdvak toetst of de vrije ruimte wordt overschreden. De werkgever kan als het kalenderjaar is afgelopen met betrekking tot alle vergoedingen en verstrekkingen uit dat kalenderjaar in één keer toetsen of de vrije ruimte wordt overschreden en vervolgens de eventueel verschuldigde belasting tegelijk met de aangifte over het eerste tijdvak van het volgende kalenderjaar aangeven en afdragen.

In de wettekst is uitdrukkelijk opgenomen dat de aangifte over het eerste tijdvak van het volgende kalenderjaar een uiterste termijn is. Het blijft dus mogelijk om, indien een werkgever dat wenst, de belasting al eerder in gedeelten af te dragen.

Concernregeling

In de praktijk bestaat de behoefte om de werkkostenregeling op concernniveau toe te passen. Dit wetsvoorstel voorziet in de introductie van een concernregeling binnen de werkkostenregeling die tegemoetkomt aan de behoefte de administratieve verwerking te vereenvoudigen. De reeds in de loonsfeer bekende «samenhangende groep inhoudingsplichtigen» (SGL) is in dit kader niet geschikt, omdat de SGL ook van toepassing kan zijn op niet in concernverband opererende werkgevers. Voor de duidelijkheid wordt opgemerkt, dat niet beoogd is een (nieuwe) fiscale eenheid in de loonsfeer te creëren.

Aan de concerntoepassing wordt als voorwaarde verbonden dat er bij de moedermaatschappij sprake moet zijn van vrijwel volledige eigendom (95%-eis) van de (klein)dochtermaatschappij(en).

Uit oogpunt van uitvoerbaarheid voor ondernemers en Belastingdienst is gekozen voor een eenvoudig toepasbare regeling met duidelijke kaders. Een concern kan op het uiterste afrekenmoment (bij de aangifte over het eerste tijdvak van het volgende kalenderjaar, zie hiervoor) kiezen om de concernregeling al dan niet toe te passen. De regeling geldt dan voor alle concernonderdelen die gedurende het gehele kalenderjaar voldoen aan de eigendomseis van 95%. Er mag geen rekening gehouden worden met in het kalenderjaar toe- of uittredende concernonderdelen. Deze moeten de bij overschrijding van hun vrije ruimte verschuldigde belasting zelfstandig aangeven en afdragen.

Met de concernregeling wordt als het ware een collectieve vrije ruimte gecreëerd waaruit alle daartoe door de betrokken werkgevers aangewezen vergoedingen en verstrekkingen belastingvrij kunnen plaatsvinden. Dit heeft tot gevolg dat binnen concernverhoudingen niet langer een splitsing hoeft te worden gemaakt tussen vergoedingen en verstrekkingen die deels ten behoeve van werknemers van het ene concernonderdeel worden gedaan en deels ten behoeve van werknemers van een ander concernonderdeel. De bij overschrijding van de gezamenlijke ruimte verschuldigde belasting moet worden aangegeven en afgedragen door

het concernonderdeel met de grootste loonsom waarover bij de werknemer loonbelasting is geheven. Bij de toepassing van de concernregeling zijn de betrokken werkgevers hoofdelijk aansprakelijk voor de gehele door het concern verschuldigde belasting. Dit om veilig te stellen dat deze belasting ook wordt voldaan indien het aangewezen concernonderdeel in gebreke zou blijven om aan zijn betalingsverplichtingen te voldoen.

Vrijstelling voor korting op branche-eigen producten

De regeling voor personeelskorting die een onderdeel vormt van het «oude» regime van vrije vergoedingen en verstrekkingen wordt met ingang van 1 januari 2015 nagenoeg geheel in de vorm van een gerichte vrijstelling in de WKR gecontinueerd. Met deze maatregel wordt voorkomen dat werkgevers de relatief kleine vrije ruimte die het gevolg is van relatief veel deeltijders met relatief lage lonen, ook voor een kortingsregeling moeten gebruiken.

Wegnemen van het onderscheid tussen vergoedingen en verstrekkingen (inclusief terbeschikkingstellingen)

In de WKR geldt nu een nihilwaardering voor een aantal werkplekgerelateerde voorzieningen die door de werkgever worden verstrekt (onder verstrekken valt ook ter beschikking stellen). Uit de consultatie blijkt echter dat sommige werkgevers voorzieningen soms liever vergoeden dan verstrekken. De bijkomende administratieve lasten van vergoedingen nemen zij voor lief. Het komt ook voor dat de CAO een vergoeding voor dergelijke voorzieningen voorschrijft en de werkgever dus niet de keuze heeft tussen verstrekken of vergoeden.

Om aan deze werkgevers tegemoet te komen en om de begrijpelijkheid te verbeteren wordt een nieuwe gerichte vrijstelling gecreëerd voor een aantal werkplekgerelateerde voorzieningen waarvoor nu een nihilwaardering geldt. Daaronder vallen dan de ter beschikking gestelde, de anderszins verstrekte en de vergoede voorzieningen. Daarmee keren overigens ook de administratieve vereisten voor deze categorieën weer terug.

Vrije ruimte naar 1,2%

Uitgangspunt bij de onderhavige aanpassing van de WKR is budgetneutraliteit. Om vorenstaande maatregelen budgetneutraal in te kunnen voeren, wordt de vrije ruimte verlaagd van 1,5% naar 1,2%.

6. Energiebelasting

Uitbreiding verlaagd tarief voor lokaal duurzaam opgewekte energie naar ondernemers

In het Belastingplan 2014 is overeenkomstig het regeerakkoord geregeld dat coöperaties en verenigingen van eigenaars (V.v.E.»s) een korting krijgen op de energiebelasting voor lokaal duurzaam opgewekte energie. De toepassing van het verlaagde tarief voor coöperaties en V.v.E.»s die lokaal energie opwekken zal worden uitgebreid tot ondernemers. In het Energieakkoord is toegezegd onderzoek te doen naar uitbreiding van deze regeling. Daaruit is gebleken dat uitbreiding van het verlaagde tarief naar ondernemers mogelijk is. Er is weliswaar sprake van staatssteun bij een uitbreiding naar ondernemers, maar deze staatssteun is geoorloofd omdat

het verlaagde tarief hoger is dan het minimumbelastingniveau uit de Richtlijn Energiebelastingen.²⁸

De uitbreiding naar ondernemers wordt als volgt ingevuld. De eis dat nagenoeg alle leden van de coöperatie particulieren moeten zijn vervalt. Voorts vervalt de beperking van de toepassing van het verlaagde tarief tot woningen. Door deze verruiming kunnen ook bedrijven lid worden van een coöperatie en in aanmerking komen voor de korting. Het is de bedoeling van het kabinet de deelneming in samenwerkingsinitiatieven op het gebied van lokaal duurzaam opgewekte energie te stimuleren. Dit zal naar verwachting leiden tot meer draagvlak voor lokaal duurzaam opgewekte energie en tot een groter energiebewustzijn van betrokkenen. Het is daarbij niet de bedoeling dat één ondernemer een te groot aandeel krijgt in de coöperatie of V.v.E. Daarom wordt als aanvullende eis opgenomen dat een coöperatie niet voor aanwijzing in aanmerking komt als een ondernemer voor meer dan 20% in de coöperatie of V.v.E. deelneemt. Bij een aandeel van meer dan 20% kan een onderneming een overheersende beleidsbepalende invloed hebben in een coöperatie of een V.v.E., waardoor de betrokkenheid van de overige leden zou kunnen afnemen.

Uitbreiding vrijstelling zelfopwekking naar de huursector

Naast het hiervoor toegelichte verlaagde tarief in de energiebelasting geldt een vrijstelling voor duurzame energie die zelf wordt opgewekt, bijvoorbeeld met zonnepanelen, en direct zelf wordt verbruikt. Om in aanmerking te komen voor deze vrijstelling moet de energie voor eigen rekening en risico zijn opgewekt. Anders is geen sprake van zelf opgewekte elektriciteit. Het kabinet heeft in de reactie op de motie Vos aangegeven bereid te zijn om een uitzondering te maken voor de huursector.²⁹ Het gaat om gevallen waarbij de duurzame elektriciteitsinstallatie is aangebracht op of aan de woning of het gebouw waar de woning onderdeel van uitmaakt. Hierdoor kan de installatie gezien worden als onderdeel van het te verhuren object. In dergelijke gevallen is niet langer energiebelasting verschuldigd over de elektriciteit die door de verhuurder wordt opgewekt met de duurzame elektriciteitsinstallatie en die door de huurders wordt verbruikt. Deze verruiming voor de verhuursector gaat gepaard met een budgettaire derving die zal worden gedekt door een verlaging van de vaste belastingvermindering in de energiebelasting voor WOZ-objecten met verblijfsfunctie (nu € 318,62).

Arrest Fuchs

Op 20 juni 2013 heeft het Hof van Justitie van de Europese Unie (HvJ EU) arrest gewezen in de zaak Fuchs.³⁰ Op grond van dit arrest zijn particuliere eigenaren van zonnepanelen die de opgewekte energie tegen een vergoeding leveren aan het elektriciteitsnet, belastingplichtig voor de btw. Zij gelden daarmee als ondernemer voor de btw. Door het met btw-ondernemerschap gepaard gaande recht op aftrek van btw en de werking van de kleine ondernemersregeling heeft dit arrest een budgettaire derving tot gevolg. Om de derving als gevolg van het arrest te dekken, zal de vaste belastingvermindering in de energiebelasting voor WOZ-objecten met verblijfsfunctie (nu € 318,62) stapsgewijs worden verlaagd en de belastingvermindering voor WOZ-objecten zonder verblijfsfunctie (nu € 119,62) worden afgeschaft. Deze dekking uit de

²⁸ 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).

²⁹ Kamerstukken I 2013/14, 33 493, G.

³⁰ HvJ EU 20 juni 2013, nr. C-219/12 (Fuchs).

belastingvermindering in de energiebelasting komt bovenop de dekking voor de hiervoor genoemde uitbreiding van de vrijstelling voor zelfopwekking naar de huursector. In de hierna opgenomen tabellen zijn zowel de budgettaire derving als de vormgeving van de daarvoor gekozen dekking weergegeven.

Tabel 9: Overzicht derving als gevolg van uitbreiding vrijstelling zelfopwekking naar huursector en voor het arrest Fuchs (in € mln., –/– is lastenverlichting)

	2015	2016	2017	struc.
Verruiming eigen opwekking verhuursector	– 3	– 4	– 7	– 14
Fuchs	– 66	– 76	– 91	– 84
Totaal	– 69	– 80	– 98	– 98

Tabel 10: Verloop belastingverminderingen energiebelasting

	2015	2016	2017	struc.
Vermindering WOZ-objecten met verblijfsfunctie	€ 311,84	€ 310,81	€ 308,54	€ 308,54
Vermindering WOZ-objecten zonder verblijfsfunctie	€ 0	€ 0	€ 0	€ 0

Dekking van de derving door aanpassing belasting op leidingwater

Het handhaven van het heffingsplafond in de belasting op leidingwater zoals toegelicht in paragraaf 4.4, leidt tot een budgettaire derving van structureel € 80 miljoen vanaf 2014. Deze derving wordt gedekt in de energiebelasting. Omdat het afzien van de degressieve tariefstructuur in de belasting op leidingwater ten gunste van het bedrijfsleven uitwerkt, wordt de dekking zo vormgegeven dat deze op een evenwichtige manier neerslaat bij bedrijven. De derving in 2014 van € 80 miljoen wordt niet meer in 2014 gedekt, maar wordt in 2015 en 2016 gedekt door in die jaren een opbrengst in de energiebelasting te realiseren van € 120 miljoen, in plaats van een opbrengst van € 80 miljoen.

Tabel 11: Dekking behoud heffingsplafond in belasting op leidingwater (€ mln., –/– is lastenverlichting)

	2014	2015	2016	2017	struc.
Derving belasting op leidingwater	– 80	– 80	– 80	– 80	– 80
Dekking energiebelasting	0	120	120	80	80

De dekking is voor de helft gezocht in de energiebelasting op elektriciteit en voor de andere helft in de energiebelasting op aardgas. Dit heeft geresulteerd in een tariefverhoging van de energiebelasting op aardgas en elektriciteit in de tweede en derde schijf met ingang van 1 januari 2015. De verhoging van de tweede schijf op aardgas geldt niet voor het verlaagde energiebelastingtarief voor de glastuinbouw. Omdat de verhoging van de tarieven in 2015 en 2016 hoger is dan in de jaren daarna, worden de tarieven in 2017 weer verlaagd ten opzichte van 2016. In de hierna opgenomen tabel worden deze tariefwijzigingen weergegeven. Bij het tarief voor 2015 is rekening gehouden met de inflatiecorrectie.

Tabel 12: Tariefwijzigingen energiebelasting in verband met belasting op leidingwater

Verbruik	Tarief 2014 in centen	Verhoging per 2015 in centen	Tarief 2015 in centen	Verlaging per 2017 in centen
Aardgas				
0–170.000 m ³	18,94	0,00	19,11	0,00
170.000–1.000.000 m ³	4,46	2,27	6,77	0,76
1.000.000–10 mln. m ³	1,63	0,83	2,47	0,28
>10 mln. m ³	1,17	0,00	1,18	0,00
Aardgas glastuinbouw				
0–170.000 m ³	3,042	0,00	3,069	0,00
170.000–1.000.000 m ³	2,258	0,00	2,278	0,00
1.000.000–10 mln. m ³	1,63	0,00	2,47	0,28
>10 mln. m ³	1,17	0,00	1,18	0,00
Elektriciteit				
0–10.000 kWh	11,85	0,00	11,96	0,00
10.000–50.000 kWh	4,31	0,34	4,69	0,11
50.000 – 10 mln. kWh	1,15	0,09	1,25	0,03
> 10 mln. kWh niet-zakelijk	0,10	0,00	0,10	0,00
> 10 mln. kWh zakelijk	0,05	0,00	0,05	0,00

De verhoging van de tweede schijf op aardgas werkt evenredig door naar het verlaagd energiebelastingtarief voor de glastuinbouw. Relatief gezien behouden de glastuinbouwbedrijven hetzelfde voordeel.

Vereenvoudiging

In de energiebelasting wordt voorzien in een vereenvoudiging voor situaties waarbij anders dan via een aansluiting op het netwerk energie wordt geleverd. In dat geval wordt in alle gevallen de leverancier belastingplichtig en niet de verbruiker. Hierbij kan met name worden gedacht aan een situatie dat een bedrijf zonnepanelen op het dak van een huis of een school plaatst en de daarmee opgewekte elektriciteit aan de bewoner of de school levert. In andere gevallen is de leverancier ook nu al belastingplichtig, bijvoorbeeld bij bedrijventerreinen waar een bedrijf elektriciteit of aardgas rechtstreeks doorlevert aan één of meer andere bedrijven, en bij CNG-vulstations die niet zijn aangesloten op het aardgasnet maar het aardgas geleverd krijgen per vrachtauto in zogenoemde modules. Voor deze gevallen wordt de belastingplicht van de leverancier eenvoudiger in de wet vastgelegd.

7. Overige maatregelen

7.1. Oudedagsvoorzieningen

In de brief van 18 december 2013 heeft het kabinet een aantal maatregelen met betrekking tot het pensioen van zelfstandigen zonder personeel (zzp'ers) aangekondigd.³¹ Een van die maatregelen is het fiscaal mogelijk maken dat een derdepijlerpensioen eerder kan worden opgenomen om te voorzien in inkomen bij arbeidsongeschiktheid zonder dat revisierente is verschuldigd. De hiervoor benodigde wetwijziging is opgenomen in dit wetsvoorstel.

Daarnaast heeft het kabinet bij brief van 28 maart 2014 richtinggevend aangegeven welk gevolg het wil verbinden aan de afkoop van een nettolijfrente.³² In dit wetsvoorstel wordt hier uitvoering aan gegeven. Beoogd wordt te voorkomen dat de fiscale faciliteit van de nettolijfrente

³¹ Kamerstukken I 2013/14, 33 610, I, bijlage.

³² Kamerstukken II 2013/14, 33 847, nr. 25.

ten onrechte wordt gebruikt als vrijstelling in box 3. Daarom wordt bij (gedeeltelijke) afkoop³³ van de nettolijfrente, alsnog een bedrag in box 3 in aanmerking genomen. Dit bedrag is een forfaitaire benadering van het genoten box 3-voordeel, waarbij een tegenbewijsregeling geldt om te voorkomen dat deze forfaitaire benadering onevenredig ruw uitwerkt. Naar verwachting werkt deze maatregel prohibitief, zodat deze niet leidt tot een budgettaire opbrengst.

Ten slotte wordt met het oog op het in de uitvoeringspraktijk gewenste onderscheid tussen nettolijfrente en nettopensioen een afzonderlijke box 3-vrijstelling voor nettopensioen opgenomen. Bij de vormgeving is, daarbij uiteraard rekening houdend met het nettokarakter, zo veel mogelijk aangesloten bij de regels van de Wet op de loonbelasting 1964 voor beschikbarepremieregelingen. De hiervoor beschreven sanctiebepaling gaat ook gelden voor het nettopensioen.

7.2. Tijdsevenredige toekenning heffingskorting

Op basis van de tot en met 2014 geldende keuzeregeling voor buitenlandse belastingplichtigen kan iemand die een deel van het jaar binnenlandse belastingplichtige is (bijvoorbeeld door migratie), kiezen voor behandeling als binnenlandse belastingplichtige voor het gehele jaar. Daardoor kunnen deze belastingplichtigen aanspraak maken op de heffingskorting voor het hele jaar. Op grond van het Belastingplan 2014 vervalt deze keuzeregeling per 1 januari 2015 en wordt die regeling vervangen door de eveneens in het Belastingplan 2014 opgenomen regeling voor kwalificerende buitenlandse belastingplichtigen. De nieuwe regeling treedt per 1 januari 2015 in werking. Naast een aantal flankerende, technische wijzigingen die in het onderhavige wetsvoorstel in de nieuwe regeling voor kwalificerende buitenlands belastingplichtigen worden aangebracht, wordt in verband met het vervallen van de keuzeregeling een wijziging aangebracht in de heffingskorting voor de inkomstenbelasting. Door het vervallen van de keuzeregeling zouden belastingplichtigen die gedurende het kalenderjaar emigreren of immigreren en die in de buitenlandse periode niet worden aangemerkt als kwalificerende buitenlandse belastingplichtige, onder de nieuwe regeling die per 1 januari 2015 in werking treedt geen heffingskorting krijgen in dat jaar. In het onderhavige wetsvoorstel worden de regels voor de heffingskorting voor de inkomstenbelasting zodanig aangepast dat de heffingskorting tijdsevenredig wordt toegekend voor de periode waarin de belastingplichtige binnenlandse of kwalificerende buitenlandse belastingplichtige is. Deze wijziging dient ertoe (mogelijke) strijdigheden met het Unierecht te voorkomen.

Omdat de systemen van de Belastingdienst moeten worden aangepast kan deze tijdsevenredige heffingskorting pas per 1 januari 2016 worden gerealiseerd. Daarom wordt als overgangmaatregel geregeld dat in 2015 de gehele heffingskorting wordt toegekend aan personen die slechts een deel van het jaar binnenlandse of kwalificerende buitenlandse belastingplichtigen zijn.

7.3. Aftrekbaarheid buitenlandse boeten

In de inkomstenbelasting en voor de vennootschapsbelasting is geregeld dat geldboeten opgelegd door, onder meer, de Nederlandse strafrechter, de Nederlandse overheid of een instelling van de Europese Unie (EU) van aftrek zijn uitgesloten. Voor boeten betaald aan een buitenlandse overheid

³³ Wellicht ten overvloede wordt nog opgemerkt dat bij de tweedepijlervariant (in de Pensioenwet aangeduid als «nettopensioen») afkoop zich in principe niet voor zal doen aangezien hiervoor een afkoopverbod geldt op grond van de Pensioenwet.

geldt deze aftrekbeperking niet. Zoals eerder aangegeven in antwoord op Kamervragen³⁴ en in een brief van 25 april 2014³⁵ is het kabinet van mening dat het onderscheid in behandeling tussen binnenlandse en buitenlandse boeten in het huidige tijdsgewricht niet langer wenselijk is.

De aftrekbaarheid voor de Nederlandse belastingheffing van boeten, ook van boeten die zijn opgelegd naar aanleiding van een inbreuk op de rechtsorde in het buitenland, druist in tegen het rechtsgevoel van veel burgers. Er zijn geen zwaarwegende principiële redenen waarom een onderscheid zou moeten worden gehandhaafd tussen de fiscale behandeling van een boete die in Nederland is opgelegd en een boete die in het buitenland is opgelegd. De schade voor een ondernemer als gevolg van een in het buitenland opgelegde boete, zou niet moeten worden verminderd door middel van een belastingaftrek in Nederland. In de hiervoor genoemde brief is daarom aangekondigd ook buitenlandse geldboeten van aftrek te zullen uitsluiten. Aan dit voornemen wordt in dit wetsvoorstel uitvoering gegeven. Om te voorkomen dat buitenlandse boeten als eindheffingsbestanddeel kunnen worden aangewezen en derhalve bij de werknemer niet tot belastingheffing zouden leiden, wordt op dit punt de loonbelasting eveneens aangepast.

7.4. Tier 1 voor verzekeraars

In het bij koninklijke boodschap van 2 juni 2014 ingediende voorstel van wet tot wijziging van enkele belastingwetten en enige andere wetten (Fiscale verzamelwet 2014) (Kamerstukken 33 950) is een wijziging van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (Wet Vpb 1969) opgenomen die ertoe strekt om aanvullende tier 1-kapitaalinstrumenten bij banken te behandelen als vreemd vermogen. Het kabinet wil bevorderen dat banken hun kapitaalbuffers zo snel mogelijk, maar op een verantwoorde manier, verhogen en wil hiervoor eventuele fiscale belemmeringen wegnemen. Met dat voorstel wil het kabinet het gelijke speelveld tussen Nederlandse banken en banken in andere lidstaten waarborgen en eventuele mismatches in grensoverschrijdende situaties voorkomen.

Met het onderhavige wetsvoorstel wil het kabinet een soortgelijke bepaling invoeren voor de vergelijkbare hybride kapitaalinstrumenten die worden uitgegeven door verzekeraars. In het verslag van een schriftelijk overleg van 1 juli 2014 over de fiscale behandeling van de verschillende vermogensinstrumenten waarvan een bank gebruik kan maken³⁶, heeft het kabinet dit voorstel reeds aangekondigd.

De vereisten voor de kwalificatie van vermogensbestanddelen als tier 1-kapitaalinstrument onder de richtlijn solvabiliteit II³⁷ (voor verzekeraars) en onder het kapitaalraamwerk banken en beleggingsondernemingen (CRD IV)³⁸ vertonen grote gelijkenis. Banken en verzekeraars zijn gereguleerd in die zin dat zij moeten voldoen aan de door de EU en de Nederlandse overheid opgelegde eisen ten aanzien van de hoeveelheid en de kwaliteit van het aan te houden kapitaal. Verzekeraars dienen evenals

³⁴ Aanhangsel Handelingen II 2013/14, nr. 495.

³⁵ Brief van de Staatssecretaris van Financiën van 25 april 2014, Kamerstukken II 2013/14, 33 803, nr. 8.

³⁶ Kamerstukken II 2013/14, 32 013, nr. 76, blz. 4.

³⁷ Richtlijn 2009/138/EG van het Europees parlement en de Raad van 25 november 2009 betreffende de toegang tot en uitoefening van het verzekerings- en het herverzekeringsbedrijf (Solvabiliteit II) (PbEU 2009, L 335).

³⁸ Richtlijn 2013/36/EU van het Europees parlement en de Raad van 26 juni 2013 betreffende toegang tot het bedrijf van kredietinstellingen en het prudentieel toezicht op kredietinstellingen en beleggingsondernemingen, tot wijziging van Richtlijn 2002/87/EG en tot intrekking van de Richtlijnen 2006/48/EG en 2006/49/EG (PbEU 2013, L 176) en Verordening (EU) nr. 575/2013 van het Europees parlement en de Raad van 26 juni 2013 betreffende prudentiële vereisten voor kredietinstellingen en beleggingsondernemingen en tot wijziging van Verordening (EU) nr. 648/2012 (PbEU 2013, L 176).

banken hun kapitaalpositie te versterken. De uitgifte door verzekeraars van achtergestelde verplichtingen die wel behoren tot het tier 1-vermogen, maar die geen deel uitmaken van het aandelenkapitaal, het agio, het waarborgkapitaal, de ledenbijdragen, de surplusfondsen of de aansluitingsreserve, kan hier een substantiële bijdrage aan leveren. De aan dergelijke vermogensbestanddelen te stellen voorwaarden zullen worden opgenomen in een uitvoeringsverordening die onderdeel zal zijn van de nadere regelgeving onder de richtlijn solvabiliteit II. Hoewel de nieuwe kapitaaleisen van solvabiliteit II pas per 1 januari 2016 van kracht zullen zijn, is de verwachting dat verzekeraars bij de structurering van hun kapitaalinstrumenten daarop vooruitlopend al rekening zullen houden met de voorwaarden zoals deze zullen worden opgenomen in genoemde uitvoeringsverordening. De uitvoeringsverordening is nog niet gepubliceerd, maar een concept hiervan is al wel bekend bij betrokkenen. Voorts zullen, op grond van het Wijzigingsbesluit financiële markten 2015, verzekeraars in 2015 starten met solvabiliteit II-toezichtsrapporthages met daarin een berekening van de kapitaalpositie die bepalend zal zijn voor de vraag of een verzekeraar een verklaring van geen bezwaar dient aan vragen bij De Nederlandsche Bank alvorens hij kapitaal mag onttrekken via bijvoorbeeld dividenduitkeringen. Daarom zal de hiervoor bedoelde aanpassing van de Wet Vpb 1969 reeds per 1 januari 2015 van kracht zijn. Het budgettaire effect van de maatregel tier 1 voor verzekeraars is nihil, omdat de rente voor soortgelijk hybride kapitaal (afhankelijk van de vormgeving in het verleden) reeds aftrekbaar was.

7.5. Btw-vrijstelling ziekenhuizen

Voor toepassing van de btw-vrijstelling voor het verplegen en verzorgen van in een inrichting opgenomen personen (ziekenhuizen en andere verpleeg- en verzorgingsinstellingen) wordt als voorwaarde gesteld dat met die prestaties geen winst wordt beoogd. Deze vrijstelling en de voorwaarde van niet winst beogen geldt eveneens voor de met deze prestaties nauw samenhangende handelingen, waaronder begrepen het verstrekken van spijzen en dranken, geneesmiddelen en verbandmiddelen aan die personen.

Reeds in het Belastingplan 2006 was voorzien in het vervallen van deze voorwaarde in het kader van de inwerkingtreding van de Wet toelating zorginstellingen.³⁹ Doordat op dat moment niet de stap is gezet naar het daadwerkelijk mogelijk maken van winsttoogmerk voor de onderhavige instellingen, is de verruiming van de btw-vrijstelling toen niet in werking getreden.

Ingevolge het wetsvoorstel Wet vergroten investeringsmogelijkheden in medisch-specialistische zorg⁴⁰ wordt voor aanbieders van medisch-specialistische zorg (algemene en categorale ziekenhuizen en zelfstandige behandelcentra) alsnog geregeld dat deze aanbieders winst mogen beogen. De inwerkingtreding van de laatstgenoemde wet is voorzien per 1 januari 2015.

Dit Belastingplan voorziet onder meer in het vervallen van de voorwaarde dat voor de vrijstelling van de btw geen winst mag worden beoogd. Hiermee wordt bereikt dat op het moment dat aanbieders van medisch specialistische zorg winst mogen beogen, de btw-vrijstelling van toepassing is.

³⁹ De Wet toelating zorginstellingen bepaalt welke zorginstellingen winst mogen maken en uitkeren.

⁴⁰ Dit voorstel van wet is ingediend onder de naam: Wijziging van de Wet cliëntenrechten zorg en enkele andere wetten om het mogelijk te maken dat aanbieders van medisch-specialistische zorg, mits zij aan een aantal voorwaarden voldoen, winst uitkeren (voorwaarden voor winstuitkering aanbieders medisch-specialistische zorg).

7.6. Gebruik taxatierapporten in de BPM

In de wijze van vaststelling van het te betalen bedrag aan BPM van een gebruikte personenauto, gebruikt motorrijwiel of een gebruikte bestelauto worden enkele wijzigingen aangebracht. Momenteel heeft een belastingplichtige bij de import van een gebruikte personenauto, gebruikt motorrijwiel of een gebruikte bestelauto voor de vaststelling van het te betalen bedrag aan BPM ter zake van de registratie van het betrokken voertuig, de keuze tussen het gebruik van een forfaitaire tabel, een algemeen toegepaste koerslijst of een taxatierapport. In sommige gevallen waarin voor de waardebepaling gebruik is gemaakt van taxatierapporten bestaat een sterke indicatie dat gebruikte voertuigen te laag worden getaxeerd doordat de afwaardering in verband met schade op een te hoog niveau wordt vastgesteld of doordat schade wordt gefingeerd, met als gevolg dat voor die gebruikte voertuigen een te lage BPM is geheven.

