

Vergaderjaar 2008–2009

**31 704**

## Wijziging van enkele belastingwetten en enige andere wetten (Belastingplan 2009)

**Nr. 3**

### MEMORIE VAN TOELICHTING

#### Inhoudsopgave

<b>I.</b>	<b>ALGEMEEN</b>	<b>2</b>	4.6.	Verhoging MRB-tarief motoren	21
<b>1.</b>	<b>Inleiding</b>	<b>2</b>	4.7.	Verhoging MRB-tarief voor Euro 0, I en II vrachtauto's	21
<b>2.</b>	<b>Ondernemerschap</b>	<b>5</b>	4.8.	Verdere differentiatie bijtelling auto van de zaak	22
2.1.	Stimuleren winst ondernemers in de inkomstenbelasting	5	4.9.	Fiscale vrijstelling waterstof	23
2.2.	Verlaging Vpb-tarieven vanwege uitblijven rentebox	7	<b>5.</b>	<b>Lijfrenten</b>	<b>24</b>
2.3.	Uitbreiding faciliteiten speur- en ontwikkelingswerk	8	<b>6.</b>	<b>Vrijstelling sportorganisaties in de Successiewet</b>	<b>26</b>
2.4.	Uitbreiding faciliteiten zeescheepvaart	8	<b>7.</b>	<b>Aanpassing btw-vrijstelling medische diensten</b>	<b>27</b>
<b>3.</b>	<b>Inkomensbeleid</b>	<b>9</b>	<b>8.</b>	<b>Vliegbelasting</b>	<b>30</b>
3.1.	Doorwerkbonus en houdbaarheidsbijdrage	9	<b>9.</b>	<b>Verpakkingenbelasting</b>	<b>30</b>
3.2.	Verhoging maximale ouderschapsverlofkorting en ont koppeling van levensloopregeling	13	<b>10.</b>	<b>EU-aspecten</b>	<b>35</b>
3.3.	Verhoging inkomensafhankelijke aanvullende combinatiekorting	13	<b>11.</b>	<b>Budgettaire aspecten</b>	<b>35</b>
3.4.	Koopkrachtpakket 2009	14	<b>12.</b>	<b>Uitvoeringskosten Belastingdienst</b>	<b>36</b>
<b>4.</b>	<b>Mobiliteit en vergroening</b>	<b>14</b>	<b>13.</b>	<b>Gevolgen voor bedrijfsleven en burger</b>	<b>37</b>
4.1.	Reductie van CO <sub>2</sub> -uitstoot	14	<b>II.</b>	<b>ARTIKELSGEWIJZE TOELICHTING</b>	<b>40</b>
4.2.	Afbouw BPM richting kilometerbeprijzing	16			
4.3.	Naar een emissiegerelateerde BPM	16			
4.4.	Verlaging MRB-tarief zeer zuinige personenauto's	20			
4.5.	Verlaging MRB-tarief personen- en bestelauto's op aardgas	20			

## I. ALGEMEEN

### 1. Inleiding

Het voorliggende belastingplan is het tweede van deze kabinetsperiode. Dit belastingplan zet verdere stappen ter verwezenlijking van de ambities van het kabinet uit het Coalitieakkoord en het Beleidsprogramma. Het gaat daarbij onder andere om het bevorderen van de arbeidsparticipatie van jong en oud. Tegen deze achtergrond is eerder al aangekondigd dat het kabinet bereid is werknemers geen WW-premie meer te laten betalen in het licht van een verantwoorde loonontwikkeling. Daarbij is tevens aangegeven dat de in de vorige Miljoenennota aangekondigde BTW-verhoging geen doorgang vindt. Onze koopkracht en de economie worden hiermee ondersteund. In dit belastingplan worden verdere maatregelen voorgesteld ten behoeve van bevordering van de arbeidsparticipatie en een evenwichtige verdeling van lasten over burgers en bedrijven. Daarnaast zijn de maatregelen in dit belastingplan vooral gecentreerd rond de speerpunten bevordering van innovatief ondernemerschap, vergroening en vereenvoudiging. Het kabinet streeft daarbij naar een zo eenvoudig mogelijke vormgeving.

#### *Ondernemerschap*

Het kabinet wil ondernemerschap bevorderen. Fiscale faciliteiten die bijdragen aan het doorgroeien van ondernemingen worden geïntensiveerd. Zowel voor ondernemers in de inkomstenbelasting als voor directeuren-grotaandeelhouders (dga's) wordt meer winst maken aantrekkelijker. Zo wordt de MKB-winstvrijstelling voor IB-ondernemers verhoogd en wordt het MKB-tarief in de vennootschapsbelasting aanmerkelijk verlaagd. Ook voor degenen die een onderneming starten in deeltijd of naast een dienstbetrekking zet het kabinet deze kabinetsperiode in op het stimuleren van winst. Het innovatieve vermogen van Nederlandse bedrijven wordt nog eens specifiek gestimuleerd door een uitbreiding van de faciliteiten voor speur- en ontwikkelingswerk (WBSO). Ook is er in dit belastingpakket aandacht voor vereenvoudiging. Bovendien wordt, zoals aangekondigd in de Miljoenennota 2009, naast de hiervoor genoemde verlaging van de WW-premie voor werknemers tot nul ook de WW-premie voor werkgevers verlaagd. De genoemde maatregelen dragen onder andere bij aan de innovatiekracht van Nederlandse bedrijven en aan de werkgelegenheid.

#### *Inkomensbeleid*

Het kabinet wil de houdbaarheid van de overheidsfinanciën verbeteren. Door nu maatregelen te nemen heeft Nederland straks een antwoord op de vergrijzing. Een meer gelijkmatige verdeling van de vergrijzingskosten tussen ouderen en jongeren zal in belangrijke mate bijdragen aan een houdbare oudedagsvoorziening. Dit belastingplan bevat daartoe twee maatregelen. Het kabinet introduceert met ingang van 1 januari 2009 een doorwerkbonus voor alle ouderen die in een kalenderjaar 62 jaar of ouder worden. Daarnaast wordt vanaf 2011 aan ouderen met een relatief hoger inkomen gevraagd hun steentje bij te dragen. Deze bijdrage krijgt de vorm van een houdbaarheidsbijdrage naar draagkracht.

De inkomensafhankelijke aanvullende combinatiekorting wordt in dit belastingplan aanzienlijk verhoogd. Deze korting maakt het voor alleenstaanden en minstverdienende partners met kinderen aantrekkelijker om meer te gaan werken. Ook bevat dit belastingplan een maatregel waardoor de maximale ouderschapsverlofkorting wordt verhoogd.

De in dit belastingplan opgenomen wijzigingen van heffingskortingen en tarieven komen tot uitdrukking in het standaardkoopkrachtbeeld. In de

begroting van het ministerie van Sociale Zaken en Werkgelegenheid wordt in het beleidsartikel «inkomensbeleid» het standaardkoopkrachtbeeld voor 2009 weergegeven.

#### *Mobiliteit en vergroening*

Het kabinet wil in 2020 één van de meest duurzame en efficiënte energievoorzieningen in Europa hebben. Het Coalitieakkoord bevat de ambitieuze doelstelling om de uitstoot van broeikasgassen zoals CO<sub>2</sub> in 2020 met 30% te reduceren ten opzichte van het niveau in 1990. De fiscale vergroening levert een belangrijke bijdrage aan deze reductie. Met het vorige belastingplan heeft het kabinet belangrijke stappen gezet op het terrein van mobiliteit en vergroening. In mei 2008 is de fiscale vergroeningsbrief aan de Tweede Kamer gepresenteerd, waarin vervolgstappen zijn aangekondigd. Het kabinet wil in nauwe samenwerking met het bedrijfsleven verder werken aan fiscale vergroeningsmaatregelen. Dit belastingplan brengt enkele van de voorstellen uit de fiscale vergroeningsbrief ten uitvoer. Zo wordt de aanschafbelasting BPM de komende jaren volledig gebaseerd op de uitstoot van CO<sub>2</sub>. Het belastingplan bevat met name ook positieve financiële prikkels voor de verdere vergroening van aan mobiliteit gerelateerde belastingen. Zo worden de belastingen op de aanschaf en het gebruik van zeer zuinige auto's verder verlaagd. Met de introductie van een tweede verlaagd tarief voor de fiscale bijtelling van de auto van de zaak zullen milieuvriendelijke vormen van mobiliteit nog verder worden gestimuleerd. Op weg naar de invoering van het systeem van kilometerbeprijzing legt dit belastingplan tot slot ook de wetgeving voor de afbouw van de BPM in de komende jaren vast.

#### *Vereenvoudiging*

Ook aan het speerpunt vereenvoudiging wordt in dit fiscaal pakket ruimschoots aandacht besteed. Het vereenvoudigen van de uitvoering van fiscale wetgeving is een continu proces. Verschillende maatregelen vereenvoudigen de regelgeving waardoor de uitvoering ook eenvoudiger wordt. Zo komt het kabinet het bedrijfsleven tegemoet met het oplossen van knelpunten in de recent ingevoerde verpakkingen- en vliegbelasting. Speciale aandacht is er voor de complexiteit van fiscale regelgeving waar ondernemers en in het bijzonder dga's mee te maken hebben. Ondernemers en dga's hoeven geen Verklaring Arbeidsrelatie (VAR) meer aan te vragen als zich gedurende drie jaar geen wijziging heeft voorgedaan. Ook profiteren zij van de verhoging van de grens voor de kwartaalaangifte omzetbelasting. Ze hoeven daardoor minder vaak aangifte omzetbelasting te doen. Voor de dga zal bovendien de loonaangifte eenvoudiger gaan worden.

Verder is in het kader van vereenvoudiging van belang dat het kabinet zich bereid toont werknemers vanaf 1 januari 2009 geen WW-premie meer te laten betalen. Het terugbrengen van de WW-premie voor werknemers tot nul leidt niet alleen tot een substantiële lastenverlichting op arbeid, maar betekent ook een vereenvoudiging van de loonadministratie en de loonaangifte voor werkgevers.

Een totaaloverzicht van de vereenvoudigingsmaatregelen in het Belastingplan 2009 c.a. is opgenomen in onderstaand kader 1. Kader 2 bevat de ambities van het kabinet voor de rest van de kabinetsperiode. Deze worden onder het kader uitgebreider toegelicht.

### **Kader 1: overzicht vereenvoudiging Belastingplan 2009 c.a.**

#### *Bedrijfsleven*

- Automatische verlening VAR
- Verhoging grens kwartaalaangifte BTW
- Vereenvoudigingen loonheffing dga's
- Werkgevers houden geen WW-premie meer in op loon werknemers
- Afschaffen correctieberichten over het lopende jaar
- Robuuste en vereenvoudigde verpakkingenbelasting en vliegbelasting

#### *Burgers*

- Werknemers betalen geen WW-premie meer
- Vereenvoudigingen belastingheffing lijfrenten
- Afschaffing medeondertekening bij toeslagen
- Ontkoppeling ouderschapsverlofkorting van levensloopregeling

### **Kader 2: overzicht verdere vereenvoudiging deze kabinetsperiode**

- A. Afschaffen eerstedagsmelding. Alleen gerichte inzet eerstedagsmelding in het geval van bijzondere risico's op fraude of illegale tewerkstelling.
- B. Concrete stappen richting loonsomheffing. Het kabinet zet deze kabinetsperiode stappen die nodig zijn om in de volgende kabinetsperiode een loonsomheffing in te voeren.
- C. Uniformeren van definities die in de praktijk voor onduidelijkheid zorgen, zoals ten aanzien van de directeur-grotaandeelhouder.

#### *A. Afschaffen eerstedagsmelding*

De eerstedagsmelding (EDM) wordt afgeschaft. Daarbij geldt wel dat de inspecteur de bevoegdheid krijgt om maximaal een vijfjarige EDM-verplichting op te leggen. Deze bevoegdheid geldt alleen als sprake is van bijzondere risico's op fraude of illegale tewerkstelling. Op die manier wordt een gerichte inzet van de EDM mogelijk. Bij het toezicht gaat het niet alleen om controles van de Belastingdienst maar worden ook signalen van andere overheidsinstanties zoals bijvoorbeeld de Arbeidsinspectie meegenomen. Op deze wijze kan de EDM als gericht instrument worden ingezet, terwijl de (ervaren) administratieve lasten voor goedwillende werkgevers aanzienlijk verminderen.

#### *B. Concrete stappen richting loonsomheffing*

Dat werknemers geen WW-premie meer betalen met ingang van 1 januari 2009 betekent één regel minder op het loonstrookje. Hiermee wordt bovendien een belangrijke stap gezet richting verdere vereenvoudiging van de uitvoering van belasting- en premieheffing. Er zijn echter nog meer stappen nodig om het voor een volgend kabinet mogelijk te maken een loonsomheffing in te voeren. Met een loonsomheffing kan een belangrijke administratieve lastenverlichting voor werkgevers worden bereikt.

De hobbels op de weg naar een loonsomheffing bestaan uit de complexiteit die op dit moment in de loonheffingen zit. De mogelijk te nemen stappen zijn beschreven in de brief van 3 juli 2008 aan de Tweede Kamer.<sup>1</sup> Het systeem dat in deze brief wordt voorgesteld wordt nog nader onderzocht. Daarbij worden onder andere de koopkrachteffecten in beeld gebracht. Van belang is dat de huidige verschillen tussen de loonbegrippen, met name het loon voor de loonbelasting/premie volksverzekeringen en het loon voor de premies werknemersverzekeringen, worden weggenomen. Deze verschillen zijn voor de praktijk vaak onbegrijpelijk en leveren veel rompslomp op. Om tot een eenduidig loonbegrip te komen, moeten nog drie verschillen worden weggenomen, namelijk bij de auto van de zaak, de levensloopregeling en de werkgeversvergoeding Zorg-

<sup>1</sup> Kamerstukken II 2007/08, 31 236, nr. 3.

verzekeringwet. Ook is bij dit systeem van belang dat de heffingen gesplitst worden, dat wil zeggen dat bepaalde heffingen alleen bij de werkgever, andere heffingen alleen bij de werknemer plaatsvinden. In dit systeem valt ook de aanzienlijke administratieve rompslomp weg die is gemoeid met de huidige teruggaven aan werkgevers van teveel betaalde inkomensafhankelijke bijdragen Zorgverzekeringwet. De Tweede Kamer wordt in het voorjaar van 2009 geïnformeerd over de uitkomsten van het onderzoek.

### *C. Definities uniformeren*

In regelgeving worden verschillende definities gebruikt terwijl vaak (ongeveer) dezelfde doelgroep wordt bedoeld. Dit zorgt voor verwarring en irritaties in de praktijk. Het kabinet streeft naar zoveel mogelijk uniformering van definities. In de praktijk ontstaat bijvoorbeeld verwarring bij de definitie van dga. Voor de belastingen is iemand dga als hij ten minste 5% van de aandelen in een BV heeft. Voor de werknemersverzekeringen is iemand dga als hij – kort gezegd – niet tegen zijn zin kan worden ontslagen. Dat is het geval bij een meerderheidsaandeelhouder. Ook is dat volgens de Regeling aanwijzing dga het geval bij meerdere personen met gelijke aandelenbelangen. Een voorbeeld ter toelichting. Bij een BV met een 60%-aandeelhouder en een 40%-aandeelhouder, zijn beiden fiscaal dga, maar voor de werknemersverzekering is alleen de 60%-aandeelhouder dga. De 40%-aandeelhouder is dus verplicht verzekerd terwijl hij wel een «echte» ondernemer is. Daarentegen zijn vijf dga's met elk een belang van 20% allen niet verplicht verzekerd. Een ander voorbeeld is de definitie van ondernemer. Wanneer voor de inkomstenbelasting wordt vastgesteld dat sprake is van ondernemerschap, wil dat nog niet zeggen dat dat ook het geval is voor bijvoorbeeld het arbeidsrecht of voor de arbeidsinspectie. Dit betekent voor de ondernemer een vaak onverklaarbaar verschil in behandeling door verschillende overheidsinstanties. Het kabinet zet zich in om dergelijke onduidelijkheden zoveel mogelijk weg te nemen.

### *Indeling fiscaal pakket 2009*

Het pakket Belastingplan 2009 c.a. bestaat uit twee wetsvoorstellen. Het Belastingplan 2009 bevat de maatregelen die primair betrekking hebben op het budgettaire en koopkrachtbeeld. De maatregelen die niet in dit wetsvoorstel thuishoren maar wel op 1 januari 2009 in werking moeten treden, zijn ondergebracht in het wetsvoorstel Overige fiscale maatregelen 2009.

Het onderhavige wetsvoorstel, het Belastingplan 2009, is onderverdeeld in drie beleidsmatige clusters: ondernemerschap, inkomensbeleid en mobiliteit en vergroening. Naast deze clusters zijn in dit belastingplan maatregelen opgenomen inzake lijfrenten en de vlieg- en verpakkingenbelasting. Verder bevat het een vrijstelling voor sportverenigingen en stichtingen in de Successiewet alsmede een aanpassing van de btw-vrijstelling voor medische diensten. De maatregelen worden hierna toegelicht. De EU-aspecten, budgettaire effecten en uitvoeringskosten zijn opgenomen in aparte hoofdstukken. De verschillende afwegingen bij de maatregelen zijn ook langs de lat van de bedrijfseffecten- en milieutoets gelegd. De conclusies uit dat proces zijn beschreven in het hoofdstuk gevolgen voor bedrijfsleven en burger.

## **2. Ondernemerschap**

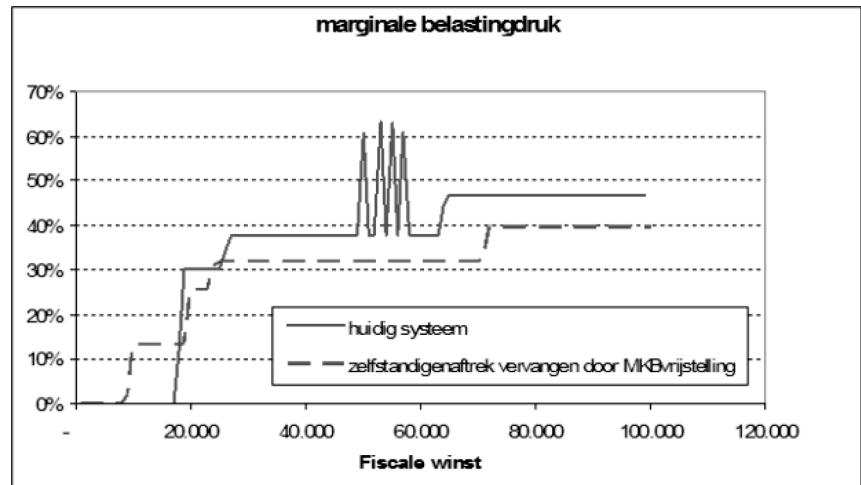
### *2.1. Stimuleren winst ondernemers in de inkomstenbelasting*

Ondernemingen zorgen voor innovatiekracht en werkgelegenheid. Daarmee zijn ze van groot belang voor de Nederlandse economie. Het kabinet ziet de (fiscale) regelgeving daarbij als een belangrijk ondersteu-

nend en stimulerend instrument. De in deze paragraaf aangekondigde maatregelen zijn gericht op het stimuleren van ondernemerschap in de inkomstenbelasting. Over de fiscale positie van de dga wordt hier opgemerkt dat eind dit jaar de toegezegde nota aan de Tweede Kamer zal worden gezonden.<sup>1</sup>

Eenvoudiger regelgeving kan het ondernemen makkelijker maken. Het stimuleren van ondernemerschap en het streven naar vereenvoudiging zijn vanuit dat oogpunt elkaar versterkende doelstellingen. Een van de doelstellingen van het kabinet is de huidige (fiscale) regelingen beter toe te snijden op de situatie van de startende en doorgroeïende ondernemer en de ondernemer met grote ambities ten aanzien van innovatie en groei. In dat kader wordt verwezen naar bijlage 1 waarin de mogelijkheden voor het fiscaal stimuleren van ondernemerschap uitgebreid worden uitgewerkt. Voor de fiscaliteit ligt het voor de hand om in te zetten op structuurverbetering van de (winst)belastingheffing. Deze structuurverbetering zal resulteren in een evenwichtiger verdeling van de ondernemersfaciliteiten in de inkomstenbelasting, waarbij meer dan nu de nadruk zal worden gelegd op faciliteiten die bijdragen aan het starten en doorgroeien van ondernemingen. Het voornemen bestaat om het accent meer te leggen op ondernemers die winst maken. Dit is mogelijk door de zelfstandigenaftrek op de langere termijn om te zetten in de MKB-winstvrijstelling. De marginale druk van het huidige regime en de situatie waarin de zelfstandigenaftrek helemaal zou zijn omgezet in de MKB-winstvrijstelling zijn ter illustratie weergegeven in figuur 1.

**Figuur 1: Marginale druk huidig regime en na omzetten zelfstandigenaftrek in MKB-winstvrijstelling**



De zelfstandigenaftrek neemt af bij toenemende winst. De MKB-winstvrijstelling is daarentegen gericht op groei. Deze is immers een vast percentage van de winst. Omzetting van de zelfstandigenaftrek in de MKB-winstvrijstelling ineens acht het kabinet echter niet wenselijk. Een dergelijke wijziging zou forse inkomenseffecten hebben. Om die reden wordt er voor gekozen om een dergelijke omzetting of andere prikkels voor meer winst maken pas na consultatie van het bedrijfsleven en de advieswereld vorm te geven. Wel wordt in 2009 al binnen de fiscale ondernemersfaciliteiten meer accent gelegd op de MKB-winstvrijstelling in plaats van op de zelfstandigenaftrek. De bedragen van de zelfstandigenaftrek blijven in 2009 nominaal constant. Het effect van deze stabilisatie wordt voor starters verdisconteerd door een verhoging van de startersaftrek. Verder wordt de MKB-winstvrijstelling verhoogd. Dit sluit tevens aan bij de wens

<sup>1</sup> Kamerstukken II 2007/08, 31 206, nr. 27, blz. 6.

om de fiscale behandeling van ondernemers in de inkomstenbelasting en dga's meer te stroomlijnen. Deze accentverschuiving wordt ingepast in het inkomensbeleid.

In dit kader denkt het kabinet ook na over het afschaffen van het uren-criterium voor de MKB-winstvrijstelling. Ondernemingen worden namelijk vaak gestart in deeltijd of naast een dienstbetrekking. Met deze maatregel zouden ook deeltijd- en hybride ondernemers toegang krijgen tot een deel van de ondernemersfaciliteiten. Ook wordt nagedacht over het verder verhogen van de MKB-winstvrijstelling na 2009.

Per jaar zal steeds worden besloten over maatvoering en (budgettaire) inpasbaarheid. Uitgangspunt bij deze aanpassingen is dat het starten van een onderneming aantrekkelijk blijft en er aandacht is voor de positie van de kleine ondernemer met een laag inkomen.

Andere belangrijke verbeteringen voor ondernemers kunnen behaald worden via vereenvoudiging in de uitvoering. Hierover kan worden opgemerkt dat de Belastingdienst continu bezig is om de uitvoering van belastingwetten soepeler te laten verlopen. In dit verband kan – naast de inspanningen die al worden geleverd door samenwerking met de Kamer van Koophandel en op het punt van startersbegeleiding – worden gewezen op de volgende initiatieven. Om er voor te zorgen dat er zo min mogelijk problemen ontstaan door het «vooraf afdragen van belasting», zal de Belastingdienst overleggen met de Kamers van Koophandel en de organisaties van belastingconsulenten met als doel duidelijke aandacht te geven aan de praktische gevolgen van de schattingsopgave van de startende ondernemer. Verder wordt het vanaf 1 januari 2009 mogelijk een wijziging van de voorlopige aanslag en teruggaaf digitaal aan te brengen en ook de schatting van het inkomen voor het komende belastingjaar digitaal te doen. Tot slot wordt in het kader van vereenvoudiging nog gewezen op de verhoging van de grens voor kwartaalaangiften in de omzetbelasting.<sup>1</sup>

## *2.2. Verlaging Vpb-tarieven vanwege uitblijven rentebox*

De Europese Commissie heeft nog geen duidelijkheid gegeven over de vraag of de optionele rentebox beschouwd moet worden als steun in de zin van de Europese staatssteunregels. De optionele rentebox is een regeling in de vennootschapsbelasting op grond waarvan belastingplichtigen voor het saldo van ontvangen en betaalde groepsrente kunnen kiezen voor een afwijkende fiscale behandeling. Als zij kiezen voor toepassing van de rentebox wordt het saldo belast tegen 5% in plaats van 25,5% of is dit saldo aftrekbaar tegen 5% in plaats van 25,5%, één en ander afhankelijk van de vraag of het saldo positief of negatief is.