De reguliere importbranche heeft aangegeven de ongewenste praktijk van te lage taxatiewaarden en te lage BPM-betalingen als ernstige concurrentievervalsing te ervaren. Ook het kabinet wil de eerlijke ondernemer beschermen tegen mogelijke misbruikpraktijken van anderen. Getuige de motie Van Vliet wordt dit standpunt ook in de Tweede Kamer breed gedragen.⁴¹ In deze motie is de regering verzocht om fraude bij de toepassing van taxatierapporten te bestrijden door taxatie bij de import van gebruikte auto's alleen toe te staan door gecertificeerde taxateurs, dan wel andere maatregelen te nemen ter voorkoming of beperking van misbruik. Het gebruik van taxatierapporten en – indien noodzakelijk – het leveren van tegenbewijs door de Belastingdienst via toezicht en contra-taxatie, is in de praktijk arbeidsintensief gebleken. Voor de Belastingdienst is het namelijk lastig en tijdrovend om te bewijzen dat de waardevermindering, die wordt aangegeven in het taxatierapport, te hoog is vastgesteld. In taxatierapporten worden namelijk niet altijd die gegevens opgenomen die de Belastingdienst nodig heeft om de door de belastingplichtige gestelde waardebepaling op effectieve wijze te kunnen controleren. Dit acht ook het kabinet een onwenselijke situatie.

Het kabinet is van mening dat de mogelijkheden tot misbruik met betrekking tot geïmporteerde voertuigen beperkt dienen te worden om een gelijk speelveld te waarborgen en voorts dat de Belastingdienst adequate middelen dient te krijgen om misbruik aan te pakken. Met betrekking tot de BPM-heffing van gebruikte voertuigen bevat dit wetsvoorstel dan ook een aantal wijzigingen die daaraan bij moeten dragen. Aangezien het bestrijding van misbruik betreft, leiden deze maatregelen enkel tot een budgettaire opbrengst die niet-lastenrelevant is.

De voornaamste wijziging houdt in dat de mogelijkheid tot gebruik van een taxatierapport voor de waardebepaling wordt beperkt tot schadevoertuigen, met uitsluiting van schadevoertuigen die niet langer deugdelijk van bouw en inrichting zijn (zogenoemde WOK-auto's)⁴², en voertuigen die, vanwege de geringe mate waarin deze voertuigen in Nederland verhandeld worden, niet op koerslijsten voorkomen. De eigenaar van een dergelijk voertuig kan dus voor de waardebepaling, overeenkomstig de huidige regelgeving, kiezen tussen gebruik van de forfaitaire tabel, een koerslijst (indien het voertuig daar in wordt vermeld) of een taxatierapport. Bij andere voertuigen kan onder de gewijzigde regelgeving niet

⁴¹ Kamerstukken II 2012/13, 31 213, nr. 13.

⁴² WOK is een aanduiding in het systeem van de Dienst Wegverkeer (RDW) en staat voor «Wacht Op Keuring».

langer gebruik worden gemaakt van een taxatierapport. Bij deze andere voertuigen kan een belastingplichtige dus kiezen tussen waardering op basis van de forfaitaire tabel of een algemeen toegepaste koerslijst. Het gebruik van taxatierapporten wordt derhalve op deze wijze ingeperkt. Deze wijziging is niet nadelig voor compliante belastingplichtigen. De werkelijke waarde van gebruikte voertuigen met niet meer dan normale gebruiksschade wordt namelijk afdoende benaderd indien gekozen wordt voor het gebruik van de koerslijst waarin onder andere de gemiddelde handelsinkoopwaarden van auto's naar merk, type, uitvoering en leeftijd zijn opgenomen. Deze gemiddelde handelsinkoopwaarden zijn gebaseerd op een wezenlijk aantal daadwerkelijk uitgevoerde handelstransacties waardoor de koerslijsten een representatieve benadering van de werkelijke waarde opleveren. Uit de Europese rechtspraak vloeit voort dat gebruikte voertuigen bij import vanuit een andere lidstaat niet zwaarder belast mogen worden met BPM dan de BPM die nog rust op vergelijkbare voertuigen die al in Nederland zijn geregistreerd.⁴³ Doordat de koerslijst de waarde van gebruikte voertuigen met niet meer dan normale gebruiksschade afdoende benadert, blijven deze maatregelen binnen de door Europese rechtspraak gestelde kaders.

Daarnaast wordt de mogelijkheid gecreëerd om bij ministeriële regeling nadere voorwaarden te stellen aan een taxatierapport dat gebruikt kan worden voor de waardebepaling van de hierboven genoemde categorieën voertuigen. Deze nadere voorwaarden zijn het resultaat van nauw overleg met de Bovag, organisaties van gecertificeerde taxateurs (Nivre, TVM en TRV) en de Belastingdienst. Een taxatierapport dat niet voldoet aan de bij ministeriële regeling te stellen voorwaarden, kan niet als bewijs dienen voor de bepaling van het bedrag van de afschrijving van de waarde van het desbetreffende voertuig, tenzij de inspecteur oordeelt dat de tekortkoming van het taxatierapport van dien aard is dat die zich leent voor herstel binnen een redelijke termijn en dit herstel binnen deze redelijke termijn plaatsvindt.

7.7. Auto's met dubbele cabine

Op dit moment bestaat onduidelijkheid over de definitie van bepaalde motorrijtuigen voor de BPM en de MRB. Het gaat dan om bepaalde, vaak zeer onzuinige, motorrijtuigen met de functie van personenvervoer en met een toegestane maximum massa van meer dan 3.500 kg en een zogenoemde dubbele cabine. Er is sprake van een dubbele cabine ingeval er achter de bestuurder ruimte is voor één rij naast elkaar in de rijrichting zittende personen. De onduidelijkheid bestaat daarin of deze voertuigen voor de MRB fiscaal gekwalificeerd zouden moeten worden als vrachtauto en voor de BPM buiten de heffing zouden blijven. Effectief kan door die lacune de onevenwichtige situatie ontstaan dat dergelijke zware en vaak vervuilende personenauto's minder zwaar worden belast dan relatief zuinige, lichte personenauto's. Het gaat om voertuigen zoals de Hummer, Ford F250/F350/F450/F650, Dodge Ram 2500/3500, de GMC High Sierra/Yukon en de Chevrolet Crew Cab/Silverado 2500.

Het kabinet is van mening dat de definitie van deze motorrijtuigen meer in overeenstemming gebracht dient te worden met de in het maatschappelijk verkeer levende opvatting over motorrijtuigen die als personenauto kwalificeren. Daarom wordt de bestaande onduidelijkheid in de definitie weggenomen zodat een motorrijtuig met een toegestane maximum massa van meer dan 3.500 kg slechts kwalificeert als niet te zijn ingericht voor het vervoer van personen indien de lengte van de niet voor personenvervoer ingerichte ruimte groter is dan of gelijk is aan de lengte

⁴³ HvJ EU 22 februari 2001, nr. C-393/98 (Gomes Valente), ECLI:EU:C:2001:109.

van de voor personenvervoer ingerichte ruimte. Voertuigen met een toegestane maximum massa van meer dan 3.500 kg waarvan de lengte van de voor personenvervoer ingerichte ruimte groter is dan de niet voor personenvervoer ingerichte ruimte, vallen hierdoor voor zowel de BPM als voor de MRB onder de fiscale definitie van het begrip personenauto. Dit betekent dat voor deze voertuigen het MRB-tarief voor personenauto's, ook in bepaalde bestaande gevallen, van toepassing zal worden en dat bij aanschaf van een nieuw voertuig BPM verschuldigd wordt.

Voor bijvoorbeeld een Hummer H2, rijdend op LPG, met een toegestane maximum massa van 3.900 kg, zal een MRB-tarief van € 872 per kwartaal exclusief provinciale opcenten van toepassing worden (tariefstelling 2014). Bij de aanschaf van een dergelijk nieuw voertuig zal ook BPM verschuldigd zijn. Indien uitgegaan wordt van een dieselveertuig met een, voor deze klasse, gemiddelde CO₂-uitstoot, zoals de Ford F250 Super Duty Crew Cab Lariat met een CO₂-uitstoot van 353 gr/km, zal de BPM € 110.402 gaan bedragen (uitgaande van de tariefstelling van 2014).

Teneinde bezitters van dergelijke voertuigen en de autobranche de tijd te geven zich voor te bereiden op de maatregel is inwerkingtreding van deze maatregel voorzien op 1 januari 2016. Deze maatregel leidt vanaf 2016 tot een opbrengst van € 1 miljoen structureel.

7.8. Eén bankrekeningnummer

Met ingang van 1 december 2013 is de zogenoemde eenbankrekening-maatregel in werking getreden. Uitgangspunt van deze maatregel is dat de Belastingdienst⁴⁴ teruggaven inkomstenbelasting en toeslagen uitbetaalt op één bankrekening die op naam staat van de rechthebbende zelf. Deze maatregel draagt bij aan de bestrijding van (identiteits)fraude door het verkleinen van het risico dat een teruggaaf wordt uitbetaald aan iemand die er zelf geen recht op heeft, maar gebruikmaakt van een andere identiteit. De Belastingdienst controleert daarom of een door de burger opgegeven bankrekening voor de uitbetaling van een teruggaaf inkomstenbelasting of een toeslag, op zijn naam staat. Om deze controle efficiënter en effectiever te kunnen uitvoeren, wordt een informatieverplichting aan de banken opgelegd in combinatie met de wettelijke bevoegdheid voor banken om burgerservicenummers in hun interne administratie te gebruiken. Op grond van de informatieverplichting worden banken verplicht de volgende gegevens te verstrekken aan de Belastingdienst: de naam, het adres, de woonplaats (NAW-gegevens) en de geboortedatum van de houder van de aangewezen bankrekening, eventueel onder vermelding van het burgerservicenummer van de houder van de bankrekening. Om optimaal te kunnen voldoen aan deze informatieverplichting gaan de banken de burgerservicenummers van de rekeninghouders in hun eigen interne administratie gebruiken om daarmee de juistheid van de geregistreerde gegevens, met name de combinatie van NAW-gegevens en burgerservicenummer, te controleren. De Belastingdienst gebruikt de verstrekte gegevens voor een juiste uitbetaling van teruggaven inkomstenbelasting en toeslagen. In dit wetsvoorstel wordt de informatieverplichting voor banken in de IW 1990 en de bevoegdheid tot intern gebruik van burgerservicenummers door de banken geregeld. De informatieverplichting voor banken met betrekking tot de uitbetaling van toeslagen wordt opgenomen in het Uitvoeringsbesluit Algemene wet inkomensafhankelijke regelingen (UB Awir).

⁴⁴ In dit deel van de toelichting is omwille van de leesbaarheid de formeel correcte term ontvanger vervangen door Belastingdienst.

De Wet bescherming persoonsgegevens (Wbp) bepaalt dat een bij wet voorgeschreven identificatienummer slechts mag worden gebruikt ter uitvoering van de betreffende wet, dan wel voor doeleinden bij wet bepaald. Met de voorgenomen wijzigingen van de IW 1990 en de Awir wordt het gebruik van de burgerservicenummers door banken, uitsluitend ten behoeve van de voorgenomen informatieverplichting, vastgelegd. Hiermee wordt invulling gegeven aan de bevoegdheid uit de Wbp, zodat (identiteits)fraude en onnodige fouten kunnen worden voorkomen. De wetswijziging is noodzakelijk voor het terugdringen van (identiteits)fraude en voor een efficiënte en effectieve uitvoering van de eenbankrekeningmaatregel door de Belastingdienst. Het burgerservicenummer is een uniek persoonsgegeven waarmee de juistheid van de tenaamstelling van een bankrekening onomstotelijk kan worden vastgesteld. Hiermee worden persoonsverwisseling als gevolg van (identiteits)fraude en onnodige fouten, zoals verschrijvingen, dubbel opgevoerde personen en foutieve spelling van namen, voorkomen. De maatregel stelt de banken in staat om periodiek de juistheid van de geregistreerde gegevens in hun eigen administratie te controleren aan de hand van de burgerservicenummers van hun rekeninghouders. Op voorhand staat niet vast welke bankrekeningen daadwerkelijk gebruikt gaan worden voor het uitbetalen van teruggaven inkomstenbelasting en toeslagen en welke gegevens van welke houders van bankrekeningen dus noodzakelijk zijn voor de uitvoering van de eenbankrekeningmaatregel. Het kan dan ook voorkomen dat van een houder van een bankrekening in de administratie van de banken een burgerservicenummer wordt verwerkt, zonder dat daarop later een gegevensverstrekking aan de Belastingdienst volgt. Dit is niet te voorkomen, omdat voor een kwalitatief hoogstaande gegevensverstrekking op een later moment altijd de voorafgaande interne verwerking van het burgerservicenummer nodig is. Met andere woorden, door het gebruik van de burgerservicenummers door banken worden de uitbetalingen van teruggaven inkomstenbelasting en toeslagen betrouwbaarder en kunnen zij vlotter worden verricht.

Het College bescherming van persoonsgegevens (CBP) heeft advies uitgebracht over de voorgestelde informatieverplichting van banken in het kader van de eenbankrekeningmaatregel, alsmede de daaraan gekoppelde bevoegdheid van banken tot intern gebruik van het burgerservicenummer.⁴⁵ Dit advies is als bijlage 1 bij deze memorie gevoegd⁴⁶. Het CBP heeft geen bezwaren tegen het verwerken van het burgerservicenummer door banken, omdat deze verwerking noodzakelijk is voor de uitvoering van de eenbankrekeningmaatregel en in belangrijke mate bijdraagt aan de bestrijding van (identiteits)fraude. De Belastingdienst gebruikt gegevens van de banken om te controleren of een opgegeven bankrekeningnummer op naam staat van degene die recht heeft op een teruggaaf. Deze gegevens dienen actueel en juist te zijn. De bevoegdheid om het burgerservicenummer intern te verwerken voorkomt onjuistheden in de interne klantadministratie van de banken als gevolg van bijvoorbeeld majeure systeemwijzigingen en (schrijf)fouten of fraude bij de acceptatie van nieuwe klanten. Uit de gegevens die de banken verstrekken in het kader van de vooringevulde aangifte blijkt dat een koppeling van NAW-gegevens aan slechts de geboortedatum onvoldoende is om fouten in de interne klantadministratie te voorkomen. De voorgestelde wettelijke bevoegdheid tot het gebruik van het burgerservicenummer door banken in hun interne administratie is beperkt tot de uitvoering van de eenbankrekeningmaatregel en heeft uitsluitend tot doel de bestrijding van (identiteits)fraude en de controle op de juistheid van de interne klantadministratie.

⁴⁵ Advies van het CBP van 7 augustus 2014, kenmerk z2014-00476.

⁴⁶ Ter inzage gelegd bij het Centraal Informatiepunt Tweede Kamer

Een andere wijziging in relatie tot de eenbankrekeningmaatregel houdt verband met de tenaamstellingsverplichting voor de teruggaven omzetbelasting. De uitvoering van deze verplichting blijkt in de praktijk complexer dan destijds bij de invoering van de eenbankrekeningmaatregel is ingeschat, met als gevolg hoge uitvoeringskosten voor de Belastingdienst en hoge administratieve lasten voor het bedrijfsleven. Tegelijkertijd blijkt dat het risico op identiteitsfraude bij de omzetbelasting beperkter is dan destijds ingeschat en dat dit risico door andere, minder zware maatregelen in het uitvoeringsproces rondom uitbetaling op gewijzigde bankrekeningen verder gereduceerd kan worden. Om die reden vervalt de tenaamstellingsverplichting voor de omzetbelasting in het kader van de eenbankrekeningmaatregel.⁴⁷ De eenbankrekeningmaatregel geldt dan uitsluitend nog voor de inkomstenbelasting en toeslagen.

7.9. Versnelde invordering toeslagen

Versnelde invordering is een bevoegdheid van de Belastingdienst in het kader van de dwanginvordering van belastingsschulden. De bevoegdheid tot versnelde invordering wordt door dit wetsvoorstel ook aan de Belastingdienst/Toeslagen toegekend als het gaat om de inning van een bedrag van een terugvordering van een toeslag, de daarbij verschuldigde rente of het bedrag van een bestuurlijke boete in de toeslagensfeer. Versnelde invordering kan alleen worden toegepast in bijzondere situaties zoals faillissement, (behoudens tegenbewijs) vertrek naar het buitenland of als er andere gegronde redenen zijn om te vrezen dat toeslagsschulden niet worden voldaan. Met de toepassing van versnelde invordering kan de Belastingdienst/Toeslagen direct na het nemen van een beschikking tot terugvordering of een boetebeschikking executoriale maatregelen treffen. Daarmee wordt de effectiviteit van de inning in de bedoelde bijzondere situaties vergroot.

7.10. Uitbreiden bevoegdheid toezichthouders toeslagen

Toezichthouders hebben op grond van de Algemene wet bestuursrecht (Awb) een aantal bevoegdheden ten behoeve van het uitoefenen van hun taak, waaronder het kunnen betreden van «plaatsen» (niet zijnde woningen) zonder toestemming van de bewoner. Op grond van de Awir kunnen ambtenaren worden aangewezen die belast zijn met het toezicht op de naleving van de wet- en regelgeving die van belang is voor de toekenning van een toeslag. Toezichthouders voor toeslagen beschikken echter niet over deze binnentredingsbevoegdheid, voor hen geldt een uitzondering. Aanvankelijk, bij het opstellen van de Awir, werd deze bevoegdheid niet nodig geacht. Nu, 10 jaar later, wordt steeds meer nadruk gelegd op toezicht en de rechtmatigheid van het toekennen van een toeslag. Er wordt nu ook veel meer ter plekke gecontroleerd op het nakomen van administratieve verplichtingen van bijvoorbeeld kinderopvanginstellingen en gastouderbureaus. Daarom wordt voorgesteld deze binnentredingsbevoegdheid ook toe te kennen aan toezichthouders voor toeslagen. Dit maakt slagvaardig toezicht beter mogelijk, bijvoorbeeld als sprake is van een vermoeden van fraude. Deze maatregel heeft geen budgettaire gevolgen en leidt niet tot extra uitvoeringskosten.

⁴⁷ Zie ook de aankondiging van deze maatregel in de brief aan de Tweede Kamer van 2 juni 2014, nr. DGB/2014/3210U (Kamerstukken II 2013/14, 31 066, nr. 202, blz. 2).

7.11. Belasting- en invorderingsrente

Het HvJ EU heeft op 18 april 2013 arrest gewezen in de zaak Mariana Irimie⁴⁸ en geoordeeld dat, wanneer belasting door een lidstaat in strijd met het Unierecht is geheven, de nationale voorschriften over de teruggaaf van die belasting er niet toe mogen leiden dat de belastingplichtige een passende rentevergoeding voor het verlies dat hij als gevolg van deze (naar later blijkt) onverschuldigde betaling heeft geleden, wordt ontzegd. Het geleden verlies hangt samen met de onbeschikbaarheid van het wegens strijd met het Unierecht ten onrechte betaalde bedrag en doet zich in beginsel voor in de periode tussen de datum van de onterechte betaling van de belasting en de datum van terugbetaling van deze belasting.

De huidige fiscale renteregelingen voorzien op dit moment niet in een passende rentevergoeding conform de voornoemde uitspraak van het HvJ EU. Om die reden wordt de regeling invorderingsrente uitgebreid voor de gevallen waarin de belastingschuldige een recht krijgt op een terug te geven bedrag aan belasting vanwege het feit dat in de betreffende situatie heffing (en inning) van die belasting strijdig is met het Unierecht. Conform bovengenoemde uitspraak wordt een passende rentevergoeding geboden door in die situaties invorderingsrente te vergoeden over het tijdvak dat aanvangt op de dag volgend op de dag waarop de belasting is betaald of op aangifte is voldaan of afgedragen en eindigt op de dag voorafgaand aan die van de terugbetaling. Mede in verband met vorenstaande wordt de dividendbelasting onder de regeling belastingrente gebracht.

7.12. Personeelsleningen

De Minister van Financiën heeft bij de beantwoording van de vragen van het lid Van Dijk (PVV)⁴⁹ over de hypotheek van de president van De Nederlandsche Bank op 11 april jl. aangegeven dat hij de gevolgen van de nihilwaardering voor personeelsleningen in de loonbelasting onwenselijk acht geworden en dat daarom bij het Belastingplan 2015 zal worden bezien hoe de fiscale behandeling van de rentekorting op dit punt kan worden aangepast. Er wordt nog onderzoek gedaan naar de wijze waarop dit kan worden vormgegeven. In het wetsvoorstel Fiscale verzamelwet 2015 zal op dit punt met een voorstel worden gekomen.

8. Budgettaire aspecten

In de hierna opgenomen tabel is het totale budgettaire beeld van het wetsvoorstel Belastingplan 2015 weergegeven.

Tabel 13: Budgettaire effect Belastingplan 2015 (€ mln., -/- = lastenverlichting)

Maatregel	2015	2016	2017	struc.
Mutatie tarief eerste schijf	- 539	- 539	- 539	- 539
Wijziging afbouw algemene heffingskorting	351	351	351	351
Verhoging arbeidskorting	- 500	- 500	- 500	- 500
Fiscale innovatieregelingen	134	0	0	0
<i>w.v. incidentele taakstelling RDA</i>	150	0	0	0
<i>w.v. incidentele intensivering WBSO</i>	- 16	0	0	0
Aanpassen gebruikelijkloonregeling	150	150	150	150
Aanpassen belasting op leidingwater	- 80	- 80	- 80	- 80
Verhoging tarieven energiebelasting	120	120	80	80
Aanpassen afvalstoffenbelasting	67	67	67	67
Aanpassen ouderenkorting	0	195	195	195
Afschaffen ouderentoeslag	0	135	135	135

⁴⁸ HvJ EU 18 april 2013, nr. C-565/11 (Mariana Irimie), ECLI:EU:C:2013:250.

⁴⁹ Aanhangsel Handelingen II 2013/14, nr. 1713.

Maatregel	2015	2016	2017	struc.
Verlengen termijn aftrek hypotheekrente restschulden	- 15	- 15	- 15	0
Structureel maken maatregelen koopwoningmarkt	- 5	- 5	- 5	- 5
Verlengen verlaagd btw-tarief herstel en renovatie	- 128	0	0	0
Uitbreiding verlaagd tarief lokaal duurzaam opgewekte energie	0	0	0	0
Uitbreiding vrijstelling zelfopwekking naar huursector	- 3	- 4	- 7	- 14
Verlagen belastingverminderingen energiebelasting	73	80	98	98
<i>w.v. ter dekking van uitbreiding vrijstelling zelfopwekking</i>	3	4	7	14
<i>w.v. ter dekking van arrest Fuchs</i>	70	76	91	84
Opname derdepijlerpensioen bij arbeidsongeschiktheid	8	9	10	16
Vrijval levensloopregeling	30	0	0	0
Tijdsevenredige heffingskorting	- 14	- 7	- 7	- 7
Auto's met dubbele cabine	0	1	1	1
Afschaffen btw-koepelvrijstelling paritaire dienstverlening	2	2	2	2
Totaal Belastingplan 2015	- 349	- 40	- 64	- 50

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. De werkkostenregeling is niet in deze tabel opgenomen, omdat de wijzigingen in die regeling per saldo budgettair neutraal zijn.

De aanpassing van de belasting op leidingwater leidt ook in 2014 al tot een derving van € 80 miljoen. Deze derving is niet in de tabel opgenomen. Deze derving van € 80 miljoen wordt gedekt door in zowel 2015 als 2016 bovenop de voor dat jaar benodigde compensatie van € 80 miljoen nog een extra € 40 miljoen (dus in totaal € 120 miljoen) opbrengst te behalen met de verhoging van de energiebelasting op elektriciteit en aardgas. Een deel van de budgettaire gevolgen wordt hierna toegelicht.

De wijzigingen in de fiscale innovatieregelingen leiden in 2015 tot een budgettaire opbrengst van € 134 miljoen, doordat het budget van de RDA voor 2015 wordt gekort met € 150 miljoen en het budget voor de WBSO in 2015 incidenteel wordt geïntensiveerd met € 16 miljoen. De overige wijzigingen van de fiscale innovatieregelingen pakken per saldo budgettair neutraal uit, omdat de beoogde taakstelling reeds in het Belastingplan 2014 technisch is verwerkt.

Verlaging van de doelmatigheidsmarge gebruikelijk loon leidt tot hogere inkomsten uit de loonbelasting (inclusief premie volksverzekeringen). Een hoger fiscaal in aanmerking te nemen loon leidt tot een lagere fiscale winst van de bv en dus tot lagere inkomsten uit de vennootschapsbelasting. Het saldo van de extra loonbelasting en premie en de lagere vennootschapsbelasting is geraamd op € 150 miljoen. Bij hogere loonkosten blijven er ook minder middelen in de bv achter om in toekomstige jaren als dividend uit te keren en/of daalt de waarde van de aandelen in de bv (of stijgen deze minder hard) waardoor op termijn de box 2-inkomsten afnemen. Op lange termijn zal de opbrengst van de maatregel hierdoor dalen tot € 35 miljoen.

De aanpassing van de afvalstoffenbelasting leidt tot een opbrengst van € 67 miljoen vanaf 2015. De uiteindelijke vormgeving van de afvalstoffenbelasting in het Belastingplan 2014 leidt in 2014 (in verband met de inwerkingtreding per 1 april 2014) tot een opbrengst van € 25 miljoen en vanaf 2015 tot een opbrengst van € 33 miljoen per jaar, in plaats van de beoogde € 100 miljoen. In het onderhavige wetsvoorstel wordt, zoals toegezegd tijdens de parlementaire behandeling van het pakket Belastingplan 2014, de afvalstoffenbelasting zodanig aangepast dat alsnog de beoogde opbrengst van € 100 miljoen wordt gehaald.

Het afschaffen van de ouderentoeslag in box 3 leidt tot een hogere belastingheffing van € 135 miljoen. Dit effect is opgenomen in de budgettaire tabel. Daarnaast heeft deze maatregel ook nog een doorwerking naar de toeslagen, waardoor in de toeslagen een besparing van € 55 miljoen wordt gerealiseerd.

De uitbreiding van het verlaagd tarief voor lokaal duurzaam opgewekte energie naar ondernemers brengt naar verwachting geen verandering in de budgettaire derving die in het Belastingplan 2014 is voorzien voor de regeling als geheel. Per saldo is een derving voorzien van € 10 miljoen per jaar, wat is gedekt doordat in het aanvullend pakket € 10 miljoen per jaar beschikbaar is gesteld en in het Belastingplan 2014 is geregeld dat vanaf 2017, wanneer de verwachte derving van de regeling meer dan € 10 miljoen zal bedragen, het tarief van de energiebelasting voor elektriciteit in de eerste schijf tot 10.000 kWh wordt verhoogd met 0,03 cent per kWh. De budgettaire derving wordt overigens jaarlijks gemonitord.

De belastingverminderingen in de energiebelasting worden verlaagd, onder meer ter dekking van het arrest Fuchs; zie ook paragraaf 6 van deze memorie. De budgettaire derving als gevolg van dat arrest in 2014 van € 43 miljoen kon vrijwel geheel worden opgevangen binnen de beschikbare ruimte in het inkomstenkader voor 2014, maar hierbij resteerde een te dekken bedrag van € 4 miljoen. Daarom wordt in 2015 door de verlaging van de belastingvermindering een opbrengst in de energiebelasting gerealiseerd van € 70 miljoen ter dekking van het arrest Fuchs, zijnde de dekking voor de derving van € 66 miljoen voor het jaar 2015 en € 4 miljoen voor 2014.

De mogelijkheid om derdepijlerpensioen versneld op te nemen bij arbeidsongeschiktheid leidt in de jaren waarin (een deel van) het tegoed versneld wordt opgenomen tot een belastingopbrengst. In latere jaren, als degenen die van de mogelijkheid gebruik maken met pensioen gaan, staat daar een belastingderving tegenover. Per saldo resulteert een belastingvoordeel voor de overheid. Dit komt doordat het tegoed vóór pensioenering doorgaans tegen een hoger tarief wordt belast dan na pensioenering het geval zou zijn geweest. Daarnaast is er een rentevoordeel voor de overheid, omdat de belastingopbrengst eerder binnenkomt.

Op de levensloopregeling is de omkeerregel van toepassing. Daarom wordt voor de 80%-regeling voor 2015 in de levensloopregeling voor de budgettaire gevolgen uitgegaan van de netto contante waarde. Deze bedraagt € 30 miljoen in 2015.

De wijziging in de systematiek van de heffingskorting, waardoor deze tijdsevenredig wordt, leidt tot een budgettaire derving van structureel € 7 miljoen vanaf 2016. In 2015 bedraagt de derving € 14 miljoen, in verband met de eerder in deze memorie beschreven overgangmaatregel.

Een maatregel die niet in dit Belastingplan is opgenomen, maar wel onderdeel uitmaakt van het budgettaire beeld, is het voorstel om paritaire dienstverlening uit te zonderen van de btw-koepelvrijstelling. De btw-koepelvrijstelling geldt voor diensten van samenwerkingsverbanden van vrijgestelde btw-ondernemers en/of niet-ondernemers. Onder voorwaarden mag het samenwerkingsverband (de koepelorganisatie) zonder btw diensten verrichten voor zijn leden. Volgens de Wet op de omzetbelasting 1968 en de BTW-Richtlijn 2006⁵⁰ kan de btw-koepelvrijstelling niet worden toegepast als sprake is van (ernstige) verstoring van concurrentieverhoudingen. In de praktijk is gebleken dat de btw-koepelvrijstelling voor paritaire dienstverlening marktverstoring werkt. Voorgesteld wordt dan ook om de btw-koepelvrijstelling per 1 januari 2015 voor paritaire dienstverlening te beperken. Dit zal worden geregeld via een wijziging van de Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968. Het afschaffen van de btw-koepelvrijstelling voor paritaire dienstverlening leidt vanaf 1 januari 2015 tot een jaarlijkse, structurele opbrengst van € 2 miljoen. Deze opbrengst wordt ingezet in het kader van dit Belastingplan 2015.

Het geheel van deze maatregelen maakt deel uit van het totale lastenbeeld zoals dat is beschreven in de Miljoenennota 2015.

Budgettaire gevolgen uitgavenkader

In de hierna opgenomen tabel zijn de budgettaire gevolgen van de wijziging van het afbouwpercentage in het kindgebonden budget weergegeven. Deze budgettaire gevolgen vallen in het uitgavenkader.

Tabel 14: Budgettaire gevolgen wijziging afbouw kindgebonden budget, vallend in uitgavenkader (€ mln., -/- is lastenverlichting)

	2014	2015	2016	2017	Struc.
Verlagen afbouwpercentage	- 7	- 66	- 65	- 60	- 60

Deze financiële gevolgen betreffen een saldo van uitgaven en terugontvangsten. De toeslagensystematiek voor het kindgebonden budget houdt in dat er 1 maand van tevoren wordt uitbetaald. Dit verklaart de hogere uitgave in 2014.

De in dit wetsvoorstel opgenomen maatregelen in de sfeer van de belasting- en invorderingsrente hebben geen gevolgen voor het uitgavenkader. Of het genoemde arrest van het HvJ EU in de zaak Mariana Irimie in de toekomst tot uitgaven in de rentesfeer zal leiden, is nog onzeker, en de eventuele omvang daarvan is thans niet te kwantificeren.

9. EU-aspecten

In het verlengde van de in het Belastingplan 2014 opgenomen wijziging ten aanzien van de belastingheffing van kwalificerende buitenlandse belastingplichtigen worden enkele aanpassingen gedaan. Hiermee wordt de wetgeving zodanig aangepast dat enkele (mogelijke) strijdigheden met het Unierecht worden weggenomen. Daarnaast worden de fiscale renteregelingen aangepast om te verzekeren dat in overeenstemming met het arrest van het HvJ EU in de zaak Mariana Irimie een passende rentevergoeding wordt geboden.

⁵⁰ Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PbEU 2006, L 347).

10. Uitvoeringskosten Belastingdienst

Dit Belastingplanpakket is, zoals in de inleiding vermeld, beperkter dan in andere jaren. Grote wijzigingen in het fiscale stelsel, waaronder vereenvoudigingsvoorstellen, worden bezien in het kader van de brief Herziening belastingstelsel. In dit Belastingplan wordt wel een eerste bescheiden aanzet gegeven voor een vereenvoudiging. Bij de uitwerking van de maatregelen in dit Belastingplan is waar mogelijk prioriteit gegeven aan vereenvoudiging in wetgeving en een vormgeving waarmee de uitvoering door de Belastingdienst gebaat is.

Alle voorstellen in dit wetsvoorstel zijn beoordeeld op uitvoerbaarheid en handhaafbaarheid. De Belastingdienst heeft aangegeven dat de maatregelen uitvoerbaar en handhaafbaar zijn, met enkele aandachtspunten die bij de maatregelen worden toegelicht. Voorts wordt toegelicht hoe deze beoordeling dit jaar heeft plaatsgevonden.

In de Brede agenda Belastingdienst is toegezegd dat bij dit Belastingplan een eerste proeve van de uitvoeringstoets nieuwe stijl van de Belastingdienst zou worden toegepast. Het Belastingplantraject start in het voorjaar en het traject om te komen tot een integrale uitvoeringstoets nieuwe stijl is ongeveer tegelijkertijd gestart. In de Brede agenda Belastingdienst is gesignaleerd dat met name het ontbreken van een totaalbeeld van de gevolgen van stapeling van wetgeving en processen op de uitvoering aanleiding kan geven tot fouten of vertraging in de implementatie. Om dat in de toekomst te kunnen ondervangen, is op dit moment de ontwikkeling van een nieuw uitvoeringstoetsinstrumentarium in volle gang. Dit ontwikkeltraject raakt de aspecten van de uitvoering in den brede: een verbeterde beschouwing van de effecten in de gehele keten, inclusief de begrijpelijkheid voor de belastingbetaler en de impact op de dienstverlening, professionalisering van de kostenraming, maakbaarheid van de systemen, inpasbaarheid in het bredere stelsel en uiteraard ook handhaafbaarheid en fraudebestendigheid. Het proefdraaien met een slechts deels ontwikkeld instrumentarium bleek minder zinvol. Daarom worden de eerste uitvoeringstoetsen nieuwe stijl uitgevoerd zodra het instrumentarium in den brede gereed is.

De maatregelen van dit wetsvoorstel zijn uiteraard bekeken op de gevolgen voor de burger en het bedrijfsleven en op de doorwerking van de organisatie van de Belastingdienst als geheel. Ook bij het tot stand komen van elk individueel voorstel zijn de gevolgen voor de automatisering (ICT) op het totale proces voor de uitvoerbaarheid meegewogen. Waar de uitvoeringstoets in eerdere jaren zijn weerslag vond in één of enkele regels in de memorie van toelichting bevat deze paragraaf dit jaar een explicietere weergave van het oordeel van de Belastingdienst over de voorgestelde maatregelen. Ook is de mutatie in de uitvoeringskosten in dit Belastingplan niet als totaalbedrag per jaar opgenomen, maar uitgesplitst per maatregel. Verder zijn de besparingen en de additionele uitvoeringskosten als gevolg van maatregelen uit dit Belastingplan afzonderlijk van elkaar in beeld gebracht. Tot slot is, zoals hiervoor aangegeven, de geringe omvang van het pakket Belastingplan van dit jaar mede ingegeven vanuit de Brede agenda Belastingdienst en het feit dat de afgelopen jaren zeer veel wetgeving op de Belastingdienst is afgekomen. Uiteraard blijven in de praktijk naast uitvoerbaarheid ook andere overwegingen een rol spelen bij beslissingen rond nieuwe wet- en regelgeving. Een voorbeeld uit dit Belastingplan is de tijdsevenredige heffingskorting. Deze wijziging dient ertoe (mogelijke) strijdigheden met het Unierecht te voorkomen, maar leidt tot ingewikkelde aanpassingen in de automatisering van de Belastingdienst. Wel is bij deze maatregel rekening gehouden met de uitvoering door een overgangsmaatregel en een later invoeringstijdstip van de definitieve maatregel.

Voorts dient bij deze paragraaf te worden bedacht dat vereenvoudiging zich niet altijd laten meten in een mutatie in uitvoeringskosten. Maatregelen kunnen bijvoorbeeld worden getroffen om in de toekomst een forse toename van uitvoeringskosten te voorkomen, maar deze leiden dan niet tot een zichtbare besparing in de uitvoeringskostenboekhouding. Dit is bijvoorbeeld het geval bij de aanpassing van de loonbelastingtabellen, waardoor wordt voorkomen dat over 2015 en latere jaren het aantal belastingplichtigen dat bij definitieve aanslag moet bijbetalen fors minder wordt. Hetzelfde geldt voor de eenbankrekeningnummermaatregel voor de omzetbelasting: de uitvoering daarvan blijkt, zoals hiervoor is aangegeven, in de praktijk complexer dan bij de invoering van de maatregel is ingeschat, met als gevolg hoge uitvoeringskosten voor de Belastingdienst. Met het afschaffen van deze maatregel voor de omzetbelasting worden onvoorziene uitvoeringskosten voor de toekomst voorkomen.

Voortbouwend op de bij dit Belastingplan gehanteerde werkwijze geeft de Belastingdienst de komende tijd in het kader van de uitvoeringstoets nieuwe stijl verdere uitwerking aan de structurering, explicitering en waar mogelijk standaardisering van zijn oordeel over de uitvoerbaarheid van nieuwe wet- en regelgeving. Het streven is dat de daarbij behorende aanpak volgend jaar helemaal doorgevoerd zal zijn. De Tweede Kamer ontvangt over de voortgang informatie in de Halfjaarsrapportage Belastingdienst.

Voor een aantal maatregelen uit dit Belastingplan worden hierna vanuit uitvoeringsperspectief specifieke aandachtspunten benoemd.

- Gebruikelijk loon: door de maatregel zal naar verwachting een deel van de eerder afgesloten vaststellingsovereenkomsten opengebroken en opnieuw afgesloten moeten worden. De maatregel biedt de Belastingdienst extra handvatten bij de vaststelling van het gebruikelijk loon. De voorgestelde overgangsmaatregel zorgt echter ook voor extra toezichtwerkzaamheden en een eenmalige kostenpost in 2015. Structureel blijven de uitvoeringskosten gelijk.
- Geen revisierente bij afkoop derdepijlerpensioen ten behoeve van arbeidsongeschiktheid: er is gekozen voor een uitwerking van deze maatregel die de uitvoeringslasten beperkt houdt. Het te gebruiken ondersteunend toezichtsprogramma wordt aangepast en de Belastingdienst oefent beperkt extra regulier toezicht uit.
- Gevolgen afkoop nettolijfrente en nettopensioen: deze maatregel levert een nieuwe renseigneringsstroom op en er moet een extra rubriek in de aangifte worden opgenomen. Naast de benodigde incidentele kosten wordt daarnaast voorzien in jaarlijks regulier toezicht.
- Aftrekbeperking buitenlandse boeten: deze maatregel zal qua toezicht moeilijker handhaafbaar zijn dan de aftrekbeperking van binnenlandse boeten. In het toezicht zal naar verwachting – in tegenstelling tot de binnenlandse situatie – blijken dat in de praktijk niet altijd eenduidig is welke betalingen in het buitenland als boete kwalificeren. In verband hiermee is in de kostenraming rekening gehouden met het benodigde extra toezicht.
- Werkkostenregeling: met de wijzigingen wordt de in het Belastingplan 2011 voorziene structurele besparing bereikt van € 7,5 miljoen. Omdat deze besparing destijds al is ingeboekt, komt dit bedrag nu niet terug in de hierna opgenomen tabel. De Belastingdienst zal de komende jaren door de wijzigingen in de WKR nog extra inspanningen moeten verrichten vanwege de (beperkte) introductie van het nieuwe noodzakelijkheids criterium en het vervallen van de overgangsregeling. Door het vervallen van het onderscheid tussen vergoedingen en verstrekkingen (inclusief terbeschikkingstellingen) wordt daarnaast nog een extra besparing in het reguliere toezicht bereikt van circa € 0,6 miljoen.

- Afvalstoffenbelasting: met behulp van het PBL en in samenspraak met de Belastingdienst is een vormgeving gekozen waarbij de uitvoeringsaspecten zwaar hebben meegewogen bij de besluitvorming. Hierdoor zijn er in 2015 incidentele automatiseringskosten en daarna als gevolg van het beperkte aantal belastingplichtigen slechts beperkte structurele extra handavingskosten.
- Weekenduitgaven: de uitbreiding van de aftrek van de weekenduitgaven is zeer specifiek (toetsing van de taakin-vulling door de curator), klein van omvang en laag van frauderisico, zodat daarvoor nu geen extra toezichtcapaciteit wordt gereserveerd. Daarbij moet worden geconstateerd dat het uitoefenen van toezicht in een specifieke situatie leidt tot intensief klantcontact waarbij de benodigde capaciteit moet worden afgewogen tegen het te lopen risico.
- Toepassing heffingskorting bij belastingplichtigen die een deel van het jaar binnenlandse belastingplichtige of kwalificerende buitenlandse belastingplichtige zijn: een tijdsevenredige toepassing van de heffingskorting vergt dusdanige ICT-capaciteit dat invoering per 2015 niet haalbaar is. Daarom is ervoor gekozen om de heffingskorting voor 2015 in haar geheel toe te kennen en pas in 2016 over te gaan op de tijdsevenredige berekening. De Belastingdienst kan de maatregel daardoor implementeren zonder extra risico's in de processen te nemen.
- Bij opwekking van elektriciteit door een ander dan de verbruiker, is deze verbruiker op dit moment in bepaalde situaties belastingplichtig. Zonder de in dit Belastingplan voorgestelde maatregel zou het aantal belastingplichtigen komende jaren fors stijgen. Door de leverancier belastingplichtig te maken in plaats van de verbruiker wordt dit voorkomen. Daardoor kan de handhaving doelmatiger en doeltreffender worden vormgegeven.
- Het afschaffen van de ouderentoeslag in box 3 en het verlagen van de ouderenkorting levert zowel uitvoeringskosten als besparingen op. De kosten worden veroorzaakt door ICT-aanpassingen en activiteiten op het gebied van communicatie, dienstverlening, handhaving en inning als gevolg van de toename van aantal belastingplichtigen. In 2017 is sprake van incidenteel hogere kosten in verband met de behandeling van bezwaarschriften tegen het verlagen of vervallen van de zorg- of huurtoeslag. In de jaren 2017 en verder treedt een structurele besparing in de uitvoeringskosten op van € 0,4 miljoen per jaar als gevolg van het verkleinen van de doelgroep voor de zorg- en huurtoeslag.

In de hierna volgende tabel is een overzicht opgenomen van de gevolgen van het wetsvoorstel Belastingplan 2015 voor de uitvoeringskosten en de besparingen van de Belastingdienst. De uitvoeringskosten bij de Belastingdienst zullen binnen begroting IX worden ingepast. De besparingen die voortvloeien uit de maatregelen worden ingezet ter invulling van de taakstellingen bij de Belastingdienst. Te zien is dat de toename van uitvoeringskosten in 2015 groter is dan in andere jaren. Het grootste deel van deze kosten zijn incidentele kosten die samenhangen met de wijzigingen.

Tabel 15: Overzicht additionele uitvoeringskosten Belastingdienst (€ mln., + is toename van uitvoeringskosten)

	2014	2015	2016	2017	2018	2019
Aanpassen gebruikelijkloonregeling	0	1,30	0	0	0	0
Aanpassen afvalstoffenbelasting	0	0,80	0,15	0,15	0,15	0,15
Afschaffen ouderentoeslag en verlagen ouderenkorting	0	0,01	0,10	0,90	0,20	0,09

	2014	2015	2016	2017	2018	2019
Werkkostenregeling	0,70	2,46	2,41	1,76	1,21	0,66
Uitbreiding verlaagd tarief lokaal duurzaam opgewekte energie	0	0,10	0,10	0	0	0
Opname derdepijlertpensioen bij arbeidsongeschiktheid	0	0,15	0,07	0,07	0,07	0,07
Sanctie bepaling afkoop nettolijfrente en nettopensioen	0	0,38	0,12	0,12	0,12	0,12
Tijdsevenredige heffingskorting	0	0,20	0,04	0,04	0,04	0,04
Uitsluiten aftrekbaarheid buitenlandse boeten	0	0,30	0,30	0,30	0,30	0,30
Tier 1 voor verzekeraars	0	0,16	0,16	0,16	0,16	0,16
Versnelde invordering toeslagen	0	0,30	0,06	0,06	0,06	0,06
Uitbreiden renteregelingen in verband met arrest Irimie	0	0,40	0,08	0,08	0,08	0,08
Wijziging regeling invorderingsrente	0	3,00	0,60	0,60	0,60	0,60
Totaal Belastingplan 2015	0,70	9,56	4,19	4,24	2,99	2,33

Tabel 16: Overzicht besparingen uitvoeringskosten Belastingdienst (€ mln., –/– is besparing op uitvoeringskosten)

	2015	2016	2017	2018	2019
Aanpassen belasting op leidingwater	– 0,40	– 0,40	– 0,40	– 0,40	– 0,40
Werkkostenregeling	0	– 0,64	– 0,64	– 0,64	– 0,64
Afschaffen ouderentoeslag en verlagen ouderenkorting	0	0	– 0,40	– 0,40	– 0,40
Gebruik taxatierapporten in de BPM	– 0,20	– 0,20	– 0,20	– 0,20	– 0,20
Totaal Belastingplan 2015	– 0,60	– 1,24	– 1,64	– 1,64	– 1,64

11. Gevolgen voor bedrijfsleven en burger

In deze paragraaf worden de gevolgen voor de administratieve lasten voor burgers en bedrijfsleven voor zover meer dan verwaarloosbaar per maatregel toegelicht en gekwantificeerd.

Werkkostenregeling

Met de in dit wetsvoorstel voorziene volledige overgang naar de WKR, inclusief de eveneens in dit wetsvoorstel opgenomen wijzigingen van die regeling, wordt met de introductie van de WKR per saldo een administratieve lastenverlichting van € 90 miljoen gerealiseerd. Bij de invoering van de WKR was een administratieve lastenverlichting voorzien van € 110 miljoen. Als gevolg van de invoering en verlenging van het keuzeregime is deze administratieve lastenverlichting tot op heden slechts zeer gedeeltelijk gerealiseerd. De in dit wetsvoorstel opgenomen wijzigingen van de WKR leiden gezamenlijk tot een verzwaring van de administratieve lasten met € 20 miljoen ten opzichte van die € 110 miljoen. De (beperkte) introductie van het noodzakelijkheids criterium, de jaarafrekeningsystematiek en de concernregeling leiden per saldo tot reductie van de administratieve lasten van € 10 miljoen. Het wegnemen van het onderscheid tussen vergoedingen en verstrekkingen en de herintroductie van de personeelskorting leiden daarentegen tot een stijging van de administratieve lasten met respectievelijk € 2,5 miljoen en € 27,5 miljoen. Beide stijgingen zijn het gevolg van de verplichte vastleggingen op werknemersniveau. Per saldo komt de totale administratieve lastenverlichting door de WKR daarmee neer op € 90 miljoen.

Afvalstoffenbelasting

De wijzigingen in de afvalstoffenbelasting leiden tot een toename van de administratieve lasten met structureel € 0,1 miljoen omdat als gevolg van het ook in de heffing betrekken van het verbranden van afval het aantal belastingplichtigen toeneemt.

Btw-vrijstelling ziekenhuizen en andere verpleeg- en verzorginstellingen

De aanpassing van de btw-vrijstelling voor ziekenhuizen en andere verpleeg- en verzorginstellingen heeft wat betreft de administratieve lasten geen gevolgen voor de nu al vrijgestelde instellingen. Zij blijven vrijgesteld presteren, ook als zij ervoor kiezen om winst te gaan beogen. Voor de huidige commerciële verpleeg- en verzorgingsinstellingen leidt dit wetsvoorstel tot een afname van de administratieve lasten met circa € 0,5 miljoen. Deze reductie wordt behaald doordat zij geen onderscheid meer hoeven te maken tussen vrijgestelde en belaste diensten.

Overige maatregelen

De wijzigingen in de belasting op leidingwater voorkomen dat administratieve lasten ontstaan. Voor enkele andere maatregelen – zoals de wijziging van de gebruikelijkloonregeling en die op het terrein van de energiebelastingen – geldt dat sprake is van zeer geringe stijgingen van de administratieve lasten, die zowel absoluut als relatief verwaarloosbaar zijn.

II. ARTIKELSGEWIJZE TOELICHTING

Artikel I

Artikel I, onderdelen A, J, K, L en T (artikelen 2.4, 3.150, 4.49, 4.53 en 10bis.4 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

Deze wijzigingen betreffen wetstechnische aanpassingen in verband met de invoering met ingang van 1 januari 2015 van de nieuwe regeling voor kwalificerende buitenlandse belastingplichtigen in artikel 7.8 van de Wet inkomstenbelasting 2001 (Wet IB 2001) en het gelijktijdig vervallen van artikel 2.5 van die wet (zoals opgenomen in artikel II, onderdeel I, respectievelijk onderdeel B, van het Belastingplan 2014).

Artikelen I, onderdeel B, en II, onderdeel A (artikel 2.7 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

Op grond van het huidige artikel 2.7, eerste lid, van de Wet IB 2001 geldt dat de belastingplichtige het gehele jaar onder de regels voor binnenlandse belastingplichtigen moet vallen om in aanmerking te komen voor de heffingskorting voor de inkomstenbelasting. Voor buitenlandse belastingplichtigen geldt dat zij kunnen kiezen voor behandeling als binnenlandse belastingplichtigen. Deze keuzemogelijkheid verdwijnt echter per 1 januari 2015 door de invoering van de regeling voor kwalificerende buitenlandse belastingplichtigen (Belastingplan 2014). Wel zal de heffingskorting ook gaan gelden voor buitenlandse belastingplichtigen die het gehele kalenderjaar als kwalificerende buitenlandse belastingplichtige worden aangemerkt. Een en ander heeft onder de huidige regels tot gevolg dat bijvoorbeeld belastingplichtigen die gedurende het kalenderjaar emigreren en vervolgens niet worden aangemerkt als kwalificerende buitenlandse belastingplichtige, geen heffingskorting (kunnen) krijgen in dat jaar. Om (mogelijke) strijdigheden met het Unierecht, zoals het vrije verkeer van werknemers, genoemd in

artikel 45 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie, weg te nemen, wordt artikel 2.7 van de Wet IB 2001 gewijzigd. Door de in artikel II, onderdeel A, opgenomen wijziging van artikel 2.7 van de Wet IB 2001 worden de regels voor de heffingskorting voor de inkomstenbelasting zodanig aangepast, dat de heffingskorting tijdsevenredig wordt toegekend voor de periode waarin de belastingplichtige binnenlandse of kwalificerende buitenlandse belastingplichtige is. Daarbij verdient het opmerking dat iemand alleen maar voor een deel van het jaar kwalificerende buitenlandse belastingplichtige kan zijn als gedurende het kalenderjaarjaar niet langer aan het woonlandcriterium wordt voldaan. Het invoeren van een tijdsevenredige berekening van de heffingskorting vergt echter een zodanige aanpassing in het ICT-systeem van de Belastingdienst, dat dit pas per 1 januari 2016 gerealiseerd kan worden. Voor 2015 wordt daarom met de in artikel I, onderdeel B, opgenomen wijziging van artikel 2.7 van de Wet IB 2001 voorgesteld om tijdelijk de gehele heffingskorting toe te kennen, ook al is de belastingplichtige slechts een deel van het jaar binnenlandse belastingplichtige of kwalificerende buitenlandse belastingplichtige.

Voor het bepalen van de hoogte van de heffingskorting wordt tijdens de periode dat de belastingplichtige geen binnenlandse belastingplichtige of kwalificerende buitenlandse belastingplichtige is, alleen gekeken naar het Nederlandse inkomen conform de regeling voor (niet-kwalificerende) buitenlandse belastingplichtigen. Tijdens de periode dat de belastingplichtige binnenlandse belastingplichtige of kwalificerende buitenlandse belastingplichtige is, wordt het wereldinkomen in aanmerking genomen.

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

Ingevolge artikel I, onderdelen C en E, 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 is ten opzichte van de bestaande tabellen een wijziging aangebracht, die onderdeel is van het koopkrachtpakket voor het jaar 2015. Het percentage van de eerste schijf is – ten opzichte van het in 2014 geldende percentage – gewijzigd van 5,10 in 5,35.

Bij de in de tabellen opgenomen bedragen is voorts reeds rekening gehouden met de inflatiecorrectie van artikel 10.1 van de Wet IB 2001 die per 1 januari 2015 wordt toegepast, alsmede de in artikel 3.4 van de Wet maatregelen woningmarkt 2014 II opgenomen wijziging.

Artikel I, onderdelen D en F, en artikel IV, onderdelen E en G (artikelen 2.10 en 2.10a van de Wet inkomstenbelasting 2001 en de artikelen 20a en 20b van de Wet op de loonbelasting 1964)

De tabellen van de artikelen 2.10 en 2.10a van de Wet IB 2001 en de artikelen 20a en 20b van de Wet op de loonbelasting 1964 (Wet LB 1964) worden vervangen in verband met de verhoging van het belastingtarief van de eerste en tweede schijf met 3%-punt. Deze wijziging houdt verband met de invoering van de Wet langdurige zorg. Met de invoering van die wet wordt de algemene verzekering bijzondere ziektekosten, en daarmee ook de premie voor de Algemene Wet Bijzondere Ziektekosten (AWBZ), vervangen door de verzekering langdurige zorg. Het premiepercentage van de verzekering langdurige zorg is lager dan het AWBZ-premiepercentage. Om de Wet langdurige zorg lastenneutraal in te voeren wordt het belastingtarief met hetzelfde percentage verhoogd als het premiepercentage daalt. Het gecombineerde heffingspercentage in de eerste en tweede schijf blijft hiermee ongewijzigd.

Artikelen I, onderdelen G en H, IX, onderdeel B, en XXVII (artikelen 3.14 en 3.109 van de Wet inkomstenbelasting 2001, artikel 8 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 en artikel 68 van de Mijnbouwwet)

Met de wijziging van artikel 3.14, eerste lid, onderdeel c, van de Wet IB 2001 wordt invulling gegeven aan het per brief van 25 april 2014 aangekondigde voornemen om buitenlandse boeten, net als Nederlandse boeten, van aftrek uit te sluiten.⁵¹ Directe aanleiding daarvoor is het opleggen van boeten door buitenlandse toezichhoudende instanties. De reikwijdte van de wijziging is echter ruimer omdat zij betrekking heeft op alle buitenlandse boeten, waaronder ook verkeersboeten, mededingingsboeten en milieuboeten. Voor Nederlandse boeten en boeten opgelegd door een instelling van de Europese Unie wijzigt er niets.

Door de referenties naar de Nederlandse rechtsorde te verwijderen wordt de reikwijdte van artikel 3.14, eerste lid, onderdeel c, van de Wet IB 2001 zodanig verbreed dat onder meer buitenlandse boeten (opgelegd door een strafrechter) en schikkingen betaald aan een andere staat of aan een onderdeel daarvan, binnen het bereik van deze bepaling gaan vallen. De zinsnede «of een onderdeel daarvan» wordt toegevoegd omdat het denkbaar is dat in het buitenland een schikking niet aan een staat betaald wordt, maar aan een onderdeel daarvan, bijvoorbeeld een deelstaat. Eveneens is het mogelijk dat een schikking wordt getroffen met een controlerende of uitvoerende instantie belast met een publieke taak. Dergelijke betalingen worden ook van aftrek uitgesloten.

De uitbreiding van de aftrekbeperking ziet tevens op de buitenlandse boeten die vergelijkbaar zijn met bestuurlijke boeten in Nederland. Dit moet ruim worden uitgelegd en de boetebevoegdheid van buitenlandse instanties of bestuursonderdelen kan hierbij afwijken van de wijze waarop de boetebevoegdheid onder het Nederlandse systeem van bestuurlijke boeten is vormgegeven. Zo zullen onder meer in het buitenland opgelegde verkeersboeten die administratief worden afgehandeld hieronder vallen. In het kader van deze aanpassing kan ook artikel 3.14, derde lid, van de Wet IB 2001 vervallen.

De zinsnede «geldboeten opgelegd op basis van bij wet geregeld tuchtrecht» blijft ongewijzigd. Onder de huidige wettekst volgt de beperking tot Nederlands tuchtrecht niet uit de wettekst, maar uit de context. Door het vervallen van de thans nog in het onderhavige onderdeel c opgenomen beperkingen tot Nederland, wijzigt de context en kan voortaan worden uitgegaan van de tekst van de bepaling op grond waarvan ook buitenlandse tuchtrechtelijke boeten onder het bereik vallen. In uitzonderlijke gevallen kunnen zich situaties voordoen waarbij in het buitenland geldboeten worden opgelegd voor vergrijpen die het Nederlandse rechtsbestel niet kent en waarvan de strafbaarheid ook evident strijdig is met de Nederlandse rechtsorde of waarbij bij de bestraffing van een gedraging in het geheel geen sprake is geweest van een behoorlijke rechtspleging. In dergelijke gevallen zal worden bezien of op grond van artikel 63 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR) (de hardheidsclausule) de opgelegde boete toch in aftrek mag worden gebracht. Mocht blijken dat er zich voldoende soortgelijke onbillijke gevallen voordoen, dan kan tegemoetkomend beleid worden opgesteld. De in artikel 3.109 van de Wet IB 2001, artikel 8 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (Wet Vpb 1969) en artikel 68 van de Mijnbouwwet aan te brengen wijzigingen houden verband met de vernummering van enkele leden van artikel 3.14 van de Wet IB 2001 als gevolg van het vervallen van het derde lid van dat artikel. Tevens wordt van de gelegenheid gebruikgemaakt om een redactionele verbetering in artikel 3.109 van de Wet IB 2001 aan te brengen.

⁵¹ Kamerstukken II 2013/14, 33 803, nr. 8.