Zoals aangegeven in de brief aan de Kamer van 3 juli 2008<sup>2</sup> is er over dit onderwerp intensief contact met de Europese Commissie, die twijfelt over de overeenstemming van de rentebox met het verbod op staatssteun. In die brief is aangegeven dat met de Commissie ook is gesproken over een mogelijke aanpassing van de optionele rentebox tot een verplichte regeling. Het optionele karakter is één van de elementen waarbij de Commissie vraagtekens zet. Het verplicht maken van de regeling zou de aanvaardbaarheid van de rentebox voor de Commissie kunnen verbeteren. Op verzoek van de Nederlandse regering heeft de Commissie in dat verband aangegeven in haar beschikking in ieder geval te zullen ingaan op het optionele of verplichte karakter van de regeling.

Het uitblijven van een beschikking van de Commissie over de optionele rentebox is aanleiding om het voor 2008 voor de optionele rentebox gere-

<sup>1</sup> Kamerstukken II 2007/08, 31 206, nr. 28.

<sup>2</sup> Kamerstukken II 2007/08, 31 205, nr. 68.

serveerde bedrag op andere wijze toe te laten komen aan het bedrijfsleven. Daarbij is gekozen voor een verlaging van het MKB-tarief in de vennootschapsbelasting tot 20% voor winsten tot een bedrag van € 250 000. De huidige tweede schijf van 23% komt te vervallen. Op deze wijze blijven de rentebox-middelen beschikbaar binnen de vennootschapsbelasting. Deze maatregel impliceert een lastenverlichting voor alle belastingplichtigen in de vennootschapsbelasting, waarbij een groot deel van het voordeel juist ook neerslaat bij MKB-bedrijven. De tariefverlaging geldt alleen voor het jaar 2008. Het is denkbaar om in het verlengde van de dialoog met de Commissie in de toekomst nog slechts in te zetten op een verplichte rentebox. Een dergelijke aanpassing zou de budgettaire ruimte scheppen om de incidentele verlaging van het MKB-tarief in de vennootschapsbelasting een structureel karakter te geven. Zolang de Commissie geen beschikking over de rentebox treft, blijft er onzekerheid bestaan over de mogelijkheden om de optionele rentebox per 1 januari 2009 in werking te laten treden. Daarom worden voorsnog geen alternatieve voorstellen voor de aanwending van het structureel voor de optionele rentebox gereserveerde budget gedaan.

### *2.3. Uitbreiding faciliteiten speur- en ontwikkelingswerk*

In het kader van het bevorderen van innovatief ondernemerschap heeft het kabinet in het Beleidsprogramma<sup>1</sup> onder andere aangekondigd de WBSO te intensiveren. De WBSO is de verzamelnaam voor de afdrachtvermindering speur- en ontwikkelingswerk in de Wet vermindering afdracht loonbelasting en premie voor de volksverzekeringen (WVA) en de aftrek speur- en ontwikkelingswerk in de Wet inkomstenbelasting 2001 (Wet IB 2001). In 2009 vindt de eerste tranche van deze intensivering plaats. Per 1 januari 2009 wordt de definitie van speur- en ontwikkelingswerk verruimd. De verruiming zal zien op ontwikkeling van technische nieuwe programmatuur waarbij gebruik wordt gemaakt van al bestaande componenten. Er zullen voorwaarden worden gesteld om binnen het beschikbare budget te blijven. Voor de uitbreiding is geen aanpassing van de WVA nodig. Wel zal de minister van Economische Zaken de Afbakening-regeling speur- en ontwikkelingswerk 1997 aanpassen en zonodig een beleidsregel opstellen opdat de ontwikkeling van technisch nieuwe programmatuur ruimer kan worden uitgelegd.

In 2009 en 2010 zal worden bekeken hoe de verruiming van de definitie uitwerkt in de praktijk. Afhankelijk van de bevindingen zal de WBSO verder worden uitgebreid in 2011.

### *2.4. Uitbreiding faciliteiten zeescheepvaart*

De in de Wet IB 2001 opgenomen tonnageregeling is belangrijk voor het behoud van rederijen in Nederland. Zoals in de Beleidsbrief Zeevaart 2008<sup>2</sup> is aangekondigd introduceert het kabinet twee aanvullende maatregelen teneinde het level playing field op fiscaal vlak in Europa te handhaven. De maatregelen betreffen het verlagen van het tonnagetarief voor grotere schepen en voor als scheepsmanager werkzame ondernemers. Deze maatregelen maken het Nederlandse fiscale zeescheepvaartpakket in de breedte aantrekkelijker.

Bij de tonnageregeling neemt de in aanmerking te nemen winst bij een toename van de tonnage via een aantal schalen af. De huidige tonnageregeling kent verder vanaf een tonnage van 25 000 nettoton een vast tarief. In enkele andere landen geldt het vaste tarief vanaf een hoger tonnage dan 25 000 nettoton en ligt dit vaste tarief bovendien lager dan het laagste tarief in Nederland. Om aan te sluiten bij andere Europese landen en daardoor de Nederlandse tonnageregeling in Europees

<sup>1</sup> *Samen werken samen leven*, Beleidsprogramma Kabinet Balkenende IV 2007–2011.

<sup>2</sup> Kamerstukken II 2007/08, 31 409, nr. 1.



perspectief concurrerend te houden, introduceert het kabinet een extra schaal. Met deze extra schaal gaat voor de in aanmerking te nemen winst vanaf een tonnage van 50 000 nettoton een lager tarief gelden van € 0,50 per 1000 nettoton. Hierdoor wordt het voor reders aantrekkelijk om het beheer van grote schepen vanuit Nederland te verrichten. Een toename van de Nederlandse handelsvloot zal een positieve uitstraling hebben op Nederland als maritiem vestigingsland.

Sinds 2006 geldt de tonnageregeling ook voor als scheepsmanager werkzame ondernemers. Gebleken is echter dat de op grond van de tonnageregeling forfaitair vastgestelde belastbare winst te hoog is in relatie tot de werkelijke opbrengsten uit scheepsmanagement. De tonnageregeling is voor deze activiteiten in Nederland namelijk niet gunstiger dan het normale winstregime. Het kabinet verlaagt dan ook de grondslag met 75% en past daarmee – indirect – een korting van 75% op de bestaande tarieven toe om de toepassing van de tonnageregeling op scheepsmanagers effectiever te laten zijn.

Gelet op het staatssteunkarakter van de maatregelen dienen de voorstellen ter goedkeuring aan de Europese Commissie te worden voorgelegd. De maatregelen treden in werking op een bij koninklijk besluit te bepalen tijdstip na verkrijging van goedkeuring van de Europese Commissie. De Europese Commissie toetst of de maatregelen voldoen aan de communautaire richtsnoeren betreffende staatssteun voor het zeevervoer.<sup>1</sup> Dit doet zij door de regeling, mede in de context van de regelingen in andere landen, in zijn totaliteit te beoordelen. Hierdoor voorkomt de Commissie in beginsel concurrentievervalsing tussen de lidstaten. Indien deze goedkeuring na 1 januari 2009 wordt ontvangen, is beoogd de maatregel tot en met 1 januari 2009 terug te laten werken.

### **3. Inkomensbeleid**

#### *3.1. Doorwerkbonus en houdbaarheidsbijdrage*

Demografische veranderingen zorgen de komende decennia voor uitdagingen, ook voor de Nederlandse overheidsfinanciën. Het kabinet gaat deze uitdagingen aan. Aan het eind van deze kabinetsperiode, vanaf 2010, bereikt de generatie die vlak na de Tweede Wereldoorlog is geboren (de «babyboom-generatie») de AOW-gerechtigde leeftijd. Daarmee start een snelle groei van de zogenoemde grijze druk. De verhouding tussen gepensioneerden en werkenden zal oplopen van ruim twee op tien op dit moment tot bijna vijf op tien in 2040. Deze vergrijzing leidt bij ongewijzigd beleid tot een sterke en structurele toename van de overheidsuitgaven, met name bij de AOW en in de gezondheidszorg. Tegenover deze toekomstige stijging van de overheidsuitgaven staat weliswaar een stijging van de belastinginkomsten, onder andere uit pensioenen, maar deze is kleiner dan de genoemde stijging van de overheidsuitgaven. Dat betekent dat de overheidsfinanciën niet «houdbaar» zijn: de bestaande overheidsvoorzieningen kunnen niet meegroeien met de welvaart zonder dat de belastingen in de toekomst moeten worden verhoogd of dat de overheidsschuld zich uiteindelijk opwaarts ontwikkelt. Naast aandacht voor de kosten van vergrijzingerelateerde instituties zoals de AOW en de zorg is het voor de houdbaarheid tevens van belang dat zoveel mogelijk mensen meer en zo lang mogelijk doorwerken. Arbeidsparticipatie (van ouderen en andere groepen) verbreedt het draagvlak voor de collectieve voorzieningen.

Om de houdbaarheid van de overheidsfinanciën te bevorderen en zo de oudedagsvoorziening in de toekomst op het gewenste niveau te kunnen houden, streeft dit kabinet met name naar bevordering van de arbeidsparticipatie. In het Coalitieakkoord zijn in lijn daarmee diverse maatre-

---

<sup>1</sup> Communautaire richtsnoeren betreffende staatssteun voor het zeevervoer (PbEU 2004 C13).

gelen opgenomen. Ook de Commissie Arbeidsparticipatie heeft hierover op verzoek van het kabinet geadviseerd.

Ouderen zullen met een (fiscale) doorwerkbonus gemotiveerd worden om vanaf het jaar waarin zij 62 jaar worden door te blijven werken. In de leeftijdsgroep 62 en ouder is namelijk sprake van een aanzienlijk arbeidspotentieel dat op dit moment onvoldoende wordt benut. De doorwerkbonus moet doorwerken tot 65 jaar aantrekkelijker maken, zodat doorwerken weer de norm wordt en meer ouderen aan de slag zullen blijven. De participatiegraad van ouderen is op dit moment zeer beperkt. In de leeftijdscategorie van 60–64 jaar wordt de arbeidsparticipatie in 2007 geraamd op 27%. Het CPB heeft aangegeven dat financiële prikkels voor ouderen effectiever zijn dan eerder gedacht en dat de participatiegraad van deze groep ouderen groeit naar 43% in 2020.<sup>1</sup> Met de doorwerkbonus zal deze participatiegraad naar verwachting verder groeien. Een verhoging van de participatie van ouderen verbetert voorts de houdbaarheid van overheidsfinanciën. Het kabinet heeft er bovendien voor gekozen ook 65-plussers een doorwerkbonus toe te kennen teneinde ook die mensen te stimuleren hun arbeidspotentieel zo lang mogelijk te benutten. Op deze wijze stimuleert het kabinet de arbeidsparticipatie en verbreedt het tegelijk het draagvlak voor de financiering van de oudedagsvoorziening.

#### *Vormgeving van de doorwerkbonus*

De doorwerkbonus voor mensen die langer doorwerken wordt vormgegeven als een korting op de te betalen belasting (heffingskorting) voor ouderen die werken. De systematiek is vergelijkbaar met de bestaande (verhoogde) arbeidskorting voor ouderen. Mensen die in een jaar 62 worden en blijven werken, ontvangen deze doorwerkbonus. Ook voor 65-plussers is er een doorwerkbonus. Zo tracht het kabinet ouderen een maximale impuls te geven om langer door te werken.

Een belangrijk element van deze vormgeving is dat de doorwerkbonus direct wordt toegepast in het jaar waarin wordt (door)gewerkt. Dat heeft als voordeel dat de financiële prikkel voor het doorwerken meteen zichtbaar is voor betrokkene en daarmee zeer effectief is. De hoogte van de bonus loopt met de leeftijd en met het inkomen uit arbeid op. Zo krijgt een belastingplichtige die in de loop van een jaar 62 wordt, over dat kalenderjaar een bonus van 5% van het inkomen verdiend met arbeid. Indien de belastingplichtige in een kalenderjaar 63 jaar wordt, wordt de bonus verhoogd naar 7% van het inkomen. Indien de belastingplichtige 64 jaar wordt, loopt de bonus nog verder op tot 10% van het inkomen. Door de doorwerkbonus afhankelijk te maken van het inkomen en de hoogte van de bonus op te laten lopen naar mate men dichterbij de leeftijd van 65 jaar komt, wordt specifiek invulling gegeven aan de wens van het kabinet om mensen te motiveren in ieder geval tot hun 65e jaar te werken. Daarbij geldt dat naarmate mensen ouder worden het minder eenvoudig is deze groep te motiveren om door te werken. Om die reden loopt de hoogte van de bonus ook met de leeftijd op. Met een dergelijke vormgeving is in termen van arbeidsparticipatie de grootste winst te halen.

Om ook de arbeidsparticipatie voor 65-plussers te stimuleren wordt ook een doorwerkbonus toegekend aan deze leeftijdsgroep. Bij de vormgeving van de doorwerkbonus voor deze leeftijdsgroep is rekening gehouden met de wens van het kabinet de feitelijke ingangsdatum van het pensioen een individuele keuze te laten zijn, gebaseerd op de fysieke en financiële mogelijkheden en wensen van betrokkenen. Het kabinet wil daarmee een cultuuromslag bewerkstelligen waardoor 65 jaar niet meer als het vaste eindpunt van het werkzame leven wordt gezien. Om 65-plussers de mogelijkheid te bieden het werkzame leven na 65 jaar geleidelijk af te bouwen heeft het kabinet ervoor gekozen belastingplichtigen die in een kalender-

---

<sup>1</sup> CPB notitie 2008/20 van 6 juni 2008, blz. 4.

jaar 65 jaar worden een doorwerkbonus van 2% van het inkomen uit arbeid toe te kennen. Voor doorwerken na 67 jaar wordt een doorwerkbonus van 1% toegekend. Verder is het natuurlijk zo dat 65-plussers in eerste en tweede schijf reeds een fors lager tarief verschuldigd zijn, waardoor het stimulerings-effect van deze bonus groter is dan voor 65-minners. Deze bonus geldt voor alle ouderen en gaat met ingang van 1 januari 2009 in.

Teneinde een minimum aan arbeidsparticipatie te garanderen wordt de bonus berekend over het gedeelte van de inkomsten uit tegenwoordige arbeid dat de € 8 860 (2009) te boven gaat. Deze grens is op dezelfde manier vormgegeven als de grens opgenomen in de arbeidskorting en kent ook dezelfde hoogte. Bij een belastingplichtige met een inkomen beneden deze grens is sprake van een zodanig beperkte mate van arbeidsparticipatie dat het naar de mening van dit kabinet niet in de rede ligt om deze belastingplichtige in aanmerking te laten komen voor een doorwerkbonus. Verder blijft het deel van het inkomen dat het bedrag van het einde van de derde schijf (€ 54 776 in 2009) te boven gaat buiten beschouwing bij de berekening van de hoogte van de bonus. De bonus wordt in 2009 dus berekend over maximaal het verschil tussen het bedrag van het einde van de derde schijf en € 8 860. Onderstaande tabel geeft de hoogte van de doorwerkbonus voor belastingplichtigen die in een kalenderjaar 62–67 jaar worden in percentages en bij het maximale inkomen waarover de bonus wordt berekend.

**Tabel 1: Bonus per persoon vanaf 2009 (in €, loonvoet 2009)**

	62	63	64	65	66	67 (e.v.)
Bonus						
– percentage	5%	7%	10%	2%	2%	1%
– maximaal	2 296	3 214	4 592	918	918	459

Door de hoogte van de doorwerkbonus te definiëren als percentage van (een deel van) het inkomen neemt de bonus toe met de mate van participatie. Door de robuuste vormgeving van de doorwerkbonus is deze voorts eenvoudig uitvoerbaar voor de Belastingdienst. De doorwerkbonus zal als heffingskorting via de aanslag inkomstenbelasting worden toegekend. De bestaande (verhoogde) arbeidskorting voor ouderen blijft naast de doorwerkbonus bestaan, zodat de doorwerkbonus een extra financiële stimulans voor doorwerken betekent bovenop reeds bestaande instrumenten.

De doorwerkbonus wordt conform het advies van de Commissie Arbeidsparticipatie direct met ingang van 1 januari 2009 ingevoerd. Op deze wijze wordt met onmiddellijke ingang doorwerken voor belastingplichtigen financieel gestimuleerd.

#### *Houdbaarheidsbijdrage*

Naast de hierboven genoemde bonus voor doorwerken wordt van ouderen een houdbaarheidsbijdrage naar draagkracht gevraagd. Deze houdbaarheidsbijdrage verbreedt het draagvlak voor de financiering van de oudedagsvoorziening. Deze bijdrage wordt ingebed in de schijvenstructuur van de loon- en inkomstenbelasting en premieheffing voor de volksverzekeringen. De bovengrens van de tweede schijf in de inkomstenbelasting wordt met ingang van 2011 niet meer volledig maar nog voor 75% van de op basis van de tabelcorrectiefactor berekende mutatie geïndexeerd. Tot de bovengrens van de tweede schijf van de inkomstenbelasting bestaat een aanzienlijk deel van de gecombineerde heffing uit premieheffing voor de volksverzekeringen, waaronder AOW-premie.

65-plussers betalen geen AOW-premie. Dat blijft zo. Doordat 65-plussers geen AOW-premie betalen, bestaat er voor 65-plussers een fors verschil tussen enerzijds het gecombineerde tarief inkomstenbelasting en premie volksverzekeringen in de tweede schijf en anderzijds het tarief inkomstenbelasting in de derde schijf: dit verschil bedraagt in 2009 17,9%. In 2009 ligt de grens tussen de tweede en de derde schijf op € 32 127. Voor mensen die jonger dan 65 jaar zijn, is het verschil tussen het tarief in de tweede schijf en het tarief in de derde schijf in 2009 verdwenen. Voor de groep belastingplichtigen onder de 65 jaar heeft de beperkte indexatie van de tweede schijf dus geen gevolgen.

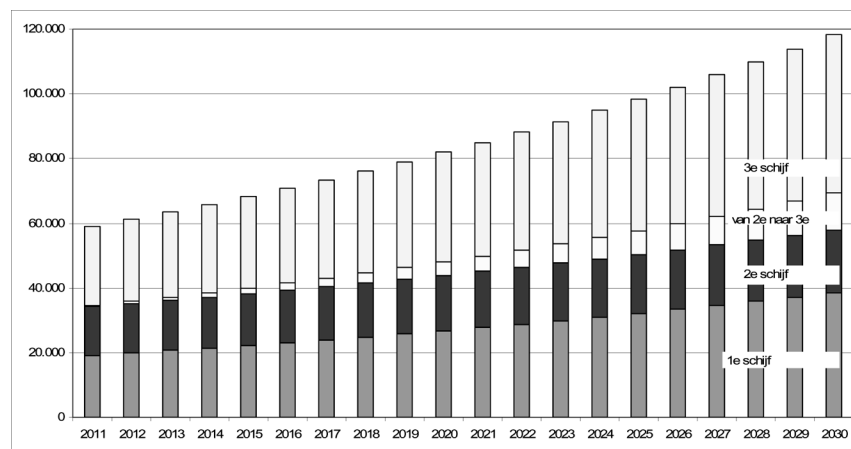
Onderstaande tabel geeft een indruk van de geraamde maximale bedragen als gevolg van de beperkte indexatie van de tweede schijf die van belastingplichtigen in de jaren vanaf 2011 zullen worden gevraagd.

**Tabel 2: Maximale effecten beperkte indexatie per persoon in een jaar (in €, loonvoet 2009)**

2011	2012	2013	2014	2015	2016	2020	2030
52	103	154	204	254	303	497	950

In onderstaande figuur wordt de schijvenstructuur in de jaren 2011 tot 2030 weergegeven.

**Figuur 2:**



#### *Effecten van de beperkte indexatie*

De beperkte indexatie van de bovengrens van de tweede schijf (en daarmee het de facto verkorten van de tweede schijf) heeft voor verschillende leeftijds- en inkomensgroepen verschillende effecten:

- Mensen die jonger zijn dan 65 jaar: het verkorten van de tweede schijf heeft geen effect zolang het gecombineerde tarief in de tweede schijf gelijk blijft aan het tarief in de derde schijf.
- Voor mensen die geboren zijn voor 1 januari 1946 verandert er niets. Voor deze groep wordt de tweede schijf niet verkort (zie hierna).
- Mensen die 65 jaar of ouder zijn en geboren zijn na 31 december 1945:
  - met een inkomen lager dan de grens tussen de tweede en derde schijf (in 2009 € 32 127): voor deze groep verandert er in eerste instantie evenmin iets. Afhankelijk van de hoogte van het inkomen, kunnen mensen in deze inkomensgroep op termijn de effecten van de beperkte indexatie van de tweede schijf ondervinden. Mensen

- van 65 jaar of ouder met alleen AOW of een klein aanvullend pensioen ondervinden geen gevolgen van de beperkte indexatie van de tweede schijf.
- Met een inkomen dat hoger is dan de grens tussen de tweede en derde schijf (in 2009 € 32 127): van deze mensen wordt vanaf 2011 een bijdrage gevraagd. De bijdrage is gelijk aan het verschil tussen het tarief tweede schijf en het tarief derde schijf toegepast op het deel van het inkomen dat vanaf 2011 extra in de derde schijf valt.

De beperkte indexatie van de bovengrens van de tweede schijf is dusdanig vormgegeven dat de budgettaire opbrengst gelijk is aan de heffing zoals deze is beschreven in het Coalitieakkoord. De maatregelen leveren een grotere houdbaarheidswinst op dan uit de doorrekening van het Coalitieakkoord bleek, met name door een bijstelling van het CPB van de opbrengst van de houdbaarheidsbijdrage en doordat de kosten van de doorwerkbonus – die moeten worden afgetrokken van de houdbaarheidsbijdrage – voor € 280 miljoen worden gedekt.

#### *Uitzondering huidige ouderen*

Mensen die vóór 1 januari 1946 zijn geboren, zijn op het moment van in werking treden van de houdbaarheidsbijdrage per 1 januari 2011 minimaal 65 jaar. Het kabinet heeft ervoor gekozen deze groep ouderen volledig uit te zonderen van de houdbaarheidsbijdrage, omdat deze groep redelijkerwijs niet meer de mogelijkheid heeft gehad te anticiperen op de invoering van de houdbaarheidsbijdrage. Dat betekent dat voor deze groep een aparte tarief tabel zal gelden met een andere lengte van de tweede schijf in de loon- en inkomstenbelasting en premieheffing volksverzekeringen dan voor de andere belastingplichtigen.

#### *3.2. Verhoging maximale ouderschapsverlofkorting en ont koppeling van levensloopregeling*

De ouderschapsverlofkorting biedt financiële ondersteuning voor werknemers die gebruik maken van hun wettelijk recht op ouderschapsverlof. Het wettelijke recht op ouderschapsverlof wordt met ingang van 1 januari 2009 uitgebreid van 13 naar 26 weken. Achtergrond van deze ambitie uit het Coalitieakkoord is de wens om ouders in de gelegenheid te stellen om desgewenst een langere periode zelf de zorg voor hun kind op zich te nemen. Door de uitbreiding van het wettelijke recht op ouderschapsverlof wordt het maximale bedrag van de ouderschapsverlofkorting ook hoger.

De ouderschapsverlofkorting wordt op dit moment alleen toegepast als de ouder in dat jaar inlegt in de levensloopregeling. Vanuit het oogpunt van vereenvoudiging wordt deze koppeling van de ouderschapsverlofkorting aan de levensloopregeling losgelaten per 1 januari 2009. De ouderschapsverlofkorting komt daarmee volledig los te staan van de levensloopregeling.

#### *3.3. Verhoging inkomensafhankelijke aanvullende combinatiekorting*

Op grond van het Belastingplan 2008 wordt de inkomensafhankelijke aanvullende combinatiekorting (IACK) per 1 januari 2009 geïntroduceerd. De IACK beoogt meer werken voor alleenstaanden en minst verdienende partners met kinderen aantrekkelijker te maken. Belastingplichtigen die minder verdienen dan hun partner werken vaak in deeltijd en zijn bovendien het meest gevoelig voor de mate waarin werk loont. Uit diverse onderzoeken blijkt dat met name vrouwen sterk reageren op een verandering in het besteedbaar inkomen.<sup>1</sup> Het inkomensafhankelijker maken van de aanvullende combinatiekorting stimuleert deze groep om meer uren te gaan werken.