De wijziging van artikel 3.133 van de Wet IB 2001 regelt dat bij langdurige arbeidsongeschiktheid een aanspraak op een lijfrente als bedoeld in de artikelen 3.125 of 3.126a van die wet, geheel of gedeeltelijk kan worden afgekocht zonder dat sprake is van negatieve uitgaven voor inkomensvoorzieningen, met als gevolg dat ter zake van die afkoop geen revisierente is verschuldigd. De ontvangen afkoopsom behoort wel tot het box 1-inkomen. Bij een gedeeltelijke afkoop van een lijfrente blijft het resterende deel van die lijfrente verder regulier onder het lijfrenteregime van box 1 vallen.

Voor de tegemoetkoming gelden drie voorwaarden. In de eerste plaats moet de verzekeringnemer, dan wel, indien deze is overleden, de gerechtigde tot de aanspraak, langdurig arbeidsongeschikt zijn. Bij ministeriële regeling wordt nadere duiding gegeven aan wat hieronder wordt verstaan. In de tweede plaats geldt als voorwaarde dat de belastingplichtige nog niet de AOW-gerechtigde leeftijd heeft bereikt. Ingeval een AOW-uitkering wordt ontvangen (al dan niet in combinatie met andere oudedagsuitkeringen), is een aparte onttrekking aan de lijfrente voor arbeidsongeschiktheid naar de mening van het kabinet niet nodig. In de derde plaats wordt een maximum gesteld aan het – in aanvulling op een mogelijke reguliere termijn – op te nemen bedrag. De onttrekking is inkomenvervangend bedoeld en wordt daarom gekoppeld aan het inkomen van de belastingplichtige in de afgelopen jaren. Hierbij wordt in beginsel aangesloten bij artikel 3.127, derde lid, van de Wet IB 2001. Concreet betekent dit dat – naast een mogelijke reguliere termijn – aan de lijfrente in principe maximaal mag worden onttrokken het gemiddelde van het gezamenlijke bedrag van de winst uit onderneming vóór toevoeging aan en afnemering van de oudedagsreserve en vóór de ondernemersaftrek, het belastbare loon, het belastbare resultaat uit overige werkzaamheden en de belastbare periodieke uitkeringen en verstrekkingen van de belastingplichtige in het voorafgaande en het daaraan voorafgaande jaar (jaar «t-1» en jaar «t-2»). Anders dan in artikel 3.127, derde lid, van de Wet IB 2001 wordt dit bedrag echter niet verminderd met een franchisebedrag. Om de regeling ook verder zo eenvoudig mogelijk te houden, hoeft tot een bedrag van € 40.000 geen toetsing aan het inkomen plaats te vinden. De uitvoerder van de lijfrente kan er op verzoek van de klant bij de inhouding van loonbelasting en premie voor de volksverzekeringen rekening mee houden dat het gaat om een (gedeeltelijke) afkoop van de lijfrente bij arbeidsongeschiktheid. De klant dient daartoe aan de uitvoerder van de lijfrente aannemelijk te maken dat hij geheel of gedeeltelijk arbeidsongeschikt is en voldoet aan de in de ministeriële regeling gestelde voorwaarden. Als dat het geval is, vindt inhouding van loonbelasting en premie voor de volksverzekeringen plaats volgens de reguliere systematiek. De afkoopsom wordt namelijk volgens de voorgestelde wettekst aangemerkt als een termijn van een lijfrente. Met deze werkwijze wordt voorkomen dat op de afkoopsom in veel gevallen loonbelasting moet worden ingehouden tegen een vast tarief van 52%. Bovendien vindt door deze wijze van inhouding van loonbelasting en premie voor de volksverzekeringen op de afkoopsom bij arbeidsongeschiktheid, de aanvulling van de aangifte inkomstenbelasting in de juiste rubriek plaats. Hiermee wordt voorkomen dat bij de behandeling van de aangifte de vraag opkomt of over de afkoopsom revisierente is verschuldigd.

Artikel I, onderdelen M en N (artikelen 5.16 en 5.16b van de Wet inkomstenbelasting 2001)

De wijzigingen van de ingevolge de Wet verlaging maximumopbouw- en premiepercentages pensioen en maximering pensioengevend inkomen per 1 januari 2015 in te voeren artikelen 5.16 en 5.16b van de Wet IB 2001 houden grotendeels verband met een herstel van een onjuiste nummering van enkele leden van die artikelen. Daarnaast wordt in de aanhef van artikel 5.16, tweede lid, van de Wet IB 2001 tot uitdrukking gebracht dat de in dat lid opgenomen definitie ook geldt voor de lagere regelgeving. Verder wordt aan artikel 5.16b, eerst lid, van de Wet IB 2001 een volzin toegevoegd op grond waarvan in samenhang met de ingevolge de eerste volzin van die bepaling te stellen regels voor de bepaling van de premie ook nadere regels kunnen worden gesteld voor de samenloop van een nettolijfrente met een nettopensioen. Deze wijziging hangt samen met de omstandigheid dat ingevolge het onderhavige wetsvoorstel een afzonderlijke box 3-vrijstelling voor nettopensioen wordt ingevoerd (zie artikel I, onderdeel P).

Artikel I, onderdeel O (artikel 5.16c van de Wet inkomstenbelasting 2001)

Het ingevolge de Wet verlaging maximumopbouw- en premiepercentages pensioen en maximering pensioengevend inkomen per 1 januari 2015 in te voeren artikel 5.16c, eerste lid, van de Wet IB 2001 geeft omstandigheden weer waardoor een nettolijfrente het karakter van oudedagsvoorziening verliest. In dat artikel worden enige leden ingevoegd. Het nieuwe tweede lid van artikel 5.16c van de Wet IB 2001 bewerkstelligt dat ingeval zich een omstandigheid voordoet die is omschreven in artikel 5.16c, eerste lid, een bedrag ter grootte van de helft van de aanspraak op de nettolijfrente aan het begin van het kalenderjaar waarin die omstandigheid zich voordoet, vermenigvuldigd met tien, tot de bezittingen van het daaropvolgende kalenderjaar wordt gerekend. Aangezien voor de forfaitaire rendementsheffing van box 3 wordt aangesloten bij de waardepeildatum van 1 januari, wordt het bedrag pas in het kalenderjaar volgend op het kalenderjaar waarin sprake is van een omstandigheid als beschreven in artikel 5.16c, eerste lid, van de Wet IB 2001, tot de rendementsgrondslag gerekend. Als in de praktijk blijkt dat ondanks deze bijtelling veelvuldig afkoop van nettolijfrenten plaatsvindt, wordt bezien of aanpassing van de sanctiebepaling nodig is.

In het nieuwe derde lid is een tegenbewijsregeling opgenomen. Op grond hiervan kan de belastingplichtige aannemelijk maken dat de belasting die is verschuldigd over het ingevolge artikel 5.16c, tweede lid, van de Wet IB 2001 op forfaitaire wijze vastgestelde bedrag hoger is dan het totale bedrag van belasting en belastingrente die zouden zijn verschuldigd indien de mogelijkheid zou bestaan de in de voorafgaande jaren ingevolge artikel 5.16 van de Wet IB 2001 genoten vrijstelling door middel van navorderingsaanslagen ongedaan te maken. Indien dit laatste totale bedrag lager is, dan wordt – in afwijking van genoemd tweede lid – een bedrag als bezitting in aanmerking genomen ter grootte van dit totale bedrag vermenigvuldigd met 100/1,2.

Het nieuwe vierde lid bewerkstelligt dat onder voorwaarden in geval van langdurige arbeidsongeschiktheid de gevolgen die in artikel 5.16c van de Wet IB 2001 zijn beschreven niet gelden. De voorwaarden zijn grotendeels gelijk aan de voorwaarden die worden gesteld in het nieuwe artikel 3.133, negende lid, van de Wet IB 2001 (artikel I, onderdeel I). In de eerste plaats moet de verzekeringnemer, dan wel, indien deze is overleden, de gerechtigde tot de aanspraak, langdurig arbeidsongeschikt zijn. Bij ministeriële regeling wordt nadere duiding gegeven aan wat hieronder wordt verstaan. In de tweede plaats geldt als voorwaarde dat de belastingplichtige nog niet de AOW-gerechtigde leeftijd heeft bereikt. Ingeval

een AOW-uitkering wordt ontvangen (al dan niet in combinatie met andere oudedagsuitkeringen), is een aparte onttrekking aan de nettolijfrente voor arbeidsongeschiktheid naar de mening van het kabinet niet nodig. In de derde plaats wordt een maximum gesteld aan het op te nemen bedrag. De onttrekking is inkomenvervangend bedoeld en wordt daarom gekoppeld aan het inkomen van de belastingplichtige in de afgelopen jaren. In verband met het nettokarakter van de nettolijfrente wordt ook dit maximum gekoppeld aan een netto-inkomen. Hierbij wordt in beginsel aangesloten bij artikel 3.127, derde lid, van de Wet IB 2001, met dien verstande dat vervolgens een omrekening plaatsvindt naar een netto-inkomen. Concreet betekent dit dat aan de nettolijfrente in principe maximaal mag worden onttrokken het gemiddelde van het gezamenlijke bedrag van de winst uit onderneming vóór toevoeging aan en afnemering van de oudedagsreserve en vóór de ondernemersaftrek, het belastbare loon, het belastbare resultaat uit overige werkzaamheden en de belastbare periodieke uitkeringen en verstrekkingen van de belastingplichtige in het voorafgaande en het daaraan voorafgaande jaar (jaar «t-1» en jaar «t-2») voor zover dit de zogenoemde aftoppingsgrens overschrijdt, vermenigvuldigd met de nettofactor van artikel 5.16, vierde lid, van de Wet IB 2001. Dat alleen het deel van het inkomen in aanmerking wordt genomen dat de zogenoemde aftoppingsgrens overschrijdt hangt samen met de omstandigheid dat de nettolijfrente alleen ziet op dit inkomenstraject.

De overige wijzigingen zijn redactioneel van aard.

Artikel I, onderdeel P (afdeling 5.3B van de Wet inkomstenbelasting 2001)

Met de onderhavige wijziging wordt naast de uit de Wet verlaging maximumopbouw- en premiepercentages pensioen en maximering pensioengevend inkomen voortvloeiende box 3-vrijstelling voor nettolijfrenten een afzonderlijke box 3-vrijstelling ingevoerd voor arbeidsgerelateerd en in zoverre in de tweede pijler vallend nettopensioen. Hiertoe wordt in hoofdstuk 5 van de Wet IB 2001 een nieuwe afdeling (afdeling 5.3B) ingevoegd, bestaande uit de artikelen 5.17 tot en met 5.17f. Bij de vormgeving van de vrijstelling is, uiteraard rekening houdend met het nettokarakter, zo veel mogelijk aangesloten bij de regels van hoofdstuk IIB van de Wet LB 1964 voor beschikbarepremieregelingen en met de in de Wet IB 2001 opgenomen regels voor beroepspensioenregelingen. In dat kader wordt in artikel 5.17, tweede lid, van de Wet IB 2001 geregeld dat onder een nettopensioenregeling wordt verstaan een regeling:

- a. die ten doel heeft het treffen van een voorziening als bedoeld in artikel 18, eerste lid, onderdeel a, onder 1°, 2° of 3°, van de Wet LB 1964, dan wel een daarmee naar aard en strekking overeenkomende voorziening ingevolge een regeling als bedoeld in artikel 1.7, tweede lid, onderdelen b en c, van de Wet IB 2001;
- b. die voldoet aan de in artikel 18, eerste lid, onderdeel b, van de Wet LB 1964 gestelde voorwaarden;
- c. waarvan als verzekeraar optreedt een lichaam als bedoeld in artikel 19a, eerste lid, onderdelen a, b, c en f, van de Wet LB 1964 (opbouw in eigen beheer is derhalve niet toegestaan);
- d. die blijft binnen de in of krachtens afdeling 5.3B van de Wet IB 2001 vastgestelde begrenzingen.

Nettopensioenregelingen kunnen ingevolge artikel 5.17, derde lid, van de Wet IB 2001 voorzien in:

- a. netto-ouderdomspensioen (nader uitgewerkt in artikel 5.17a van de Wet IB 2001);
- b. nettopartnerpensioen (nader uitgewerkt in artikel 5.17b van de Wet IB 2001);

- c. nettowezenpensioen (nader uitgewerkt in artikel 5.17c van de Wet IB 2001).

Het netto-ouderdompensioen, het nettopartnerpensioen en het nettowezenpensioen moeten ingevolge de artikelen 5.17a, 5.17b, respectievelijk 5.17c, van de Wet IB 2001 tijdsevenredig worden opgebouwd op basis van een beschikbarepremieregeling. Voor de begrenzingen wordt aangesloten bij de ingevolge de artikelen 18a, 18b en 18c van de Wet LB 1964 voor beschikbarepremieregelingen geldende begrenzingen, vermenigvuldigd met de nettofactor, bedoeld in het eveneens per 1 januari 2015 in te voeren artikel 5.16, vierde lid, van de Wet IB 2001. Als grondslag geldt het bedrag dat uitsluitend als gevolg van de met ingang van 1 januari 2015 geldende aftopping niet tot het pensioengevend loon, bedoeld in artikel 18g van de Wet LB 1964, behoort. Verder wordt in de eerstgenoemde artikelen geregeld dat de artikelen 18a, vierde, vijfde en zesde lid, 18b, vierde, vijfde en zesde lid, en 18c, vierde en zesde lid, van de Wet LB 1964 van overeenkomstige toepassing zijn. Op dezelfde wijze als voor de binnen de begrenzingen van de Wet LB 1964 blijvende beschikbarepremieregelingen zullen ook voor nettopensioenregelingen premiestaffels worden vastgesteld die in de praktijk kunnen worden gebruikt voor de vaststelling van de te hanteren premie.

Ingevolge artikel 5.17d van de Wet IB 2001 is artikel 18d van de Wet LB 1964 van overeenkomstige toepassing op het netto-ouderdompensioen, het nettopartnerpensioen en het nettowezenpensioen. Hiermee gelden voor deze pensioenvormen dezelfde mogelijkheden voor variabilisering en dergelijke als voor binnen de begrenzingen van de Wet LB 1964 blijvend pensioen.

In artikel 5.17e van de Wet IB 2001 worden de gevolgen uitgewerkt van onregelmatige handelingen met een nettopensioen. Deze bepaling komt overeen met het met ingang van 1 januari 2015 voor onregelmatige handelingen met nettolijfrenten geldende artikel 5.16c van de Wet IB 2001, zoals dat ingevolge het onderhavige wetsvoorstel komt te luiden (zie de toelichting op artikel 5.16c van de Wet IB 2001).

In artikel 5.17f van de Wet IB 2001 wordt de mogelijkheid opgenomen om voor een aantal zaken bij lagere regelgeving nadere regels te stellen. Hiermee wordt onder meer bewerkstelligd dat in lijn met artikel 3.18 van de Wet IB 2001 en artikel 18g van de Wet LB 1964 nadere regels kunnen worden gesteld met betrekking tot de perioden die in aanmerking komen als dienstjaren alsmede met betrekking tot het pensioengevend loon. Met het van overeenkomstige toepassing verklaren van artikel 19d van de Wet LB 1964 geldt de in dat artikel opgenomen delegatiebevoegdheid ook voor het nettopensioen.

Artikel I, onderdeel Q (artikel 6.25 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

In artikel 6.25, eerste lid, van de Wet IB 2001 is bepaald voor welke kring van personen weekenduitgaven voor gehandicapten in aftrek kunnen worden gebracht. Bij deze kring van personen gaat het op grond van de huidige wettekst om een kind, een broer, een zus of een onder mentor-schap gestelde persoon. Aan deze kring van personen wordt ook de onder curatele gestelde persoon toegevoegd.⁵² Hierbij dienen de taken van de curator soortgelijk te zijn aan die van de mentor en dus te zien op het behartigen van persoonlijke belangen van de betrokkene. Het gaat dan om aangelegenheden inzake verzorging, verpleging, behandeling en begeleiding van de onder curatele gestelde persoon als bedoeld in artikel 1:381, vierde lid, van het Burgerlijk Wetboek. Aangezien aftrek alleen aan de orde kan zijn bij het door de belastingplichtige opvangen van de

⁵² Zie ook de beantwoording van Kamervragen over de aftrek van weekenduitgaven voor gehandicapten, Aanhangsel Handelingen II 2013/14, nr. 1910.

doorgaans in een instelling verblijvende ernstig gehandicapte tijdens weekenden en vakanties, lenen de overige taken van de curator die betrekking hebben op het behartigen van financiële belangen van de betrokkene zich niet voor de aftrek van weekenduitgaven voor gehandicapten.

Artikelen I, onderdeel R, II, onderdeel F, IV, onderdeel H, VII, onderdeel A, XXXII, onderdelen A en B (artikel 8.10 van de Wet inkomstenbelasting 2001, artikel 22 van de Wet op de loonbelasting 1964 en de artikelen III en VII van het Belastingplan 2014)

Zoals toegelicht in het paragraaf 4.1 van het algemeen deel van deze memorie wordt de algemene heffingskorting steiler afgebouwd. Als gevolg van deze wijziging dient ook de afbouw zoals opgenomen in het Belastingplan 2014 te worden aangepast overeenkomstig dit wetsvoorstel.

Artikelen I, onderdeel S, II, onderdeel I, en III (artikel 10.7 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

De wijzigingen van artikel 10.7 van de Wet IB 2001 in 2015, 2016 en 2017 strekken tot een verhoging van de afbouwgrens van de arbeidskorting zoals reeds toegelicht in paragraaf 4.1 van het algemeen deel van deze memorie. In 2015 wordt de afbouwgrens van de arbeidskorting verhoogd met € 8.600. In 2016 en 2017 wordt die grens, abstraherend van de inflatiecorrectie, verlaagd met respectievelijk € 500 en € 250. Het bedrag van € 8.600 is het totaal van de in artikel 10.7, vijfde lid, van de Wet IB 2001 op te nemen vermeerdering van de afbouwgrens met € 5.977, de in het huidige artikel 10.7, vijfde lid, van de Wet IB 2001 opgenomen, en te vervallen, vermindering van die afbouwgrens met € 2.600 en de verhoging van laatstgenoemd bedrag per 1 januari 2015 met € 23 als gevolg van de indexatie op grond van artikel 10.1, eerste lid, van de Wet IB 2001. Dit leidt ertoe dat de arbeidskorting in het afbouwtraject maximaal wordt verhoogd met € 344 in 2015 en wordt verlaagd in 2016 en 2017 met, eveneens abstraherend van de inflatiecorrectie, maximaal € 20, respectievelijk € 10.

Artikel I, onderdeel U (artikel 10a.15 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

In de voorgestelde artikelen 5.16c, tweede lid, (artikel I, onderdeel O) en 5.17e, tweede lid, van de Wet IB 2001 (artikel I, onderdeel P) wordt geregeld dat een bedrag tot de bezittingen wordt gerekend, ingeval artikel 5.16c, eerste lid, respectievelijk artikel 5.17e, eerste lid, van de Wet IB 2001 toepassing vindt. Dit bedrag wordt gesteld op de helft van de waarde van de aanspraak, bedoeld in artikel 5.16c, eerste lid, respectievelijk artikel 5.17e, eerste lid, van de Wet IB 2001 aan het begin van het voorafgaande kalenderjaar, vermenigvuldigd met tien. Het onderhavige artikel 10a.15 van de Wet IB 2001 regelt dat de hiervoor genoemde factor tien wordt vervangen door het aantal kalenderjaren tussen 1 januari 2015 en het moment waarop artikel 5.16c, eerste lid, respectievelijk artikel 5.17e, tweede lid, van de Wet IB 2001 toepassing vindt indien dit aantal lager is dan tien.

Artikel II

Artikel II, onderdeel B (artikel 3.127 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

Met de wijziging van artikel 3.127, vierde lid, onderdeel a, van de Wet IB 2001 wordt beoogd te voorkomen dat een lijfrentepremie in aftrek kan worden gebracht ter zake van een inkomensbestanddeel waarover reeds een nettopensioen als bedoeld in artikel 5.17 van de Wet IB 2001 is

opgebouwd. Daartoe wordt geregeld dat bij de bepaling van de ingevolge artikel 3.127, eerste lid, van de Wet IB 2001 over het inkomen van het voorafgaande jaar in aanmerking te nemen premie – naast de reeds geldende verminderingen – een vermindering plaatsvindt met het gezamenlijke bedrag van de door de belastingplichtige in het voorafgaande kalenderjaar voor een nettopensioen als bedoeld in artikel 5.17 van de Wet IB 2001 betaalde of verrekenende premies. Ten behoeve van de vergelijkbaarheid worden de laatstgenoemde premies voor deze berekening gebruteerd door deze premies te delen door de nettofactor, bedoeld in artikel 5.16, vierde lid, van de Wet IB 2001.

Omdat opbouw van een nettopensioen als bedoeld in artikel 5.17 van de Wet IB 2001 pas vanaf 1 januari 2015 kan plaatsvinden en in artikel 3.127 van de Wet IB 2001 alleen de pensioenopbouw van het aan het belastingjaar voorafgaande jaar relevant is, hoeft de wijziging van artikel 3.127 van de Wet IB 2001 pas op 1 januari 2016 in werking te treden.

Artikel II, onderdeel C (artikel 5.6 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

Door het vervallen van artikel 5.6 van de Wet IB 2001 vervalt met ingang van 1 januari 2016 de zogenoemde ouderentoeslag, waarmee voor ouderen met een relatief laag box 1-inkomen het voor de heffing in box 3 geldende heffingvrije vermogen wordt verhoogd.

Artikel II, onderdelen D, E en H (artikelen 5.16c, 5.17e en 10.1 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

In de artikelen 5.16c, derde lid, 5.17e, derde lid, en 10.1, eerste lid, van de Wet IB 2001 kan de verwijzing naar artikel 5.6 van die wet vervallen vanwege het vervallen van het laatstgenoemde artikel op grond van artikel II, onderdeel C.

Artikelen II, onderdeel G, en VII, onderdeel B (artikel 8.17 van de Wet inkomstenbelasting 2001 en artikel 22b van de Wet op de loonbelasting 1964)

Zoals toegelicht in paragraaf 4.7 van het algemeen deel van deze memorie worden de hoge ouderenkorting en de verlaagde ouderenkorting per 1 januari 2016 beide verlaagd met € 83.

Artikel IV

Artikel IV, onderdeel A (artikel 4 van de Wet op de loonbelasting 1964)

De wijziging van artikel 4 van de Wet LB 1964 betreft een redactionele aanpassing van de verwijzing naar artikel 12a, vierde lid, van de Wet LB 1964. Deze houdt verband met de eveneens in dit wetsvoorstel opgenomen wijzigingen van artikel 12a van de Wet LB 1964, waarbij genoemd vierde lid wordt vernummerd tot vijfde lid.

Artikel IV, onderdeel B (artikel 12a van de Wet op de loonbelasting 1964)

Artikel 12a van de Wet LB 1964 ziet op de gebruikelijkloonregeling en wordt op enkele onderdelen aangepast. Het huidige artikel 12a, eerste lid, van de Wet LB 1964 wordt in dat kader opgesplitst in twee afzonderlijke leden (eerste en tweede lid), waarbij het eerste lid drie verschillende onderdelen krijgt. Hiermee worden de begrijpelijkheid en leesbaarheid van het artikel verbeterd. Tevens bevat de tekst enkele inhoudelijke wijzigingen ten opzichte van de huidige regeling, die hierna worden toegelicht.

In het eerste lid wordt de nieuwe hoofdregel opgenomen. Op grond van deze hoofdregel wordt ten aanzien van de werknemer die arbeid verricht ten behoeve van een lichaam waarin hij of zijn partner een aanmerkelijk belang heeft (de DGA), het in het kalenderjaar van dat lichaam genoten loon ten minste gesteld op het hoogste van de volgende bedragen:

- a. 75% van het loon uit de meest vergelijkbare dienstbetrekking;
- b. het hoogste loon van de werknemers die in dienst zijn van het hiervoor bedoelde lichaam of daarmee verbonden lichamen;
- c. € 44.000 (bedrag 2014).

Deze hoofdregel geldt zowel voor de inhoudingsplichtige bij het vaststellen van het in aanmerking te nemen loon als voor de inspecteur bij een controle of een vooroverleg.

In het tweede lid wordt de uitzondering op deze hoofdregel opgenomen. Als de inhoudingsplichtige aannemelijk maakt dat het uit de toepassing van de hiervoor genoemde hoofdregel voortvloeiende bedrag hoger is dan 75% van het loon uit de meest vergelijkbare dienstbetrekking waarbij een aanmerkelijk belang geen rol speelt, wordt het loon gesteld op 75% van het loon uit de meest vergelijkbare dienstbetrekking, met dien verstande dat het loon ten minste wordt gesteld op € 44.000 of, indien het loon uit de meest vergelijkbare dienstbetrekking lager is dan dat bedrag, op het loon uit de meest vergelijkbare dienstbetrekking.

De eerste inhoudelijke wijziging ten opzichte van de huidige regeling betreft een aanpassing van de doelmatigheidsmarge van 30% naar 25%. Daarnaast wordt het begrip «soortgelijke dienstbetrekking», waaraan onder andere getoetst moet worden om te bepalen hoe hoog een gebruikelijk (of zakelijk) loon is, vervangen door het begrip «meest vergelijkbare dienstbetrekking». Dit begrip wordt gedefinieerd in het nieuwe artikel 12a, vijfde lid, onderdeel c, van de Wet LB 1964 en betreft het loon uit de meest vergelijkbare dienstbetrekking waarbij een aanmerkelijk belang geen rol speelt. Het gaat hierbij om de meest vergelijkbare dienstbetrekking die gevonden is door de Belastingdienst of de inhoudingsplichtige en waarvan het loon bekend is of redelijkerwijs geschat kan worden. Zowel de Belastingdienst als de inhoudingsplichtige kan hierbij steeds proberen om aannemelijk maken dat er een meer vergelijkbare dienstbetrekking bestaat dan de dienstbetrekking die door de andere partij wordt aangevoerd. Het is daarbij, net als onder de huidige regeling, niet nodig personen met vergelijkbare dienstbetrekkingen met naam en toenaam te kennen of te noemen. Een dienstbetrekking waarbij het loon op een ander bedrag is vastgesteld dan in het economische verkeer gebruikelijk is, kan op grond van het nieuwe artikel 12a, vijfde lid, onderdeel c, onder 4°, van de Wet LB 1964 niet als de meest vergelijkbare dienstbetrekking worden aangemerkt. Met deze bepaling wordt beoogd om niet-zakelijke dienstbetrekkingen, waarbij bijvoorbeeld sprake is van familiebanden, uit te sluiten. Bij dienstbetrekkingen tussen derden wordt in beginsel echter aangenomen dat sprake is van een loon dat in het economische verkeer gebruikelijk is. In de praktijk kan het overigens voorkomen dat meerdere dienstbetrekkingen binnen een bepaalde beroepsgroep gezamenlijk aan te merken zijn als de meest vergelijkbare dienstbetrekking, maar dat de lonen voor deze dienstbetrekkingen verschillen. In die gevallen moet het loon in redelijkheid vastgesteld worden door bijvoorbeeld na te gaan welk loon het vaakst voorkomt of door uit te gaan van het gemiddelde loon.

De nieuwe opzet van de regeling maakt het ook gemakkelijker om in situaties waarin de dienstbetrekking van de meestverdienende werknemer in dienst van de vennootschap van de DGA niet vergelijkbaar is met de dienstbetrekking van de DGA, het loon van een van de overige werknemers van de vennootschap als uitgangspunt te nemen. Het idee achter de aansluiting bij de meestverdienende andere werknemer is dat het ongebruikelijk is dat een aanmerkelijkbelanghouder minder verdient dan een werknemer zonder aanmerkelijk belang. Voor bepaalde

werknemers kan het echter aannemelijk zijn dat zij, ook in een situatie zonder aanmerkelijk belang, een hoger salaris hebben dan een leidinggevende/eigenaar. Hierbij kan bijvoorbeeld gedacht worden aan situaties waarbij de meestverdienende werknemer beschikt over zeer specifieke of schaarse deskundigheid. Met toepassing van de tegenbewijsregeling uit het tweede lid, kan ook uitgegaan worden van het loon van een van de andere werknemers indien aannemelijk is dat die werknemer de meest vergelijkbare dienstbetrekking heeft.

Ten slotte wordt in het nieuwe artikel 12a, vijfde lid, onderdeel d, van de Wet LB 1964 een definitie opgenomen van het begrip «met het lichaam verbonden lichamen». Deze definitie is in de eerste plaats van belang voor de in het eerste lid van dat artikel op te nemen hoofdregel, die hiervoor is toegelicht. Onder de huidige regeling wordt onder «met het lichaam verbonden lichaam» verstaan een met het lichaam (de inhoudingsplichtige) verbonden vennootschap als bedoeld in artikel 10a, zevende lid, van de Wet LB 1964. Voor de toepassing van artikel 12a van de Wet LB 1964 wordt dit begrip uitgebreid met de lichamen waaruit de inhoudingsplichtige direct of indirect met toepassing van de deelnemingsvrijstelling, bedoeld in artikel 13 van de Wet Vpb 1969, voordelen kan genieten. Zoals aangegeven in paragraaf 4.3 van het algemeen deel van deze memorie wordt met deze uitbreiding beoogd om, bij het bepalen van het in aanmerking te nemen loon van «partners» binnen een samenwerkingsverband, die hun functie vervullen via een persoonlijke bv, ook de lonen van werknemers die werkzaam zijn voor de werkmaatschappij van het samenwerkingsverband mee te nemen bij het vaststellen van het hoogste loon van de overige werknemers. De reden om in de definitie aan te sluiten bij de deelnemingsvrijstelling is dat samenwerkingsverbanden over het algemeen kiezen voor juridische structuren waarbij de deelnemingsvrijstelling van toepassing is, bijvoorbeeld door het invoegen van coöperaties in de structuur. De bewoording «kan genieten» moet zo opgevat worden dat sprake is van een verbonden lichaam indien de deelnemingsvrijstelling van toepassing zou zijn wanneer een winstuitkering wordt gedaan, ongeacht of ook daadwerkelijk winstuitkeringen worden gedaan. Met «direct of indirect» wordt bedoeld dat alle onderhavige lichamen (dochter, kleindochter en verder) onder de definitie vallen zolang de deelnemingsvrijstelling van toepassing is. De hiervoor genoemde definitie gaat eveneens gelden voor de in het huidige derde lid van genoemd artikel 12a opgenomen regeling voor situaties waarin het zakelijke loon niet hoger is dan € 5.000 en komt daarbij in de plaats van het ongedefinieerde begrip «concern».

Artikel IV, onderdeel C (artikel 18 van de Wet op de loonbelasting 1964)

Met de wijziging van artikel 18 van de Wet LB 1964 wordt geregeld dat een nettopensioenregeling als bedoeld in artikel 5.17 van de Wet IB 2001 buiten beschouwing blijft voor de toepassing van het derde lid van genoemd artikel 18. Daarmee gelden de in die bepaling genoemde gevolgen niet onverkort bij een samenloop met een nettopensioenregeling. Dat neemt uiteraard niet weg dat er wel sprake dient te zijn van een duidelijke splitsing tussen de binnen de begrenzingen van de Wet LB 1964 blijvende regeling en de nettopensioenregeling.

Artikel IV, onderdelen D en F (artikelen 20a en 20b van de Wet op de loonbelasting 1964)

Deze wijzigingen sluiten aan op de per 1 januari 2015 voorziene wijzigingen van de tabel opgenomen in artikel 2.10, eerste lid, van de Wet IB 2001, onderscheidenlijk op de per 1 januari 2015 voorziene wijzigingen van de tabel opgenomen in artikel 2.10a, eerste lid, van de Wet IB 2001 (artikel I, onderdelen C en E).

Artikel IV, onderdelen E en G (artikelen 20a en 20b van de Wet op de loonbelasting 1964)

De in deze onderdelen opgenomen wijzigingen zijn toegelicht in de toelichting op de wijzigingen van artikel 2.10 van de Wet IB 2001 (artikel I, onderdeel D).

Artikel IV, onderdeel H (artikel 22 van de Wet op de loonbelasting 1964)

De in dit onderdeel opgenomen wijziging is toegelicht in de toelichting op de wijziging van artikel 8.10 van de Wet IB 2001 (artikel I, onderdeel R).

Artikelen IV, onderdeel I, en XXXII, onderdeel C (artikel 26 van de Wet op de loonbelasting 1964 en artikel VIII A van het Belastingplan 2014)

Met de wijziging van artikel 26, eerste lid, van de Wet LB 1964 wordt, overeenkomstig artikel 25 van de Wet LB 1964, de mogelijkheid geopend om in de tabel bijzondere beloningen de arbeidskorting en de werkbonus te verwerken indien dit nodig wordt geacht.

Door de wijziging van artikel 26, eerste lid, van de Wet LB 1964 wordt artikel VIII A, onderdeel C, van het Belastingplan 2014 overbodig. De in artikel XXXII, onderdeel C, opgenomen wijziging strekt tot het vervallen daarvan.

Artikel IV, onderdeel J (artikel 31 van de Wet op de loonbelasting 1964)

De aanpassing van artikel 31, vierde lid, onderdeel c, van de Wet LB 1964 hangt samen met de eveneens in dit wetsvoorstel opgenomen aanpassing van artikel 3.14, eerste lid, onderdeel c, van de Wet IB 2001 (artikel I, onderdeel G). Met de laatstgenoemde aanpassing wordt invulling gegeven aan het voornemen om buitenlandse boeten, net als Nederlandse boeten, van aftrek uit te sluiten voor de inkomstenbelasting en de vennootschapsbelasting. Om te voorkomen dat vergoedingen van buitenlandse boeten kunnen worden aangewezen als eindheffingbestanddeel en derhalve bij de werknemer niet tot belastingheffing leiden, wordt artikel 31, vierde lid, onderdeel c, van de Wet LB 1964 overeenkomstig aangepast.

Artikel IV, onderdeel K (artikel 31a van de Wet op de loonbelasting 1964)

In artikel 31a van de Wet LB 1964 worden met betrekking tot de werkkostenregeling vier nieuwe maatregelen opgenomen. Deze maatregelen worden hierna per maatregel toegelicht.

Noodzakelijkheids criterium voor gereedschap en ICT-middelen

Het noodzakelijkheids criterium voor gereedschappen, computers, mobiele communicatiemiddelen en dergelijke apparatuur in de werkkostenregeling wordt opgenomen in artikel 31a, tweede lid, onderdeel g, van de Wet LB 1964.

Om discussies te vermijden over wat onder de reikwijdte van dit onderdeel valt, is gekozen voor een meer strikte afbakening dan via het thans gebruikelijke containerbegrip hulpmiddelen. Gereedschap wordt gebruikt om iets te maken, te meten of te controleren en kan naar zijn aard meerdere keren worden gebruikt. Daarbij gaat het om de gezamenlijke voorwerpen die voor het verrichten van een werkzaamheid nodig zijn, met name de werktuigen van een ambachtsman. Voorbeelden van gereedschap zijn: de hamer of de duimstok van een timmerman, het fototoestel van een fotograaf, een muziekinstrument van een muzikant, de kwast van een schilder en de naaimachine van een kledingmaker. De verf waar een

schilder mee schildert en de stof waar de kleding van wordt gemaakt, zijn geen gereedschap, net zomin als werkkleding of kantoormeubilair. Met computers, mobiele communicatiemiddelen en dergelijke apparatuur wordt bedoeld op ICT-middelen zoals desktops, laptops, tablets en mobiele telefoons (waaronder smartphones). Ook printers kunnen onder omstandigheden als noodzakelijk gereedschap gezien worden. Ter verduidelijking is nog opgenomen dat het niet alleen gaat om het vergoeden of verstrekken van deze gereedschappen en ICT-middelen, maar ook om alle vergoedingen en verstrekkingen die daarmee direct verband houden. Het kan ook gaan om het bij deze voorzieningen behorende gebruik van datatransport zoals een zogenoemde dongel of een abonnement via een 4G-kaartje en de voor het gebruik in het kader van de dienstbetrekking benodigde programmatuur en dergelijke. Op dit punt is geen verandering ten aanzien van het huidige beleid beoogd. Het op kosten van de inhoudingsplichtige installeren van software die niet noodzakelijk is voor de behoorlijke uitoefening van de dienstbetrekking blijft, zoals ook thans het geval is, een te belasten privévoordeel. Daarvoor kan binnen de werkkostenregeling de vrije ruimte benut worden. De in het nieuwe artikel 31a, tweede lid, onderdeel g, van de Wet LB 1964 bedoelde voorzieningen moeten naar het redelijke oordeel van de inhoudingsplichtige noodzakelijk zijn voor de behoorlijke vervulling van de dienstbetrekking. Noodzakelijk wordt in dit verband uitgelegd als «zonder meer nodig». Zonder meer nodig betekent dat zonder de voorziening de dienstbetrekking niet goed kan worden uitgeoefend en impliceert dat de voorziening in ieder geval daadwerkelijk bij de uitoefening van de dienstbetrekking gebruikt wordt. De omvang of de intensiteit van dat gebruik is indicatief, maar op zichzelf beschouwd niet doorslaggevend. Aan het voldoen van de toets staat niet in de weg dat veel werk in theorie ook mogelijk zou kunnen zijn zonder de betreffende voorziening of met een andere voorziening. Waar het om gaat is dat de inhoudingsplichtige zich in redelijkheid op het standpunt kan stellen dat de voorziening zonder meer nodig is voor de behoorlijke vervulling van de dienstbetrekking en dus overtuigend gericht is op een optimale bedrijfsvoering. Een dagbladjournalist met een potlood op pad sturen is misschien wel mogelijk, maar het is voor een uitgever vanuit zijn bedrijfsbelang weinig efficiënt, en zal niet leiden tot een behoorlijke vervulling van de dienstbetrekking. Bij een dergelijk beroep zijn bepaalde digitale hulpmiddelen nodig om optimaal te kunnen werken. Eén tablet en één telefoon zullen geen discussie opleveren. Twee tablets en twee telefoons wel.

Het vereiste van noodzakelijkheid vertoont veel overeenkomsten met het thans gebruikelijke zakelijkheidsvereiste dat is verbonden aan de term «voor de behoorlijke vervulling van de dienstbetrekking», maar gaat net een stapje verder. Een zakelijke voorziening hoeft niet zonder meer noodzakelijk te zijn. Kosten die alleen maar bijdragen aan een goede uitoefening van de dienstbetrekking zijn niet als «noodzakelijk» aan te merken. Het noodzakelijkheidsvereiste voorkomt ook dat als aanvullend criterium de mate van gebruik nodig is, zoals dat thans voor het zakelijkheidsvereiste wel het geval is. Anders dan in het leerstuk over het zakelijkheidsvereiste zoals dat in de jurisprudentie over de verwervingskosten vorm heeft gekregen, wordt bij het noodzakelijkheids criterium in eerste instantie afgegaan op het oordeel van de inhoudingsplichtige. Zijn betrokkenheid en verantwoordelijkheid kunnen blijken uit het feit dat hij de kosten voor zijn rekening neemt en deze niet overlaat aan de werknemer.

De noodzaak van een bepaalde voorziening is in essentie een objectief gegeven. Het vergt echter veel kennis van alle mogelijke beroepen om deze noodzaak te kunnen toetsen. Door de noodzaak van een voorziening als uitgangspunt te nemen voor de vraag of een bepaalde voorziening loon voor de werknemer vormt of niet, wordt het antwoord op de vraag of

de vrijstelling van toepassing is in de praktijk vooral neergelegd bij de inhoudingsplichtige. Het gaat er dan niet zo zeer om wat de werknemer als voordeel ervaart of wordt geacht te ervaren, maar of de inhoudingsplichtige heeft beoogd de werknemer het noodzakelijke instrumentarium te verstrekken voor de uitoefening van diens werk. Waar inhoudingsplichtigen dus meer vrijheid en minder administratieve lasten krijgen, wordt er door een noodzakelijkheids criterium ook veel meer verantwoordelijkheid bij hen neergelegd en zijn er minder regels waarop zij zich kunnen baseren. Die nieuwe verantwoordelijkheid houdt onder meer in dat de inhoudingsplichtige per werknemer, of per groep werknemers die vergelijkbare werkzaamheden verrichten, moet kunnen verantwoorden waarom een voorziening voor die werknemer of die groep werknemers noodzakelijk is.

Waar in noodzakelijke voorzieningen ook een substantieel privévoordeel voor de werknemer onderkend kan worden, neemt het belang van een helder en begrijpelijk toetsingskader toe. Zoals gezegd, ligt het voor de hand dat de voorziening in ieder geval daadwerkelijk bij de uitoefening van de dienstbetrekking wordt gebruikt. Voorts wordt in artikel 31a, tweede lid, onderdeel g, onder 1°, van de Wet LB 1964 aan de vrijstelling de voorwaarde verbonden dat de werknemer verplicht is tot teruggaaf van de voorziening of tot vergoeding van de restwaarde indien naar het oordeel van de inhoudingsplichtige deze voorziening niet langer noodzakelijk is voor de vervulling van de dienstbetrekking. Dat kan bijvoorbeeld het geval zijn bij een functiewissel of bij het einde van de dienstbetrekking of in het geval dat de inhoudingsplichtige overstapt op andere voorzieningen of programmatuur en de werknemer de eerder verstrekte of vergoede voorziening behoudt.

In het algemeen ligt het initiatief voor het verstrekken of vergoeden van een noodzakelijke voorziening bij de inhoudingsplichtige. Dat de inhoudingsplichtige moet bepalen welke voorziening noodzakelijk is, betekent overigens niet dat de werknemer geen keuze mag hebben in de vorm van de voorziening. Aan het noodzakelijkheids criterium kan nog steeds zijn voldaan als de werknemer binnen het gegeven dat een mobiele telefoon noodzakelijk is, de keuze maakt of mag maken voor het merk of model mobiele telefoon.

Ook blijven vaste kostenvergoedingen voor door de werknemer aangeschafte en betaalde noodzakelijke voorzieningen mogelijk, zolang de inhoudingsplichtige maar expliciet de vereisten bepaalt, waaraan de uit de vergoeding te bekostigen voorzieningen moeten voldoen.

Zoals hiervoor is aangegeven, vormt de mate waarin de inhoudingsplichtige bepaalt een belangrijke indicatie voor de noodzakelijkheid van de voorziening. Het past niet bij dit uitgangspunt om ook voorzieningen die worden vergoed of verstrekt via een cafetariaregeling onder de vrijstelling te laten vallen. Bij cafetariaregelingen mag de werknemer immers in het algemeen zelf bepalen of hij een voorziening krijgt. Om zeker te stellen dat in deze situatie geen gebruik kan worden gemaakt van de vrijstelling, wordt in artikel 31a, zevende lid, van de Wet LB 1964 een bepaling opgenomen die deze situaties van de vrijstelling uitsluit. Voor zover de vergoeding of verstrekking, al dan niet in het kader van een wijziging van de samenstelling van de tussen de werknemer en de inhoudingsplichtige overeengekomen beloning, in plaats is gekomen van een ander loonbestanddeel, is op grond van die bepaling de vrijstelling niet van toepassing. In het kader van dit artikel wordt het begrip »loonbestanddeel« breed opgevat. Dit betekent bijvoorbeeld dat tot dit begrip ook een vakantiedag behoort in het geval de werknemer de keuze heeft om een of meer vakantiedagen in te wisselen voor een voorziening. Genoemd artikel 31a, zevende lid, ziet bijvoorbeeld ook op voorzieningen die in het kader van een CAO zijn bedongen ten laste van de loonruimte. Een ander voorbeeld is een situatie waarin een werknemer een budget krijgt waaruit hij min of meer naar eigen inzicht voorzieningen kan bekostigen. De keuzevrijheid is

in zo'n geval te vrijblijvend, zodat niet aangenomen kan worden dat de inhoudingsplichtige in redelijkheid een noodzakelijke voorziening heeft bekostigd. Voornoemde bepaling hoeft niet aan het vragen van een eigen bijdrage voor privégebruik in de weg te staan voor zover de werknemer deze uit het nettoloon betaalt.

Een voorbeeld ter verduidelijking.

Voor een orkest is het noodzakelijk dat orkestleden een instrument bespelen. Deze instrumenten zijn veelal in eigendom bij de orkestleden zelf. Zij ontvangen van hun inhoudingsplichtige wel een tegemoetkoming in de kosten van verzekering en onderhoud van hun muziekinstrument. Een vergoeding voor dergelijke kosten kan onder de vrijstelling worden gebracht, ook al vergoedt de inhoudingsplichtige niet het gehele bedrag.

Tot slot is in de maatregel ter introductie van het noodzakelijkheids criterium nog een antimisbruikbepaling opgenomen om evenwicht te behouden in de bewijslastverdeling tussen inspecteur en inhoudingsplichtige. Waar in eerste instantie het oordeel van de inhoudingsplichtige bepalend is, geldt dat niet in de situatie waarin de werknemer tevens bestuurder of commissaris is in het lichaam waarvoor hij werkzaamheden verricht. In dat geval kunnen de hoedanigheid van inhoudingsplichtige en werknemer namelijk nogal in elkaar overlopen. In het nieuwe artikel 31a, tweede lid, onderdeel g, onder 2°, en achtste lid, van de Wet LB 1964 worden daarom aanvullende bepalingen opgenomen. Het betreft een verzwaren van de bewijslast die de nadruk op de gebruikelijkheid van de voorziening legt. Een voorziening als bedoeld in het nieuwe artikel 31a, tweede lid, onderdeel g, van de Wet LB 1964 kan in geval van een bestuurder of commissaris van de inhoudingsplichtige niet onder de gerichte vrijstelling worden gebracht, tenzij de inhoudingsplichtige aannemelijk maakt dat deze voorziening een voor de behoorlijke uitoefening van dienstbetrekking van deze werknemer gebruikelijke voorziening is.

Vergoedingen en verstrekkingen ter zake van op de werkplek gebruikte voorzieningen gelijktrekken

In het nieuwe artikel 31a, tweede lid, onderdeel h, van de Wet LB 1964 wordt een maatregel opgenomen die het mogelijk maakt vergoedingen en verstrekkingen ter zake van voorzieningen die geheel of gedeeltelijk op de werkplek gebruikt of verbruikt worden, gericht vrij te stellen. Deze maatregel neemt dan het thans bestaande onderscheid tussen – al dan niet in eigendom – verstrekte voorzieningen (nihilwaardering) en vergoedingen voor dergelijke voorzieningen weg. In genoemd onderdeel h is de mogelijkheid opgenomen om bij ministeriële regeling de beoogde voorzieningen aan te wijzen.

Personeelskorting

In het nieuwe artikel 31a, tweede lid, onderdeel i, van de Wet LB 1964 wordt een gerichte vrijstelling opgenomen voor vergoedingen en verstrekkingen ter zake van branche-eigen producten van het bedrijf van de inhoudingsplichtige of van het bedrijf van een met de inhoudingsplichtige verbonden vennootschap. Aan deze vrijstelling voor personeelskorting wordt de voorwaarde gesteld dat het voordeel niet meer mag bedragen dan 20% van de waarde in het economische verkeer van deze producten en niet meer dan € 500 per werknemer per jaar. In afwijking van de oude regeling is het niet langer mogelijk om het niet-gebruikte deel van de personeelskorting door te schuiven naar volgende kalenderjaren.

In het nieuwe artikel 31a, elfde lid, van de Wet LB 1964 wordt een nieuwe afrekensystematiek opgenomen. Zoals al in paragraaf 5 van het algemeen deel van deze memorie is aangegeven, wordt geregeld dat de inhoudingsplichtige nog maar één keer per jaar hoeft te berekenen wat zijn verschuldigde belasting in het kader van de werkkostenregeling is. Als het kalenderjaar is afgelopen kan de inhoudingsplichtige berekenen wat de totale loonsom is van het verstreken kalenderjaar waarover bij de werknemer is geheven (kolom 14-loon) en daaruit afleiden wat zijn vrije ruimte is en of die is overschreden. De eventueel verschuldigde belasting in het kader van de werkkostenregeling dient de inhoudingsplichtige dan aan te geven en af te dragen tegelijk met de belasting die over het eerste tijdvak van het nieuwe kalenderjaar is verschuldigd of ingehouden. Bij een aangiftetijdvak van een maand betekent dat tegelijk met de aangifte over januari die in februari wordt gedaan. Met het woord «uiterlijk» in de tekst van het nieuwe elfde lid wordt tot uitdrukking gebracht dat het een inhoudingsplichtige vrij staat om al eerder zijn in het kader van de werkkostenregeling verschuldigde belasting aan te geven en af te dragen. Indien een inhoudingsplichtige hiervoor kiest en na afloop van het kalenderjaar blijkt dat de inhoudingsplichtige in het kader van de werkkostenregeling te veel of te weinig belasting heeft afgedragen, dan dient hij dit te repareren in de aangifte over het eerste tijdvak van het nieuwe kalenderjaar.

In de tweede volzin van genoemd elfde lid wordt een regeling getroffen voor het geval dat de inhoudingsplicht gedurende het kalenderjaar is geëindigd. In dat geval dient de verschuldigde belasting in het kader van de werkkostenregeling uiterlijk te worden aangegeven in de aangifte over het tijdvak waarin de inhoudingsplicht is geëindigd.

In de wettekst wordt met het woord «tijdvak» aangesloten bij de terminologie in de Wet LB 1964 en de AWR. In de praktijk wordt het bedoelde tijdvak vaak «aangiftetijdvak» genoemd (ter onderscheiding van bijvoorbeeld een loontijdvak).

Artikel IV, onderdeel L (artikel 32 van de Wet op de loonbelasting 1964)

Met het nieuwe artikel 32 van de Wet LB 1964 wordt voor de werkkostenregeling een concernregeling geïntroduceerd waarmee de verschuldigde belasting bij overschrijding van de vrije ruimte op concernniveau vastgesteld kan worden. Bij de toepassing van de concernregeling worden de deelnemende inhoudingsplichtigen tezamen als één inhoudingsplichtige beschouwd voor de bepaling van de verschuldigde belasting met betrekking tot de in artikel 31, eerste lid, onderdelen f en g, van de Wet LB 1964 bedoelde eindheffingsbestanddelen. De inhoudingsplichtige met het grootste bedrag aan loon waarover in het kalenderjaar bij de werknemer belasting is geheven (kolom 14-loon), dient de in het kader van de werkkostenregeling verschuldigde belasting aan te geven en af te dragen. Ook het loon over aan het kalenderjaar voorafgaande periodes waarover in het kalenderjaar bij de werknemer is geheven, valt hieronder. Het loon over een in het kalenderjaar vallende periode waarover pas na afloop van het kalenderjaar belasting wordt geheven, telt niet mee voor het bepalen van de grootste loonsom. Op deze manier staat in het eerste tijdvak van het volgende kalenderjaar vast wie de belasting moet aangeven en afdragen en kan dat niet later nog wijzigen. Voor de duidelijkheid wordt erop gewezen dat deze regeling verschilt van de regeling van artikel 32bd van de Wet LB 1964, waarbij ingevolge een beleidsbesluit⁵³ is goedgekeurd dat voor de berekening van de verschuldigde pseudo-eindheffing

⁵³ Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 14 april 2010, nr. BLKB2014/0549M (Stcrt. 2014, 10934).

voor hoog loon buiten aanmerking blijft het loon waarover in het kalenderjaar wordt geheven, maar dat vóór het kalenderjaar is genoten. Volgens hetzelfde beleidsbesluit heeft het voor de pseudo-eindheffing voor hoog loon gevolgen indien na afloop van het kalenderjaar blijkt dat het in aanmerking genomen loon lager was (negatieve correctie). Ook hierin verschilt de regeling van artikel 32bd van de Wet LB 1964 van de onderhavige concernregeling, waarin negatieve correcties na afloop van het kalenderjaar geen gevolgen hebben voor het bepalen van het hoogste kolom 14-loon.

In het nieuwe artikel 32, tweede lid, van de Wet LB 1964 worden de voorwaarden opgenomen om voor de toepassing van deze regeling te kunnen kwalificeren als concern. In de eerste plaats moeten alle deelnemende inhoudingsplichtigen gedurende het gehele kalenderjaar opereren in concernverband. Lopende het kalenderjaar ingetreden en uitgetreden concernonderdelen vallen buiten het bereik van de concernregeling. Omdat gedurende het kalenderjaar geen zekerheid bestaat of concerndelen toe- of uitgetreden, is het praktisch niet goed mogelijk alvast een voorschotsystematiek toe te passen en voorschotbetalingen te doen. Dit laat onverlet dat een concernonderdeel dat de voorschotsystematiek heeft toegepast en dit nog binnen het kalenderjaar heeft teruggedraaid, de toepassing van de concernregeling niet hoeft te frustreren. Tevens moet sprake zijn van een direct of indirect belang van ten minste 95% in een of meer andere inhoudingsplichtigen die tot hetzelfde concernverband behoren.

Het nieuwe artikel 32, derde lid, van de Wet LB 1964 bevat een delegatiegrondslag om bij ministeriële regeling te bepalen welke gegevens iedere inhoudingsplichtige die ingevolge het eerste lid samen met andere inhoudingsplichtigen als één inhoudingsplichtige wordt beschouwd in zijn administratie moet opnemen, indien een concern ervoor kiest om de concernregeling toe te passen. Het gaat om gegevens ten aanzien van de berekening van de in het kader van de werkkostenregeling door het concern als geheel verschuldigde belasting. Ook moet in de administratie zijn vastgelegd welke inhoudingsplichtige het hoogste kolom 14-loon heeft en de belasting dus aangeeft en afdraagt. Dit is noodzakelijk voor de handhaafbaarheid van de concernregeling.

Artikelen IV, onderdeel M, en VII, onderdeel C (artikel 39d van de Wet op de loonbelasting 1964)

De tekst van de in het nieuwe artikel 39, vierde lid, van de Wet LB 1964 opgenomen 80%-regeling voor de opname ineens van de opgebouwde levensloopaanspraken, is grotendeels gelijklopend aan de tekst van de 80%-regeling uit 2013, die toen was opgenomen in artikel 39d, tweede lid, van de Wet LB 1964. Ten opzichte van de tekst uit 2013 is de datum aangepast: de 80%-regeling zal ten hoogste gelden voor de waarde in het economisch verkeer van de aanspraak op 31 december 2013. Net als in 2013 is gekozen voor een reeds verstreken tijdstip om anticipatie tegen te gaan. Verder is in artikel VII erin voorzien dat genoemd artikel 39d, vierde lid, met ingang van 1 januari 2016 vervalt. De regeling zal dus voor maar één jaar gelden.

Artikel V

Artikel V (overgangsrecht artikel 12a van de Wet op de loonbelasting 1964)

Dit artikel bevat overgangsrecht in verband met de aanpassing van de doelmatigheidsmarge in de gebruikelijkloonregeling. Op basis van dit artikel wordt het loon van de DGA voor de arbeid die hij verricht ten behoeve van een lichaam waarin hij of zijn partner een aanmerkelijk belang heeft in 2015 gesteld op 75/70^e van het in 2013 van dat lichaam

genoten loon als het in 2013 van dat lichaam genoten loon hoger is dan € 43.000. Als echter aannemelijk is dat het loon in 2015 bij toepassing van artikel 12a van de Wet LB 1964 op een ander bedrag zou worden gesteld, wordt het loon op dat andere bedrag gesteld.

Indien dit wetsvoorstel tot wet wordt verheven en er afspraken bestaan met de Belastingdienst over de hoogte van het loon dat de inhoudingsplichtige na 2014 voor een DGA in acht moet nemen, geldt het volgende. De Belastingdienst zegt voor dat geval bij dezen de desbetreffende afspraken per 1 januari 2015 op. Deze opzegging is nodig om de wijzigingen van de gebruikelijkloonregeling zo veel mogelijk voor alle betrokkenen op een gelijk moment in werking te laten treden, namelijk met ingang van 1 januari 2015. Het overgangsrecht zorgt ervoor dat in veel gevallen het in 2015 in aanmerking te nemen loon ten minste wordt gesteld op 75/70^e van het loon dat in 2013 in aanmerking werd genomen. Dit biedt de praktijk de gelegenheid om gedurende 2015 eventueel nieuwe afspraken te maken.

Om de praktijk niet onnodig te bezwaren stemt de Belastingdienst in met het volgende. De inspecteur kan in 2015 of daarna contact opnemen met de inhoudingsplichtige om een nieuwe afspraak te maken of zijn standpunt mee te delen over de toepassing van de gebruikelijkloonregeling. Zolang de inspecteur dit initiatief niet neemt, kan de inhoudingsplichtige de nu opgezegde afspraak volgens de voorwaarden ervan blijven toepassen, mits hij het volgens de afspraak in aanmerking te nemen loon, als dit hoger is dan € 43.000, verhoogt tot 75/70^e van dat loon. Uiteraard kan de inhoudingsplichtige ook zelf het initiatief nemen voor het maken van een nieuwe afspraak of de hoogte van het loon zelf vaststellen op basis van het gewijzigde artikel 12a van de Wet LB 1964.

De Belastingdienst zal het voorgaande voor de duidelijkheid en de rechtszekerheid ook communiceren via het voorlichtingsmateriaal voor de loonheffingen.

Artikel VI

Artikel VI (evaluatie noodzakelijkheids criterium werkkostenregeling)

Zoals in paragraaf 5 van het algemeen deel van deze memorie is aangegeven, is bij de wijziging van de werkkostenregeling gekozen voor een beperkte introductie van het noodzakelijkheids criterium. Het wordt namelijk alleen geïntroduceerd voor gereedschappen, computers, mobiele communicatiemiddelen en dergelijke apparatuur. Op deze manier kan binnen een overzichtelijk terrein in de praktijk en in de uitvoering ervaring worden opgedaan met dit nieuwe criterium. Nadat drie jaar ervaring is opgedaan, zal er gestart worden met een evaluatie van de doeltreffendheid en de effecten van het noodzakelijkheids criterium. Voor deze evaluatie zal ongeveer een jaar nodig zijn. Binnen vier jaar na de invoering van het noodzakelijkheids criterium zal de evaluatie worden aangeboden aan de Staten-Generaal.