<sup>1</sup> *Houdbaarheidseffecten van participatiebeleid*, CPB, januari 2007, blz. 3; *Reinventing the Welfare State*, CPB, maart 2006, blz. 19; *Moeders, werk en kinderopvang in model*, SCP, augustus 2007, blz. 10.

Het kabinet heeft dit jaar extra geld uitgetrokken voor de IACK om het bij het Belastingplan 2008 ingezette beleid verder te intensiveren en zo eerder in te zetten op een verdere verhoging van de arbeidsparticipatie. Het budget voor de IACK voor het jaar 2009 wordt in dat kader nog eens met € 470 miljoen verhoogd, zodat al in 2009 – en niet pas in 2011 – het maximum van de IACK bereikt is. Deze lastenverlichting is verwerkt in onderstaande tabel van het koopkrachtpakket.

### 3.4. Koopkrachtpakket 2009

De hoogte van een aantal heffingskortingen en tarieven wordt aangepast in het kader van het streven naar een evenwichtig koopkrachtbeeld. Daarbij wordt het uitgangspunt gehanteerd dat de sterkste schouders de zwaarste lasten dragen. Onderstaande tabel geeft een overzicht van de fiscale maatregelen die worden genomen als gevolg van het koopkrachtpakket 2009. Naast de aanvullende combinatiekorting wordt met ingang van 1 januari 2009 de arbeidskorting inkomensafhankelijker gemaakt. Voor beide maatregelen is in het Belastingplan 2008 een intensivering opgenomen die in de bedragen in onderstaande tabel is verwerkt. De tabel bevat alleen de fiscale maatregelen van het koopkrachtpakket. Niet-fiscale onderdelen van het koopkrachtpakket worden in andere regelgeving opgenomen. Alleen de begroting van het ministerie van Sociale Zaken en Werkgelegenheid bevat een integraal beeld van alle koopkrachtmaatregelen die worden genomen om een evenwichtig koopkrachtbeeld tot stand te brengen.<sup>1</sup> In de SZW-begroting worden behalve de fiscale maatregelen dus ook alle overige maatregelen van het koopkrachtpakket toegelicht, zoals de verlaging van de AWF-premie voor werknemers naar nul, de verhoging van de AOW-tegemoetkoming en de verhoging van de zorgtoeslag voor alleenstaanden.

**Tabel 3: Overzicht heffingskortingen en tarieven eerste en tweede schijf 2008–2009**

	2008	2009	Toelichting 2009
<b>Heffingskortingen</b>			
Algemene heffingskorting	2 074	2 007	Terugdraaien indexatie 2008 en verlagen met € 57
Arbeidskorting (IAK)*			
– maximaal lage inkomens	1 443	1 504	Indexeren en verhogen met € 3
– maximaal hoge inkomens	1 443	1 480	Indexeren en verhogen met € 12
Combinatiekorting	112	44	Indexeren en verlagen met € 70
<b>IACK</b>			
– vast bedrag	746	770	Indexeren en verhogen met € 11
– opbouwpercentage	–	3,8%	Verhogen met 0,7%
– totaal maximum	–	1 764	Indexeren en verhogen met € 899
Alleenstaande-ouderkorting	1 459	644	Indexeren en verlagen met € 840
Ouderenkorting	486	476	Indexeren en verlagen met € 19
Alleenstaande ouderenkorting	555	535	Indexeren en verlagen met € 30
<b>Tarieven</b>			
Belastingtarief eerste schijf	2,45%	2,35%	Verlagen met 0,1%-punt
Belastingtarief tweede schijf	10,7%	10,85%	Verhogen met 0,15%-punt

\* De arbeidskorting is met ingang van 1 januari 2009 inkomensafhankelijker gemaakt en geïntensiveerd. Dit jaar worden de maxima van de arbeidskorting voor 2009 als gevolg van het koopkrachtpakket verlaagd met € 5.

## 4. Mobiliteit en vergroening

### 4.1. Reductie van CO<sub>2</sub>-uitstoot

Het kabinet streeft ernaar de uitstoot van broeikasgassen te verminderen.

<sup>1</sup> Hoofdstuk 3, artikel 41 van de SZW begroting.

In het Werkprogramma Schoon en Zuinig heeft het kabinet de ambitie geformuleerd, dat de sector verkeer en vervoer in 2020 circa 30% (13 tot 17 megaton per jaar) aan CO<sub>2</sub>-uitstoot reduceert ten opzichte van ongewijzigd beleid. Dit geldt ook voor de CO<sub>2</sub>-uitstoot van personenauto's. Personenauto's nemen ongeveer de helft van de CO<sub>2</sub>-uitstoot van de sector voor hun rekening. De reductie van CO<sub>2</sub>-uitstoot door personenauto's wordt bereikt door de verbetering van de voertuigefficiëntie (zuinigere auto's), de stimulering van de aankoop van zuinigere auto's, de betere inzet van brandstoffen en kilometerbeprijzing.

### **Kader 3: relatie CO<sub>2</sub>-uitstoot-uitstoot en brandstofverbruik**

De CO<sub>2</sub>-uitstoot en het brandstofverbruik van een auto zijn één op één gerelateerd. Een auto met een lagere CO<sub>2</sub>-uitstoot is niet alleen goed voor het milieu maar ook voor de portemonnee. De zuinigste benzineauto heeft volgens het Brandstofverbruiksboekje 2008 een verbruik van 4,3 liter per 100 kilometer. Met 1 liter benzine kan dus 23,3 kilometer worden gereden. Dit komt overeen met een CO<sub>2</sub>-uitstoot van 103 gram per kilometer (g/km). De gemiddelde, nieuw verkochte benzineauto heeft een CO<sub>2</sub>-uitstoot van 165 g/km oftewel een verbruik van 1 op 14,5. Dieselauto's zijn gemiddeld nog zuiniger. Hoewel het brandstofverbruik in het algemeen toeneemt met het groter worden van de auto, kan het brandstofverbruik – en dus de CO<sub>2</sub>-uitstoot – ook binnen dezelfde grootteklasse fors uiteenlopen. Uit de Top 10 van zuinigste modellen samengesteld door de Stichting Natuur en Milieu, het Wereld Natuur Fonds en de ANWB blijkt dat de zuinigste grote benzineauto's een CO<sub>2</sub>-uitstoot van circa 160 g/km (verbruik circa 1 op 15) halen.

Op Europees niveau wordt gewerkt aan de verbetering van de voertuigefficiëntie door zowel het afsluiten van convenanten met autofabrikanten als door het vaststellen van Europese regelgeving inzake CO<sub>2</sub>-emissie. Op 19 december 2007 heeft de Europese Commissie een voorstel ingediend voor een Verordening om de CO<sub>2</sub>-emissies van nieuwe personenauto's te maximeren.<sup>1</sup> De concept-Verordening schrijft voor, dat elke fabrikant (of groep van fabrikanten) van personenauto's ervoor moet zorgen dat de gemiddelde CO<sub>2</sub>-emissie van zijn nieuwe personenauto's niet hoger ligt dan zijn specifieke emissiedoelstelling (gemiddeld 130 g/km) gedifferentieerd naar het gewicht van de auto. Fabrikanten waarvan een gemiddelde auto de norm niet haalt, krijgen in het voorstel een boete per gram overschrijding vermenigvuldigd met het aantal door de fabrikant in kwestie verkochte auto's per jaar vanaf 2012. Dit voorstel wordt thans in de Milieuraad besproken. Nederland zet zich in voor inwerkingtreding van de Verordening per 2012 en voor het afspreken van een concreet en ambitieus doel.

### *Indeling pakket mobiliteit en vergroening*

In de brieven van 30 mei 2008 is de Tweede Kamer uitvoerig geïnformeerd over de kabinetsplannen voor fiscale vergroening en de fiscale aspecten van Anders Betalen voor Mobiliteit.<sup>2</sup> Dit belastingplan bevat ter uitvoering van deze kabinetsplannen een aantal fiscale maatregelen op het gebied van mobiliteit en vergroening. Het betreft de volgende maatregelen:

- de verschuiving van BPM naar MRB in de periode 2009 tot en met 2013;
- de ombouw van de BPM-grondslag van catalogusprijs naar CO<sub>2</sub>-uitstoot in de periode 2009 tot en met 2013;
- de verlaging van het MRB-tarief voor zeer zuinige auto's;
- de verlaging van het MRB-tarief voor aardgasauto's;
- de verhoging van het MRB-tarief voor motoren;
- de verhoging van het MRB-tarief voor Euro-0, I en II vrachtwagens;
- de verdere differentiatie bijtelling auto van de zaak;
- de fiscale vrijstelling waterstof.

<sup>1</sup> Verordening van het Europees Parlement en van de Raad tot vaststelling van emissienormen voor nieuwe personenauto's, COM(2007) 856.

<sup>2</sup> Kamerstukken II 2007/08, 31 492, nr. 1 en 31 305, nr. 35.

#### 4.2. Afbouw BPM richting kilometerbeprijzing

Het kabinet heeft besloten een landelijke kilometerprijs gedifferentieerd naar tijd, plaats en milieu te introduceren.<sup>1</sup> In 2011 zal de vracht onder de kilometerbeprijzing worden gebracht, in de periode 2012 tot en met 2016 volgen personenauto's en andere voertuigen. De kilometerbeprijzing komt in de plaats van de bestaande Belasting van personenauto's en motorrijwielen (BPM), de Motorrijtuigenbelasting (MRB) en de Belasting zware motorrijtuigen (BZM). De omzetting van een vaste autobelasting zoals de BPM naar een variabele heffing zoals kilometerbeprijzing dient met de nodige omzichtigheid te gebeuren. Het gevolg van de omzetting is dat nieuwe auto's aanmerkelijk goedkoper worden. Een te forse omzetting ineens zou ingrijpende gevolgen voor het bestaande wagenpark van ondernemers en particulieren kunnen hebben. Daarom kiest het kabinet voor een gefaseerde afbouw. Deze gefaseerde afbouw is in 2008 van start gegaan door middel van de zogenoemde vluchtheuvelvariant: de BPM wordt in vijf jaar tijd met stappen van 5% van het niveau van 2007 afgebouwd onder gelijktijdige verhoging van de MRB. Vanaf 2013 zullen de verdere stappen worden gezet voor de afbouw van de dan resterende BPM. Deze afbouw zal in zes jaarlijkse stappen van telkens 12,5% plaatsvinden totdat de BPM uiteindelijk in 2018 volledig zal zijn afgeschaft. De auto- en de leasebranche hebben aangegeven, dat het afbouwen van de BPM in stappen van 12,5% markttechnisch mogelijk is, zeker nu dat ruim van tevoren wordt aangekondigd.

Dit belastingplan regelt de afbouw van de BPM en de verschuiving naar de MRB voor de jaren 2009 tot en met 2013. Voor deze periode is gekozen omdat in 2013 ook de ombouw van de BPM grondslag van catalogusprijs naar absolute CO<sub>2</sub>-uitstoot wordt afgerond. In 2013 resulteert een BPM van 62,5% van het niveau in 2007 die volledig zal zijn gebaseerd op CO<sub>2</sub>-uitstoot. De verdere afbouw van de BPM na 2013 zal te zijner tijd in wetgeving worden vastgelegd.

Dit wetsvoorstel voorziet derhalve in een verschuiving van de BPM naar de MRB in jaarlijkse stappen van € 185 miljoen in de jaren 2009, 2010, 2011 en 2012 en in een verschuiving van de BPM naar de MRB van € 450 miljoen in 2013. De kosten voor het verlagen van het MRB-tarief voor zeer zuinige auto's en het verder differentiëren van de bijtelling privé-gebruik auto van de zaak (zie hierna) worden bij deze verschuiving betrokken. De uit deze verschuiving resulterende verhoging van de MRB zal uitsluitend neerslaan bij personenauto's en bestelauto's van particulieren. De MRB-tarieven voor personenauto's en bestelauto's van particulieren voor 2009 zijn opgenomen in dit wetsvoorstel. Indien voor de jaren daarna dezelfde verhoging van het MRB-tarief in euro's zou worden gehanteerd, leidt dit naar alle waarschijnlijkheid tot een verhoging die budgettair niet overeenkomt met de afbouw van de BPM. Daarom voorziet dit wetsvoorstel voor de jaren 2010 tot en met 2013 in een rekenmethode die de mogelijkheid biedt om voorafgaande aan het jaar waarin de verhoging toepassing moet vinden, de verhoging in procenten correct vast te stellen. Deze rekenmethode wordt in de artikelsgewijze toelichting uiteengezet. Jaarlijks zullen de uitkomsten van deze rekenmethode in de toelichting van het belastingplan worden gepresenteerd. Dan zal het kabinet tevens bezien of de afbouw van de BPM zich verhoudt tot de door het kabinet voorgenomen afbouwpercentages.

#### 4.3. Naar een emissiegerelateerde BPM

Met de BPM is in 2008 een belastingopbrengst van circa € 3,6 miljard gemoeid. Daarvan heeft een klein deel betrekking op milieukeurmerken. Per saldo heeft € 30 miljoen betrekking op de bonusmalusregeling geba-

<sup>1</sup> Brief van 30 november 2007 van de minister van Verkeer en Waterstaat, Kamerstukken II 2007/08, 31 205, nr. 1.



seerd op het relatieve energielabel van een personenauto en € 157 miljoen op de toeslag voor zeer onzuinige auto's gebaseerd op de absolute CO<sub>2</sub>-uitstoot. Het budgettaire belang van de fijnstofdifferentiatie bedraagt € 102 miljoen in 2009 en neemt daarna geleidelijk af tot nihil vanaf 2011.

In dit belastingplan wordt de huidige BPM in een aantal jaren omgezet naar een heffing op emissiegrondslag die wordt geheven bij de aanschaf van een nieuwe personenauto. Een BPM op CO<sub>2</sub>-basis past naar het oordeel van het kabinet beter bij de gedachte «de vervuiler betaalt». Ook zal een op CO<sub>2</sub> gebaseerde BPM naar verwachting resulteren in een beter milieueffect en eenvoudiger zijn uit te leggen aan de consument dan de huidige BPM. Door de keuze voor CO<sub>2</sub> als grondslag is deze nieuwe heffing technologieneutraal. Daarnaast loopt Nederland met de keuze voor een *absolute* CO<sub>2</sub>-grondslag meer in de pas met de andere Europese lidstaten die hun belastingheffing (deels) op CO<sub>2</sub> hebben gebaseerd. Ten slotte wordt met deze wijziging uitvoering gegeven aan de motie Cramer c.s.<sup>1</sup> In deze motie is gevraagd om voorstellen te ontwikkelen voor een verdere differentiatie van de BPM op basis van absolute uitstoot van CO<sub>2</sub>.

Het onderzoeksbureau CE heeft ten behoeve van de vergroeningsbrief enkele varianten beoordeeld op hun milieueffecten. De CO<sub>2</sub>-effecten van een variant waarin budgettair neutraal volledig in één jaar op een progressieve CO<sub>2</sub>-heffing wordt overgestapt, komen ten opzichte van een niet naar milieukenmerken gedifferentieerde BPM en zonder rekening te houden met de afbouw van de BPM volgens CE uit op minimaal 0,17 megaton in 2010 en 0,50 tot 0,65 megaton in 2020. Dit is 4 à 5% van de reductiedoelstelling voor 2020 van de sector verkeer en vervoer. Het CO<sub>2</sub>-effect van een progressieve CO<sub>2</sub>-heffing is daarmee 45 à 65% (0,2 megaton in 2020) groter dan het CO<sub>2</sub>-effect van de huidige op catalogusprijs gebaseerde BPM gedifferentieerd naar de energielabels. In werkelijkheid ligt de reductie bij een volledige overstap naar een CO<sub>2</sub>-heffing volgens CE hoger, doordat geen rekening is gehouden met de sterke prikkel die een dergelijk BPM-systeem biedt om binnen een gewichtsklasse de zuinigste auto te kiezen.

Een omslag ineens zoals hiervoor beschreven, ligt vanwege de forse effecten voor de automarkt niet voor de hand. Een gefaseerde aanpak waarbij stapsgewijs het element van de catalogusprijs wordt verkleind en het CO<sub>2</sub>-element wordt vergroot, biedt fabrikanten, importeurs en leasebranche de gelegenheid om te anticiperen op de komende CO<sub>2</sub>-heffing. Bij deze aanpak zullen de schokeffecten voor de automarkt, zowel voor nieuwe auto's als voor de tweedehandsautomarkt, alsmede voor de leasebranche worden beperkt. Het overleg met de mobiliteitssector over de ingangsdatum en het aantal jaren waarin de ombouw gerealiseerd kan worden, heeft aangetoond dat het mogelijk is in 2009 een eerste stap te zetten met de invoering van een vrijstelling van BPM voor zeer zuinige auto's. De vervolgstap is dat per 1 januari 2010 naast de catalogusprijs een CO<sub>2</sub>-emissiegrondslag in de BPM zal worden ingevoerd. Vervolgens zal in de daarop volgende jaren stapsgewijs de grondslag catalogusprijs worden afgebouwd en de grondslag CO<sub>2</sub> toenemen. Vanaf 2013 wordt er alleen nog geheven op CO<sub>2</sub>-basis. Het kabinet introduceert een progressief tarief voor de BPM gebaseerd op de absolute CO<sub>2</sub>-uitstoot van een personenauto om te voorkomen dat het duurdere autosegment onvoldoende wordt geprikkeld tot de aanschaf van een zuinigere auto. De BPM gebaseerd op de absolute CO<sub>2</sub>-uitstoot kent een stelsel met drie schijven met een vrijstelling voor zeer zuinige auto's. Naast de CO<sub>2</sub>-grondslag zal de huidige fijnstofgrondslag in de BPM de komende jaren worden gehandhaafd. Het kabinet streeft ernaar bij de omvorming de prijseffecten binnen de perken te houden.

<sup>1</sup> Kamerstukken II 2007/08, 31 205 en 31 206, nr. 44.

Deze ombouw van de BPM naar een CO<sub>2</sub>-gerelateerde heffing is ook zinvol bij de voorgenomen afschaffing van de BPM in 2018. In de jaren dat de BPM nog bestaat, kan zodoende het maximale milieueffect behaald worden en biedt de ombouw naar een op CO<sub>2</sub> gebaseerde BPM tegenwicht aan de negatieve milieueffecten van de schuif van de BPM naar de MRB.

#### *Stap 2009*

Als gevolg van de verschuiving van BPM naar MRB daalt het percentage van de catalogusprijs in de BPM van 42,3% naar 40,0%. De benzinekorting komt op € 1 364 en de dieseltoeslag op € 290.

De bonus- en malusregeling blijft in 2009 gekoppeld aan de energielabels. Net als in 2008 wordt de normering voor energielabels ongewijzigd voortgezet. De jaarlijkse actualisatie van de normering is in 2008 achterwege gelaten om de gesignaleerde onbedoelde effecten te voorkomen. Dit houdt in dat personenauto's die bijvoorbeeld in 2007 in het A-label vielen, ook in 2008 en 2009 in het A-label vallen.

Voorts voert het kabinet in 2009 een BPM-vrijstelling voor zeer zuinige auto's in. Voor het criterium zeer zuinige auto wordt – net als voor de MRB en de bijtelling privégebruik auto van de zaak – uitgegaan van een benzineauto met een CO<sub>2</sub>-uitstoot van niet meer dan 110 g/km en van een dieselauto met een CO<sub>2</sub>-uitstoot van niet meer dan 95 g/km. Het merendeel van de auto's met een A-label zal onder de vrijstelling vallen. Deze vrijstelling is van toepassing op circa 25 000 auto's. Dit is de eerste stap van de ombouw naar de CO<sub>2</sub>-grondslag.

De budgettaire derving die in 2009 gepaard gaat met beide maatregelen wordt opgevangen door de grens van de CO<sub>2</sub>-toeslag te verlagen en het tarief van de CO<sub>2</sub>-toeslag te verhogen van € 110 naar € 125. De grens van de CO<sub>2</sub>-toeslag wordt voor benzineauto's verlaagd van 232 g/km naar 212 g/km en voor dieselauto's van 192 g/km naar 176 g/km.

De BPM voor 2009 laat zich in tabel 4 schematisch weergeven.

**Tabel 4: Tarieven BPM in 2009**

Absolute CO <sub>2</sub> -uitstoot in g/km	BPM 2009	
Diesel <= 95 g/km Overig <= 110 g/km	Vrijstelling	
Diesel > 95 g/km Overig > 110 g/km	Bonus/malus	40,0% catalogusprijs benzinekorting € 1364 dieseltoeslag € 290
Diesel >= 176 g/km Overig >= 212 g/km	Bonus/malus + CO <sub>2</sub> -toeslag € 125 per g/km over het meerdere	

#### *Stappen 2010 tot en met 2013*

In 2010 wordt de nieuwe grondslag – de absolute CO<sub>2</sub>-uitstoot van een personenauto – in de BPM geïntroduceerd. De nieuwe CO<sub>2</sub>-grondslag zal bestaan uit een progressief stelsel met drie schijven. De grenzen van de schijven zullen tot en met 2013 hetzelfde blijven, alleen de tarieven zullen stapsgewijs worden verhoogd onder gelijktijdige verlaging van de grondslag catalogusprijs. Bij het bepalen van de tarieven is rekening gehouden met het zuiniger worden van personenauto's in de komende jaren. Er is uitgegaan van een jaarlijkse daling van de gemiddelde CO<sub>2</sub>-uitstoot van 2,8%. Vanaf 2010 vervallen de bonusmalusregeling in de BPM naar relatief energielabel en de CO<sub>2</sub>-toeslag. In 2010 zal mede aan de hand van de

gerealiseerde daling van de CO<sub>2</sub>-uitstoot van nieuw verkochte auto's worden bekeken of de tarieven bijstelling behoeven.

In 2010 zullen de tarieven van de drie schijven in de CO<sub>2</sub>-grondslag respectievelijk € 35, € 106 en € 246 bedragen. Daarnaast geldt de catalogusprijs nog als grondslag. Het catalogusprijsdeel wordt verlaagd van 40,0% naar 27,4%. Voorts geldt in 2010 een benzinekorting van € 1 364 en een dieseltoeslag van € 1 000.

In de jaren 2011, 2012 en 2013 vindt een verdere ingroei in de CO<sub>2</sub>-heffing plaats terwijl het catalogusprijsdeel tegelijkertijd daalt. Evenals in 2009 is in de periode 2010–2013 sprake van een verlaging van de BPM-opbrengst door de jaarlijkse verschuiving van de BPM naar MRB.

Tijdens de ombouw neemt het verschil in BPM toe tussen de auto's die onder de vrijstelling voor zeer zuinige auto's vallen en de auto's met een CO<sub>2</sub>-uitstoot net boven de grens om als zeer zuinig te worden aange-merkt, namelijk 110/95 g/km voor benzine- respectievelijk dieselauto's. Deze auto's hebben in de meeste gevallen een B-label. Om dit effect te mitigeren geldt voor de jaren 2010 en 2011 een bonus van € 500 voor auto's waarvan de absolute CO<sub>2</sub>-uitstoot net boven de vrijstellingsgrens uitkomt. Het gaat dan om benzineauto's met een CO<sub>2</sub>-uitstoot tussen 110 en 120 g/km en dieselauto's met een CO<sub>2</sub>-uitstoot tussen 95 en 104 g/km.

In onderstaande tabel zijn de tarieven van de BPM voor de jaren 2010 tot en met 2013 opgenomen.

**Tabel 5: Tarieven BPM 2010–2013**

Tarieven BPM 2010–2013	2010	2011	2012	2013
basispercentage BPM	27,4%	19,0%	11,1%	0,0%
benzine korting	- 1 364	- 900	- 450	0
toeslag diesel	1 000	1 450	1 900	2 400
Vrijstelling CO <sub>2</sub> -grens <= 110 g/km benzine				
Bonus CO <sub>2</sub> -grens 110 – 120 g/km benzine	500	500		
CO <sub>2</sub> -grens eerste schijf g/km benzine	110	110	110	110
CO <sub>2</sub> -grens tweede schijf g/km benzine	180	180	180	180
CO <sub>2</sub> -grens derde schijf g/km benzine	270	270	270	270
Vrijstelling CO <sub>2</sub> -grens <= 95 g/km diesel				
Bonus CO <sub>2</sub> -grens 95 – 104 g/km diesel	500	500		
CO <sub>2</sub> -grens eerste schijf g/km diesel	95	95	95	95
CO <sub>2</sub> -grens tweede schijf g/km diesel	155	155	155	155
CO <sub>2</sub> -grens derde schijf g/km diesel	232	232	232	232
tarief eerste schijf euro per g/km in €	35	52	71	95
tarief tweede schijf euro per g/km in €	106	156	213	286
tarief derde schijf euro per g/km in €	246	363	497	667

#### *Eindbeeld in 2013*

In 2013 zal de BPM worden geheven op basis van de absolute CO<sub>2</sub>-uitstoot van een auto. De catalogusprijs speelt dan voor de BPM van personenauto's geen rol meer. Voor een benzinepersonenauto zal de heffing € 95 per g/km CO<sub>2</sub>-uitstoot bedragen bij een CO<sub>2</sub>-uitstoot van meer dan 110 g/km. Bij een CO<sub>2</sub>-uitstoot van meer dan 180 g/km zal het tarief in de BPM over het meerdere € 286 per g/km CO<sub>2</sub>-uitstoot bedragen. Het tarief van de derde schijf die ingaat vanaf 270 g/km bedraagt € 667 per g/km. Een zeer zuinige benzineauto met een uitstoot lager dan 110 g/km is dus in 2013 volledig vrijgesteld van BPM. Voor dieselpersonenauto's gelden dezelfde tarieven maar geldt een andere indeling van de schijven, namelijk 95, 155 en 232 g/km. Zo wordt rekening gehouden met het feit dat dieselauto's naar hun aard ca. 20% zuiniger zijn. Voor benzine-

auto's zal geen sprake meer zijn van een korting (thans € 1 442). Voor dieselauto's blijft een dieseltolslag ter grootte van € 2 400 gehandhaafd, met name om rekening te houden met het verschil in diesel- en benzine-accijns en het feit dat dieselpersonenauto's vuiler zijn dan benzinepersonenauto's.

Na 2013 zal jaarlijks de maatvoering in de BPM worden aangepast om voor de vermindering van de uitstoot te corrigeren. Dan zal ook worden bezien op welke wijze de verdere afbouw van de BPM richting kilometerbeprijzing vorm krijgt.

Zoals aangegeven zal de fijnstofgrondslag in de BPM de komende jaren worden gehandhaafd. In een volgende stap zal ook de uitstoot van stikstofoxide (NO<sub>x</sub>) worden meegenomen in de bepaling van de hoogte van de heffing. Het meenemen van de NO<sub>x</sub>-uitstoot zal een extra positieve bijdrage leveren aan de verbetering van de luchtkwaliteit. Dieselpersonenauto's met een NO<sub>x</sub>-katalysator komen binnenkort op de markt. De nieuwe Euro-6-norm voor dieselauto's zal per 2015 verplicht zijn. Dieselauto's die voldoen aan deze nieuwe Euro-6-norm zijn waar het gaat om luchtverontreiniging grosso modo vergelijkbaar met de huidige benzineauto's.

#### *BPM-grondslag andere voertuigcategorieën*

De BPM op basis van absolute CO<sub>2</sub>-uitstoot gaat alleen gelden voor personenauto's. Dit zou kunnen worden uitgebreid tot bestelauto's voor particulieren op het moment dat voor deze categorie goede CO<sub>2</sub>-gegevens beschikbaar zijn. Dat is op dit moment nog niet het geval. Voor motoren bestaan er geen CO<sub>2</sub>-gegevens. Voor deze groepen wordt vooralsnog de catalogusprijs als grondslag gecontinueerd. Dit geldt ook voor personenauto's voor speciale doeleinden zoals kampeerauto's. In het kader van het Belastingplan 2008 was besloten kampeerauto's vooralsnog uit te zonderen van de CO<sub>2</sub>-toeslag en de fijnstofdifferentiatie. Kampeerauto's hebben een hogere CO<sub>2</sub>-uitstoot dan gemiddelde personenauto's. Er is nog geen reële mogelijkheid om te kiezen voor een kampeerauto met een lage CO<sub>2</sub>-uitstoot. Het kabinet is voornemens in de nabije toekomst met het bedrijfsleven een convenant over de beperking van de fijnstofuitstoot van bestelauto's te sluiten, waarin mogelijk ook de kampeerauto's worden meegenomen.

#### *4.4. Verlaging MRB-tarief zeer zuinige personenauto's*

In het Belastingplan 2008 is de eerste stap gezet om de aanschaf van zeer zuinige personenauto's te stimuleren. Hiertoe is het tarief van de motorrijtuigenbelasting voor deze auto's gehalveerd en de bijtelling privégebruik van zeer zuinige zakelijke auto's verlaagd. Onder zeer zuinige auto's worden personenauto's verstaan met een CO<sub>2</sub>-uitstoot van maximaal 95 g/km (dieselauto's) of maximaal 110 g/km (benzineauto's).

Het kabinet brengt een verdere stimulering voor zeer zuinige auto's aan door het halve tarief MRB voor deze auto's te reduceren tot een kwart-tarief. De prikkel voor de keuze van een dergelijke zeer zuinige auto wordt daarmee verder vergroot. Het CO<sub>2</sub>-effect van deze maatregel is niet door-gerekend. Gezien het bescheiden aandeel auto's in het wagenpark zal het CO<sub>2</sub>-effect op korte termijn beperkt zijn.

#### *4.5. Verlaging MRB-tarief personen- en bestelauto's op aardgas*

Het kabinet wil het gebruik van aardgasauto's stimuleren. Om die reden bestaat op dit moment reeds een gunstige fiscale behandeling van aardgas als motorbrandstof. De CO<sub>2</sub>-uitstoot van aardgasauto's is circa 20% lager dan van vergelijkbare benzineauto's. Het MRB-tarief voor

aardgasauto's is nu gelijk aan dat van lpg-auto's met een zogenoemde G3-installatie. Het kabinet verlaagt het MRB-tarief voor aardgasauto's tot het niveau van benzineauto's. Voor een auto met een gewicht van 1 300 kg scheelt dit circa € 60 per kwartaal. Het CO<sub>2</sub>-effect van deze maatregel is niet doorgerekend. Gezien het nu nog beperkte aantal aardgasauto's zal het CO<sub>2</sub>-effect op korte termijn beperkt zijn.

#### 4.6. Verhoging MRB-tarief motoren

Voor motoren geldt op dit moment een veel lager BPM-tarief dan voor personenauto's. De achtergrond daarvan is dat een motor minder luxe zou zijn dan een auto. De MRB bedraagt voor een motorrijwiel jaarlijks circa € 70 (inclusief provinciale opcenten). De achtergrond van dit tarief is dat een motor lichter is dan een auto, minder wielen heeft en een groot deel van het jaar niet wordt gebruikt. Hoewel het aantal motorrijders dat in de winter doorrijdt wel (licht) toeneemt, blijven deze elementen relevant voor het gebruik van de weg. Een motor veroorzaakt echter ook aanzienlijke externe kosten. De uitstoot van CO, NO<sub>x</sub> en vluchtige organische stoffen (VOS) is naar verhouding hoog. Ook worden motoren steeds krachtiger, waardoor de (in vergelijking met auto's beperkte) CO<sub>2</sub>-uitstoot toeneemt. Daarnaast is het hogere letselrisico, zeker bij de krachtige prestaties van moderne motoren, een externe kostenpost die niet volledig wordt doorberekend.

Motoren zullen naar verwachting vooralsnog niet worden betrokken in de kilometerprijs. De BPM en de MRB blijven naar de huidige stand van zaken voor deze categorie voertuigen dus ook na 2016 (het jaar van volledige invoering van de kilometerbeprijzing) gehandhaafd. Daarom zou kunnen worden betoogd dat motoren ook niet betrokken moeten worden in de verschuiving van BPM naar MRB ter voorbereiding op de kilometerprijs. Als deze verschuiving voor motoren echter achterwege zou blijven, zou het houden van een motorrijwiel ten opzichte van andere voertuigen goedkoper worden. Dat acht het kabinet voor een voertuig dat juist meer belastend is voor het milieu een verkeerd signaal.

Daarom verhoogt het kabinet de MRB voor motoren met eenzelfde percentage als voor personenauto's. Hiermee creëert het kabinet een grotere stimulans voor milieuvriendelijke motoren, de zogenaamde «zero emission motoren», omdat deze zijn vrijgesteld van zowel BPM als MRB.

#### 4.7. Verhoging MRB-tarief voor Euro 0, I en II vrachtauto's

Oudere vrachtauto's veroorzaken meer milieudruk – met name door de emissie van NO<sub>x</sub> en fijnstof – dan nieuwe vrachtauto's. De Europese normen voor de uitstoot van vrachtauto's zijn steeds strenger geworden, zoals uit onderstaande tabel blijkt.

**Tabel 6: Europese grenswaarden milieuklassen vrachtauto's**

Emissiegrenswaarden in g/kWh	CO	HC	NO <sub>x</sub>	PT (deeltjes)	Rook m-1
EURO 0 (- 1992)	12,3	2,6	15,8		
EURO I (1992-1995)	4,9	1,23	9	0,4	
EURO II (1995-2000)	4,0	1,1	7,0	0,15	
EURO III (2000- 2005 )	2,1	0,66	5,0	0,10	0,8
EURO IV (2005-2008)	1,5	0,46	3,5	0,02	0,5
EURO V (2008-)	1,5	0,46	2,0	0,02	0,5
EEV	1,5	0,25	2,0	0,02	0,15

Met inachtneming van het beginsel «de vervuiler betaalt» differentieert het kabinet de MRB voor vrachtwagens naar de Europees genormeerde

milieuklassen en verhoogt daarmee de MRB voor oudere, meer vervuilende vrachtauto's. Tegelijkertijd trekt het kabinet tot en met 2011 extra middelen uit voor de stimulering van een schoner wegtransport, zoals subsidies voor affabriekroefilters voor bestelauto's en Euro VI vrachtauto's. Tabel 7 geeft een overzicht van de verhoging van de MRB voor vrachtauto's.

**Tabel 7: Differentiatie MRB-tarieven vrachtauto's naar milieuklassen**

Euroklasse	Procentuele stijging	Gemiddelde stijging lichte vrachtauto per jaar	Gemiddelde stijging zware vrachtauto per jaar
<b>Euro 0</b>	90%	€ 250	€ 731
<b>Euro I</b>	75%	€ 208	€ 609
<b>Euro II</b>	60%	€ 167	€ 487

Indien de milieuclassificatie niet is geregistreerd in het kentekenregister, wordt uitgegaan van de datum van eerste toelating van de vrachtauto. Dit vormt een vrij nauwkeurige benadering van de milieuklasse. De MRB-tarieven van vrachtauto's met Euroklasse III en hoger worden, afgezien van de jaarlijkse inflatiecorrectie, niet gewijzigd. Deze verhoging is van toepassing tot en met 2011. In 2011 gaan vrachtauto's over naar het regime van de kilometerbeprijzing en wordt, naast het vervallen van het Eurovignet, de MRB voor lichte vrachtauto's afgeschaft en de MRB voor zware vrachtauto's teruggebracht tot het Europese minimum.

#### 4.8. Verdere differentiatie bijtelling auto van de zaak

In het Belastingplan 2008 is een eerste stap gezet in de differentiatie van de bijtelling en onttrekking voor de auto van de zaak. Daarbij werd voor zeer zuinige auto's van de zaak (auto's met een zeer lage CO<sub>2</sub>-uitstoot) de fiscale bijtelling en de in aanmerking te nemen onttrekking flink verlaagd naar 14% van de catalogusprijs van de auto in plaats van de in beginsel geldende 25% van de catalogusprijs van de auto. Het doel van deze wijziging was om mensen met een auto van de zaak die ook wordt gebruikt voor privédoeleinden te stimuleren om voor een zeer zuinige auto te kiezen. Deze maatregel heeft zich in korte periode als erg succesvol bewezen. Voor veel rijders van een auto van de zaak is de stap naar een zeer zuinige auto echter nog te groot. Om ook deze autorijders te stimuleren tot de keuze voor een zuinigere auto, introduceert het kabinet in dit belastingplan een extra categorie. Daarmee wordt ook invulling gegeven aan de motie Cramer c.s.<sup>1</sup> De CO<sub>2</sub>-reductie van deze maatregel bedraagt volgens CE Delft maximaal 0,02 megaton in 2010 en 0,1 megaton in 2020.

De bijtelling of onttrekking van auto's in deze nieuwe categorie bedraagt 20% en geldt bij auto's die niet op diesel rijden met een CO<sub>2</sub>-uitstoot tussen de 111 en 140 gram per kilometer en bij auto's die wel op diesel rijden met een CO<sub>2</sub>-uitstoot tussen de 96 en 116 gram per kilometer. Bij een nog lagere CO<sub>2</sub>-uitstoot blijft een bijtelling of onttrekking van 14% gelden. Ook in het uitzonderlijke geval dat aan het privégebruik een hogere waarde moet worden toegekend dan 25% van de catalogusprijs (het normale percentage voor de bijtelling en onttrekking), geldt een vermindering van de waarde van het privé-gebruik met respectievelijk 5% en 11% van de catalogusprijs indien het een zuinige of zeer zuinige auto betreft. Het kabinet ziet af van een nog verdere verfijning van de bijtelling omdat dit tot grotere administratieve lasten en uitvoeringskosten zou leiden. In dit verband is nog van belang dat alle milieudifferentiaties in de BPM doorwerken in de hoogte van de bijtelling en onttrekking. De grondslag voor de bijtelling en onttrekking is namelijk de catalogusprijs van de auto inclusief BPM.

<sup>1</sup> Kamerstukken II 2007/08, 31 205, nr. 44.

Omdat auto's de komende jaren, mede als gevolg van Europees bronbeleid, gemiddeld steeds zuiniger worden, zullen de maximale CO<sub>2</sub>-uitstootgrenzen voor de lagere bijtelling en onttrekking eens in de vier jaar worden aangescherpt. Daardoor zal een stimulans blijven bestaan om te kiezen voor zuinigere auto's. Deze aanscherpingen zullen overigens alleen gelden voor auto's die pas na de aanscherping voor het eerst op kenteken worden gesteld, zodat het voordeel behouden blijft voor bestaande auto's.

Tijdens het algemeen overleg met de Tweede Kamer op 3 juli jl. is toegezegd met onderzoeksbureau CE Delft te overleggen of een effectievere invulling gegeven kan worden aan de bijtellingscategorie voor zuinige auto's.<sup>1</sup> CE Delft heeft een kwalitatieve analyse gemaakt van enkele budgettair neutrale varianten waarbij het aantal auto's in de categorie voor zuinige auto's toeneemt en waarbij het bijtellingspercentage van 20% verhoogd wordt.

De conclusie van deze analyse is dat niet met zekerheid gezegd kan worden wat groter is: het positieve milieueffect van een grotere keuze aan zuinige auto's of het negatieve milieueffect van een lager belastingvoordeel ten opzichte van het normale percentage van 25%. Aangezien het aantal zuinige automodellen in de nabije toekomst toe zal nemen en de analyse geen duidelijkheid geeft over het positieve milieueffect van deze ontwikkeling, houdt het kabinet vast aan het bestaande voorstel.

#### *4.9. Fiscale vrijstelling waterstof*

In de brief van 30 mei 2008 aan de Tweede Kamer over de fiscale vergroening is aangekondigd, dat het kabinet een gunstige fiscale behandeling voor waterstof als brandstof nastreeft vanwege de positieve bijdrage aan de luchtkwaliteit en aan de transitie naar een duurzame energiehuishouding.<sup>2</sup>

Om duidelijkheid te verkrijgen over het Europese regelgevend kader heeft Nederland de fiscale behandeling van waterstof in het Accijnscomité van de Europese Unie aan de orde gesteld. Daarbij is gebleken dat dit onderwerp in de meeste lidstaten nog niet speelt. Ten tijde van de totstandkoming van de energiebelastingrichtlijn<sup>3</sup> speelde waterstof nog geen rol als brandstof. Naar aanleiding van de discussie in het Accijnscomité kan geconcludeerd worden dat het de lidstaten vrij staat het gebruik van waterstof als brandstof op grond van de huidige Europese regelgeving niet te belasten. Dit geldt zowel voor het gebruik van waterstof als motorbrandstof (direct in de verbrandingsmotor) als voor het gebruik van waterstof in een brandstofcel om elektriciteit op te wekken, die wordt gebruikt voor de voortbeweging van het voertuig. De Commissie heeft wel aangegeven dat zij bij een eventuele toekomstige herziening van de energiebelastingrichtlijn de positie van waterstof zal bezien.

Het kabinet heeft daarom besloten het gebruik van waterstof niet te belasten. Hiermee hoopt het kabinet de verdere ontwikkeling van het gebruik van waterstof te stimuleren en daarmee een bijdrage te leveren aan de vergroening van de mobiliteit. Een wetswijziging is voor de fiscale vrijstelling van waterstof niet nodig. Indien toekomstige wijzigingen in de Europese regelgeving, bijvoorbeeld een wijziging van de energiebelastingrichtlijn, daartoe aanleiding geven, zal de positie van waterstof opnieuw moeten worden bezien.

---

<sup>1</sup> Kamerstukken II 2007/08, 31 492, nr. 3, blz. 4.

<sup>2</sup> Kamerstukken II 2007/08, 31 492, nr. 1.

<sup>3</sup> Richtlijn nr. 2003/96/EG van de Raad van 27 oktober 2003 tot herstructurering van de communautaire regeling voor de belasting van energieproducten en elektriciteit (PbEU L 283).

## 5. Lijfrenten

In de lijfrentesfeer vindt een aantal, hieronder nader toegelichte, vereenvoudigingen plaats op het terrein van splitsing van lijfrenten, afkoop van kleine lijfrenten en inhouding van loonbelasting op afkoopsommen. Daarnaast vervalt de afrekenverplichting bij emigratie voor saldolijfrenten. Verder wordt de maximumpremiegrondslag in de derde pijler verhoogd, waardoor de aftrekmogelijkheden voor lijfrentepremies in de derde pijler worden teruggebracht naar het niveau van 2007.

### *Splitsing van lijfrenten*

Het kabinet heeft aangekondigd met oplossingen te komen voor de zogenoemde splitsingsproblematiek bij lijfrentecontracten waarvan een gedeelte van de premie fiscaal niet in aftrek is gekomen, alsmede voor de problematiek van de kleine lijfrenten.<sup>1</sup> Met dit wetsvoorstel wordt hierin voorzien.

De splitsingsproblematiek houdt op hoofdlijnen het volgende in. Sinds de invoering van de Wet IB 2001 worden lijfrentecontracten die de vormgeving hebben van een box 1-lijfrente desondanks voor een deel niet belast in box 1 maar in box 3, te weten voor zover belastingplichtigen de door hen betaalde aftrekbare lijfrentepremies geheel of gedeeltelijk niet in aftrek brengen (verzuimde lijfrentepremieaftrek) of lijfrentepremies betalen tot bedragen die een of meerdere jaren de aftrekrimte overschrijden. In die situaties moet – terwijl het lijfrentecontract voor verzekeraar en verzekerde één geheel vormt – de lijfrenteaanspraak voor fiscale doeleinden jaarlijks worden gesplitst in een box 1-deel en een box 3-deel. Van de latere lijfrente-uitkeringen zal dienovereenkomstig moeten worden vastgesteld welk deel is onderworpen aan loonheffing (het box 1-deel) en welk deel niet (het box 3-deel). Zowel de jaarlijkse waardevaststelling van het box 1-deel en het box 3-deel als de splitsing van de uitkeringen levert in de praktijk administratieve problemen op voor de verzekeraar, de belastingplichtige en de Belastingdienst. Deze administratieve problemen zijn groter dan bij de invoering was voorzien en blijken ook niet te kunnen worden opgelost door middel van de huidige wet- en regelgeving.

Door thans in de wet vast te leggen dat de belastingheffing bij lijfrentecontracten de vormgeving van het lijfrentecontract volgt, is splitsing van het lijfrentecontract in een box 1- en een box 3-deel niet meer aan de orde. Door deze wijziging wordt bij lijfrentecontracten met een voor box 1 kwalificerende vorm de aanspraak niet meer geheel of gedeeltelijk in aanmerking genomen in box 3 en worden de lijfrentetermijnen bij dergelijke lijfrentecontracten altijd volledig belast in box 1. Hiermee wordt gekozen voor een duidelijk en eenduidig regime, waarmee de splitsingsproblematiek verdwijnt.

Het regime werkt door naar het bancaire alternatief voor de lijfrente: de lijfrentespaarrekening en het lijfrentebeleggingsrecht. Derhalve wordt hierna overal waar in de toelichting wordt gesproken van lijfrente daaronder niet alleen de lijfrenteverzekering verstaan, maar wordt daaronder mede begrepen de bancaire lijfrente.

Een regime waarin lijfrenten met de voor box 1 kwalificerende vorm verplicht worden belast in box 1, kan in theorie ruw uitwerken in de situatie dat de belastingplichtige geen premieaftrek heeft gehad. Het staat echter voorop dat het primair de verantwoordelijkheid van de belastingplichtige zelf is dat hij zijn ruimte voor lijfrentepremieaftrek correct berekent en de aangifte inkomstenbelasting volledig invult. In dat verband wordt gewezen op het rekenprogramma lijfrentepremieaftrek dat de Belastingdienst aanbiedt en dat met ingang van het aangiftejaar 2006 ook geïntegreerd is in het aangifteprogramma voor de inkomstenbelasting.

---

<sup>1</sup> Kamerstukken II 2005/06, 30 375, nr. 3.



Voor het geval de belastingplichtige zijn aangifte inkomstenbelasting desondanks foutief heeft ingevuld op het onderdeel van de lijfrente-premieaftrek, worden in de beleids sfeer mogelijkheden geboden tot herstel achteraf.<sup>1</sup> Zo bestaat de mogelijkheid om betaalde lijfrentepremies die de belastingplichtige in het jaar van betaling heeft verzuimd in aftrek te brengen alsnog als uitgave voor inkomensvoorziening in aanmerking te nemen.<sup>2</sup> Verder heeft de belastingplichtige volgens huidig beleid de mogelijkheid het box 3-gedeelte van een lijfrentecontract af te kopen, dat wil zeggen een zodanige betaling ineens te doen plaatsvinden dat het box 3-gedeelte van de lijfrente geheel verdwijnt. Ook onder het nieuwe regime zal de mogelijkheid worden geboden om het gedeelte van de lijfrente dat samenhangt met niet-afgetrokken bedragen uit te laten betalen. Gelet op de bovengenoemde mogelijkheden kan de belastingplichtige zelf bewerkstelligen dat ook onder het nieuwe regime heffing in box 1 over de uitkeringen in de praktijk uitsluitend plaatsvindt in situaties waarin ook premieaftrek heeft plaatsgevonden.

Een ongeclausuleerd box 1-regime voor lijfrentecontracten verdient de voorkeur boven herinvoering van de zogenoemde saldomethode van de Wet op de inkomstenbelasting 1964, die kort gezegd inhield dat de uitkeringen pas werden belast vanaf het moment dat een hoger bedrag wordt uitgekeerd dan in totaal aan premies is betaald. Herinvoering van de saldomethode (afgeschaft met ingang van 1 januari 2001) zou onder de Wet IB 2001 immers betekenen dat belastingplichtigen de mogelijkheid krijgen om grote bedragen te onttrekken aan de belastbare grondslag van box 3.

De saldomethode wordt wel aanvaardbaar geacht voor relatief beperkte bedragen aan niet-afgetrokken verzekeringspremies. Daarom voorziet het wetsvoorstel tevens in een beperkte saldomethode, dat wil zeggen voor zover de niet-afgetrokken premiebetalingen niet meer bedragen dan € 2 269 per jaar. Tevens wordt een overgangsbepaling opgenomen voor situaties waarin belastingplichtigen in de jaren tot en met 2008 niet-afgetrokken premies hebben betaald voor rechten op lijfrente of andere periodieke uitkeringen en verstrekkingen. Deze overgangsregeling is qua systematiek vergelijkbaar met de structurele regeling maar kent geen maximumbedrag.

Met deze regelingen worden de belangen van de verzekeringnemer voldoende gewaarborgd, mede met het oog op de reeds afgesloten verzekeringscontracten.