Artikel VII

Artikel VII, onderdeel A (artikel 22 van de Wet op de loonbelasting 1964)

De in dit onderdeel opgenomen wijziging is toegelicht in de toelichting op de wijziging van artikel 8.10 van de Wet IB 2001 (artikel I, onderdeel R).

Artikel VII, onderdeel B (artikel 22b van de Wet op de loonbelasting 1964)

De in dit onderdeel opgenomen wijziging is toegelicht in de toelichting op de wijziging van artikel 8.17 van de Wet IB 2001 (artikel II, onderdeel G).

Artikel VIII

Artikel VIII (artikel 1 van de Wet vermindering afdracht loonbelasting en premie voor de volksverzekeringen)

De wijziging van artikel 1, eerste lid, onderdeel I, van de Wet vermindering afdracht loonbelasting en premie voor de volksverzekeringen regelt dat alleen nog inhoudingsplichtigen die een onderneming drijven als S&O-inhoudingsplichtige aangemerkt worden. Hierdoor komen inhoudingsplichtigen die geen onderneming drijven en die speur- en ontwikkelingswerk verrichten krachtens een schriftelijk vastgelegde overeenkomst met en voor rekening van een onderneming, een samenwerkingsverband van degenen die een onderneming drijven of een lichaam als bedoeld in de Wet op de bedrijfsorganisatie, niet langer in aanmerking voor S&O-afdrachtvermindering.

Artikel IX

Artikel IX, onderdeel A (artikel 2 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)

De wijziging van artikel 2, zevende lid, van de Wet Vpb 1969 houdt verband met de overdracht door SNS Bank N.V. van SNS Property Finance B.V. aan de Staat. Bij die overdracht is de naam van SNS Property Finance B.V. gewijzigd in Propertize B.V. SNS Bank N.V. is een vennootschap waarvan SNS REAAL N.V. alle aandelen houdt. SNS REAAL N.V. is in handen van de Staat. Tot de overdracht viel SNS Property Finance B.V., als zijnde een lichaam waarin SNS REAAL N.V. een belang houdt, onder de in artikel 2, zevende lid, van de Wet Vpb 1969 opgenomen opsomming van door de overheid beheerste lichamen die (in elk geval) belastingplichtig zijn voor de vennootschapsbelasting (zie onderdeel q en laatste zinsnede van genoemd zevende lid). Door voornoemde overdracht is dit niet meer het geval. De vennootschap wordt daarom, onder haar nieuwe benaming, separaat toegevoegd aan genoemde opsomming. Aan de wijziging wordt terugwerkende kracht verleend tot en met 31 december 2013, de dag dat de overdracht van de aandelen heeft plaatsgevonden. Daarmee wordt zeker gesteld dat SNS Property Finance B.V. – na de overdracht dus Propertize B.V. – en de door deze vennootschap onmiddellijk of middellijk gehouden belangen ook na de overdracht vennootschapsbelastingplichtig blijven.

Artikel IX, onderdeel B (artikel 8 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)

De in dit onderdeel opgenomen wijziging is toegelicht in de toelichting op de wijziging van artikel 3.14 van de Wet IB 2001 (artikel I, onderdeel G).

Artikel IX, onderdeel C (artikel 29a van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)

Ingevolge de in dit onderdeel opgenomen wijziging wordt in artikel 29a van de Wet Vpb 1969, zoals dat komt te luiden uitgaande van het bij koninklijke boodschap van 2 juni 2014 ingediende voorstel van wet tot wijziging van enkele belastingwetten en enige andere wetten (Fiscale verzamelwet 2014) (Kamerstukken 33 950), een verwijzing opgenomen naar een volgestorte, achtergestelde verplichting die bij de uitgever deel uitmaakt van het tier 1-vermogen in de zin van artikel 94, eerste lid, van

Richtlijn 2009/138/EG.⁵⁴ Hierdoor zullen deze verplichtingen bij de uitgever, en de daartegenover staande schuldvordering bij de houder, als vreemd vermogen worden behandeld. Het gaat hierbij om de vermogensbestanddelen, zoals die nader zullen worden omschreven in een uitvoeringsverordening, die wel deel uitmaken van het tier 1-vermogen maar geen aandelenkapitaal, agio, waarborgkapitaal, ledenbijdragen, surplusfondsen of aansluitingsreserve zijn. Immers, deze laatstgenoemde bestanddelen moeten (ook) fiscaal altijd worden gezien als eigen vermogen. Zodra de uitvoeringsverordening definitief is, kan een verwijzing worden opgenomen naar de desbetreffende bepaling van die verordening.

Artikel X

Artikel X (artikel 32 van de Successiewet 1956)

Met de wijziging van artikel 32, derde lid, van de Successiewet 1956 wordt bewerkstelligd dat aanspraken ingevolge een nettopensioenregeling als bedoeld in het voorgestelde artikel 5.17 van de Wet IB 2001 op dezelfde wijze worden vrijgesteld van erfbelasting als aanspraken ingevolge een pensioenregeling als bedoeld in artikel 1.7, tweede lid, van de Wet IB 2001, zijnde:

- a. een pensioenregeling overeenkomstig de wettelijke bepalingen van de loonbelasting;
- b. een pensioenregeling waaraan wordt deelgenomen op grond van de Wet verplichte deelneming in een bedrijfstakpensioenfonds 2000, de Wet op het notarisambt of de Wet verplichte beroepspensioenregeling, zowel voor het deel waarvoor deelneming verplicht is (basispensioenregeling) als voor de vrijwillige aanvulling daarop.
- c. een regeling van een andere mogendheid, die volgens de belastingwetten van dat land, welke naar aard en strekking overeenkomen met de Nederlandse loonbelasting of de inkomstenbelasting, als een pensioenregeling wordt beschouwd;
- d. een pensioenregeling van een internationale organisatie;
- e. een pensioenregeling als bedoeld in artikel 6A van de Wet loonbelasting BES.

Artikel XI

Artikel XI (artikel 11 van de Wet op de omzetbelasting 1968)

Door de wijziging in artikel 11, tweede lid, aanhef, van de Wet op de omzetbelasting 1968 vervalt de voorwaarde dat de vrijstelling voor verpleging en verzorging van in een inrichting opgenomen personen alsmede de handelingen die daarmee nauw samenhangen, waaronder het verstrekken van spijzen en dranken, geneesmiddelen en verbandmiddelen aan die personen, slechts van toepassing is indien met die prestaties geen winst wordt beoogd.

Bepaalde commerciële verpleeg- en verzorgingsinstellingen, zoals Thomashuizen, zijn thans reeds vrijgesteld voor de verzorging en verpleging van de in die inrichtingen opgenomen personen. Dit is gebaseerd op de goedkeuring, opgenomen in onderdeel 4.1 van het beleidsbesluit vrijstelling; verzorging en verpleging van in een inrichting opgenomen personen, opgenomen goedkeuring.⁵⁵ Deze goedkeuring

⁵⁴ Richtlijn 2009/138/EG van het Europees parlement en de Raad van 25 november 2009 betreffende de toegang tot en uitoefening van het verzekerings- en het herverzekeringsbedrijf (Solvabiliteit II) (PbEU 2009, L 335).

⁵⁵ Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 6 februari 2010, nr. DGB 2010/270M (Stcrt. 2010, 2093).

geldt niet voor het verstrekken van spijzen en dranken. Met onderhavige wijziging wordt voor deze instellingen bewerkstelligd dat de vrijstelling ook gaat gelden voor het verstrekken van spijzen en dranken. Onderdeel 4.1 van voornoemd beleidsbesluit heeft met ingang van de inwerking-treding van de onderhavige wijziging van de btw-vrijstelling dan ook zijn belang verloren.

Deze wijziging treedt in werking op het tijdstip waarop het wetsvoorstel Wet vergroten investeringsmogelijkheden in medisch-specialistische zorg (Kamerstukken 33 168)⁵⁶ in werking treedt.

Artikel XII

Artikel XII, onderdeel A (artikel 2 van de Wet op de belasting van personenauto's en motorrijwielen 1992)

De toevoeging van een onderdeel c aan artikel 2 van de Wet op de belasting van personenauto's en motorrijwielen 1992 (Wet BPM 1992) dient ter verduidelijking van het begrip «normale gebruiksschade». In de Wet BPM 1992 en in de daarop gebaseerde regeling wordt ingevolge dit nieuwe onderdeel c onder normale gebruiksschade verstaan slijtage aan bijvoorbeeld motor en banden en kleine beschadigingen, bijvoorbeeld steenslag, krasjes en kleine deuken, die ontstaan door gebruik van een voertuig en die passen bij de leeftijd en kilometrage van het voertuig.

Artikel XII, onderdeel B (artikel 10 van de Wet op de belasting van personenauto's en motorrijwielen 1992)

De voornaamste wijziging van artikel 10 van de Wet BPM 1992 houdt in dat de mogelijkheid tot gebruik van een taxatierapport voor de waardebe-paling wordt beperkt tot voertuigen met meer dan normale gebruiks-schade en voertuigen die, vanwege de geringe mate waarin deze voertuigen in Nederland verhandeld worden, niet voorkomen op in de handel algemeen toegepaste koerslijsten voor de inkoop van gebruikte motorrijtuigen door wederverkopers in Nederland (koerslijst). Een eigenaar van een voertuig dat ten gevolge van schade niet deugdelijk van bouw en inrichting is (schadevoertuig als bedoeld in artikel 1, eerste lid, onderdeel u, van de Wegenverkeerswet 1994), kan echter voor de waardebe-paling in de BPM geen gebruik maken van taxatierapporten aangezien een dergelijke voertuig niet geregistreerd kan worden in het kentekenregister. Hierdoor kan het belastbare feit, bedoeld in artikel 1, tweede lid, van de Wet BPM 1992 zich niet voordoen. Mocht met een dergelijk niet-geregistreerd voertuig toch gebruik worden gemaakt van de weg in de zin van de Wegenverkeerswet 1994, doet zich het belastbare feit van artikel 1, zesde lid, van de Wet BPM 1992 voor en wordt het te betalen bedrag aan BPM vastgesteld door gebruikmaking van de forfaitaire tabel of een koerslijst (en dus niet op basis van een taxatierapport). Dit geldt uiteraard niet voor voertuigen die al in het kentekenregister zijn geregis-treerd en al eerder vanwege die registratie betrokken zijn geweest in de heffing.

De eigenaar van een voertuig met meer dan normale gebruiksschade en van een voertuig dat niet op koerslijsten voorkomt kan dus voor de waardebe-paling, evenals onder de huidige regelgeving, kiezen tussen gebruik van de forfaitaire tabel, een koerslijst in het eerstgenoemde geval of een taxatierapport. Bij andere voertuigen kan onder de voorgestelde

⁵⁶ Genoemd wetsvoorstel is ingediend bij koninklijke boodschap van 8 februari 2012 met als titel Wijziging van de Wet cliëntenrechten zorg en enkele andere wetten om het mogelijk te maken dat aanbieders van medisch-specialistische zorg, mits zij aan een aantal voorwaarden voldoen, winst uitkeren (voorwaarden voor winstuitkering aanbieders medisch-specialistische zorg) (Kamerstukken 33 168).

regelgeving voortaan geen gebruik meer gemaakt worden van taxatierapporten. Bij deze voertuigen kan een belastingplichtige dus slechts kiezen tussen waardering op basis van de forfaitaire tabel of een koerslijst. Het gebruik van taxatierapporten wordt derhalve op deze wijze ingeperkt. Naast de beperking van de toepassing van het taxatierapport wordt een delegatiegrondslag gecreëerd die het mogelijk maakt om bij ministeriële regeling nadere voorwaarden te stellen aan taxatierapporten teneinde het geconstateerde misbruik bij het gebruik van taxatierapporten te beperken. Bij deze nadere voorwaarden valt te denken aan opname van de volgende gegevens in het taxatierapport: informatie met betrekking tot het taxatiekantoor dat de taxatie heeft uitgevoerd, informatie met betrekking tot de taxateur die de taxatie heeft uitgevoerd, de datum van de fysieke opname van het voertuig, algemene voertuigenmerken, een beschrijving van de kwaliteit van het voertuig, een beschrijving – ondersteund met beeldmateriaal – van de eventueel aanwezige schade, de handelsinkoopwaarde van drie tot vijf referentievoertuigen, een omschrijving van factoren – indien van toepassing – die nopen tot afwijking van de hiervoor genoemde handelsinkoopwaarde van de referentievoertuigen en een indicatie van de waardevermindering door eventueel aanwezige schade. Deze nadere voorwaarden zijn het resultaat van een nauwe samenwerking met de Bovag, organisaties van gecertificeerde taxateurs (Nivre, TVM en TRV) en de Belastingdienst. Het stellen van voorwaarden aan het taxatierapport wordt wenselijk geacht om de Belastingdienst in staat te stellen de in het taxatierapport opgevoerde waarde te controleren en om waar nodig handhavend op te kunnen treden. Taxatierapporten die niet voldoen aan de bij ministeriële regeling te stellen voorwaarden, kunnen niet als bewijs dienen voor de bepaling van het bedrag van de afschrijving van de waarde van het desbetreffende voertuig, tenzij de inspecteur oordeelt dat de tekortkoming van het taxatierapport van dien aard is dat die zich leent voor herstel binnen een redelijke termijn en dit herstel binnen deze redelijke termijn plaatsvindt. Indien deze mogelijkheid tot herstel niet geboden of benut wordt, bepaalt de inspecteur overeenkomstig het geldend recht de werkelijke waarde van genoemd voertuig. Indien, ondanks de hierboven voorgestelde maatregelen, toch sprake is van misbruik, dan staat de inspecteur vanzelfsprekend de mogelijkheid ter beschikking om de te weinig geheven belasting na te heffen op grond van artikel 20 van de AWR en eventueel een bestuurlijke boete op te leggen op basis van hoofdstuk VIII A van de AWR.

Artikel XII, onderdelen C en D (artikelen 13a, 13b, 15, 15a en 16aa van de Wet op de belasting van personenauto's en motorrijwielen 1992)

De wijzigingen in de artikelen 13a, derde lid, 13b, derde lid, 15, vierde lid, 15a, achtste lid, en 16aa, derde lid, van de Wet BPM 1992 houden verband met het in overeenstemming brengen van de verwijzing dan wel verwijzingen in deze artikelen met de nieuwe vormgeving van artikel 10 van de Wet BPM 1992.

Artikel XIII

Artikel XIII (artikel 3 van de Wet op de belasting van personenauto's en motorrijwielen 1992)

In paragraaf 7.7 van het algemeen deel van de memorie is gewezen op de onduidelijkheid in de wetgeving die ertoe leidt dat voor motorvoertuigen, zwaarder dan 3.500 kg, die feitelijk gebruikt worden voor het vervoer van personen, niet als zodanig worden aangemerkt. Hierdoor is geen BPM verschuldigd en voor de motorrijtuigenbelasting (MRB) vallen deze voertuigen onder het relatief lage tarief van de vrachtauto. In artikel 3, vijfde lid, van de Wet BPM 1992 wordt een definitie opgenomen waarin

wordt bepaald onder welke voorwaarden een motorrijtuig, zwaarder dan 3.500 kg, geacht wordt niet te zijn ingericht voor het vervoer van personen. Als niet te zijn ingericht voor het vervoer van personen kwalificeren alleen die motorrijtuigen waarvan het deel dat bestemd is voor de «vracht» groter is dan of gelijk is aan de lengte van het deel dat bestemd is voor het vervoer van personen. Indien een motorvoertuig niet als zodanig kwalificeert wordt deze aangemerkt als personenauto en wordt het bijbehorende tarief van de BPM en de MRB toegepast. Deze maatregel treedt, zoals toegelicht in paragraaf 7.7 van algemeen deel van de memorie, in werking met ingang van 1 januari 2016.

Artikel XIV

Artikel XIV, onderdeel A (artikel 2 van de Wet op de motorrijtuigenbelasting 1994)

In verband met de harmonisatie van de definities uit de Wet BPM 1992 en de Wet op de motorrijtuigenbelasting 1994 (Wet MRB 1994) van het begrip personenauto, vervallen de onderdelen b, c, e, k en l van artikel 2 van de Wet MRB 1994. De in deze onderdelen gedefinieerde begrippen komen terug in artikel 3 van de Wet MRB 1994.

Artikel XIV, onderdeel B (artikel 3 van de Wet op de motorrijtuigenbelasting 1994)

In paragraaf 7.7 van het algemeen deel van de memorie is gewezen op de onduidelijkheid in de wetgeving die ertoe leidt dat voor motorvoertuigen, zwaarder dan 3.500 kg, die feitelijk gebruikt worden voor het vervoer van personen, niet als zodanig worden aangemerkt. Hierdoor vallen deze voertuigen voor de MRB onder het relatief lage tarief van de vrachtauto en is geen BPM verschuldigd. In artikel 3, vijfde lid, van de Wet MRB 1994 wordt een definitie opgenomen waarin wordt bepaald onder welke voorwaarden een motorrijtuig, zwaarder dan 3.500 kg, geacht wordt niet te zijn ingericht voor het vervoer van personen. Als niet te zijn ingericht voor het vervoer van personen kwalificeren alleen die motorrijtuigen waarvan het deel dat bestemd is voor de «vracht» groter is dan of gelijk is aan de lengte van het deel dat bestemd is voor het vervoer van personen. Indien een motorvoertuig niet als zodanig kwalificeert wordt deze aangemerkt als personenauto en wordt het bijbehorende tarief van de MRB en de BPM toegepast. Deze maatregel treedt, zoals toegelicht in paragraaf 7.7 van het algemeen deel van de memorie, in werking met ingang van 1 januari 2016.

Artikel XV

Artikel XV, onderdelen A, B, C en D (artikelen 14, 17 en 18 van de Wet belastingen op milieugrondslag)

De wijzigingen van de artikelen 14, 17 en 18 van de Wet belastingen op milieugrondslag (Wbm) hangen samen met het herinvoeren van het heffingsplafond van 300 kubieke meter en het afschaffen van de degressieve tarievenstructuur in de belasting op leidingwater. De teksten zijn, op een redactionele aanpassing en actualisering van een verwijzing na, gelijk aan de teksten zoals deze luiden tot 1 juli 2014. De wijzigingen werken ingevolge artikel XXXVII terug tot en met 1 juli 2014. Door middel van de in onderdeel D opgenomen wijziging van artikel 18 van de Wbm wordt expliciet het tarief per 1 januari 2015 vastgesteld na indexering als bedoeld in artikel 90 van de Wbm. Een afzonderlijke indexering van dit tarief bij het begin van 2015 behoeft dus niet meer plaats te vinden. Dit wordt geregeld in artikel XXXIV. Door middel van een goedkeurend

beleidsbesluit is geregeld dat de wettekst zoals deze luidde op 30 juni 2014 voor het gehele jaar kan worden toegepast.⁵⁷

Artikel XV, onderdeel E (artikel 18a van de Wet belastingen op milieu-grondslag)

In verband met de wijziging van de artikelen 14 en 18 van de Wbm (artikel XV, onderdelen A en C) wordt de verwijzing in artikel 18a van de Wbm aangepast.

Artikel XV, onderdeel F (artikel 22 van de Wet belastingen op milieu-grondslag)

In samenhang met het daadwerkelijk in de afvalstoffenbelasting betrekken van de verbranding van afvalstoffen, wordt in artikel 22, eerste lid, onderdeel c, van de Wbm de definitie van «verwijdering» aangepast. Het verbranden met een hoofdgebruik als brandstof of een hoofdgebruik voor een andere wijze van energieopwekking wordt niet langer uitgezonderd van de heffing. Zonder deze wijziging zou afval dat wordt aangeboden aan afvalverbrandingsinstallaties die energie opwekken niet kunnen worden belast.

Artikel XV, onderdeel G (artikel 23 van de Wet belastingen op milieu-grondslag)

In artikel 23, eerste lid, onderdeel a, van de Wbm wordt het belastbare feit bij afgifte van afvalstoffen aan een inrichting beperkt. Afvalstoffen waarvan aan de hand van boeken en bescheiden kan worden aangetoond dat zij vanuit het buitenland zijn overgebracht naar Nederland, worden uitgezonderd van het belastbare feit. Voor het begrip «overbrenging» wordt aangesloten bij de zogenoemde EVOA-verordening⁵⁸, zodat in de praktijk gebruik kan worden gemaakt van de gegevens die op grond van het EVOA-systeem in de administratie moeten worden opgenomen. Aan artikel 23 worden twee nieuwe leden toegevoegd. Om misbruik van de uitzondering te voorkomen regelt het nieuwe derde lid, dat de uitzondering voor naar Nederland overgebracht afval niet geldt voor afvalstoffen die afkomstig zijn uit Nederland of zijn vermengd met afvalstoffen die in Nederland zijn ontstaan.

Bij ministeriële regeling kunnen nadere uitvoeringsregels worden vastgesteld. Daartoe wordt in het nieuwe vierde lid een delegatiebepaling opgenomen.

Artikel XV, onderdeel H (artikel 27a van de Wet belastingen op milieu-grondslag)

In artikel 22, tweede lid, van de Wbm is geregeld dat bepaalde stoffen, preparaten en voorwerpen niet als afvalstof worden beschouwd voor de heffing van afvalstoffenbelasting. Het gaat daarbij bijvoorbeeld om bouwmaterialen die blijkens een erkende kwaliteitsverklaring of partijkeuring voldoen aan bepaalde voorwaarden van het Besluit bodemkwaliteit en worden toegepast in een voorziening die op grond van de omgevingsvergunning moet worden aangebracht. Wanneer dergelijke materialen worden aangeboden bij een inrichting, is geen belasting verschuldigd. In de praktijk komt het ook voor dat afvalstoffen op het moment dat zij bij de inrichting worden aangeboden nog niet aan de

⁵⁷ Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 17 juni 2014, nr. IZV 2014/147M (Stcrt. 2014, 17398).

⁵⁸ Verordening (EG) nr. 1013/2006 van het Europees parlement en de Raad van 14 juni 2006 betreffende de overbrenging van afvalstoffen (PbEU 2006, L 190).

voorwaarden van het Besluit bodemkwaliteit voldoen, maar in de inrichting zodanig worden behandeld, dat zij alsnog voldoen aan de omschrijving in artikel 22, tweede lid, van de Wbm. Voor die situatie wordt een nieuw artikel 27a in de Wbm ingevoegd. Het eerste lid van artikel 27a regelt dat in die gevallen de belasting die eerder voor de afgegeven afvalstoffen is geheven in mindering kan worden gebracht op de verschuldigde belasting. Daarbij wordt in het tweede lid van artikel 27a van de Wbm aangesloten bij de voorwaarden en beperkingen die bij of krachtens artikel 22, tweede lid, van de Wbm worden gesteld. Dat aan deze voorwaarden en beperkingen is voldaan moet blijken uit de administratie van de belastingplichtige. Het derde lid regelt dat artikel 27, tweede lid, van de Wbm van overeenkomstige toepassing is. In dat artikel is een vergelijkbare vermindering opgenomen voor stoffen die de inrichting weer verlaten en dus niet in de inrichting worden verbrand of gestort. De vermindering is slechts van toepassing voor zover uit de administratie blijkt dat de afvalstoffen niet op enig moment op of in de bodem zijn gebracht van het voor stort bestemde deel van de inrichting, en de afvalstoffen zich niet langer dan drie jaar in de inrichting hebben bevonden. Verder moet uit de administratie blijken hoeveel belasting voor de afvalstoffen is geheven. Bij algemene maatregel van bestuur kunnen ingevolge artikel 27a, vierde lid, van de Wbm voorwaarden en beperkingen worden verbonden aan toepassing van de vermindering. Het vijfde lid van artikel 27a van de Wbm voorziet in de mogelijkheid bij ministeriële regeling nadere regels te stellen. Het artikel treedt ingevolge artikel XXXVII in werking met terugwerkende kracht tot en met 1 april 2014, het tijdstip waarop de huidige afvalstoffenbelasting in werking is getreden.

Artikel XV, onderdeel I (artikel 28 van de Wet belastingen op milieu-grondslag)

Naast het storten van afvalstoffen wordt ook het verbranden daarvan in de heffing betrokken. Teneinde de beoogde opbrengst te behalen worden de tarieven, genoemd in artikel 28, eerste lid, van de Wbm, voor het storten en het verbranden van afvalstoffen als volgt aangepast. Het tarief voor het storten van afvalstoffen wordt verlaagd naar € 13 per 1.000 kilogram. Het tarief van nihil voor het verbranden van afval wordt verhoogd naar € 13 per 1.000 kilogram.

Artikel XV, onderdelen J en R (artikelen 47 en 61a van de Wet belastingen op milieugrondslag)

In artikel 47 van de Wbm vervallen het zevende en achtste lid. De definitie van het begrip «directe lijn», opgenomen in deze leden, is namelijk niet langer van belang voor de heffing van energiebelasting, nu in de in artikel XV, onderdeel K, opgenomen wijziging van artikel 50 van de Wbm, wordt geregeld dat ook de levering anders dan via een aansluiting in alle gevallen een belastbaar feit vormt, en niet zoals nu het geval is het verbruik van de afnemer. Hierdoor valt voortaan de levering via een directe lijn rechtstreeks onder de hoofdregel dat de belasting wordt geheven van de leverancier. De uitzondering in de artikelen 53, vierde lid, en 56, derde lid, tweede volzin, van de Wbm voor de situatie van levering op een directe lijn is daarvoor dus niet meer nodig en wordt geschrapt (artikel XV, onderdelen L en M). Materieel blijft de belastingplicht bij levering op een directe lijn ongewijzigd. Het voorgaande wordt nader toegelicht bij de toelichting op artikel XV, onderdelen K, L en M hierna. In artikel 61a van de Wbm wordt de verwijzing naar het negende lid van artikel 47, dat ingevolge de in artikel XV, onderdeel J, opgenomen wijziging wordt vernummerd tot zevende lid, aangepast.

Artikel 50 van de Wbm regelt het belastbare feit voor de energiebelasting. Volgens de hoofdregel, opgenomen in artikel 50, eerste lid, is dat de levering van aardgas of elektriciteit via een aansluiting aan de verbruiker, of de levering van aardgas via een aansluiting aan een CNG-vulstation. Voor andere vormen van levering is in beginsel het verbruik belast bij de verbruiker, op het tijdstip van dat verbruik. Dit is geregeld in respectievelijk de huidige artikelen 50, vierde lid, onderdeel a, artikel 53, tweede lid, en artikel 56, derde lid, eerste volzin, van de Wbm. In artikel 53, derde en vierde lid, en in artikel 56, derde lid, tweede volzin, van de Wbm wordt echter voor levering via een directe lijn en aflevering aan een CNG-vulstation een uitzondering op die uitzondering gemaakt, waardoor toch weer de hoofdregel van toepassing is. Dit maakt de regeling nodeloos ingewikkeld. Bovendien is het wenselijk dat bij leveringen, anders dan via een aansluiting, dezelfde regels van toepassing zijn als bij levering via een aansluiting. De leverancier zal in de meeste gevallen immers beter geëquipeerd zijn tot het doen van aangifte over het verbruik, dan de verbruikers zelf. Bovendien is het uit het oogpunt van gelijkheid, duidelijkheid en rechtszekerheid onwenselijk dat de belasting verschillend wordt geheven al naar gelang sprake is van levering via een aansluiting dan wel via een directe lijn of anderszins. Dit speelt ook bij zogenoemde ontzorgconstructies, waarbij een bedrijf, de «ontzorgger», zonnepanelen of een windmolen plaatst op of bij een gebouw en rechtstreeks elektriciteit levert aan de verbruikers in dat gebouw.

In de wijzigingen, opgenomen in artikel XV, onderdelen K, L en M, wordt daarom geregeld, dat ook in geval van levering van elektriciteit of aardgas anders dan via een aansluiting het belastbare feit de levering is, waardoor ook bij deze leveringen rechtstreeks de hoofdregel van toepassing is voor zowel de belastingplicht als het tijdstip van het belastbare feit. De huidige daartoe strekkende uitzonderingen op de uitzonderingen worden geschrapt.

In artikel XV, onderdeel K, wordt het huidige vierde lid van artikel 50 van de Wbm aangepast, en daarbij vernummerd tot derde lid. De herformulering van het belastbaar feit voor andere situaties van levering, nu nog vallend onder de omschrijving in artikel 50, vierde lid, onderdeel a, van de Wbm, heeft namelijk ook gevolgen voor de beperking van het belastbaar feit bij doorlevering, die nu nog is opgenomen in artikel 50, derde lid, van de Wbm. Het derde en vierde lid van artikel 50 van de Wbm wisselen daarom van plaats.