Met het huidige voorstel wordt met een duidelijk en eenvoudig regime de splitsingsproblematiek in hoofdzaak opgelost. Daarbij is ervoor gekozen thans geen wijzigingen aan te brengen in de huidige fiscale regelgeving rondom lijfrente en echtscheiding.<sup>3</sup> Dat terrein vergt nog een afzonderlijke beoordeling van de diverse specifieke aspecten, waarbij zal worden bezien in hoeverre het wenselijk is het thans op hoofdlijnen aangepaste systeem ook op dit terrein te laten gelden.

#### *Afkoop kleine lijfrenten*

Voor kleine lijfrentekapitalen wordt een afkoopmogelijkheid geïntroduceerd. Hierbij gaat het om – vaak premievrijgemaakte – lijfrenteverzekerings met een (relatief) beperkte waarde. In de praktijk bestaat namelijk de behoefte om deze kleine lijfrentekapitalen te kunnen afkopen. Het fiscale regime (waaronder de heffing van revisierente) wordt echter als beletsel ervaren om tot afkoop over te gaan. Dit wetsvoorstel voorziet in een fiscaal verzachtende afkoopregeling voor lijfrentecontracten waarvan de waarde niet meer bedraagt dan € 4 000 (jaarlijks te indexeren met de tabelcorrectiefactor). Dit leidt er onder meer toe dat de regeling van de revisierente niet in beeld komt. Fiscaal bestaat er overigens geen enkele verplichting om kleine lijfrentekapitalen af te kopen. Verzekeraar en

<sup>1</sup> Besluit van 3 juni 2008, nr. CPP2008/287M, Strt. 112.

<sup>2</sup> Besluit van 25 maart 1991, nr. DB89/735, houdende regels voor ambtshalve vermindering (laatstelijk gewijzigd bij Besluit van 6 december 2001, nr. CPP2001/3435M).

<sup>3</sup> Artikelen 3.102, derde lid, onderdeel d, en vierde lid, 3.105, eerste lid, onderdeel b, 6.3, eerste lid, onderdeel d, en 6.7, eerste lid, onderdeel b, Wet IB 2001.

verzekeringnemer kunnen dit overeenkomen. Voor de duidelijkheid wordt hier nog opgemerkt dat dezelfde afkoopregels zullen gelden voor de lijfrentespaarrekening en het lijfrentebeleggingsrecht.

#### *Inhouding loonbelasting op afkoopsommen*

Periodieke uitkeringen uit lijfrenten aan meerderjarigen zijn onderworpen aan de inhouding van loonbelasting (als voorheffing op de daarover verschuldigde inkomstenbelasting). Per 1 januari 2009 wordt de onderworpenheid aan de inhouding van loonbelasting uitgebreid naar afkoopsommen van lijfrenten en afkoopsommen van bepaalde andere periodieke uitkeringen (het gaat daarbij om periodieke uitkeringen terzake van invaliditeit, ziekte of ongeval). Dit vereenvoudigt de praktijk in afkoopsituaties voor alle betrokkenen. Hiermee verband houdend vindt ook een technische wijziging plaats in de Zorgverzekeringswet.

#### *Vervallen afrekenverplichting saldolijfrenten bij emigratie*

De afrekenverplichting bij emigratie voor zogenoemde saldolijfrenten en soortgelijke periodieke uitkeringen vervalt. Deze afrekenverplichting geldt voor bepaalde polissen die zijn afgesloten voor 14 september 1999 en die onder het overgangsrecht van de Wet IB 2001 vallen.

#### *Verhoging maximumpremiegrondslag derde pijler*

Als gevolg van het mogelijk maken van de fiscale facilitering van banksparen<sup>1</sup> is de maximumpremiegrondslag in de derde pijler per 1 januari 2008 verlaagd van € 150 957 naar € 103 257 (in cijfers 2007). Het verschil tussen de tweede pijler (arbeidspensioen) en de derde pijler (lijfrenteregime) is hierdoor toegenomen. De tweede pijler kent namelijk geen maximale grondslag. Als gevolg hiervan zijn groepen die (volledig) zijn aangewezen op de derde pijler (zoals ondernemers) in een relatief ongunstigere positie gekomen ten opzichte van werknemers die de mogelijkheid hebben om in de tweede pijler hun pensioen op te bouwen. Het kabinet acht een verslechtering van de mogelijkheden voor pensioenopbouw voor de betreffende groepen onwenselijk en verhoogt daarom de maximumpremiegrondslag in de derde pijler per 1 januari 2009 naar € 153 221 (cijfers 2008), waarmee de eerdere verlaging wordt hersteld.<sup>2</sup>

## **6. Vrijstelling sportorganisaties in de Successiewet**

De Tweede Kamer heeft het kabinet gevraagd te onderzoeken of het mogelijk is sportverenigingen onder het regime voor algemeen nut beogende instellingen (ANBI) te brengen, zodat deze verenigingen bij (erfrechtelijke) verkrijgingen zijn vrijgesteld voor de heffing van successierecht en schenkingsrecht.<sup>3</sup> Bij de vraag of een instelling kwalificeert als ANBI gaat het erom dat de instelling het algemeen belang beoogt te dienen. Het is vaste jurisprudentie van de Hoge Raad dat sportverenigingen in beginsel primair zijn opgezet om de particuliere belangen van de leden te dienen (ter bevordering van de sportbeoefening door haar leden). Een dergelijke werkzaamheid raakt op zichzelf niet rechtstreeks het algemeen belang, zodat niet kan worden gesproken van een algemeen nut beogende instelling.

Het kabinet erkent evenwel dat sportverenigingen een belangrijke spilfunctie hebben in het faciliteren van de beoefening van een breed scala aan sportdisciplines. Sportbeoefening is van groot belang voor de volksgezondheid en heeft ook overigens een belangrijke maatschappelijke waarde. Daarom neemt het kabinet een vrijstelling op voor het recht van successie, het recht van overgang en het recht van schenking in de Successiewet 1956 voor verkrijgingen door een vereniging of stichting die sportbeoefening bij die vereniging of stichting ten doel heeft, en die is aangesloten bij een door de minister van Volksgezondheid, Welzijn en

<sup>1</sup> Wet van 20 december 2007, houdende wijziging van de Wet inkomstenbelasting 2001 en van enige andere wetten inzake fiscale facilitering banksparen ten behoeve van pensioenopbouw of aflossing eigenwoningsschuld (Stb. 577).

<sup>2</sup> Met dit voorstel wordt eveneens tegemoet gekomen aan de motie Vedder-Wubben c.s. (Kamerstukken I 2007/08, 30 432, F).

<sup>3</sup> Kamerstukken II 2007/08, 31 205 en 31 206, nr. 50, en Kamervragen 2007/08, vraagnr. 2070827120.

Sport (VWS) – in overeenstemming met de minister van Financiën – aangewezen landelijke sportorganisatie. De door de minister van VWS aangewezen landelijke sportorganisatie die voldoet aan de bij ministeriële regeling gestelde voorwaarden en is gevestigd in een lidstaat van de Europese Unie, de Nederlandse Antillen of Aruba, komt zelf ook in aanmerking voor de voorgestelde vrijstellingen in de Successiewet 1956.

De vrijstellingen zorgen ervoor dat de genoemde landelijke sportorganisaties, sportverenigingen en -stichtingen geen belasting meer hoeven te betalen wanneer de schenking of het legaat meer bedraagt dan de algemene successie- of schenkingsvrijstelling. De bestaande algemene vrijstellingen blijken in de praktijk vooral ontoereikend voor situaties waarin sportverenigingen bijvoorbeeld gelden proberen te werven voor omvangrijke investeringen als een nieuw clubhuis of een nieuw sportveld.

Met de voorwaarde dat de sportvereniging of -stichting moet zijn aangesloten bij een landelijke sportorganisatie wordt bewerkstelligd dat door de sector erkende sportverenigingen en stichtingen voor fiscale facilitering in aanmerking komen. Onder sport wordt in dit verband verstaan een lichamelijke bezigheid met spel- en wedstrijdelement waarbij conditie en vaardigheid vereist zijn, onderscheidenlijk bevorderd worden. Ook denksporten, zoals schaken en dammen met spel- en wedstrijdelement, worden tot sport gerekend.

De minister van VWS zal bij ministeriële regeling – in overeenstemming met de minister van Financiën – landelijke sportorganisaties aanwijzen en de voorwaarden opnemen aan de hand waarvan wordt bepaald of sprake is van een landelijke sportorganisatie. Om als landelijke sportorganisatie te kunnen worden aangewezen, zal het in ieder geval moeten gaan om een organisatie die opkomt voor de belangen van de sport in het algemeen en in het bijzonder voor de (kwalitatief verantwoorde) sportbeoefening bij de verenigingen en stichtingen die bij de organisatie zijn aangesloten.

In elk geval zullen bij ministeriële regeling als landelijke sportorganisatie worden aangewezen organisaties:

- (i) die nationaal representatief zijn voor de door deze sportorganisatie behartigde sport,
- (ii) die als de vertegenwoordiger van de sport erkend zijn door een organisatie die internationaal geacht wordt deze sport te representeren, en
- (iii) die voorts regels hebben gesteld voor de bij hen aangesloten sportverenigingen en -stichtingen met betrekking tot de te verlenen of te erkennen vaardigheidsonderscheidingen en voor de bevoegdheid van (bege)leiders, alsmede voor de kwaliteit van de daartoe in te stellen proeven en examens.

Landelijke sportorganisaties in de vorm van sportbonden die thans gewoon lid zijn van de NOC\*NSF kunnen worden aangewezen. De in de ministeriële regeling op te nemen voorwaarden zullen zodanig worden vormgegeven dat ook de thans bij de NOC\*NSF aangesloten buitengewone leden kunnen worden aangewezen, voor zover zich bij deze leden althans hoofdzakelijk verenigingen en stichtingen plegen aan te sluiten die sportbeoefening bij die verenigingen en stichtingen ten doel stellen.

## **7. Aanpassing btw-vrijstelling medische diensten**

Dit belastingplan bevat een herijking van de medische vrijstelling in de Wet op de omzetbelasting 1968 (Wet OB). Het Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen (HvJ EG) heeft in 2006 arrest gewezen in een tweetal (gevoegde) zaken waarin de Hoge Raad prejudiciële vragen had gesteld over doel en strekking van de medische vrijstelling.<sup>1</sup> De centrale

---

<sup>1</sup> HvJ EG, 27 april 2006, C-443/04 (Solleveld) en C-444/04 (Van den Hout-Van Eijnsbergen).

vraag van de Hoge Raad in deze gevallen was toegespitst op de verwijzing in de medische vrijstelling in de omzetbelasting naar de Wet BIG. Het arrest bevestigt dat deze verwijzing is toegestaan. Het HvJ EG overweegt daarbij dat niet alle gezondheidskundige verzorging van de mens onder de vrijstelling valt. De medische vrijstelling heeft alleen betrekking op gezondheidskundige verzorging die, gelet op de beroepsopleiding van de zorgverleners, voldoende kwaliteitsniveau heeft. Daarbij dient steeds het beginsel van de fiscale neutraliteit – dat ertoe strekt ondernemers die vergelijkbare diensten verrichten gelijk te behandelen – in acht te worden genomen. Het communautaire kader voor de medische vrijstelling schrijft voor dat gezondheidskundige diensten zijn vrijgesteld wanneer deze worden verricht door beoefenaren van (para)medische beroepen die door de lidstaten worden omschreven. Die laatste aanwijzing moet garanderen dat de vrijstelling alleen geldt voor de gezondheidskundige verzorging van de mens door zorgverleners met de vereiste beroepskwalificaties. Met andere woorden, het communautaire kader verplicht lidstaten tot de aanwijzing van zorgverleners die voldoen aan een zeker kwaliteitsniveau van de zorgverlening.

#### *Nationaal kader*

De herijking maakte eerder deel uit van het voorstel van wet Overige fiscale maatregelen 2008 maar is bij de behandeling van dat wetsvoorstel in de Tweede Kamer door aanvaarding van een amendement van het lid Vendrik c.s.<sup>1</sup> vooralsnog opgeschort. Bij de behandeling van het genoemde wetsvoorstel heeft de Tweede Kamer de motie Vendrik c.s.<sup>2</sup> aanvaard. In de motie Vendrik vraagt de Kamer het kabinet om informatie over de toekomst van de Wet BIG en de relatie van deze wet met de fiscaliteit en verzoekt het kabinet met een herzien voorstel te komen voor de vrijstelling van btw voor gezondheidskundige verzorging van de mens. In het gelijktijdig met dit belastingplan toegezonden kabinetsstandpunt reageert het kabinet op deze motie en gaat het in op de keuze om vast te houden aan de herijking van de medische vrijstelling.

Onderzocht is in hoeverre voor de beoordeling van het kwaliteitsniveau van opleidingen in de medische sector criteria beschikbaar zijn. Na bestudering van de mogelijkheden concludeert het kabinet dat hiervoor alleen de criteria uit de Wet BIG beschikbaar zijn. De Wet BIG (en de daarop berustende bepalingen) – die tot het beleidsterrein van de minister van VWS behoort – bevat waarborgen voor de kwaliteit van de individuele gezondheidszorg, onder meer door regels ten aanzien van opleidingen. Daarom kan voor de herijking van de reikwijdte van deze vrijstelling slechts worden aangesloten bij de bij of krachtens de Wet BIG genoemde opleidingseisen en zijn deze daarmee leidend voor de reikwijdte van deze vrijstelling. De voorgestelde herijking leidt ertoe dat (para)medici voor de toepassing van de medische vrijstelling opleidingen dienen te hebben afgerond die zijn omschreven in het bepaalde bij of krachtens de Wet BIG en gezondheidskundige zorg verrichten, die tot de gevolgde opleiding en het gebied van deskundigheid van de zorgverlener behoren.

De huidige medische vrijstelling in de omzetbelasting stelt ook door BIG-beroepsbeoefenaren verrichte diensten vrij die niet bij of krachtens de Wet BIG worden gereguleerd. Zo heeft de rechter in recente Nederlandse jurisprudentie op grond van het beginsel van fiscale neutraliteit de werkzaamheden van osteopaten, pedagogen en chiropractoren onder de medische vrijstelling gerangschikt.<sup>3</sup> Dit is echter nooit de bedoeling geweest van de wetgever en geeft zodoende aanleiding de bestaande verwijzing in de omzetbelasting naar de Wet BIG te herijken. De bedoelde herijking komt in de nieuwe opzet tot uitdrukking in de voorwaarde dat de hier bedoelde gezondheidskundige verzorging van de mens alleen is vrijgesteld van omzetbelasting indien de desbetreffende werkzaamheden

<sup>1</sup> Kamerstukken II 2007/08, 31 206, nr. 26.

<sup>2</sup> Kamerstukken II 2007/08, 31 205 en 31 206, nr. 39.

<sup>3</sup> Gerechtshof Amsterdam 23 oktober 2006, nr. 04/02373, V-N 2007/11.17; Gerechtshof 's-Gravenhage 19 maart 2007, nr. BK-04/02017, V-N 2007/26.23; Gerechtshof 's-Gravenhage 1 februari 2007, nr. 06/00036; Rechtbank Breda 26 maart 2007, nr. AWB 05/1088, NTFR 2007/1044.

worden uitgevoerd door een BIG-beroepsbeoefenaar, behoren tot het gebied van deskundigheid van de beroepsbeoefenaar zoals dit is omschreven in het bepaalde bij of krachtens de Wet BIG en worden verricht op basis van een op deze specifieke werkzaamheden gerichte, door de beroepsbeoefenaar voltooide opleiding, waarvoor de kwaliteits-eisen eveneens worden omschreven in het bepaalde bij of krachtens de Wet BIG. Daarmee is verzekerd dat de vrijgestelde diensten van deze beroepsbeoefenaren aan het voor die diensten in Nederland noodzakelijk geachte kwaliteitsniveau voldoen. De wettekst sluit geen enkele beroepsbeoefenaar in de zin van de Wet BIG bij voorbaat uit.

#### *Gevolgen van de herijking*

Als gevolg van deze herijking komen enkele thans vrijgestelde diensten van beroepsbeoefenaren in de zin van de Wet BIG, waarvoor de opleidingseisen niet vastliggen in het bepaalde bij of krachtens de Wet BIG, met ingang van 1 januari 2009 onder de heffing van de omzetbelasting te vallen. Zo zijn de werkzaamheden van osteopaten, pedagogen en chiropractoren met ingang van 1 januari 2009 niet langer vrijgesteld van omzetbelasting. Vanaf die datum worden handelingen die met bedoelde werkzaamheden overeenkomen in de heffing van omzetbelasting betrokken als zij worden uitgevoerd door artsen of andere beroepsbeoefenaren in de zin van de Wet BIG. Tevens wordt met de onderhavige herijking van de medische vrijstelling de positie van de niet-BIG psychologen herzien. De Wet BIG regelt namelijk alleen het beroep van de zogeheten gezondheidszorgpsycholoog (verder: GZ-psycholoog). Ten aanzien van deze GZ-psycholoog zijn in het kader van de Wet BIG specifieke regels gesteld. Het deskundigheidsterrein en de behandelingsmethoden zijn omschreven en er zijn opleidingseisen gesteld (de 2-jarige postdoctorale opleiding staat open voor afgestudeerde psychologen en pedagogen). Het is deze GZ-psycholoog die zich bij uitstek bezighoudt met de gezondheidskundige verzorging van de mens. Nu de vrijstelling beperkt wordt tot de diensten door (para)medici die daartoe zijn opgeleid in het kader van de Wet BIG, is het een logische en tevens zuivere stap om de niet-BIG psychologen niet langer afzonderlijk op te nemen in de vrijstellingsbepaling, waardoor zij niet meer onder de vrijstelling vallen. Mocht de Wet BIG in de nabije toekomst verder aangevuld worden met opleidingseisen van medische beroepen, dan vloeit uit de herijking van de medische vrijstelling voort dat op die beroepsbeoefenaren die aan de opleidingseisen voldoen automatisch de fiscale vrijstelling van toepassing is.

#### *Praktijkondersteuners*

Tot slot wordt in herinnering geroepen dat bij de parlementaire behandeling van het Belastingplan 2007 een motie van de Tweede Kamerleden Dezentjé Hamming en Crone over de vrijstelling van omzetbelasting voor praktijkondersteuners werd aangenomen.<sup>1</sup> Door het toenmalige kabinet werd aangegeven dat een dergelijke vrijstelling zou worden bezien in het kader van de herziening van de vrijstelling voor medische beroepen. De conclusie is dat uitvoering van de motie niet zou passen bij de herijking van de medische vrijstelling zoals deze in dit wetsontwerp is opgenomen. Immers de verpleegkundige die als praktijkondersteuner werkt, zal niet langer daarvoor zijn vrijgesteld, omdat voor dat beroep geen opleidingseisen in het kader van de Wet BIG worden gesteld. Er zal dus ook geen sprake meer zijn van een ongelijke behandeling met doktersassistenten die als praktijkondersteuner werken. Overigens komt in beide gevallen heffing van omzetbelasting niet aan de orde als sprake is van een dienstbetrekking.

---

<sup>1</sup> Kamerstukken II 2006/07, 30 804, nr. 27.

## 8. Vliegbelasting

Het kabinet wijzigt de vliegbelasting op onderdelen teneinde onnodige administratieve lasten voor de luchtvaartsector te voorkomen. Deze aanpassingen zijn eerder aangekondigd en werken terug tot en met 1 juli 2008.<sup>1</sup>

### *Uitbreiding toepassing lage tarief*

De eerste wijziging ziet op situaties waarin verschillende tarieven gelden voor verschillende bestemmingen in hetzelfde land. De reis- en luchtvaartsector heeft aangevoerd dat de internationale boekingsystemen met een dergelijke situatie niet uit de voeten kunnen zonder ingrijpende aanpassing van die systemen. Om een dergelijke administratieve lastenverzwarende aanpassing te voorkomen, past het kabinet het tariefartikel van de vliegbelasting aan. De aanpassing houdt in dat voor bestemmingen in EU-lidstaten en bestemmingen in een land waarvan de luchthavens deels zijn gelegen binnen een vliegafstand van 2500 km en deels daarbuiten, het lage tarief mede van toepassing is voor verder gelegen bestemmingen in dat land. Daarbij geldt wel een maximumafstand van 3500 km. Door deze aanpassing komt het niet meer voor dat in de vliegbelasting een verschillend tarief van toepassing is voor bestemmingen in een land of gedeelte van een land, terwijl dat land of gebied in de internationale boekingsystemen van de reis- en luchtvaartsector als één geheel wordt aangemerkt. In concreto heeft deze aanpassing tot gevolg dat voor bestemmingen in de lidstaten van de EU het lage tarief geldt inclusief bestemmingen in de zogeheten ultraperifere gebieden binnen een vliegafstand van 3500 kilometer, te weten de Azoren, Madeira en de Canarische eilanden. Voorts geldt het lage tarief voor bestemmingen buiten de EU op een vliegafstand van ten hoogste 2500 kilometer van de luchthaven van vertrek, inclusief bestemmingen tot op 3500 km vliegafstand in landen die worden doorsneden door de 2500 kilometergrens. Hierdoor vallen ook alle verder gelegen bestemmingen in Algerije, Libië, Marokko, Noorwegen, Turkije en de Russische Federatie ten westen van de Oeral onder het lage tarief. Voor de overige bestemmingen blijft het hoge tarief van toepassing.

### *Verruiming definitie boordpersoneel*

De tweede wijziging behelst een aanpassing van de definitie van boordpersoneel. Boordpersoneel is vrijgesteld van de vliegbelasting. De luchtvaartsector heeft na de totstandkoming van de wettelijke regeling aangegeven, dat voor een betere aansluiting op de administratieve systemen van de luchthavens moet worden uitgaan van een iets ruimere definitie dan nu in de wet is opgenomen. Luchthavens merken voor de eigen luchthavengelden niet alleen het aan boord van het vliegtuig aanwezige actieve boordpersoneel aan als boordpersoneel, maar ook personeel dat wordt vervoerd voorafgaand of aansluitend aan werkzaamheden als boordpersoneel van een ander vliegtuig. Om zo veel mogelijk aan te sluiten bij de administratieve systemen van de luchthavens past het kabinet de definitie aan. Als boordpersoneel wordt ook aangemerkt ieder die uitsluitend wordt vervoerd in het kader van het door hem verrichten van werkzaamheden als boordpersoneel aan boord van een ander vliegtuig.

## 9. Verpakkingenbelasting

Met het Belastingplan 2008 is de verpakkingenbelasting als nieuwe milieubelasting in het Nederlandse belastingstelsel geïntroduceerd. Omdat het gaat om een nieuwe belasting is meteen vanaf het begin de vinger aan de pols gehouden om te bekijken hoe de praktische toepassing van de belasting eruit zou zien. Bij de uitvoering van de verpakkingenbelasting wordt gewerkt langs de lijnen van horizontaal toezicht. Eenvoud in de uitvoering

<sup>1</sup> Beleidsbesluit van de staatssecretaris van Financiën van 4 juli 2008, CPP2008/1239M, Stcrt. 132, blz. 13.

en samenwerking met het bedrijfsleven staan daarbij voorop. De Belastingdienst maakt in dat kader in overleg met de belastingplichtige afspraken over de uitvoering van de verpakkingenbelasting. Over de uitvoering van de verpakkingenbelasting zijn ook al een aantal sectorafspraken gemaakt.

Ten behoeve van een goede uitvoering van de verpakkingenbelasting is een klankbordgroep opgericht, bestaande uit vertegenwoordigers van de Belastingdienst en het bedrijfsleven. Ook hebben intensieve gesprekken plaatsgevonden met VNO-NCW. Daarbij werd duidelijk dat zich in de uitvoering van de verpakkingenbelasting, los van voornoemde afspraken, een aantal knelpunten voordoen. Oplossing hiervan zou de uitvoering van de verpakkingenbelasting flink kunnen vereenvoudigen. De Tweede Kamer is hierover al een aantal keren geïnformeerd.<sup>1</sup> In dit wetsvoorstel zijn de aangekondigde vereenvoudigingen opgenomen. Het kabinet komt met deze maatregelen in grote mate tegemoet aan de wensen van het bedrijfsleven. Met de wijzigingen ontstaat een robuuste en vereenvoudigde verpakkingenbelasting. Het gaat om de volgende aanpassingen:

#### *Introductie forfait voor geïmporteerde verpakkingen*

Voor belastingplichtigen die producten invoeren en deze zonder toevoeging van extra verpakkingen in Nederland ter beschikking stellen, kan het lastig zijn de hoeveelheid verpakkingen vast te stellen. Om die reden introduceert het kabinet de mogelijkheid dat de verpakkingenadministratie, die normaliter de basis vormt voor de belastingaangifte, beperkt blijft tot een verhoudingsgetal (forfait) voor de aan te geven kilogrammen verpakking. Dit forfait kan gerelateerd zijn aan de omzet, aan de kosten van buitenlandse inkopen of aan andere bedrijfsgegevens en vormt een zo goed mogelijke benadering van de werkelijkheid. Een dergelijk forfait is toe te passen in overleg met de inspecteur. Daarvoor is aanpassing van de wet niet vereist. De belastingplichtige kan echter de inspecteur verzoeken tot vaststelling van het forfait via een voor bezwaar vatbare beschikking. Deze beschikking heeft een geldingsduur van maximaal vijf jaar. Daarna zal de belastingplichtige een nieuw verzoek moeten doen om het forfait actueel te houden. In de tussentijdse periode kan de inspecteur het forfait wijzigen, mochten bijvoorbeeld de verpakkingen van zijn producten flink zijn gewijzigd. De belastingplichtige zal zich voor dat doel bij de inspecteur moeten melden als het forfait geen goede benadering meer is van de werkelijkheid. De inspecteur kan ook zelf de beschikking herzien als de activiteiten van de belastingplichtige grotendeels zijn gewijzigd. Idealiter vindt via het forfait een uitsplitsing plaats naar de verschillende gebruikte verpakkingsmaterialen. Omdat het bij het ene bedrijf wel mogelijk zal zijn een uitsplitsing toe te passen en bij het andere niet anders dan met buitengewoon bezwaar, kan er in dat geval een beroep worden gedaan op het nieuwe algemeen tarief dat wordt geïntroduceerd voor de situatie dat er geen uitsplitsing naar materialen mogelijk is.

#### *Vereenvoudiging via sectorafspraken*

In de afgelopen maanden is gebleken dat via het maken van afspraken met bijvoorbeeld bedrijfssectoren of branches een flink vereenvoudigde uitvoering is te bewerkstelligen. Soms is het daarbij nodig om de wettelijke kaders op een iets andere wijze toe te passen, bijvoorbeeld via het verschuiven van de belastingplicht of het al bij de eerste terbeschikkingstelling in Nederland rekening houden met de hoeveelheid verpakking die uiteindelijk (via een aantal tussenstappen) wordt geëxporteerd. Om dit soort regelingen mogelijk te maken wordt een delegatiebevoegdheid gecreëerd.

<sup>1</sup> Kamerstukken II 2007/08, 28 694, nr. 68 en 69 en 31 492, nr. 1.

#### *Wijziging definitie verpakkingen*

De definitie van verpakkingen wordt aangepast, zodat aangewezen logistieke hulpmiddelen en verpakkingen die hoofdzakelijk een andere functie hebben dan een verpakkingsfunctie niet meer als verpakking voor de verpakkingenbelasting worden aangemerkt. Bij deze verpakkingen deden zich veel administratieve problemen voor. Zo was het erg lastig vast te stellen wanneer een meermalig te gebruiken pallet voor het eerst in Nederland ter beschikking wordt gesteld. Bovendien ontstond het gevoel dat deze verpakkingen ten onrechte met verpakkingenbelasting werden belast omdat zij in het spraakgebruik niet echt als verpakkingen worden aangemerkt. Door deze verpakkingen uit te zonderen worden de administratieve lasten voorkomen. Tevens wordt door de voorgestelde uitzondering de grens tussen wel of geen verpakking duidelijker getrokken. Door de wijziging van de definitie van verpakkingen komt deze definitie niet meer in zijn geheel overeen met de definitie van verpakkingen voor het Besluit verpakkingen. Hierdoor ontstaat een groep verpakkingen die niet meer met verpakkingenbelasting wordt belast maar waarvoor nog wel de verplichtingen uit het Besluit verpakkingen gelden en het ministerie van VROM daardoor een informatiebehoefte behoudt. Door uitsluiting van deze groep verpakkingen van de verpakkingenbelasting zou administratieve lastenverlichting teniet kunnen worden gedaan. Om die reden is in de brief aan de Tweede Kamer van 17 juli 2008<sup>1</sup> aangegeven dat VROM samen met Nedvang zal bekijken hoe Nedvang namens het bedrijfsleven op een zo verantwoorde en eenvoudig mogelijke wijze in de informatiebehoefte van VROM kan voorzien om zodoende ook op dit punt de administratieve lasten te minimaliseren.

#### *Halvering aantal tarieven*

Het onderscheid tussen primaire en secundaire/tertiaire verpakking komt te vervallen. Hierdoor vermindert het aantal tarieven van de huidige zestien naar acht tarieven en een forfaitair tarief. Dit scheelt administratieve lasten en lastige discussies tussen belastingplichtigen en Belastingdienst. Naar verwachting zal deze stap niet leiden tot een grote lastenschuif tussen verschillende sectoren. Op flessen voor water, bier of frisdrank waarvoor een statiegeldregeling geldt, zal door het vervallen van het tariefonderscheid tussen primaire en secundaire/tertiaire verpakkingen een nieuwe regeling moeten worden getroffen. Hiervoor zal een korting worden geïntroduceerd op het normale tarief om zodoende uitdrukking te geven aan de lagere milieudruk als gevolg van een statiegeldregeling. Pas nadat een goed milieudrukcijfer voor statiegeldverpakkingen is vastgesteld, kan de korting bepaald worden in een ministeriële regeling. Deze nieuwe regeling zal ook worden toegepast over het jaar 2008. Ten slotte is in de tariefensfeer gebleken dat het voor verschillende bedrijven niet anders dan met buitengewoon bezwaar mogelijk is om een uitsplitsing te maken naar materiaalsoorten. Voor deze bedrijven wordt een nieuw algemeen tarief geïntroduceerd. Dit algemeen tarief ligt iets boven het gemiddelde tarief om negatieve selectie te voorkomen. Indien de belastingplichtige aannemelijk kan maken dat geen gebruik wordt gemaakt van hoogbelaste materialen zal het algemeen tarief kunnen worden verlaagd.

#### *Introductie vermindering voor indirecte export*

Directe export is vrijgesteld van verpakkingenbelasting. Indien producten echter via de Nederlandse tussenhandel worden geëxporteerd, de zogenoemde indirecte export, is wel verpakkingenbelasting verschuldigd. Voor deze vormgeving is destijds gekozen, omdat een regeling voor indirecte export moeilijk was vorm te geven en problemen zou geven voor de uitvoering (grote kans op fraude). Achterwege blijven van een regeling voor indirecte export zou volgens het bedrijfsleven echter een verslechtering van de concurrentiepositie van de op export gerichte tussenhandel betekenen. Om die reden is opnieuw bekeken of het mogelijk is een rege-

---

<sup>1</sup> Kamerstukken II 2007/08, 28 694, nr. 69.



ling voor de indirecte export te introduceren. De conclusie is dat een teruggaafstelsel op het moment van indirecte export haalbaar is, mits deze wordt gecombineerd met een drempel van 15 000 kg net zoals bij de heffing van verpakkingenbelasting. Deze drempel zal de mogelijkheden van fraude sterk beperken. Daarnaast wordt voorzien in een anti-misbruikbepaling die toepassing van de vermindering voor indirecte export uitsluit in het geval bekend is, of redelijkerwijs kon zijn, dat er nooit verpakkingenbelasting over de indirect geëxporteerde verpakkingen is betaald. Ondernemers die verpakkingenbelasting zijn verschuldigd zullen de vermindering van hun verschuldigde belasting kunnen aftrekken. Ondernemers die geen verpakkingenbelasting zijn verschuldigd, kunnen de vermindering op verzoek uitbetaald krijgen.

#### *Verlegging heffing bij loonverpakkers*

Loonverpakkers verlenen verpakkingsdiensten zonder dat ze eigenaar worden van het te verpakken product of zonder dat ze de te verpakken producten zelf vervaardigen. Omdat de opdrachtgever vaak precies zal opgeven hoe de producten moeten worden verpakt, weet de opdrachtgever ook hoeveel en welke soort verpakkingen worden gebruikt. Om die reden ligt het voor de hand de belastingplicht bij loonverpakkers te verschuiven naar de opdrachtgever. Deze zal al vaak zelf belastingplichtig zijn voor andere verpakte producten. Daarmee wordt ook voldaan aan de vraag uit de praktijk. Door de verschuiving van de belastingplicht daalt het aantal belastingplichtigen zonder dat dit invloed heeft op de opbrengst van de verpakkingenbelasting.

#### *Componenten niet meer apart aangeven*

Voor componenten van verpakkingen en de bijbehorende in de verpakking verwerkte elementen is het vaak erg bewerkelijk om de gebruikte hoeveelheid vast te stellen. Om deze administratieve lasten te voorkomen, wordt de mogelijkheid geïntroduceerd de componenten en elementen mee te wegen en op te geven bij het verpakkingsmateriaal waarin ze zijn verwerkt. Zij hoeven dus niet meer apart te worden geadmistreerd. Hierbij kan worden gedacht aan het etiket op een fles of de nietjes in een doos.

#### *Wijziging concerndefinitie*

In de concerndefinitie zijn op dit moment twee soorten concerns opgenomen, te weten de fiscale eenheid in de zin van de omzetbelasting en de op continuïteit gerichte samenwerkingsvorm. Zoals aangegeven in de brief over fiscale vergroening<sup>1</sup> heeft het aanmerken van de op continuïteit gerichte samenwerkingsvorm als concern echter tot grote problemen geleid. Bovendien is het bij nader inzien niet noodzakelijk de fiscale eenheid en de op continuïteit gerichte samenwerkingsvorm gelijk te behandelen, omdat deze in juridische en zeggenschapsstructuur sterk van elkaar verschillen. Om deze redenen kan voor de concerndefinitie worden volstaan met het begrip fiscale eenheid volgens de omzetbelasting.

#### *Wijziging definitie importeur*

De definitie van importeur zorgde voor onzekerheid of een transporteur zou moeten worden aangemerkt als importeur van de verpakte producten die hij vervoert, terwijl deze producten niet voor hem zijn bedoeld. Dat was niet de bedoeling. Om die reden wordt de definitie aangepast, zodat duidelijk is dat alleen de ondernemer voor wie de geïmporteerde producten bestemd zijn als importeur wordt aangemerkt.

#### *Verlaging tarief biokunststof*

Voor biokunststof geldt in afwachting van het vaststellen van een goed milieudrukcijfer de helft van het tarief voor kunststof. In de brief over fiscale vergroening is aangegeven dat er echter diverse redenen zijn om

---

<sup>1</sup> Kamerstukken II 2007/08, 31 492, nr. 1.

het tarief voor biokunststof gelijk te stellen aan het tarief voor papier/karton. Daarom wordt het tarief voor biokunststof verlaagd naar het niveau van het tarief voor papier/karton. De hoogte van het tarief zal opnieuw moeten worden bezien op het moment dat er duidelijkheid is over de milieudruk van biokunststoffen. Deze duidelijkheid zal naar verwachting in 2009 komen.

#### *Wijziging behandeling verkooppuntverpakkingen*

Verkooppuntverpakkingen (bijv. tasjes, koffiebekers en frietbakjes) worden in afwijking van de hoofdregel belast bij de ondernemer die de verkooppuntverpakking voor het eerst in Nederland ter beschikking stelt, ongeacht of deze verpakking al gevuld is met een product. Tot deze uitzondering was besloten om zodoende het aantal belastingplichtigen te verminderen. De heffing wordt namelijk hoger in de keten neergelegd, waardoor minder ondernemers met een heffing op verkooppuntverpakkingen te maken hebben. Deze wijze van behandeling zorgde echter ook voor een nadeel in grensoverschrijdende transacties als gevolg van de samenloop met de 15 000 kg grens. Indien een ondernemer die minder dan 15 000 kg verpakkingen op de Nederlandse markt brengt zijn verkooppuntverpakkingen buiten Nederland koopt dan is er geen verpakkingenbelasting verschuldigd. Hierdoor ontstond er een prijsverschil tussen Nederlandse en buitenlandse producenten/leveranciers van verkooppuntverpakkingen. Dit prijsverschil was weliswaar voorzien maar tegelijkertijd onderschat. Gebleken is dat sommige verkooppuntverpakkingen van kunststof als gevolg van de verpakkingenbelasting meer dan 10% goedkoper zijn, indien zij worden gekocht bij een buitenlandse producent/leverancier. Deze ongelijke concurrentiepositie moet zwaarder worden gewogen dan de beperking van het aantal belastingplichtigen dat wordt bereikt met afwijkende behandeling. Om die reden worden verkooppuntverpakkingen voortaan via de hoofdregel belast. Dat betekent dat de ondernemer die voor het eerst een «gevulde» verkooppuntverpakking in Nederland ter beschikking stelt, belastingplichtig wordt. De meeste kleine ondernemers zullen weinig merken van de voorgestelde wijziging omdat zij naar verwachting nog steeds onder de 15 000 kg grens zullen blijven. Er zal weliswaar een aantal belastingplichtigen dat net onder de 15 000 kg grens zit door deze wijziging boven de grens kunnen uitkomen. Aan de andere kant zullen producenten van verkooppuntverpakkingen niet meer met de verpakkingenbelasting worden geconfronteerd, waardoor er ook een aantal belastingplichtigen zullen verdwijnen. Onderzocht zal worden hoe deze aanpassing van de behandeling van verkooppuntverpakkingen in de uitvoering het beste kan worden uitgewerkt.

Een aantal van de voorgestelde aanpassingen heeft invloed op de opbrengst van de verpakkingenbelasting. De aanpassing van de definities van verpakkingen en concern, de verlaging van het tarief voor biokunststof en de wijziging van de behandeling van verkooppuntverpakkingen zorgen voor een lagere opbrengst. Om dit effect recht te trekken en ervoor te zorgen dat de aanpassingen budgettair neutraal kunnen worden doorgevoerd, worden de tarieven aangepast. Daarnaast worden de tarieven ook aangepast als gevolg van het vervallen van het onderscheid tussen primaire en secundaire/tertiaire verpakkingen en de introductie van het nieuwe tarief voor gevallen waarin een forfait per beschikking wordt toegepast en er geen uitsplitsing naar materialen mogelijk is. Tabel 8 bevat een overzicht van de tarieven voor en na het doorvoeren van de aanpassingen van de verpakkingenbelasting.

**Tabel 8: Tarieven verpakkingenbelasting in € per kilogram**

Materiaalsoort	Tarieven voor aanpassingen		Tarieven na aanpassingen
	Primair	Secundair/tertiair	Alle verpakkingen
Aluminium	0,7742	0,4022	0,8766
Kunststof	0,4801	0,2494	0,4339
Overige metalen	0,1521	0,0790	0,1461
Biokunststof	0,2401	0,1247	0,0733
Papier en karton	0,0866	0,0450	0,0733
Glas	0,0616	0,0320	0,0662
Hout	0,0308	0,0160	0,0194
Andere materiaalsoorten	0,1374	0,0714	0,1619
Algemeen tarief indien geen uitsplitsing mogelijk is*	0,5000		0,5000

\* Het algemeen tarief kan lager uitvallen indien de belastingplichtige aannemelijk kan maken dat er geen hoogbelaste materialen worden gebruikt.

## 10. EU-aspecten

Het voorstel tot wijziging van de tonnageregeling voor de zeescheepvaart is een wijziging van een door de Europese Commissie eerder goedgekeurde steunmaatregel. Deze voorgestelde wijziging dient aan de Europese Commissie ter goedkeuring te worden voorgelegd en kan in werking treden na goedkeuring door de Commissie.

Het wetsvoorstel bevat voorts een wijziging van de Wet op de omzetbelasting 1968 ten aanzien van de reikwijdte van de daarin opgenomen vrijstelling voor (para)medische diensten. Deze wijziging is noodzakelijk naar aanleiding van jurisprudentie van het Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen over de eisen waaraan de vrijstelling in het licht van de fiscale neutraliteit van de omzetbelasting moet voldoen.

Tot slot bevat het wetsvoorstel technische normen die zullen worden genotificeerd op grond van de richtlijn over de informatieprocedure voor normen en technische voorschriften.<sup>1</sup> Het betreft hier de ombouw van de BPM-grondslag van catalogusprijs naar absolute CO<sub>2</sub>-uitstoot, de MRB-verlaging voor zeer zuinige auto's en voor aardgasauto's en de verdere differentiatie van de bijtelling voor (zeer) zuinige auto's van de zaak.

## 11. Budgettaire aspecten

**Tabel 9: Budgettaire effecten van de fiscale maatregelen in het Belastingplan 2009 c.a. (€ mln / - = lastenverlichting)**

Onderwerp	2009	2010	2011	(structureel)
<i>Ondernemerschap</i>				
1. Stimuleren winst ondernemers in IB	- 28	- 28	- 28	- 28
a. Stabiliseren zelfstandigenaftrek	17	17	17	17
b. Verhoging startersaftrek	- 4	- 4	- 4	- 4
c. Verhogen MKB-winstvrijstelling	- 41	- 41	- 41	- 41
2. Verlaging Vpb tarieven (2008) <sup>1</sup>				
a. wv uitstel optionele rentebox	360	0	0	0
b. wv verlaging MKB tarieven Vpb	- 360	0	0	0
3. Uitbreiding faciliteiten speur- en ontwikkelingswerk	- 39	- 39	- 39	- 39
4. Uitbreiding faciliteiten zeescheepvaart	- 1	- 1	- 1	- 1

<sup>1</sup> Richtlijn 98/34/EG van het Europese Parlement en de Raad van 22 juni 1998 betreffende een informatieprocedure op het gebied van normen en technische voorschriften (PbEG L 204).

Onderwerp	2009	2010	2011	(structureel)
<i>Inkomensbeleid</i>				
6. Doorwerkbonus	- 280	- 280	- 280	- 280
7. Ouderschapsverlofkorting	- 46	- 52	- 52	- 52
<i>a. verlenging van 13 naar 26 weken</i>	- 20	- 20	- 20	- 20
<i>b. ontkoppelen ouderschapsverlofkorting</i>	- 26	- 32	- 32	- 32
8. Augustusbesluitvorming 2007	71	71	71	71
9. Koopkrachtpakket 2009	428	528	728	728
<i>Mobiliteit en vergroening</i>				
10. Verschuiven BPM naar MRB, inclusief verlaging MRB-tarief zeer zuinige auto's verdere differentiatie bijtelling auto van de zaak	0	0	0	0
11. Ombouw BPM op basis van CO <sub>2</sub> -uitstoot	0	0	0	0
12. Verlaging MRB-tarief auto's op aardgas	0	0	0	0
13. Verhoging MRB-tarief motoren	2	2	2	2
14. Verhoging MRB-tarief Euro 0,I,II – vrachtwagens <sup>2</sup>	15	15	15	15
15. Fiscale vrijstelling waterstof	0	0	0	0
<i>Overig</i>				
16. Lijfrenten	- 15	- 15	- 15	- 15
17. Vrijstelling sportverenigingen successie- en schenkingsrecht	- 5	- 5	- 5	- 5
18. Aanpassing BTW-vrijstelling medische diensten	41	41	41	41
19. Vliegbelasting	- 38	- 38	- 38	- 38
20. Verpakkingenbelasting <sup>3</sup>	0	0	0	0
<b>Totaal BP</b>	<b>105</b>	<b>199</b>	<b>399</b>	<b>399</b>
Totaal OFM	- 4	- 4	- 4	- 4
<b>Totaal FOW</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
<b>Totaal</b>	<b>101</b>	<b>195</b>	<b>395</b>	<b>395</b>

<sup>1</sup> Het effect van de besteding middelen rentebox doet zich niet in 2009 maar in 2008 voor.

<sup>2</sup> In de VROM-begroting is de opbrengst van deze maatregel aangewend voor het truckersakkoord.

<sup>3</sup> De vereenvoudiging van de verpakkingenbelasting heeft een incidenteel budgettair effect in 2008 ter grootte van € 16 mln.

## 12. Uitvoeringskosten Belastingdienst

Een maatregel heeft gevolgen voor de uitvoering als sprake is van een inhoudelijke wijziging als gevolg waarvan systemen moeten worden aangepast of het toezicht moet worden geïntensiveerd of kan worden verminderd.

De eenmalige verlaging van het tarief 2008 voor de vennootschapsbelasting leidt tot een ingewikkelde systeemaanpassing in 2009. De kosten hiervoor worden geraamd op € 0,5 miljoen. De wijzigingen in de BPM (de introductie van de absolute CO<sub>2</sub>-uitstoot als grondslag) en de MRB-differentiatie op basis van de euroklasse voor vrachtwagens leiden tot eenmalige kosten om de systemen aan te passen (BPM) en de RDW-informatie op peil te brengen.

De omslag naar BPM gebaseerd op de CO<sub>2</sub>-uitstoot van een personenauto vergt inspanningen van de autobranche, de RDW en de Belastingdienst. Zo zal de RDW voor meer auto's dan nu het geval is de CO<sub>2</sub>-uitstootwaarden goed en adequaat moeten aanleveren aan de Belastingdienst. Op dit moment is het aantal via parallelimport toegelaten nieuwe personenauto's waarvoor bij de RDW geen CO<sub>2</sub>-uitstootgegevens bekend zijn, relatief groot. Er worden inspanningen gepleegd om de naleving op dit punt te vergroten om zeker te stellen dat de CO<sub>2</sub>-uitstootgegevens steeds op het kenteken worden vermeld. Dit vergt ook compliance van de parallelimporteurs. Om te voorkomen dat zij nalaten de CO<sub>2</sub>-uitstootgegevens

van een auto beschikbaar te stellen, wordt uitgegaan van een forfaitaire uitstoot van 350 g/km voor een benzineauto respectievelijk 302 g/km voor een dieselauto als de CO<sub>2</sub>-uitstootgegevens niet (aan de RDW) zijn verstrekt.

Het is de bedoeling om voor zo veel mogelijk vrachtauto's waarvan nu geen emissieklasse bekend is deze alsnog te achterhalen. Verder werkt de Belastingdienst samen met de RDW aan een internetapplicatie die op kentekenniveau de catalogusprijs aangeeft. Deze al eerder toegezegde voorziening is handig voor inhoudingsplichtigen en werknemers. Die hoeven dat dan zelf niet meer uit te rekenen voor de bijtelling privé-gebruik auto van de zaak. De eenmalige kosten voor deze voorzieningen op het terrein van de autobelastingen en de bijtelling worden geschat op € 1,5 miljoen in 2008.

De aanpassingen van de verpakkingenbelasting hebben gevolgen voor de uitvoering. De teruggaafregeling vanwege indirecte export leidt tot een aanpassing van het systeem en tot extra toezicht. Ook de introductie van het forfait voor importeurs leidt structureel tot extra werk. Voor 2009 worden de extra kosten geraamd op € 0,7 miljoen, voor de jaren daarna op € 0,2 miljoen.

De doorwerkbonus leidt tot een eenmalige investering van € 0,3 miljoen in 2009 voor opname van de bonus in de geautomatiseerde systemen. De doorwerkbonus wordt verrekend via de aangifte inkomstenbelasting. De verwachting is dat een aantal belastingplichtigen dat naar de huidige stand geen aangifte inkomstenbelasting doet met het oog op de doorwerkbonus wel in het aangiftetraject moet worden opgenomen. De daarmee verband houdende structurele meerkosten bedragen € 3,5 miljoen op jaarbasis.

Samengevat levert het vorenstaande het volgende overzicht op.

2008	2009	2010	2011	2012
€ 0,7 mln	€ 2,5 mln	€ 3,7 mln	€ 3,7 mln	€ 3,7 mln

De uitvoeringskosten die betrekking hebben op 2008 zullen bij Najaarsnota (tweede suppletoire begroting) worden verwerkt in de begroting van Financiën (IXB). De aan het wetsvoorstel verbonden uitvoeringskosten die betrekking hebben op 2009 en verder liggende jaren, worden betrokken bij de budgettaire besluitvorming in het voorjaar 2009.

### **13. Gevolgen voor bedrijfsleven en burger**

In deze paragraaf worden de effecten van verschillende aard die samenhangen met de voorstellen per hoofdstuk beschreven.