In het nieuwe artikel 50, derde lid, van de Wbm worden vervolgens enkele wijzigingen aangebracht. Voor de daar genoemde situaties wordt voortaan rechtstreeks geregeld dat sprake is van een belastbaar feit. De huidige vormgeving dat het verbruik in die gevallen wordt aangemerkt als een levering als bedoeld in het eerste lid, is dan niet meer nodig. Een levering, anders dan via een aansluiting, wordt voortaan dus op dezelfde wijze behandeld als een levering via een aansluiting. Omdat het belastbare feit niet meer in alle onderdelen het verbruik is wordt het belastbare feit voortaan niet meer genoemd in de aanhef van deze bepaling maar in elk onderdeel. Onderdeel a van het nieuwe derde lid regelt dat een levering anders dan via een aansluiting een belastbaar feit vormt. Artikel 50, derde lid, onderdeel b, van de Wbm is alleen redactioneel aangepast ten opzichte van het huidige artikel 50, vierde lid, onderdeel b, van de Wbm in verband met de herformulering van de aanhef. Bij verkrijging van aardgas of elektriciteit via een gasbeurs of elektriciteitsbeurs blijft het belastbare feit dus het verbruik. Ook het onderdeel c van het nieuwe artikel 50, derde lid, van de Wbm wordt redactioneel aangepast ten opzichte van het huidige artikel 50, vierde lid, onderdeel b, van de Wbm. Voor het aardgas en de elektriciteit die een

energieleverancier zelf verbruikt blijft eveneens het verbruik het belastbare feit. Daarbij wordt de beperking tot situaties van doorlevering via een aansluiting niet meer opgenomen, nu de levering aan de verbruiker in alle gevallen een belastbaar feit vormt. Artikel 50, derde lid (nieuw), onderdeel d, van de Wbm voorziet in een belastbaar feit voor andere vormen van verbruik waarbij geen sprake is van een levering. Deze situatie doet zich bijvoorbeeld voor indien de verbruiker het gas zelf heeft gewonnen of de elektriciteit zelf heeft opgewekt. Dit kan een energiebedrijf zijn, maar bijvoorbeeld ook een bedrijf of kleinverbruiker die zelf gas wint of elektriciteit opwekt. Ook in de huidige wettelijke regeling vormt het verbruik in dergelijke situaties het belastbare feit. Het huidige artikel 50, vierde lid, onderdeel a, van de Wbm heeft namelijk niet alleen betrekking op levering anders dan via een aansluiting, maar ook op situaties van zelfwinning en zelfopwekking.

In het verlengde van deze wijzigingen wordt het huidige derde lid van artikel 50 van de Wbm (na te zijn vernummerd tot vierde lid) eveneens aangepast. Om dubbele heffing te voorkomen regelt de huidige bepaling, dat een levering via een aansluiting niet als belaste levering wordt aangemerkt, als de afnemer een energiebedrijf is of als hij het aardgas of de elektriciteit zelf weer – eventueel deels – via een aansluiting doorlevert aan een verbruiker en daarvoor dus zelf belasting verschuldigd is. Voor zover de elektriciteit of het aardgas niet via een aansluiting wordt doorgeleverd maar door de afnemer zelf wordt verbruikt, is de afnemer de belasting zelf verschuldigd ingevolge het huidige vierde lid, onderdeel c, van artikel 50 van de Wbm. Op deze manier wordt het totale verbruik één maal belast. Gezien de aanpassingen in artikel 50, derde lid, van de Wbm wordt in het nieuwe artikel 50, vierde lid, van de Wbm de beperking tot situaties van levering via een aansluiting geschrapt. Voortaan zal in alle situaties van doorlevering de belasting pas verschuldigd zijn bij de doorlevering aan de verbruiker.

Na het vierde lid van artikel 50 van de Wbm wordt een lid ingevoegd, onder vernummering van het huidige vijfde en zesde lid tot zesde en zevende lid van dat artikel. In dat nieuwe artikel 50, vijfde lid, van de Wbm wordt geregeld dat geen belasting is verschuldigd in de situatie dat de verhuurder van een woning elektriciteit levert aan de huurder van die woning, als die elektriciteit door die verhuurder is opgewekt met hernieuwbare energiebronnen via een productie-installatie die is aangebracht op of aan het gebouw of de grond van die woning. Hierbij kan worden gedacht aan zonnepanelen of een windmolen die door de verhuurder op of aan het gebouw is aangebracht, waarmee rechtstreeks elektriciteit aan de huurder wordt geleverd.

In het nieuwe artikel 50, zesde lid, van de Wbm wordt de verwijzing naar het vierde lid van dat artikel aangepast, nu de desbetreffende bepaling is opgenomen in het derde lid, onderdelen c en d, van genoemd artikel 50. Verder worden enkele redactionele verbeteringen aangebracht. Daarmee wordt geen inhoudelijke wijziging beoogd.

Artikel XV, onderdelen L en M (artikelen 53 en 56 van de Wet belastingen op milieugrondslag)

In de huidige artikelen 53 en 56 van de Wbm zijn enkele uitzonderingen opgenomen die niet langer van belang zijn, nu in artikel XV, onderdeel K, wordt geregeld dat bij alle vormen van levering de energiebelasting in beginsel wordt geheven ter zake van de levering. Dit is verder toegelicht bij genoemd onderdeel K. In artikel 53 van de Wbm vervallen daarom het derde en vierde lid, nu niet meer afzonderlijk behoeft te worden geregeld dat de leverancier belastingplichtig is bij aflevering van CNG-gas aan een CNG-vulstation of bij levering van aardgas of elektriciteit via een directe lijn. Voorts wordt de verwijzing in het tweede lid van artikel 53 van de Wbm aangepast, nu de bepaling waarnaar wordt verwezen is opgenomen

in artikel 50, derde lid, van de Wbm, en artikel 53, tweede lid, van de Wbm uitsluitend nog betrekking heeft op de onderdelen b, c en d van die bepaling. Daarnaast worden in het eerste en tweede lid enkele redactionele wijzigingen aangebracht. Daarmee wordt geen inhoudelijke wijziging beoogd.

In artikel 56, derde lid, van de Wbm vervalt de tweede volzin, nu ook bij levering via een directe lijn het tijdstip van verschuldigdheid volgens de hoofdregel wordt vastgesteld, zoals opgenomen in artikel 56, eerste lid, van de Wbm. Voorts wordt ook de verwijzing in de eerste volzin van artikel 56, derde lid, van de Wbm aangepast, nu de bepaling waarnaar wordt verwezen is opgenomen in artikel 50, derde lid, van de Wbm, en de eerste volzin uitsluitend nog betrekking heeft op de onderdelen b, c en d van die bepaling.

Artikel XV, onderdelen N en Q (artikelen 59 en 60 van de Wet belastingen op milieugrondslag)

Deze onderdelen strekken tot aanpassing van de bedragen, genoemd in de artikelen 59 en 60 van de Wbm. Het gaat hierbij om de reguliere tarieven in de tweede en derde schijf van de energiebelasting op aardgas en de derde schijf van de energiebelasting op aardgas voor de glastuinbouw, alsmede de tarieven in de tweede en derde schijf in de energiebelasting op elektriciteit. Met deze verhogingen wordt de budgettaire derving ten gevolge van het herinvoeren van het heffingsplafond van 300 kubieke meter in de leidingwaterbelasting gedekt. Hierbij gaat het naast de structurele verhoging voor de dekking van de structurele budgettaire derving ook om een incidentele dekking van de budgettaire derving over het jaar 2014 doordat het genoemde plafond van 300 kubieke meter al vanaf 1 juli 2014 weer is ingevoerd. De verhoging in verband met de incidentele dekking is van toepassing voor de jaren 2015 en 2016 en wordt met ingang van 1 januari 2017 weer ongedaan gemaakt. Dit is toegelicht bij artikel XVII, onderdelen A en B.

Bij de wijziging van de genoemde tarieven is al rekening gehouden met de indexering van deze tarieven met ingang van 1 januari 2015. Voor deze tarieven blijft indexering per genoemde datum op de voet van artikel 90 van de Wbm dus achterwege. Dit wordt geregeld in artikel XXXIV.

Artikel XV, onderdelen O en P (artikelen 59a en 59b van de Wet belastingen op milieugrondslag)

Met de wijzigingen in de artikelen 59a en 59b van de Wbm wordt de regeling verlaagd tarief voor duurzaam opgewekte energie door coöperaties en verenigingen van eigenaars (V.v.E.»s) uitgebreid naar ondernemers. De beperking tot natuurlijke personen, opgenomen in de artikelen 59a, tweede lid, onderdeel a, en 59b, onderdeel a, van de Wbm vervalt. Voorts vervalt de voorwaarde dat de onroerende zaken in hoofdzaak als woning worden gebruikt (artikel 59a, tweede lid, onderdeel b, van de Wbm). Door het vervallen van de onderdelen a en b van artikel 59a, tweede lid, van de Wbm worden de andere onderdelen van dat tweede lid verletterd en worden de verwijzingen naar deze onderdelen dienovereenkomstig aangepast. Ook de eis dat de regeling alleen geldt voor die coöperaties waarvan nagenoeg alle leden van de coöperaties particulieren zijn, vervalt. Zoals toegelicht in paragraaf 6 van het algemeen deel van deze memorie, wordt voorts opgenomen dat een coöperatie niet voor aanwijzing in aanmerking komt als één of meer leden die ondernemer zijn voor meer dan 20% in de coöperatie deelnemen. Criterium daarvoor is het percentage waarmee de ondernemer deelneemt in het eigen vermogen van de coöperatie. Deze voorwaarde geldt ingevolge artikel 59b van de Wbm mede voor V.v.E.»s.

Artikelen XV, onderdeel S, XVI en XVII, onderdeel C (artikel 63 van de Wet belastingen op milieugrondslag)

In artikel 63, eerste lid, onderdeel a, van de Wbm wordt de belastingvermindering in de energiebelasting voor WOZ-objecten met een verblijfsfunctie met ingang van 2015, 2016 en 2017 verlaagd tot respectievelijk € 311,84, € 310,81 en € 308,54. Daarnaast wordt de belastingvermindering voor WOZ-objecten zonder verblijfsfunctie afgeschaft. Met deze maatregel wordt de budgettaire derving ten gevolge van de zaak «Fuchs» gedekt⁵⁹, alsmede de budgettaire derving als gevolg van de introductie van een nieuwe vrijstelling in de energiebelasting voor huursituaties in artikel 50, vijfde lid (nieuw), van de Wbm. Dit is verder toegelicht in paragraaf 6 van het algemeen deel van deze memorie. De wijziging van artikel 50 van de Wbm is daarnaast verder toegelicht bij artikel XV, onderdeel K. Verder wordt de verwijzing in artikel 63, vijfde lid, van de Wbm aangepast, nu de bepaling waarnaar wordt verwezen wordt verplaatst naar artikel 50, derde lid, van de Wbm. Ook dit wordt verder toegelicht bij artikel XV, onderdeel K.

Artikel XVII

Artikel XVII, onderdelen A en B (artikelen 59 en 60 van de Wet belastingen op milieugrondslag)

Ingevolge artikel XV, onderdelen N en Q, wordt een aantal van de in de artikelen 59, eerste lid, en 60, eerste lid, van de Wbm opgenomen tarieven verhoogd. Zoals aldaar toegelicht bevat deze verhoging een tijdelijk element ter dekking van de in 2014 optredende derving in de belasting op leidingwater. Met ingang van 1 januari 2017 wordt de verhoging, voor zover deze betrekking heeft op dat tijdelijke element, weer verlaagd. De resterende verhoging in verband met de structurele budgettaire derving zoals toegelicht bij artikel XV, onderdelen N en Q, blijft intact.

Artikel XVIII

Artikel XVIII, onderdeel A (artikel 30fb van de Algemene wet inzake rijksbelastingen)

Artikel 30f, vierde lid, van de AWR bepaalt onder meer dat geen belastingrente in rekening wordt gebracht indien een voorlopige aanslag inkomstenbelasting of vennootschapsbelasting wordt vastgesteld overeenkomstig een daartoe ingediend verzoek dat is ontvangen voor 1 mei volgend op het belastingjaar. Uit artikel 30fb, eerste, vierde en vijfde lid, van de AWR volgt, kort samengevat, dat belastingrente verschuldigd kan zijn als de voorlopige aanslag wordt herzien tot een hoger positief bedrag, tot een positief bedrag of tot een minder negatief bedrag, ook als deze herziening plaatsvindt overeenkomstig een herzieningsverzoek dat wordt ingediend voor 1 mei volgend op het belastingjaar. Dit heeft tot gevolg dat in situaties waarin een verzoek om herziening van de reeds opgelegde voorlopige aanslag vlak voor deze datum wordt ingediend, rente in rekening kan worden gebracht terwijl dit onder dezelfde omstandigheden niet geldt voor een verzoek om een eerste voorlopige aanslag vast te stellen. Overigens vindt het in rekening brengen van rente bij de herziening van een voorlopige aanslag in deze situaties in de praktijk niet plaats omdat de Belastingdienst herzieningsverzoeken dusdanig snel verwerkt dat aan renteberekening (die aanvangt op 1 juli volgend op het belastingjaar) voor herzieningsverzoeken die vlak voor 1 mei worden ingediend niet wordt toegekomen. De gelijke behandeling van deze

⁵⁹ HvJ EU 20 juni 2013, nr. C-219/12.

situaties wordt nu gecodificeerd. Het nieuwe artikel 30fb, zevende lid, van de AWR bepaalt daartoe dat artikel 30f, vierde lid, van die wet van overeenkomstige toepassing is op de herziening van de voorlopige aanslag in de situaties van het eerste, vierde en vijfde lid van genoemd artikel 30fb. Voor deze situaties gaat gelden dat het rekenen van belastingrente achterwege blijft ingeval de voorlopige aanslag wordt herzien overeenkomstig een op de door de inspecteur aangegeven wijze ingediend verzoek dat is ontvangen voor de eerste dag van de vijfde maand na afloop van het tijdvak waarop de voorlopige aanslag ziet, of wordt herzien overeenkomstig een ingediende aangifte die is ontvangen voor de eerste dag van de vierde maand na afloop van het tijdvak waarop de voorlopige aanslag ziet. Belastingrente blijft ook achterwege als de voorlopige aanslag wordt herzien overeenkomstig een ingediende aangifte die is ontvangen voor de eerste dag van de vierde maand na afloop van het tijdvak waarover de belasting wordt geheven.

Artikel XVIII, onderdelen B en D (artikelen 30h en 30hb van de Algemene wet inzake rijksbelastingen)

De wijziging van artikel 30h, eerste lid, van de AWR strekt ertoe de dividendbelasting onder het bereik van de regeling belastingrente te brengen. Dat heeft tot gevolg dat in de in artikel 30h van de AWR bepaalde gevallen bij naheffingsaanslagen dividendbelasting belastingrente in rekening wordt gebracht en dat in de in artikel 30ha van de AWR bepaalde gevallen belastingrente wordt vergoed over teruggaven dividendbelasting. De wijziging van artikel 30hb, eerste lid, van de AWR leidt ertoe dat het percentage van de in rekening te brengen of te vergoeden belastingrente voor de dividendbelasting gelijk is aan het percentage van de wettelijke rente voor niet-handelstransacties, met dien verstande dat het percentage van de belastingrente ten minste 4 bedraagt. Deze maatregel heeft onmiddellijke werking. Dit houdt in dat vanaf de datum van inwerkingtreding van deze wijziging, ook ter zake van dividendbelasting belastingrente kan worden gerekend of worden vergoed over (een gedeelte van de) renteperiode(s) gelegen voor deze datum.

Artikel XVIII, onderdeel C (artikel 30ha van de Algemene wet inzake rijksbelastingen)

Op basis van artikel 30ha, eerste lid, van de AWR wordt bij de onder die bepaling vallende belastingen belastingrente vergoed ingeval een teruggaafbeschikking niet binnen 8 weken na de ontvangst van het verzoek om die beschikking wordt vastgesteld. De belastingrente wordt dan enkelvoudig berekend over het tijdvak dat 8 weken na ontvangst van het verzoek aanvangt. Met dit wetsvoorstel wordt de dividendbelasting onder de regeling belastingrente gebracht (zie artikel XVIII, onderdelen B en D). In verband hiermee wordt in het nieuwe artikel 30ha, vierde lid, van de AWR geregeld dat de termijn van 8 weken wordt opgeschort indien het teruggaafverzoek betrekking heeft op dividendbelasting en de inspecteur nadere informatie nodig heeft alvorens op het verzoek te kunnen beslissen. In de dividendbelasting doet die situatie zich namelijk regelmatig voor, met name ingeval het uit het buitenland afkomstige teruggaafverzoeken betreft. De inspecteur verzoekt de belastingplichtige of de verdragsgerechtigde dan de benodigde gegevens en inlichtingen te verstrekken. In de praktijk blijkt dat de verstrekking van deze gegevens en inlichtingen nogal eens op zich laat wachten. Onverkorte toepassing van artikel 30ha, eerste lid, van de AWR zou dan tot het ongewenste gevolg leiden dat gedurende die wachtperiode de door de inspecteur te vergoeden belastingrente oploopt, terwijl hem geen verwijt kan worden gemaakt als het gaat om de voortvarendheid waarmee het verzoek wordt

behandeld. De voorgestelde opschorting van de termijn geschiedt met ingang van de dag na die waarop de inspecteur verzoekt gegevens en inlichtingen te verstrekken of boeken, bescheiden en andere gegevensdragers of de inhoud daarvan voor raadpleging te beschikking te stellen. De termijn van 8 weken loopt weer door vanaf de dag waarop aan dit verzoek is voldaan.

Artikel XVIII, onderdeel E (artikel 67cb van de Algemene wet inzake rijksbelastingen)

Artikel 67cb van de AWR regelt de vijfjaarlijkse indexatie van de verzuimboeten die een absoluut maximum kennen. Deze indexatie vindt voor het eerst plaats per 1 januari 2015. Artikel 67cb, eerste lid, van de AWR verwijst onder meer naar artikel 67a, eerste en tweede lid, van de AWR. Dit is niet juist. Alleen artikel 67a, eerste lid, van de AWR bevat een – te indexerende – verzuimboete met een absoluut maximum. De onderhavige wijziging strekt ertoe de onjuiste verwijzing naar artikel 67a, tweede lid, van de AWR te laten vervallen.

Artikel XVIII, onderdelen F en G (artikelen 67fa, 67oa en 67ob van de Algemene wet inzake rijksbelastingen)

Artikel 67fa van de AWR doorbreekt de voorwaarde dat in de voorkomende gevallen een verzuim- of vergrijpboete gelijktijdig met de belastingaanslag moet worden opgelegd dan wel in het geval van artikel 67a, eerste lid, van de AWR, dat de verzuimboete uiterlijk bij het vaststellen van de aanslag moet worden opgelegd. Het doorbreken van de voorwaarde van gelijktijdigheid kan noodzakelijk zijn indien de verzuim- of vergrijpboete wordt opgelegd aan een ander dan de belastingplichtige of de inhoudingsplichtige. Met uitzondering van de situatie, bedoeld in artikel 20, tweede lid, tweede volzin, van de AWR, wordt aan die ander namelijk geen belastingaanslag opgelegd. Aan welke anderen dan de belastingplichtige of de inhoudingsplichtige een verzuim- of vergrijpboete kan worden opgelegd, volgt uit artikel 5:1, tweede en derde lid, van de Algemene wet bestuursrecht (Awb) (de medepleger en de feitelijk leidinggever) en uit artikel 67o van de AWR (de doen pleger, de uitlokker en de medeplichtige).

Artikel 67fa van de AWR is met ingang van 1 juli 2009 opgenomen in hoofdstuk VIIIA, afdeling 1, van de AWR welke afdeling als opschrift «Overtredingen» heeft. Deze plaatsing is bij nader inzien minder gelukkig, omdat artikel 67fa van de AWR een aanvullend voorschrift betreft dat een bredere werking heeft dan bij vergrijpboeten alleen. Daarom wordt er thans voor gekozen het artikel te verplaatsen naar hoofdstuk VIIIA, afdeling 2, van de AWR dat de aanvullende voorschriften betreffende het opleggen van bestuurlijke boeten bevat. Van die gelegenheid wordt tevens gebruikgemaakt om tekstueel te verduidelijken dat de bepaling betrekking heeft op alle gevallen waarin aan een ander dan de belastingplichtige of de inhoudingsplichtige een bestuurlijke boete opgelegd wordt. Met het doorbreken van de voorwaarde dat de verzuim- of vergrijpboete gelijktijdig met of uiterlijk bij het vaststellen van de belastingaanslag wordt opgelegd, ontbreekt een duidelijke termijn voor het opleggen van de boete aan de hiervoor bedoelde ander. Het nieuwe artikel 67ob van de AWR voorziet daarin. Bij de voorgestelde termijnen voor het opleggen van een verzuim- of vergrijpboete aan een ander dan de belastingplichtige of de inhoudingsplichtige wordt aangesloten bij de termijnen voor het opleggen van een belastingaanslag aan de belastingplichtige of de inhoudingsplichtige. Voor het opleggen van een verzuim- of vergrijpboete aan die ander wegens gebreken bij of in de aangifte (artikelen 67a en 67d van de AWR) wordt derhalve in een termijn voorzien van drie jaren na het kalenderjaar waarin de overtreding heeft plaatsgevonden. Dit is een

vergelijkbare termijn als waarbinnen aan de belastingplichtige de (ambtshalve) aanslag – eventueel met boete – kan worden opgelegd. Voor het opleggen van een verzuim- of vergrijpboete aan de ander wegens gebreken bij of in de aanslagregeling of in de betaling van een aangiftebelasting (artikelen 67c, 67e en 67f van de AWR) wordt in een termijn voorzien van vijf jaren na het kalenderjaar waarin de overtreding heeft plaatsgevonden. Dit is een vergelijkbare termijn als waarbinnen aan de belastingplichtige of de inhoudingsplichtige een navorderings- of naheffingsaanslag – eventueel met boete – kan worden opgelegd.

Artikel XIX

Artikel XIX, onderdeel A (artikel 2 van de Invorderingswet 1990)

In artikel 2, eerste lid, van de Invorderingswet 1990 (IW 1990) wordt een definitie van het begrip burgerservicenummer opgenomen. Deze definitie is gelijklopend aan de definitie die onder meer in de Algemene wet inkomensafhankelijke regelingen (Awir) wordt gehanteerd.

Artikel XIX, onderdeel B (artikel 7a van de Invorderingswet 1990)

Artikel 7a van de IW 1990 regelt, onder meer, de wijze waarop de Belastingdienst teruggaven inkomstenbelasting en omzetbelasting uitbetaalt aan de rechthebbende. Artikel 25 van de Awir bevat eenzelfde regeling voor toeslagen. Voor inkomstenbelasting, omzetbelasting en toeslagen geldt sinds 1 december 2013 dat deze uitsluitend uitbetaald worden op een bankrekening die op naam staat van de rechthebbende.⁶⁰ Dit is voor de inkomstenbelasting en omzetbelasting geregeld in artikel 7a, eerste lid, eerste volzin, van de IW 1990. Voor de inkomstenbelasting bepaalt artikel 7a, eerste lid, tweede volzin, van de IW 1990 dat voor uitbetalingen bovendien slechts één bankrekening wordt gebruikt, die gelijk is aan de bankrekening die wordt gebruikt voor de uitbetaling van toeslagen.

De wijziging van artikel 7a van de IW 1990 strekt ertoe de tenaamstellingsverplichting in het kader van de eenbankrekeningmaatregel voor de omzetbelasting te laten vervallen.⁶¹ Dit wordt geëffectueerd door artikel 7a, eerste en vierde lid, van de IW 1990 niet langer van toepassing te laten zijn op de omzetbelasting. De belangrijkste redenen voor deze wijziging zijn (1) de beperkte bijdrage van de tenaamstellingsverplichting voor de omzetbelasting aan de bestrijding van (identiteits)fraude, (2) de hoge uitvoeringskosten voor de Belastingdienst en (3) de hoge administratieve lasten voor het bedrijfsleven.

Ad (1) Beperkte bijdrage aan fraudebestrijding

Bedrijven zijn slechts zelden slachtoffer van identiteitsfraude die ertoe leidt dat teruggaven omzetbelasting uitbetaald worden op een bankrekening van een fraudeur. Dit blijkt uit een recent onderzoek door de Belastingdienst. Verklaringen hiervoor zijn onder meer de lagere massaliteit in vergelijking met de inkomstenbelasting en toeslagen en de wijze van heffing van omzetbelasting die identiteitsfraude lastiger maakt en de pakkans bovendien groter maakt. Bovendien zijn er andere, minder zware maatregelen mogelijk om het risico op identiteitsfraude in de omzetbelasting verder te reduceren, waaronder het opleggen van de verplichting dat wijziging van bankrekeningnummers voor de uitbetaling van omzetbelasting digitaal geschiedt, het sturen van een ontvangstbe-

⁶⁰ Zie Overige fiscale maatregelen 2012.

⁶¹ Zie ook het algemeen deel van deze memorie.

vestiging van het wijzigingsverzoek en het houden van gericht toezicht op negatieve aangiften omzetbelasting na een wijzigingsverzoek.

Ad (2) Hoge uitvoeringskosten als gevolg van de eenbankrekeningmaatregel

De Belastingdienst controleert de naleving van de tenaamstellingsverplichting door een geautomatiseerde koppeling van de (aangewezen) bankrekening aan het centrale bestand van rekeningnummers. Als deze automatische naam-nummercontrole geen match oplevert, controleert de Belastingdienst de tenaamstelling van de bankrekening handmatig aan de hand van bewijsstukken (kopie bankafschrift en bewijs inschrijving Kamer van Koophandel) die de rechthebbende dient te verstrekken. De automatische naam-nummercontrole kent een hoog uitvalpercentage waardoor de handmatige naam-nummercontrole in de praktijk veel capaciteit kost. Hierna zijn een aantal veelvuldig voorkomende voorbeelden in de ondernemerssfeer opgenomen:

- Bij ondernemers met een handelsnaam en bij samenwerkingsverbanden is een geautomatiseerde match niet mogelijk als de bankrekening is gekoppeld aan de handelsnaam of de naam van het samenwerkingsverband (bijvoorbeeld de maatschap), terwijl de teruggave omzetbelasting gekoppeld is aan de naam van de natuurlijke persoon achter de onderneming.
- Ondernemers zonder inschrijvingsplicht bij de Kamer van Koophandel, zoals burgers met zonnepanelen en commissarissen, worden in het proces van automatische naam-nummercontrole beschouwd als particulieren. De ICT-systemen van de Belastingdienst kunnen een geautomatiseerde koppeling van een bankrekening van een particulier met een teruggave omzetbelasting niet maken.
- Bij buitenlandse ondernemers kan geen automatische verificatie plaatsvinden, omdat buitenlandse rekeningnummers niet zijn opgenomen in het centrale rekeningenbestand van de Belastingdienst (dit geldt ook voor burgers met een buitenlands rekeningnummer).

Ad (3) Hoge administratieve lasten als gevolg van de eenbankrekeningmaatregel

De eenbankrekeningmaatregel leidt bij de omzetbelasting niet alleen tot hoge uitvoeringskosten, maar ook tot een aanzienlijke administratieve lastenverzwaring voor ondernemers. Dit wordt enerzijds veroorzaakt door het hoge uitvalpercentage bij de automatische verificatie, zoals hiervoor toegelicht. Hierdoor is de ondernemer in veel gevallen genoodzaakt de Belastingdienst bewijsstukken over de tenaamstelling van de bankrekening te verstrekken. Daarnaast leidt onverkorte naleving van de eenbankrekeningmaatregel onder meer in de volgende situaties tot extra administratieve lasten:

- Concerns die om efficiencyredenen hun financiële proces zodanig hebben ingericht dat zij voor meerdere onderdelen van hun concern gebruikmaken van één omzetbelastingnummer (voorzien van zogenoemde subnummers) en die één bankrekening aanhouden, worden door de tenaamstellingsverplichting gedwongen om voor ieder onderdeel een aparte bankrekening aan te houden.
- Factoormaatshappijen dienen namens een crediteur een verzoek om teruggave omzetbelasting in. Onverkorte toepassing van de eenbankrekeningmaatregel zou de ondernemers in deze gevallen dwingen om de betreffende teruggaven te cederen aan de factoormaatshappij. Dit leidt niet alleen tot een aanzienlijke administratieve lastenverzwaring, maar ook tot extra uitvoeringskosten voor de Belastingdienst: elke teruggave (niet alleen de omzetbelasting) ten name van de ondernemer moet dan handmatig beoordeeld en uitbetaald worden.

Artikel XIX, onderdeel C (artikel 19 van de Invorderingswet 1990)

Met de aanpassing van de verwijzingen in artikel 19 van de IW 1990 naar een betaaldienstverlener in plaats van naar een bank wordt tot uitdrukking gebracht dat alle instellingen die betaalrekeningen mogen aanbieden onder de reikwijdte van artikel 19 van de IW 1990 vallen.

Artikel XIX, onderdelen D en J (artikelen 28c en 70f van de Invorderingswet 1990)

Het nieuwe artikel 28c van de IW 1990 bevat een uitbreiding van de situaties waarin invorderingsrente wordt vergoed. In het eerste lid wordt bepaald dat invorderingsrente op verzoek wordt vergoed aan de belastingschuldige die recht heeft of had op een terug te geven bedrag aan belasting voor zover de heffing van de betreffende belasting strijdig was met het Unierecht. Het maakt daarbij niet uit of de betreffende belasting bij wege van aanslag is geheven of bij wege van voldoening of afdracht op aangifte. Onder de term «belastingschuldige» dient in dit verband te worden verstaan degene die recht heeft of had op het terug te geven bedrag. Invorderingsrente wordt op verzoek aan de belastingschuldige vergoed door de ontvanger nadat de inspecteur het recht op teruggaaf heeft vastgesteld door middel van een vermindering van een belastingaanslag of de vaststelling van een teruggaafbeschikking. Voorwaarde is wel dat de teruggaaf verband houdt met de omstandigheid dat die belasting eerder in strijd met het Unierecht is geheven (en betaald, voldaan of afgedragen). De aanleiding voor het vaststellen van zo'n teruggaafbeschikking door de inspecteur kan zijn gelegen in een onherroepelijke gerechtelijke uitspraak ter zake van de geheven belasting in kwestie maar kan ook gelegen zijn in een andere uitspraak, dezelfde rechtsvraag betreffend, waaruit volgt dat de belasting in strijd met het Unierecht is geheven.

In het nieuwe artikel 28c, tweede lid, van de IW 1990 wordt bepaald dat de invorderingsrente enkelvoudig wordt berekend over het tijdvak dat aanvangt op de dag na die waarop de belasting, naar later blijkt ten onrechte, op aanslag is betaald, op aangifte is voldaan of op aangifte is afgedragen. Het tijdvak eindigt op de dag voorafgaand aan die van de terugbetaling. Hiermee wordt aangesloten bij de renteperiode zoals het Hof van Justitie van de Europese Unie (HvJ EU) die passend acht in de betreffende situaties. Indien reeds belastingrente of invorderingsrente wordt vergoed over een gedeelte van deze periode, dan wordt ingevolge de tweede volzin van voornoemd tweede lid, om samenloop te voorkomen, over dit gedeelte geen invorderingsrente op basis van de nu voorgestelde bepaling vergoed. Een vergelijkbare samenloopbepaling geldt ingevolge het eveneens nieuwe artikel 70f van de IW 1990 voor de heffingsrente en de oude invorderingsrente. Het rentepercentage van de invorderingsrente, bedoeld in artikel 29 van de IW 1990, dat geldt voor (het gedeelte van) de renteperiode waarover de rentevergoeding plaatsvindt, is van toepassing. Dit rentepercentage kan op een peildatum gewijzigd zijn waardoor alsdan voor de berekening van de verschuldigde invorderingsrente met verschillende rentepercentages wordt gerekend. Grondslag voor de renteberekening is het terug te geven bedrag aan belasting.

In het nieuwe artikel 28c, derde lid, van de IW 1990 wordt bepaald dat de termijn voor het indienen van een verzoek om vergoeding van invorderingsrente, als bedoeld in het eerste lid, zes weken na de dagtekening van de teruggaafbeschikking eindigt.

Deze maatregel heeft onmiddellijke werking. Dit houdt in dat vanaf de datum van inwerkingtreding van de nieuwe regeling, ook op basis van deze regeling invorderingsrente wordt vergoed over een (gedeelte van de) renteperiode(s) gelegen voor deze datum.

Voorbeeld:

Op 24 februari 2011 wordt € 1.000 dividendbelasting ingehouden. Deze dividendbelasting wordt op 1 maart 2011 op aangifte afgedragen. Op 20 januari 2012 dient een aandeelhouder een teruggaafverzoek in, omdat hij van mening is dat deze dividendbelasting ten onrechte en in strijd met het Unierecht is afgedragen. Het bevoegde gerechtshof oordeelt op 1 januari 2015 in een onherroepelijk geworden rechterlijke uitspraak dat de dividendbelasting in strijd met het Unierecht is geheven. De op 1 februari 2015 gedagtekende teruggaafbeschikking leidt tot een uitbetaling door de ontvanger van € 1.000 dividendbelasting op 3 februari 2015. Naast deze teruggaaf wordt invorderingsrente vergoed. Invorderingsrente wordt enkelvoudig berekend over de periode van 2 maart 2011 tot en met 2 februari 2015.

De onmiddellijke werking houdt tevens in dat de nieuwe regeling ook geldt voor situaties waarin de teruggaaf van de ten onrechte geheven belasting al voor 1 januari 2015 heeft plaatsgevonden. In dat kader geldt ingevolge artikel XXXV met betrekking tot teruggaafbeschikkingen met een dagtekening vóór 1 januari 2015 dat nog tot zes weken na inwerking-treding van deze wet om een rentevergoeding als bedoeld in artikel 28c van de IW 1990 kan worden verzocht.

Artikel XIX, onderdeel E (artikel 43 van de Invorderingswet 1990)

Op grond van artikel 43 van de IW 1990 kan de ontvanger een teruggave omzetbelasting ten name van een fiscale eenheid omzetbelasting bevrijdend uitbetalen aan elk van de onderdelen van die fiscale eenheid omzetbelasting (waarmee aan de betalingsverplichting jegens de fiscale eenheid is voldaan). De toevoeging dat dit een uitzondering betreft op artikel 7a, eerste lid, van de IW 1990 kan vervallen als de eenbankrekeningmaatregel voor de omzetbelasting vervalt.

Artikel XIX, onderdeel F (artikel 43a van de Invorderingswet 1990)

Het nieuwe artikel 43a van de IW 1990 voorziet in een hoofdelijke aansprakelijkheid van iedere inhoudingsplichtige van de deelnemende concernonderdelen voor de in concernverband verschuldigde belasting in het geval artikel 32 van de Wet LB 1964 is toegepast. Dit om veilig te stellen dat de verschuldigde belasting ook wordt voldaan in het geval het concernonderdeel met het hoogste kolom 14-loon niet aan zijn betalingsverplichtingen voldoet. Naheffingsaanslagen zullen worden opgelegd bij laatstgenoemd concernonderdeel.

Artikel XIX, onderdeel G (artikel 48a van de Invorderingswet 1990)

Op grond van artikel 48a van de IW 1990 zijn derden aan wie een teruggave inkomstenbelasting of omzetbelasting (van een ander) wordt uitbetaald, aansprakelijk indien de teruggave, achteraf gezien, onterecht is verleend. Het betreft hier zowel derden die bij ministeriële regeling zijn aangewezen om de teruggave van een ander op hun bankrekening te mogen ontvangen, als derden die door middel van identiteitsfraude de teruggave op hun eigen bankrekening laten uitbetalen en derden die, al dan niet door list en bedrog, de beschikkingsmacht hebben over een bankrekening op naam van de rechthebbende. De invoering van deze aansprakelijkheidsbepaling hing samen met de invoering van de eenbankrekeningmaatregel. Met het vervallen van de eenbankrekeningmaatregel voor de omzetbelasting, kan ook de aansprakelijkheidsbepaling vervallen voor zover deze betrekking heeft op de omzetbelasting. De wijziging van artikel 48a van de IW 1990 voorziet hierin. Hoewel de

aansprakelijkheidsbepaling, ook zonder de eenbankrekeningmaatregel, van belang zou kunnen blijven in gevallen van (identiteits)fraude, zou deze haar doel voorbijschieten in gevallen waarin derden, veelal professionele bemiddelingsbureaus, de teruggave van de rechthebbende tijdelijk onder zich hebben en daarmee hoofdelijk aansprakelijk zouden worden. Dit laatste is een ongewenst effect als uitdrukkelijk wordt gekozen voor het vervallen van de tenaamstellingsverplichting.

Artikel XIX, onderdeel H (artikel 62bis van de Invorderingswet 1990)

Het nieuwe artikel 62bis van de IW 1990 introduceert een informatieverplichting voor banken aan de Belastingdienst. De verplichting betreft gegevens die van belang kunnen zijn voor de uitvoering van de eenbankrekeningmaatregel, namelijk gegevens over bankrekeningen en de houders van die bankrekeningen. Deze maatregel heeft tot doel om de Belastingdienst te ondersteunen bij de handhaving van artikel 7a van de IW 1990, op basis waarvan een teruggaaf inkomstenbelasting wordt uitbetaald op een bankrekening die op naam van de rechthebbende staat. De Belastingdienst controleert alle bankrekeningen die door de rechthebbende bestemd worden voor het uitbetalen van een teruggaaf inkomstenbelasting (naam-nummercontrole). Met de invoering van de onderhavige informatieverplichting voor de banken vindt deze naam-nummercontrole efficiënter en effectiever plaats. De Belastingdienst kan ingevolge artikel 62bis, derde lid, van de IW 1990 bepalen dat bij het verstrekken van de gegevens het burgerservicenummer wordt vermeld. Hiermee wordt aan de Belastingdienst en de banken ruimte gelaten voor afspraken over de gegevens die de banken dienen te verstrekken en de wijze van informatieverstrekking. In het nieuwe artikel 62bis, vierde lid, van de IW 1990 wordt verder geregeld dat de banken de in hun eigen administratie opgenomen burgerservicenummers gebruiken ten behoeve van het voldoen aan de informatieverplichting. Dit voorkomt (identiteits)fraude en onnodige fouten. Het is de banken op grond van deze maatregel niet toegestaan om de burgerservicenummers voor andere doeleinden te gebruiken. De nieuwe bepaling geeft geen grondslag voor de uitwisseling van de burgerservicenummers tussen banken onderling. Dit vloeit onder meer voort uit artikel 24 van de Wet bescherming persoonsgegevens.

Artikel XIX, onderdeel I (artikel 70a van de Invorderingswet 1990)

In artikel 70a van de IW 1990 is ter gelegenheid van het afschaffen van onder meer de afvalstoffenbelasting met ingang van 1 januari 2012 voorzien in het blijven voortbestaan van enige formele bepalingen. Het gaat hierbij om de bepalingen dat met betrekking tot belastingaanslagen afvalstoffenbelasting geen verzet mogelijk is tegen uitoefening van het bodemrecht (artikel 22 van de IW 1990) en dat bestuurders hoofdelijk aansprakelijk kunnen zijn (artikel 36 van de IW 1990). Per 1 april 2014 is de afvalstoffenbelasting geherintroduceerd. Nu de afvalstoffenbelasting met ingang van die datum weer is opgenomen in artikel 1 van de Wbm, en genoemde artikelen 22 en 36 van de IW 1990 naar dit artikel verwijzen, kan de regeling voor de afvalstoffenbelasting in artikel 70a van de IW 1990 weer vervallen. Dit heeft geen inhoudelijke wijziging tot gevolg. Om de wijziging van artikel 70a van de IW 1990 te laten aansluiten op de herintroducie van de afvalstoffenbelasting wordt aan deze wijziging terugwerkende kracht verleend tot en met 1 april 2014.

Artikel XX

Artikel XX, onderdeel A (artikel 31a van de Algemene wet inkomensafhankelijke regelingen)

Artikel 28 van de Awir bevat de betalingstermijnen bij terugvordering van toeslagen. Deze zijn 6 weken na dagtekening van de (boete)beschikking voor het bedrag van een terugvordering, de op de voet van artikel 27 van de Awir daarover verschuldigde rente en het bedrag van een bestuurlijke boete. Indien de belanghebbende niet binnen deze termijn betaalt, kan de Belastingdienst/Toeslagen executoriale maatregelen treffen. Normaliter vindt het treffen van executoriale invorderingsmaatregelen pas plaats nadat achtereenvolgens de betalingstermijn is verstreken, een herinnering is verzonden, een aanmaning is verzonden en een dwangbevel is betekend. Voor belastingschulden kent artikel 10 van de IW 1990 de bevoegdheid tot versnelde invordering. Bij versnelde invordering is de ontvanger niet aan termijnen of aan het verzenden van een aanmaning gebonden: de belastingschuld is terstond en tot het volle bedrag invorderbaar. Hij kan direct executoriale maatregelen treffen, zowel direct nadat de belastingaanslag is opgelegd als in een later stadium, bijvoorbeeld direct na het verzenden van een aanmaning. Voorgesteld wordt om ook in het kader van de terugvordering van toeslagen aan de Belastingdienst/Toeslagen de bevoegdheid van versnelde invordering toe te kennen. Het gaat daarbij om openstaande bedragen van een terugvordering, de op de voet van artikel 27 van de Awir verschuldigde en openstaande rente en openstaande bedragen van een bestuurlijke boete. Evenals bij de versnelde invordering van belastingschulden wordt de bevoegdheid tot versnelde invordering van toeslagschulden alleen toegekend in bijzondere situaties. Deze situaties zijn beschreven in het nieuwe artikel 31a, onderdelen a tot en met g, van de Awir. Deze stemmen grotendeels overeen met de bijzondere situaties waarin versnelde invordering bij belastingschulden kan worden toegepast (artikel 10, eerste lid, onderdelen a tot en met g, van de IW 1990). Juist in deze bijzondere situaties kan acuut optreden van de Belastingdienst/Toeslagen vereist zijn om de daadwerkelijke inning van de toeslagschulden zeker te stellen. Er is afgezien van het in het nieuwe artikel 31a van de Awir opnemen van de bijzondere situatie, genoemd in artikel 10, eerste lid, onderdeel h, van de IW 1990. Deze bijzondere situatie – het aanvullen of vervangen van gestelde zekerheid in het kader van het Communautair douanewetboek – zal zich in de toeslagensfeer niet voordoen.

Artikel XX, onderdeel B (artikel 32 van de Algemene wet inkomensafhankelijke regelingen)

Artikel 15 van de IW 1990 kent een aantal bijzondere bepalingen met betrekking tot een dwangbevel. Deze bepalingen hangen samen met de versnelde invordering van belastingschulden, bedoeld in artikel 10 van de IW 1990. Artikel 10 van de IW 1990 zet de gebruikelijke (betalings)termijnen opzij; artikel 15 van de IW 1990 maakt de versnelde executie mogelijk. Voorgesteld wordt om de Belastingdienst/Toeslagen bij toeslagschulden ook de bevoegdheid van versnelde invordering toe te kennen (het voorgestelde artikel 31a van de Awir). Daarmee samenhangend wordt daarom in artikel 32 van de Awir tevens artikel 15 van de IW 1990 van overeenkomstige toepassing verklaard op dwangbevelen ter zake van toeslagschulden.

Artikel XX, onderdeel C (artikel 38 van de Algemene wet inkomensafhankelijke regelingen)

Het nieuwe artikel 38, zesde lid, van de Awir voorziet in de mogelijkheid dat banken de burgerservicenummers van hun rekeninghouders gebruiken in hun eigen administratie ten behoeve van het voldoen aan de informatieverplichting die geldt op grond van dat artikel in samenhang met artikel 1a, tweede lid, van het Uitvoeringsbesluit Awir.

Artikel XX, onderdeel D (artikel 43 van de Algemene wet inkomensafhankelijke regelingen)

Op grond van artikel 43 van de Awir kunnen ambtenaren worden aangewezen die belast zijn met het toezicht op de naleving van het bepaalde bij of krachtens die wet. De bevoegdheden die een toezichthouder heeft bij de uitoefening van zijn taken zijn vastgelegd in titel 5.2 van de Awb. Artikel 5:15 van de Awb geeft een toezichthouder de bevoegdheid elke plaats te betreden, met uitzondering van een woning zonder toestemming van de bewoner. In artikel 43 van de Awir is de bevoegdheid van de toezichthouder om zonder toestemming plaatsen te kunnen betreden echter uitgezonderd. Destijds, bij de totstandkoming van de Awir, werd het niet nodig geacht om toezichthouders in het kader van de toeslagen deze bevoegdheid te geven.

Bij de uitvoering van de toeslagen wordt de afgelopen jaren echter steeds meer nadruk gelegd op de rechtmatigheid van het toekennen van een toeslag en het toezicht hierop. Er wordt door toezichthouders nu ook veel meer ter plekke gecontroleerd, onder meer op het nakomen van administratieve verplichtingen door bijvoorbeeld kinderopvanginstellingen en gastouderbureaus. Zonder toestemming mogen toezichthouders nu echter niet binnentreden; ze zijn (dus) afhankelijk van de welwillendheid van de instellingen om toegang te verlenen. Voor een slagvaardig toezicht kan dat een hindernis zijn, bijvoorbeeld als er sprake is van een vermoeden van fraude. Daarom wordt voorgesteld toezichthouders in het kader van de Awir de bevoegdheid te geven om ook zonder toestemming plaatsen te betreden. Hiertoe komt in artikel 43 van de Awir de uitsluiting van artikel 5:15 van de Awb te vervallen. Aldus wordt de Awir op dit punt in lijn gebracht met de bevoegdheden die de Awb in het algemeen aan toezichthouders toekent.

Artikel XXI

Artikelen XXI, XXII, XXIII en XXIV (artikel 1 van de Wet verplichte deelneming in een bedrijfstakpensioenfonds 2000, artikelen 1 en 69 van de Pensioenwet, artikelen 1 en 80a van de Wet verplichte beroepspensioenregeling en artikel VIA van de Verzamelwet pensioenen 2014)

De wijzigingen van artikel 1 van de Wet verplichte deelneming in een bedrijfstakpensioenfonds 2000, de artikelen 1 en 69 van de Pensioenwet en de artikelen 1 en 80a van de Wet verplichte beroepspensioenregeling hangen samen met de opname van een afzonderlijke vrijstelling in de Wet IB 2001 voor nettopensioenregelingen (zie artikel I, onderdeel P). Deze wijzigingen komen in de plaats van de wijzigingen die zijn opgenomen in artikel VIA van het bij koninklijke boodschap van 6 februari 2014 ingediende voorstel van wet tot wijziging van de Pensioenwet, de Wet verplichte beroepspensioenregeling en enkele andere wetten in verband met het van toepassing worden van de Kaderwet zelfstandige bestuursorganen op De Nederlandsche Bank en de Autoriteit Financiële Markten en in verband met enkele andere wijzigingen (Verzamelwet pensioenen 2014) (Kamerstukken 33 863).

Artikel XXV

Artikel XXV (artikel 2 van de Wet op het kindgebonden budget)

Met de Wet hervorming kindregelingen wordt het zesde lid van artikel 2 van de Wet op het kindgebonden budget vernummerd tot zevende lid. De Wet hervorming kindregelingen treedt op dit onderdeel met ingang van 1 januari 2015 in werking. In artikel 2, zevende lid (nieuw), van de Wet op het kindgebonden budget is geregeld dat de hoogte van het kindgebonden budget waarop recht bestaat, wordt afgebouwd met een bepaald percentage, het zogenoemde afbouwpercentage, indien het gezamenlijke toetsingsinkomen van de ouders meer dan het drempelinkomen van € 19.767 bedraagt. Met de onderhavige wijziging wordt het afbouwpercentage gewijzigd van 7,6% naar 6,75%. Deze maatregel leidt ertoe dat ouders met een inkomen tussen € 19.767 en de bovengrens meer kindgebonden budget ontvangen.

Artikel XXVI

Artikel XXVI (artikel 1 van de Wet op de rechtsbijstand)

Het laten vervallen van de in artikel 1, eerste lid, van de Wet op de rechtsbijstand opgenomen verwijzing naar artikel 5.6 van de Wet IB 2001 hangt samen met het vervallen van laatstgenoemd artikel (zie artikel II, onderdeel C).

Artikel XXVII

Artikel XXVII (artikel 68 van de Mijnbouwwet)

De in dit onderdeel opgenomen wijziging is toegelicht in de toelichting op de wijziging van artikel 3.14 van de Wet IB 2001 (artikel I, onderdeel G).

Artikel XXVIII

Artikel XXVIII, onderdelen A en B (hoofdstuk 2, artikel I, onderdelen Y en AL, van de Invoeringswet Wet inkomstenbelasting 2001)

In hoofdstuk 2, artikel I, van de Invoeringswet Wet inkomstenbelasting 2001 wordt nog op twee plaatsen verwezen naar het per 1 januari 2015 te vervallen artikel 2.5 van de Wet IB 2001. Het betreft de onderdelen Y en AL van hoofdstuk 2, artikel I, van de Invoeringswet Wet inkomstenbelasting 2001. Hiervan heeft onderdeel Y ondertussen zijn belang verloren. Daarom kan dit onderdeel in zijn geheel vervallen. Genoemd onderdeel AL heeft betrekking op kapitaalverzekeringen die nog steeds bestaan en moet daarom in stand blijven. In het vierde lid van genoemd onderdeel AL is een verwijzing naar artikel 2.5 van de Wet IB 2001 opgenomen om te voorkomen dat het in bepaalde situaties in aanmerking moeten nemen van een fictieve uitkering bij deze kapitaalverzekering zou kunnen worden omzeild door gebruik te maken van de keuzeregeling, bedoeld in genoemd artikel 2.5. Met het vervallen van artikel 2.5 van de Wet IB 2001 en daarmee van de keuzeregeling, kan hoofdstuk 2, artikel I, onderdeel AL, vierde lid, vervallen.

Artikel XXIX

Artikel XXIX (artikel II van het Belastingplan 2010)

De wijziging van artikel XXIX heeft betrekking op twee regelingen met betrekking tot de eigen woning in de inkomstenbelasting. Als gevolg van

deze wijziging vervalt artikel II van het Belastingplan 2010.⁶² Daarmee wordt de regeling voor herleving van de renteaftrek na tijdelijke verhuur van een voormalige eigen woning permanent gemaakt en zal de termijn van de verhuisregeling bij verkoop niet meer op twee jaar worden gesteld, maar zal deze permanent drie jaar blijven.

De regeling voor herleving van hypotheekrenteaftrek na tijdelijke verhuur komt dus niet per 1 januari 2015 te vervallen, maar blijft ingevolge deze wijziging in de wet staan. Hierdoor blijft het in de toekomst mogelijk om de woning in de periode dat deze te koop staat te verhuren zonder toepassing van de bijleenregeling⁶³ en kan de renteaftrek na de periode van verhuur voor de volle omvang herleven voor het restant van de periode waarin de verhuisregeling van toepassing is.

Daarnaast wordt met de wijziging bereikt dat de termijn van de verhuisregeling bij verkoop niet per 1 januari 2015 weer wordt teruggesteld op een periode van twee jaar, maar dat deze drie jaar blijft. Hierdoor kan een leegstaande, voor verkoop bestemde woning, tot ten hoogste drie jaar na het jaar waarin de woning te koop is gezet, worden aangemerkt als eigen woning, mits die woning direct voor het te koop zetten een eigen woning was op grond van artikel 3.111, eerste lid, van de Wet IB 2001.

Artikel XXX

Artikel XXX (artikel III van het Belastingplan 2011)

De wijziging van artikel XXX heeft betrekking op een regeling met betrekking tot de eigen woning in de inkomstenbelasting. Als gevolg van deze wijziging vervalt artikel III, onderdeel A, van het Belastingplan 2011.⁶⁴ Daardoor wordt de termijn van de verhuisregeling bij aankoop van een toekomstige eigen woning niet per 1 januari 2015 weer teruggesteld op een periode van twee jaar, maar blijft deze permanent drie jaar. Hierdoor kan een leegstaande woning of een woning in aanbouw steeds worden aangemerkt als eigen woning, mits die woning bestemd is om uiterlijk in het kalenderjaar of de volgende drie jaar de belastingplichtige als eigen woning als bedoeld in artikel 3.111, eerste lid, van de Wet IB 2001 ter beschikking te staan.

Artikel XXXI

Artikel XXXI (artikel XII van de Fiscale verzamelwet 2013)

Deze wijziging strekt ertoe dat tabel I, onderdeel b, post 21, behorende bij de Wet op de omzetbelasting 1968 niet vervalt met ingang van 1 januari 2015, maar met ingang van 1 juli 2015. Deze post heeft betrekking op het vanaf 1 maart 2013 tijdelijk onder het verlaagde btw-tarief brengen van renovatie en herstel van woningen na meer dan twee jaren na het tijdstip van eerste ingebruikneming van die woningen, met uitzondering van materialen die een deel vertegenwoordigen van de waarde van deze diensten.

⁶² Dit artikel is na de inwerkingtreding van het Belastingplan 2010 gewijzigd ingevolge artikel XXV, onderdeel A, van het Belastingplan 2011, artikel VIIa van de Wet herziening fiscale behandeling eigen woning en artikel XXIXA van het Belastingplan 2014.

⁶³ De woning behoort in de periode van verhuur wel tot de rendementsgrondslag van box 3.

⁶⁴ Dit artikel is na de inwerkingtreding van het Belastingplan 2011 gewijzigd ingevolge artikel IX van de Wet herziening fiscale behandeling eigen woning en artikel XXX, onderdeel A, van het Belastingplan 2014.

Artikel XXXII

Artikel XXXII, onderdelen A en B (artikelen III en VII van het Belastingplan 2014)

De in dit onderdeel opgenomen wijziging is toegelicht in de toelichting op de wijziging van artikel 8.10 van de Wet IB 2001 (artikel I, onderdeel R).

Artikel XXXII, onderdeel C (artikelen VIIIA van het Belastingplan 2014)

De in dit onderdeel opgenomen wijziging is toegelicht in de toelichting op de wijziging van artikel 26 van de Wet LB 1964 (artikel IV, onderdeel I).

Artikel XXXII, onderdeel D (artikel XXIIIC van het Belastingplan 2014)

Als gevolg van de wijzigingen in de belasting op leidingwater zoals opgenomen in artikel XV, onderdelen A tot en met C, kan de overgangsbe-
paling leidingwaterbelasting in artikel XXIIIC van het Belastingplan 2014 vervallen.

Artikel XXXIII

Artikel XXXIII (artikelen 3.32 en 3.33 van de Wet maatregelen woningmarkt 2014 II)

De in artikel XXXIII opgenomen wijzigingen in de Wet maatregelen woningmarkt 2014 II houden verband met de invoering van artikel 10a.15 in de Wet IB 2001 (artikel I, onderdeel U). De verwijzingen in de artikelen 3.32 en 3.33 van de Wet maatregelen woningmarkt 2014 II worden daaraan aangepast. Bij de formulering van deze wijzigingsopdrachten is uitgegaan van de tekst van de laatstgenoemde artikelen zoals deze komen te luiden ingevolge het bij koninklijke boodschap van 2 juni 2014 ingediende voorstel van wet tot wijziging van enkele belastingwetten en enige andere wetten (Fiscale verzamelwet 2014) (Kamerstukken 33 950).

Artikel XXXIV

Artikel XXXIV (indexatiebepaling Wet belastingen op milieugrondslag)

Artikel 90 van de Wbm regelt de jaarlijkse indexatie van een aantal tarieven in de Wbm. Het tarief van de belasting op leidingwater en de tarieven van de energiebelasting in met name genoemde schijven worden zodanig aangepast dat daarmee 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 het tarief van de genoemde belastingen voor het jaar 2015 buiten toepassing verklaard.

Artikel XXXVII

Artikel XXXVII (inwerkingtreding)

Deze wet treedt in werking met ingang van 1 januari 2015.
Met het eerste lid, onderdelen a tot en met d, wordt geregeld dat, indien aan het begin van de betreffende kalenderjaren de in artikel 10.1 van de Wet IB 2001 opgenomen inflatiecorrectie wordt toegepast, de in die onderdelen genoemde wijzigingen eerst worden 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. In de onderdelen e tot en met g is een vergelijkbare formulering opgenomen voor de samenloop met de toepassing van de artikelen 20a, tweede lid, en 20b, tweede lid, en 22d van de Wet LB 1964. Met de onderdelen a en e is eveneens geregeld dat de in die onderdelen genoemde wijzigingen eerst worden toegepast nadat toepassing van de artikelen 3.4, onderdeel A, en 5.2 van de Wet maatregelen woningmarkt 2014 II heeft plaatsgevonden. Ingevolge onderdeel h wordt de in artikel XVII, onderdelen A en B, voorziene verlaging van een aantal tarieven in de Wbm eerst toegepast nadat die tarieven zijn geïndexeerd op basis van artikel 90 van die wet. De artikelen XXIX en XXX vinden ingevolge de onderdelen j en k toepassing voordat artikel II van het Belastingplan 2010, respectievelijk artikel III, onderdeel A, van het Belastingplan 2011 worden toegepast. Daarmee wordt voorkomen dat de in het Belastingplan 2010 en Belastingplan 2011 opgenomen wijzigingsopdrachten alsnog toegepast worden, terwijl het juist de bedoeling is dat deze helemaal niet worden toegepast, maar vóór toepassing ervan komen te vervallen. Met de in onderdeel l opgenomen bepaling wordt geregeld dat de in dat onderdeel genoemde wijzigingen eerst worden toegepast nadat toepassing van artikel IX, onderdeel a, van het Belastingplan 2014 heeft plaatsgevonden.

Artikel I, onderdelen D en F, en artikel IV, onderdelen E en G, treden ingevolge het tweede lid in werking op het tijdstip waarop het bij koninklijke boodschap van 7 maart 2014 ingediende voorstel van wet houdende regels inzake de verzekering van zorg aan mensen die zijn aangewezen op langdurige zorg (Wet langdurige zorg) (Kamerstukken 33 891) tot wet is of wordt verheven en die wet in werking treedt teneinde de samenloop op ordentelijke wijze te laten verlopen. Tevens is in dat kader bepaald dat artikel I, onderdelen D en F, en artikel IV, onderdelen E en G, eerst toepassing vinden nadat de tabellen zijn aangepast aan de inflatiecorrectie.

De overige wijzigingen die in werking treden op een ander tijdstip dan 1 januari 2015 of terugwerken zijn toegelicht bij de betreffende onderdelen.

De Minister van Financiën,
J.R.V.A. Dijsselbloem

De Staatssecretaris van Financiën,
E.D. Wiebes