#### *Ondernemerschap*

Vanaf 1 januari 2009 kan een wijziging van de voorlopige aanslag en teruggaaf digitaal worden aangebracht en kan ook de schatting van het inkomen voor het komende belastingjaar digitaal worden gedaan. Bij het Belastingplan 2008 is al aangegeven dat dit in cijfers 2002 een reductie van ruim € 10 miljoen oplevert. In cijfers van de nulmeting 2007 is dit opgelopen tot € 15,36 miljoen. De uitbreiding van de faciliteiten voor speur- en ontwikkelingswerk leidt tot een toename van de administratieve lasten voor het bedrijfsleven van € 0,025 miljoen. Aan het verlagen van het tonnagetarief voor grotere schepen en voor als scheepsmanager werkzame ondernemers zijn geen administratieve lasten van betekenis verbonden.

### *Inkomensbeleid*

In de Verkenning vereenvoudiging premieheffing van oktober 2007<sup>1</sup> is aangegeven dat met de vereenvoudiging van de premieheffing WW en enkele andere maatregelen een reductie van de administratieve lasten voor het bedrijfsleven kan worden gerealiseerd van circa € 20 tot 30 miljoen. Met het op nihil stellen van de WW-premie voor de werknemer wordt een belangrijke stap gezet op weg naar het realiseren van deze reductie. Voor het daadwerkelijk realiseren van de vorenbedoelde reductie zijn nog nadere stappen en regelgeving nodig.

De beperkte indexatie van de tweede schijf voor personen van 65 jaar en ouder die na 1945 zijn geboren is nauwelijks van invloed op de administratieve lasten voor bedrijfsleven en burger omdat het in de schijvenstructuur aan te brengen onderscheid meeloopt met de gebruikelijke software-aanpassingen. Dat geldt in belangrijke mate ook voor de doorwerkbonus in de inkomstenbelasting voor personen die doorwerken vanaf het jaar waarin zij 62 worden. Voor deze regeling wordt ook aangesloten bij de bestaande systematiek omdat de doorwerkbonus door de Belastingdienst wordt berekend over de grondslag voor de arbeidskorting. Anders dan de arbeidskorting wordt de doorwerkbonus niet toegepast bij de loonheffing. In gevallen waarin alleen ter verkrijging van de doorwerkbonus een aanslag inkomstenbelasting moet worden opgelegd, treden dus wel extra administratieve lasten voor de burger op. Deze administratieve lasten kunnen worden gesteld op 25 000 uren.

### *Mobiliteit en vergroening*

De maatregelen in de BPM en MRB hebben vrijwel allemaal een tariefkarakter en hebben daarom geen gevolgen voor de administratieve lasten. Zij vergen evenmin een milieueffectrapportage. De overgang naar een CO<sub>2</sub>-grondslag heeft wel nalevingskosten met een gemengd en tijdelijk karakter tot gevolg bij importeurs en dealers. Jaarlijks kunnen deze kosten exclusief het bedrijfseigen deel in de aanvang € 1 à 2 miljoen bedragen. De verdere differentiatie van de bijtelling en onttrekking voor de auto van de zaak vergt naar schatting 25% meer structurele administratietijd ten opzichte van de maatregel van het Belastingplan 2008. De verzwaring komt uit op € 0,06 miljoen. De eenmalige last voor het nalopen van het huidige bestand auto's in de loonheffing bedraagt € 1,15 miljoen.

### *Lijfrenten*

De verschillende voorgestelde vereenvoudigingen in het lijfrentesysteem zijn zowel van belang voor verzekeringsmaatschappijen en banken als voor burgers. Deze wijzigingen zijn echter zo specifiek dat zij niet afzonderlijk kunnen worden berekend in de vorm van euro's of uren. Ook de nulmetingen bieden hiervoor geen aangrijpingspunt.

### *Medische vrijstelling in de omzetbelasting*

Overeenkomstig een vorig jaar ingediend voorstel wordt opnieuw voorgesteld dat de medische vrijstelling in de omzetbelasting alleen geldt als (para)medici op het verrichten van hun specifieke werkzaamheden gerichte opleidingen hebben afgerond zoals deze worden omschreven in het bepaalde bij of krachtens de Wet op de beroepen in de individuele gezondheidszorg (Wet BIG). Dit betekent dat de nog resterende AL-verzwaring van € 1,12 miljoen (in cijfers van de nulmeting 2007) met ingang van 2009 optreedt.

### *Vliegbelasting*

De aanpassingen van de vliegbelasting dienen ter voorkoming van meer administratieve lasten dan bij de introductie van deze belasting werden voorzien. Dit wordt bereikt door een zo goed mogelijke aansluiting bij de

---

<sup>1</sup> Kamerstukken II 2007/08, 31 236, nr. 1.

administratieve systemen van de luchthavens en luchtvaartmaatschappijen te realiseren.

#### *Verpakkingenbelasting*

Vorig jaar is bij de inschatting van de administratieve lasten van de verpakkingenbelasting uitgegaan van de aanwezigheid van verpakkingenadministraties in het kader van de heffing die het bedrijfsleven zichzelf oplegde. Achteraf bleken deze administraties nog niet in alle gevallen aanwezig. Daardoor waren veel problemen bij het opzetten van een dergelijke administratie opgekomen en werden deze pas na de introductie van de verpakkingenbelasting bekend. De wijzigingen in de verpakkingenbelasting nemen de meeste van deze problemen weg, waardoor de administratie en berekening voor deze heffing zo eenvoudig mogelijk wordt gehouden en deze zo dicht mogelijk komt bij het administratieve lastenbeeld dat bij de introductie van deze belasting is geschetst. Door de introductie van de teruggaaf voor indirecte export ontstaat er echter wel een geringe extra administratieve last omdat verschillende bedrijven die nog niet te maken hadden met de verpakkingenbelasting aangifte zullen moeten doen. Naar schatting leidt dit tot circa 1 000 extra aangiften met als gevolg een extra structurele administratieve last van € 0,05 miljoen.

#### *Vrijstelling sportorganisaties in de Successiewet*

Voor de sportorganisaties die worden aangewezen door de minister van Volksgezondheid, Welzijn en Sport, betekent de vrijstelling in de Successiewet een eenmalige administratieve last van € 0,05 miljoen. De vrijstelling zelf brengt een reductie met zich mee voor de administratieve lasten van de Successiewet. Deze reductie is geraamd op € 0,52 miljoen.

Samengevat levert het vorenstaande het volgende (gecumuleerde) overzicht op voor de structurele administratieve lasten bedrijfsleven en burger.

	2009	2010	2011	2012
AL bedrijfsleven	€ 0,735 mln	€ 0,735 mln	€ 0,735 mln	€ 0,735 mln
AL burger	–	25 000 uren	25 000 uren	25 000 uren

#### *Actal*

Actal ziet een minder belastend alternatief in de uitvoering van de doorwerkbonus met behulp van een faciliteit in het aangifteprogramma waarmee de doorwerkbonus op grond van de leeftijd van de belastingplichtige automatisch wordt berekend en verwerkt. Met deze faciliteit is in de voorgestelde opzet echter reeds rekening gehouden.

Met betrekking tot de CO<sub>2</sub>-uitstootgegevens bij de import van nieuwe en gebruikte personenauto's vraagt Actal om de administratieve lasten van het ter beschikking stellen van deze gegevens in de toelichting te vermelden. Deze administratieve lasten maken echter nu al onderdeel uit van de nulmeting zodat het vermelden van een mutatie niet aan de orde is.

De voorgestelde vereenvoudigingen in het lijfrentesysteem zijn, zo bevestigt Actal, van belang voor verzekeringsmaatschappijen, banken en burgers. In de toelichting wordt aangegeven dat de voorgestelde wijzigingen zo specifiek zijn dat zij niet afzonderlijk kunnen worden berekend in de vorm van euro's of uren. Actal verzoekt niettemin de effecten voor de administratieve lasten van burgers en bedrijven op handelingenniveau te berekenen en zowel kwalitatief als kwantitatief te beschrijven in de toelichting. Een kwalitatieve beschrijving vanuit administratieve lasten-oogpunt voegt niet iets toe aan de uitleg die in het algemeen deel en de artikelsgewijze toelichting is gegeven. Budgettaire komen de verschillende handelingen zoals niet meer splitsen van lijfrenten en afkoopsommen

onder de loonbelasting brengen voorts op nihil uit hetgeen een aanwijzing is dat de administratieve lasteneffecten zeker per saldo ook verwaarloosbaar zijn. Tenslotte kan worden opgemerkt dat de oorzaken van de splitsingsproblematiek meebrengen dat het gaat om door de belastingplichtige zelf veroorzaakte lasten die om die reden niet in een nulmeting worden opgenomen.

Met betrekking tot de verpakkingen- en vliegbelasting adviseert Actal in lijn met het advies bij de introductie van deze belastingen om ook de bedrijfseigen kosten van deze belastingen in beeld te brengen zodat een totaalbeeld van de administratieve lasten wordt gepresenteerd. Het is vaste praktijk om bij nieuwe maatregelen te concentreren op de administratieve lastengevolgen van deze maatregelen. Een afwijking van deze praktijk ligt niet voor de hand. De complicaties die bij deze belastingen zijn gebleken, zijn uiteraard niet bedrijfseigen. De administratieve lasten van deze complicaties zijn vorig jaar niet als een verzwaring onderkend en kunnen als consequentie daarvan nu ook moeilijk als een verlichting van administratieve lasten worden gepresenteerd.

## **II. ARTIKELSGEWIJZE TOELICHTING**

### **Artikel I**

*Artikel I, onderdeel A (artikel 2.10 van de Wet inkomstenbelasting 2001)*

In de tabel van artikel 2.10 van de Wet inkomstenbelasting 2001 (Wet IB 2001) is opgenomen de wijziging van de percentages in de eerste en tweede schijf. Deze wijziging maakt onderdeel uit van het koopkrachtpakket voor 2009. Het percentage van de eerste schijf is gewijzigd van 2,45 naar 2,35 en van de tweede schijf van 10,70 naar 10,85.

*Artikel I, onderdeel B (artikel 2.10a van de Wet inkomstenbelasting 2001)*

Zoals aangegeven in het algemeen deel van deze memorie wordt een houdbaarheidsbijdrage geïntroduceerd. De maatregel behelst met ingang van 1 januari 2011 een verkorting van de tweede tariefschijf doordat de bovengrens van deze schijf partieel (namelijk maar voor 75% van de mutatie die zou plaatsvinden bij indexatie met de tabelcorrectiefactor) wordt geïndexeerd. Met andere woorden, een verkorting van de tweede schijf onder gelijktijdige verlenging van de derde schijf. Deze verkorting van de tweede schijf (en verlenging van de derde schijf) geldt niet voor belastingplichtigen die zijn geboren vóór 1 januari 1946 en dus uiterlijk in 2010 de leeftijd van 65 jaar bereiken. Om die reden is in het in artikel I, onderdeel B, opgenomen artikel 2.10a Wet IB 2001 een alleen voor deze groep belastingplichtigen geldende tarieftabel opgenomen waarin de tweede schijf niet wordt verkort. Dit artikel zal, doordat het geldt voor belastingplichtigen die geboren zijn vóór 1 januari 1946, uiteindelijk geen toepassing meer vinden en kan in de toekomst vervallen. De verkorting van de tweede schijf en de verlenging van de derde schijf zullen pas vanaf 2011 plaatsvinden. Dit heeft tot gevolg dat voor de jaren 2009 en 2010 de tabellen in artikel 2.10 en artikel 2.10a gelijk zullen zijn. De wetswijzigingen die voor die verkorting nodig zijn, zijn alvast in dit wetsvoorstel opgenomen om inzichtelijk te maken hoe dit wordt vormgegeven. Op dit moment is echter nog niet bekend wat de in 2011 in de tabellen op te nemen bedragen en percentages zullen worden. Daarom is ervoor gekozen de tabel van artikel 2.10a Wet IB 2001 per 1 januari 2009 in de Wet IB 2001 op te nemen met cijfers 2009. Hierdoor loopt die tabel mee in de gebruikelijke indexeringen in de jaren 2010 en 2011, waardoor



uiteindelijk in 2011 de juiste (geïndexeerde) bedragen zijn opgenomen in die tabel.

*Artikel I, onderdeel C (artikel 3.20 van de Wet inkomstenbelasting 2001)*

Artikel 3.20 Wet IB 2001 betreft de zogenoemde autokostenfictie voor een ondernemer of resultaatgenieter in de inkomstenbelasting. Het eerste lid van dat artikel regelt dat de hoogte van de onttrekking die in aanmerking wordt genomen indien aan de ondernemer een auto van de zaak ook voor privédoeleinden ter beschikking staat, ten minste 14% van de waarde van de auto bedraagt indien de auto een zeer lage CO<sub>2</sub>-uitstoot heeft (zeer zuinige auto), en ten minste 25% van de waarde van de auto bedraagt indien het een andere auto betreft.

De onttrekking voor een zeer zuinige auto wordt voortaan gesteld op ten minste 25% van de waarde van de auto waarna deze vervolgens wordt verlaagd met 11% van de waarde van de auto. In reguliere situaties leidt dit bij dergelijke auto's dus nog steeds tot een onttrekking van 14%. Wanneer aan het gebruik voor privédoeleinden een hogere waarde moet worden toegekend dan 25% van de waarde van de auto, valt de in aanmerking te nemen onttrekking voor een auto met een zeer lage CO<sub>2</sub>-uitstoot bij deze vormgeving echter hoger uit dan 14% van de waarde van de auto. De op jaarbasis in aanmerking te nemen onttrekking van een auto met een zeer lage CO<sub>2</sub>-uitstoot met een waarde van € 25 000 waarbij de werkelijke waarde van het gebruik voor privédoeleinden € 7 500 bedraagt, hetgeen hoger is dan € 6 250 (25% van € 25 000), wordt dus niet langer gesteld op 14% van € 25 000 = € 3 500, maar op € 7 500 -/ - € 11% van € 25 000 = € 4 750. De woorden «ten minste» zijn belangrijk, omdat daarmee excessief privégenot kan worden belast. In de meeste gevallen zal de in aanmerking te nemen onttrekking voor auto's met een zeer lage CO<sub>2</sub>-uitstoot 14% van de waarde van de auto bedragen. Er zal slechts sprake zijn van een hogere vaststelling van de onttrekking indien de onttrekking duidelijk hoger is dan 25% van de waarde van de auto. Daarnaast wordt een lagere onttrekking geïntroduceerd voor een tussencategorie zuinige auto's. De onttrekking van ten minste 25% van de waarde van de auto wordt verlaagd met 5% van de waarde van de auto indien de auto niet een zeer lage CO<sub>2</sub>-uitstoot heeft, maar wel een lage CO<sub>2</sub>-uitstoot. In beginsel zal de in aanmerking te nemen onttrekking voor dergelijke auto's daardoor 20% van de waarde van de auto bedragen. Er is sprake van een auto met een zeer lage CO<sub>2</sub>-uitstoot indien deze uitstoot niet hoger is dan 95 gram per kilometer bij een auto met een dieselmotor. Bij een auto met een andere motor – zoals benzine, elektro, benzine en elektro, LPG en aardgas – is er sprake van een auto met een zeer lage CO<sub>2</sub>-uitstoot indien deze uitstoot niet hoger is dan 110 gram per kilometer. Er is sprake van een auto met een lage CO<sub>2</sub>-uitstoot indien deze uitstoot hoger is dan 95 gram per kilometer, maar niet hoger is dan 116 gram per kilometer bij een auto met een dieselmotor. Bij een auto met een andere motor is er sprake van een auto met een lage CO<sub>2</sub>-uitstoot indien deze uitstoot hoger is dan 110 gram per kilometer, maar niet hoger is dan 140 gram per kilometer. De bewijslast dat aan de norm van de lage uitstoot wordt voldaan, ligt bij de belastingplichtige.

Om de stimulans in stand te houden om voor een auto te kiezen die (veel) zuiniger is dan de gemiddelde auto, zullen de CO<sub>2</sub>-uitstootgrenzen van de zuinige categorieën met regelmaat worden bijgesteld. Bijstelling vindt op grond van artikel 10.7a eens in de vier jaar plaats op basis van de feitelijke ontwikkeling van de CO<sub>2</sub>-uitstoot van het wagenpark. De bijgestelde CO<sub>2</sub>-uitstootgrenzen gelden slechts voor auto's die volgens het kentekenbewijs een datum van eerste toelating hebben van na die bijstelling. Zodoende wordt een belastingplichtige die voor een (zeer) zuinige auto van de zaak gekozen heeft, niet in de loop der tijd geconfronteerd met een verhoging van de in aanmerking te nemen onttrekking als gevolg van het

naar beneden bijstellen van de maximale CO<sub>2</sub>-uitstootgrenzen van de zuinige categorieën. Voor het bepalen van de hoogte van de onttrekking kan het vanaf 1 januari 2013 dus van belang zijn of de datum van eerste toelating van de auto van voor of na de jaarwisseling 2012/2013 is. Vanaf 1 januari 2017 kan het van belang zijn of de datum van eerste toelating van de auto van voor de jaarwisseling 2012/2013 is, van na de jaarwisseling 2016/2017 is, of in de tussentijdse periode ligt. De datum van eerste toelating staat op het kentekenbewijs en is tevens op te vragen via de internetsite van de Dienst Wegverkeer (RDW). De datum van eerste toelating is de datum waarop het voertuig, waar ook ter wereld, voor het eerst is geregistreerd.

Tot slot wordt in de wettekst «de officiële specifieke CO<sub>2</sub>-uitstoot» vervangen door «de CO<sub>2</sub>-uitstoot» en wordt een redactionele wijziging aangebracht in het achtste lid (nieuw). Hiermee is geen inhoudelijke wijziging beoogd.

In artikel IV, onderdeel A, zijn voor artikel 13bis Wet LB 1964 overeenkomstige wijzigingen opgenomen. In artikel 13bis Wet LB 1964 gaat het om de autokostenfictie voor werknemers aan wie door de werkgever ook voor privédoeleinden een auto ter beschikking is gesteld. De bewijslast dat sprake is van een auto met een (zeer) lage CO<sub>2</sub>-uitstoot ligt daarbij bij de inhoudingsplichtige of, wanneer de werknemer bezwaar maakt tegen de ingehouden loonheffing, bij de werknemer. Op grond van het nieuwe achttiende lid van artikel 13bis Wet LB 1964 vindt bijstelling van de in de tweede en derde lid van dat artikel vermelde CO<sub>2</sub>-uitstootgrenzen na afloop van iedere periode van vier kalenderjaren van rechtswege plaats door deze waarden te vervangen door de waarden die krachtens artikel 10.7a Wet IB 2001 worden vastgesteld ter vervanging van de in artikel 3.20 van die wet vermelde waarden.

Voorts wordt als gevolg van de vernummering van leden van artikel 13bis Wet LB 1964 in het zesde lid (nieuw) van dat artikel de verwijzing naar het negende lid vervangen door een verwijzing naar het twaalfde lid. Hiermee is geen inhoudelijke wijziging beoogd.

#### *Artikel I, onderdeel D (artikel 3.23 van de Wet inkomstenbelasting 2001)*

Bij het tonnageregime neemt het in aanmerking te nemen forfaitaire bedrag per netto ton (NT) via een aantal schalen af naarmate de tonnage toeneemt. Vanaf 25 000 NT geldt thans een vast bedrag aan in aanmerking te nemen winst van € 2,27 per 1 000 NT. Om het beheer van grotere schepen in Nederland aantrekkelijker te maken, wordt in het eerste lid van artikel 3.23 Wet IB 2001 een schaal toegevoegd van € 0,50 per 1 000 NT vanaf 50 000 NT.

Sinds 2006 geldt de tonnageregeling ook voor ondernemers die zich met als «scheepsmanagement» aangeduide activiteiten bezighouden (zie artikel 3.22, vijfde lid, onderdeel d, Wet IB 2001). De hierbij forfaitair vastgestelde winst op de voet van het eerste lid van artikel 3.23 blijkt hoger in relatie tot de daadwerkelijk behaalde winst, waardoor het tonnageregime voor deze activiteiten minder gunstig is. Daarom wordt voor deze activiteiten een korting van 75% ingevoerd. Dit is vormgegeven door de volgens de tabel vastgestelde winst met 75% te verminderen.

#### *Artikel I, onderdeel E (artikel 3.76 van de Wet inkomstenbelasting 2001)*

De bedragen van de zelfstandigenaftrek voor het kalenderjaar 2009 worden nominaal constant gehouden en de opbrengst daarvan wordt aangewend voor een verhoging van de MKB-winstvrijstelling. Om starters te compenseren wordt de startersaftrek verhoogd met € 155 tot € 2 190.

*Artikel I, onderdeel F (artikel 3.79a van de Wet inkomstenbelasting 2001)*

Zoals in het algemeen deel van deze memorie is uiteengezet, wordt de MKB-winstvrijstelling verhoogd tot 10,7%. De wijziging van artikel 3.79a Wet IB 2001 strekt hiertoe.

*Artikel I, onderdeel G (artikel 3.100 van de Wet inkomstenbelasting 2001)*

Als gevolg van de wijziging van artikel 3.100, eerste lid, onderdeel b, Wet IB 2001 zijn termijnen van lijfrenten als bedoeld in artikel 3.124, eerste lid, onderdeel b, Wet IB 2001 en in artikel 3.125 Wet IB 2001 en periodieke uitkeringen en verstrekkingen als bedoeld in artikel 3.124, eerste lid, onderdeel c, Wet IB 2001 en in artikel 3.126a Wet IB 2001, in alle gevallen belastbare periodieke uitkeringen en verstrekkingen in box 1; dus ook voor zover de belastingplichtige de in het verleden betaalde premies niet als uitgave voor inkomensvoorziening in aanmerking kon nemen (vergeleek voor wat betreft de «pensioentekort-lijfrenten» daarvoor de artikelen 3.127, 3.128 en 3.129 Wet IB 2001) of heeft genomen (verzuimde premieaftrek).

Voor de belastbaarheid in box 1 voor de pensioentekort-lijfrenten is daarmee slechts van belang of sprake is van termijnen van lijfrenten ingevolge een overeenkomst als bedoeld in artikel 1.7 Wet IB 2001, waarvan de termijnen voldoen aan de voorwaarden die zijn opgenomen in artikel 3.125, eerste lid, onderdeel a, b of c, Wet IB 2001. Het vorenstaande geldt niet alleen voor de lijfrenteverzekering, maar ook voor de bancaire lijfrente (de lijfrentespaarrekening en het lijfrentebeleggingsrecht).

De wijziging heeft eveneens tot gevolg dat ook de lijfrentetermijnen die toekomen aan een meerderjarig invalide kind of kleinkind (artikel 3.124, onderdeel b, Wet IB 2001) en periodieke uitkeringen en verstrekkingen ter zake van invaliditeit, ziekte of ongeval (artikel 3.124, onderdeel c, Wet IB 2001) worden belast in box 1, ongeacht of de premies als uitgave voor inkomensvoorziening in aanmerking zijn genomen.

De rangorderegeling van artikel 2.14 Wet IB 2001 leidt ertoe dat de waarde van een aanspraak op door de vormgeving voor box 1 kwalificerende lijfrenten en periodieke uitkeringen, geen onderdeel uitmaakt van de belastbare grondslag van box 3, ongeacht of de premie als uitgave voor een inkomensvoorziening in aftrek is of kon worden gebracht.

Belastingplichtigen die behoefte hebben aan een box 3-lijfrentecontract (een contract waarbij de lijfrentetermijnen niet worden belast in box 1), kunnen dat bereiken door het contract zodanig te redigeren dat het niet voldoet aan de omschrijving in artikel 1.7 Wet IB 2001 of door in het contract andere lijfrentevormen op te nemen dan bedoeld in artikel 3.125, eerste lid, Wet IB 2001. Alsdan is de betaalde premie niet aftrekbaar en wordt de waarde van de aanspraak jaarlijks belast in box 3.

Vanwege wetssystematische redenen wordt de belastbaarheid van de in artikel 3.124, eerste lid, onderdeel d, Wet IB 2001 bedoelde uitkeringen – de ingevolge artikel 66a van de Algemene nabestaandenwet verstrekte uitkeringen – in het kader van de bovengenoemde wijzigingen voortaan geregeld via artikel 3.101, eerste lid, onderdeel a, juncto artikel 3.103, onderdeel a, Wet IB 2001 (zie artikel I, onderdeel H).

*Artikel I, onderdeel H (artikel 3.103 van de Wet inkomstenbelasting 2001)*

Deze wijziging van artikel 3.103 Wet IB 2001, die samenhangt met de in artikel I, onderdeel G, opgenomen wijziging van artikel 3.100 Wet IB 2001, is uitsluitend bedoeld om discussie te voorkomen over de belastbaarheid van ingevolge artikel 66a, derde lid, van de Algemene nabestaandenwet verstrekte uitkeringen. Hoewel net als bij de thans reeds in artikel 3.103, onderdeel a, Wet IB 2001 genoemde uitkeringen in beginsel zou kunnen worden gesteld dat deze uitkeringen reeds tot de in artikel 3.101, eerste

lid, onderdeel a, Wet IB 2001 genoemde periodieke uitkeringen op grond van een publiekrechtelijke regeling behoren, zou vanwege het vrijwillige element in de desbetreffende verzekeringen toch discussie kunnen ontstaan over het karakter van de desbetreffende uitkeringen. Met de thans voorgestelde wijziging wordt dit voorkomen.

*Artikel I, onderdeel I (artikel 3.107a van de Wet inkomstenbelasting 2001)*

Als gevolg van de in artikel I, onderdeel G, van dit wetsvoorstel opgenomen wijziging van artikel 3.100, eerste lid, onderdeel b, Wet IB 2001 zijn de in dat onderdeel bedoelde termijnen van lijfrenten en periodieke uitkeringen in alle gevallen belastbare periodieke uitkeringen in box 1, ongeacht of en in hoeverre de belastingplichtige de daarvoor betaalde premies als uitgave voor inkomensvoorziening in aanmerking kon nemen of daadwerkelijk als zodanig in aanmerking heeft genomen.

Het nieuwe regime kan daarmee tot gevolg hebben dat belastingplichtigen, die de door hen betaalde premies geheel of gedeeltelijk niet als uitgave voor inkomensvoorziening in aftrek hebben gebracht, zonder tijdig actie te ondernemen (bijvoorbeeld in de vorm van gedeeltelijke afkoop van het verzekeringscontract), na 1 januari 2009 volledig in box 1 worden belast voor hun lijfrente of andere periodieke uitkering. Om te voorkomen dat dit ook geldt in situaties waarin slechts tot een relatief beperkt bedrag sprake is van niet afgetrokken premiebedragen, wordt tevens in een beperkte saldomethode voorzien, die ervoor zorgt dat gevallen van niet-afgetrokken premiebedragen tot € 2 269 per jaar niet te maken krijgen met integrale belastingheffing in box 1. Indien de belastingplichtige constateert dat de overeengekomen premie voor een relatief groot bedrag (meer dan € 2 269) per jaar de aftrekruijmt overschrijdt, ligt het voor de hand dat de belastingplichtige in verband met de gedeeltelijke niet-aftrekbaarheid het premiebedrag zal verlagen, of – maar dat ligt iets minder voor de hand – de niet aftrekbare premies laat afsplitsen op een afzonderlijk contract met een niet voor box 1 kwalificerende vormgeving. Deze methodiek houdt concreet in dat de termijnen in box 1 worden belast volgens de saldomethode, waarbij van de in een kalenderjaar betaalde premies en bedragen die niet als uitgave voor inkomensvoorziening in aanmerking zijn genomen, ten hoogste € 2 269 op de voet van het eerste lid in mindering kan worden gebracht op de in het eerste lid bedoelde termijnen en uitkeringen; het gaat derhalve om een bedrag van ten hoogste € 2 269 per kalenderjaar waarin geen of geen volledige aftrek heeft plaatsgevonden, per belastingplichtige. De belastingplichtige dient de niet-afgetrokken premiebedragen zelf aannemelijk te maken.

Op deze wijze wordt voorkomen dat voor zover de niet-afgetrokken premiebetalingen niet meer bedragen dan € 2 269 per jaar, de uitkering per definitie volledig wordt belast in box 1. De begrenzing van € 2 269 per jaar is ontleend aan artikel I, onderdeel O, Invoeringswet Wet inkomstenbelasting 2001, waarin eveneens een saldomethode is opgenomen in het kader van het overgangsrecht dat is getroffen bij de invoering van de Wet IB 2001. Het verschil met artikel I, onderdeel O, Invoeringswet Wet inkomstenbelasting 2001 is dat in genoemd onderdeel de begrenzing ad € 2 269 wordt toegepast per verzekeringscontract, terwijl de begrenzing in het voorgestelde artikel 3.109a toepassing vindt per belastingplichtige. Hierna volgt een voorbeeld ter verduidelijking van hoe de overgangsregeling in de praktijk uitwerkt.

Een belastingplichtige (ondernemer) heeft een lijfrenteverzekering afgesloten die voldoet aan de voorwaarden van het regime van de Wet inkomstenbelasting 2001 om te kunnen leiden tot premieaftrek.

De lijfrentepremie bedraagt € 7 000 per jaar. In de periode 2009–2012 neemt hij jaarlijks de volledige € 7 000 als uitgave uit inkomensvoorziening in aanmerking. Vanaf 2013 neemt de ruimte om betaalde lijfrentepremies als uitgave uit inkomensvoorziening in aanmerking te nemen als

gevolg van een sterke inkomensdaling af tot stel € 4 000 per jaar. De lijfrentepremie wordt niettemin niet verlaagd tot het wel aftrekbare niveau ad € 4 000. Derhalve wordt in de periode 2013–2022 € 7 000 aan premie betaald. In 2023 gaan de lijfrentetermijnen in. De termijnen bedragen € 3 000 per kwartaal. De belastingheffing over de lijfrentetermijnen verloopt dan als volgt. Eerst moet het in box 1 niet belaste «saldo» voor de toepassing van de saldomethode worden bepaald. In de periode 2013–2022 – 10 jaren – is jaarlijks € 3 000 niet als uitgave uit inkomensvoorziening in aftrek gebracht. Van deze € 3 000 mag jaarlijks € 2 269 in aanmerking worden genomen voor de toepassing van de saldomethode. Het in box 1 niet belaste saldo bedraagt aldus:  $10 \times 2\,269 = 22\,690$ . Op het moment dat de termijnen worden uitgekeerd, zijn de eerste 7 kwartaaltermijnen ( $7 \times 3\,000 = 21\,000$ ) niet belast in box 1; € 21 000 blijft immers beneden het niet belaste saldo ad € 22 690. Van de 7e termijn is  $3\,000 - 1\,690 = 1\,310$  belast. Vanaf de 8e termijn gaan de termijnen volledig de heffing van box 1 in.

*Artikel I, onderdeel J (artikel 3.126a van de Wet inkomstenbelasting 2001)*

Met de wijziging van artikel 3.126a, vijfde lid, Wet IB 2001 wordt de tekst van dit lid in overeenstemming gebracht met de afkoopregeling die is opgenomen in de nieuwe tekst voor artikel 3.133, tweede lid, onderdeel d, Wet IB 2001. Het is wenselijk dat voor de lijfrenteverzekerings- en het bancaire alternatief (de lijfrentespaarrekening en het lijfrentebeleggingsrecht) dezelfde afkoopregels gelden, dit ook gezien het uitgangspunt om zoveel mogelijk een «level playing field» voor beide vormen te creëren. In de bestaande tekst van artikel 3.126a, vijfde lid, Wet IB 2001 is een fiscale afkoopmogelijkheid getroffen voor de lijfrentespaarrekening, respectievelijk de lijfrentebeleggingsrekening, waarbij voor de omvang van het af te kopen bedrag wordt verwezen naar de regeling in de Pensioenwet voor de afkoop van kleine pensioenen.

De Pensioenwet staat toe pensioenen af te kopen die op de reguliere ingangsdatum (bijvoorbeeld: 62 jaar) een rente opleveren van maximaal € 400 per jaar. Volgens de huidige regeling van artikel 3.126a, vijfde lid, Wet IB 2001 moet worden bekeken welke lijfrente de verzekeringnemer op het moment van afkoop zou kunnen bedingen en of het bedrag dat dan jaarlijks wordt uitgekeerd binnen de begrenzing van € 400 per jaar blijft. Daarnaast moet de grens uit de Pensioenwet op basis van de huidige regeling worden toegepast op het niveau van de belastingplichtige, derhalve op de gezamenlijke waarde van alle lijfrentecontracten die in het bezit zijn van de belastingplichtige op het moment dat deze tot afkoop van één van de lijfrentecontracten wil overgaan.

De afkoopregeling voor kleine lijfrenteverzekerings- en lijfrentebeleggingsrekeningen in het onderhavige wetsvoorstel is op onderdelen anders vormgegeven dan de nu geldende regeling in artikel 3.126a, vijfde lid, Wet IB 2001 zoals hiervoor beschreven, omdat die regeling op praktische bezwaren stuit.

Voor de uitvoering door de Belastingdienst en de lijfrenteaanbieder is het eenvoudiger om een maximale afkoopwaarde per contract te hanteren. Daarom is in de nieuwe tekst van artikel 3.126a, vijfde lid, Wet IB 2001 een afkoopgrens opgenomen van een waarde in het economische verkeer van € 4 000 per lijfrentecontract. Daarbij geldt dat lijfrentespaarrekeningen en lijfrentebeleggingsrechten die de belastingplichtige aanhoudt bij eenzelfde kredietinstelling of beheer van een beleggingsinstelling, geacht worden tezamen één rekening, onderscheidenlijk één beleggingsrecht te vormen. Daarmee wordt voorkomen dat met het oog op de mogelijke toekomstige afkoop een lijfrentespaarrekening wordt gesplitst in meerdere lijfrentespaarrekeningen, of aanstonds meerdere rekeningen worden geopend bij dezelfde financiële instelling.

Het bedrag dat met toepassing artikel 3.126a, vijfde lid, Wet IB 2001 wordt

uitgekeerd, wordt ingevolge het achtste lid van dat artikel aangemerkt als een periodieke uitkering.

Voor een toelichting op de wijze waarop de afkoopregeling qua faciliteit uitwerkt, wordt verwezen naar de toelichting op de wijziging van artikel 3.133, tweede lid, Wet IB 2001 (zie artikel I, onderdeel L).

*Artikel I, onderdeel K (artikel 3.127 van de Wet inkomstenbelasting 2001)*

De wijziging bewerkstelligt dat de zogenoemde maximumpremiegrondslag die geldt voor de berekening van de in aanmerking te nemen premies voor lijfrentes (en voor de berekening van de in aanmerking te nemen uitgaven voor inkomensvoorzieningen via een lijfrentespaarrekening of lijfrentebeleggingsrecht) wordt verhoogd met een bedrag van € 48 416. Het bedrag van € 48 416 is gelijk aan het bedrag van de bij de Wet van 20 december 2007 houdende wijziging van de Wet inkomstenbelasting 2001 en van enige andere wetten inzake fiscale facilitering banksparen ten behoeve van pensioenopbouw of aflossing eigenwoningschuld (Stb. 577), aangebrachte verlaging van de maximumpremiegrondslag met € 47 700, vermeerderd met de indexatie die zonder die verlaging op dit deel van de in 2007 geldende maximumpremiegrondslag zou zijn toegepast per 1 januari 2008.

*Artikel I, onderdeel L (artikel 3.133 van de Wet inkomstenbelasting 2001)*

Met de wijziging van artikel 3.100 Wet IB 2001 is het voor de heffing van inkomstenbelasting in box 1 van lijfrentetermijnen of andere periodieke uitkeringen die voortvloeien uit een verzekeringscontract met de voor box 1 kwalificerende vorm niet meer van belang of de belastingplichtige de premies voor lijfrenten of andere periodieke uitkeringen als uitgave voor inkomensvoorziening in aanmerking kon nemen, noch of hij de premies daadwerkelijk als uitgave voor inkomensvoorziening in aanmerking heeft genomen. Met de wijziging van artikel 3.133, eerste lid, Wet IB 2001 wordt deze lijn doorgetrokken naar het regime van de negatieve uitgaven voor inkomensvoorzieningen, zodat ingeval een – in het spraakgebruik – «verboden» handeling is gepleegd in de zin van artikel 3.133, tweede lid, Wet IB 2001 negatieve uitgaven uit inkomensvoorzieningen in aanmerking worden genomen, ook voor zover de door de belastingplichtige betaalde premie niet als uitgave voor een inkomensvoorziening in aftrek is of kon worden gebracht.

Met artikel 3.133 Wet IB 2001 wordt onder meer voorkomen dat de belastingplichtige de belastingheffing in box 1 over de termijnen kan ontgaan door, vóórdat de termijnen ingaan, het box 1-verzekeringscontract om te zetten in een contract dat niet meer de voor box 1-kwalificerende vorm heeft (bijvoorbeeld door het afkoopverbod in het contract te schrappen) en daardoor overgaat naar box 3.

Voor de belastingplichtigen die in hun aangifte(n) inkomstenbelasting over een of meerdere kalenderjaren in de periode 2001–2008 hun lijfrentecontract gesplitst (box 1–box 3) hadden aangegeven, maar onder het thans voorgestelde regime geheel overgaan naar box 1 (dus ook voor het deel van het lijfrentecontract dat onder het regime tot en met 31 december 2008 was aangegeven in box 3), zal in de beleids sfeer een regeling worden getroffen op grond waarvan de belastingplichtige gedurende een periode van maximaal twee kalenderjaren alsnog het box 3-deel in een afzonderlijke box 3-lijfrentepolis kan afsplitsen, zonder dat als gevolg van die afsplitsing negatieve uitgaven in aanmerking worden genomen.

De nieuwe tekst van artikel 3.133, tweede lid, onderdeel d, Wet IB 2001 bewerkstelligt dat kleine lijfrentekapitalen kunnen worden afgekocht zonder dat de afkoop tot gevolg heeft dat negatieve uitgaven voor inkomensvoorzieningen in aanmerking worden genomen. Alsdan is geen sprake van reviserende (artikel 30i, eerste lid, onderdeel b, van de Alge-

mene wet inzake rijksbelastingen (AWR)) en is voorts de waarderingsregel die is opgenomen in artikel 3.137, eerste lid, tweede volzin, Wet IB 2001 niet van toepassing. Wel is een dergelijke afkoop, op gelijke wijze als de periodieke termijnen, in box 1 belast, omdat het uitgekeerde bedrag wordt aangemerkt als een termijn van lijfrente, zodat artikel 3.100 Wet IB 2001 van toepassing is.

Een lijfrentecontract waarvan de waarde van de aanspraak € 4 000 niet te boven gaat, wordt als klein aangemerkt. De keuze voor dit bedrag is enigszins arbitrair, maar betekent in ieder geval dat verzekeringnemers met kleine posities waarvoor geldt dat de verzekeringskosten relatief zwaar wegen, zijn geholpen met een fiscaalverzachtende regeling bij afkoop van het lijfrentecontract.

Aanvullende voorwaarde hierbij is dat nog geen termijnen zijn vervallen. De regeling is er uitdrukkelijk niet voor bedoeld om zodra de waarde van de ingegane lijfrente of andere periodieke uitkering als gevolg van de reeds gedane uitkeringen beneden de afkoopgrens van € 4 000 daalt, dat dan de restantwaarde in de vorm van een afkoop inééns zonder fiscale sanctie kan worden genoten. Verder is bepaald dat artikel 3.126a, vijfde lid, tweede volzin, Wet IB 2001 van overeenkomstige toepassing is. Dit betekent dat ingeval een belastingplichtige meerdere lijfrentes bij dezelfde verzekeraar heeft afgesloten, deze lijfrentes geacht worden tezamen één lijfrente te vormen. Daarmee wordt voorkomen dat met het oog op de mogelijke toekomstige afkoop een lijfrentecontract wordt gesplitst in meerdere lijfrentecontracten, of aanstonds meerdere lijfrentecontracten worden afgesloten bij dezelfde financiële instelling.

Het bedrag van € 4 000 wordt op grond van artikel 10.1 Wet IB 2001 jaarlijks bijgesteld voor de inflatie (zie artikel I, onderdeel Y).

Ingevolge artikel 3.133, zevende lid, Wet IB 2001 is het bovenstaande van overeenkomstige toepassing met betrekking tot een inkomensvoorziening via een lijfrentespaarrekening of lijfrentebeleggingsrecht als bedoeld in artikel 3.126a Wet IB 2001.

*Artikel I, onderdeel M (artikel 3.137 van de Wet inkomstenbelasting 2001)*

Met de wijziging van artikel 3.137 Wet IB 2001 wordt de tekst van deze bepaling in lijn gebracht met de nieuwe tekst van artikel 3.100, eerste lid, Wet IB 2001.

*Artikel I, onderdeel N (artikel 8.2 van de Wet inkomstenbelasting 2001)*

Dit onderdeel is toegelicht bij de in artikel I, onderdeel R, opgenomen toelichting op artikel 8.12 Wet IB 2001.

*Artikel I, onderdeel O (artikel 8.7 van de Wet inkomstenbelasting 2001)*

Deze wijziging houdt verband met de invoering van de doorwerkbonus in het voorgestelde artikel 8.12 Wet IB 2001. De systematiek van de heffingskortingen werkt zo uit dat belastingplichtigen de voor hen in beginsel geldende heffingskorting slechts toegekend krijgen voor zover voor hen het volledige tarief van de tweede schijf geldt, dus inkomstenbelasting en premies AOW, AWBZ en ANW. In het geval voor hen slechts een deel van dat tarief geldt (bijvoorbeeld bij 65-plussers, voor wie de AOW-premie niet meer van toepassing is) wordt de hoogte van de heffingskorting navenant verlaagd. Dit zou betekenen dat 65-plussers een lagere doorwerkbonus zouden krijgen, terwijl die doorwerkbonus evenzeer gericht is op de bevordering van de arbeidsparticipatie in die leeftijdscategorie.

Artikel 8.7 Wet IB 2001 bewerkstelligt voor bepaalde benoemde heffingskortingen een uitzondering op de hierboven beschreven systematiek van de heffingskortingen, waardoor 65-plussers – ondanks dat voor hen de AOW-premie niet meer geldt – toch het volle bedrag van de heffings-

korting kunnen krijgen. In het kader van het eveneens bevorderen van de arbeidsparticipatie van 65-plussers is ervoor gekozen om in artikel 8.7 Wet IB 2001 aan de in die bepaling genoemde heffingskortingen ook de doorwerkbonus toe te voegen, waardoor ook 65-plussers de volledige doorwerkbonus kunnen krijgen.

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

De wijziging in artikel 8.10 Wet IB 2001 betreft de verlaging van de algemene heffingskorting met € 57. Deze verlaging wordt toegepast nadat de inflatiecorrectie per 1 januari 2009 is toegepast.

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

De wijziging in artikel 8.11 Wet IB 2001 betreft de verhoging van het maximum van de arbeidskorting met € 3. Het bedrag waarmee het maximum van de arbeidskorting wordt verminderd, op grond van het tweede lid, tweede volzin, onderdeel c, wordt verlaagd met € 9. Zowel de verhoging als de verlaging worden toegepast nadat de inflatiecorrectie per 1 januari 2009 is toegepast.

*Artikel I, onderdeel R (artikel 8.12 van de Wet inkomstenbelasting 2001)*

Met het nieuwe artikel 8.12 Wet IB 2001 wordt een nieuwe heffingskorting geïntroduceerd, de doorwerkbonus. In het algemeen deel van de toelichting is nader toegelicht dat deze heffingskorting beoogt de arbeidsparticipatie van belastingplichtigen in de leeftijdscategorie van 61 jaar en ouder (verder) te stimuleren, zodat (meer) mensen via (meer) arbeid bijdragen aan de houdbaarheid van de oudedagsvoorziening.

In het eerste lid van het nieuwe artikel 8.12 Wet IB 2001 is opgenomen aan welke voorwaarden belastingplichtigen moeten voldoen om in aanmerking te komen voor de doorwerkbonus. De eerste voorwaarde (onderdeel a) is dat de belastingplichtige bij het begin van het kalenderjaar de leeftijd van 61 jaar heeft bereikt. Voor deze categorie is gekozen omdat in die categorie naar het oordeel van het kabinet nog een aanzienlijk arbeidspotentieel aanwezig is dat op dit moment niet wordt benut.

De tweede voorwaarde (onderdeel b) is dat de belastingplichtige een arbeidskortingsgrondslag heeft die meer bedraagt dan € 8 860. Door aansluiting te zoeken met de arbeidskortingsgrondslag wordt zeker gesteld dat het gaat om belastingplichtigen met inkomsten die voortvloeien uit tegenwoordige arbeid en dat het dus gaat om mensen die (nog) werken.

In het tweede tot en met zesde lid is voor de verschillende leeftijdscategorieën de berekeningswijze van de doorwerkbonus opgenomen. De doorwerkbonus wordt berekend als een percentage van de doorwerkbonusgrondslag. De doorwerkbonusgrondslag is het gedeelte van de arbeidskortingsgrondslag, bedoeld in artikel 8.11, tweede lid, eerste volzin, Wet IB 2001, dat € 8 860 te boven gaat, maar bedraagt maximaal € 45 916. De doorwerkbonus wordt dus berekend over het verschil tussen de arbeidskortingsgrondslag en € 8 860, met dien verstande dat dit verschil is gemaximeerd op een bedrag van € 45 916; ingeval het verschil meer bedraagt dan € 45 916, wordt de doorwerkbonus derhalve niet over dat hogere verschil, maar over € 45 916 berekend. De maximale doorwerkbonus wordt derhalve bereikt bij een arbeidskortingsgrondslag van € 54 776 (zijnde de bovengrens van de derde schijf).

Zoals hiervoor is aangegeven, is het percentage waarmee de doorwerkbonus wordt berekend, gedifferentieerd naar leeftijd. Op grond van het tweede lid bedraagt de doorwerkbonus voor de belastingplichtige die bij het begin van het kalenderjaar de leeftijd van 61 jaar heeft bereikt maar nog niet de leeftijd van 62 jaar, 5% van de doorwerkbonusgrondslag. Op



grond van het derde lid bedraagt de doorwerkbonus voor de belastingplichtige die bij het begin van het kalenderjaar de leeftijd van 62 jaar heeft bereikt maar nog niet de leeftijd van 63 jaar, 7% van de doorwerkbonusgrondslag. Op grond van het vierde lid bedraagt de doorwerkbonus voor de belastingplichtige die bij het begin van het kalenderjaar de leeftijd van 63 jaar heeft bereikt maar nog niet de leeftijd van 64 jaar, 10% van de doorwerkbonusgrondslag. Op grond van het vijfde lid bedraagt de doorwerkbonus voor de belastingplichtige die bij het begin van het kalenderjaar de leeftijd van 64 jaar heeft bereikt maar nog niet de leeftijd van 66 jaar, 2% van de doorwerkbonusgrondslag. Op grond van het zesde lid ten slotte bedraagt de doorwerkbonus voor de belastingplichtige die bij het begin van het kalenderjaar de leeftijd van 66 jaar heeft bereikt, 1% van de doorwerkbonusgrondslag. Doordat de doorwerkbonusgrondslag gemaximeerd is op € 45 916 bedraagt de doorwerkbonus bij een percentage van 5% maximaal € 2 296, bij een percentage van 7% maximaal € 3 214, bij een percentage van 10% maximaal € 4 592, bij een percentage van 2% maximaal € 918 en bij een percentage van 1% maximaal € 459.

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

De wijziging van artikel 8.14 Wet IB 2001 betreft de verlaging per 1 januari 2009 van het bedrag van de combinatiekorting, eerst nadat de inflatiecorrectie is toegepast, met € 70, hetgeen leidt tot een bedrag voor de combinatiekorting van € 44.

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

De wijziging van artikel 8.14a Wet IB 2001 betreft de verruiming van de aanvullende combinatiekorting. Hierbij wordt de inkomensafhankelijkheid van deze heffingskorting verder versterkt. Deze wijziging komt in de plaats van de wijzigingen die reeds bij Belastingplan 2008 voor de jaren 2010 en 2011 waren opgenomen. Voor de achtergrond van deze aanpassing van de regeling wordt verwezen naar het algemeen deel van deze memorie. Deze wijzigingen worden toegepast nadat de inflatiecorrectie per 1 januari 2009 is toegepast.

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

In artikel 8.14b Wet IB 2001 is de zogenoemde ouderschapsverlofkorting geregeld. Deze belastingkorting wordt toegekend aan belastingplichtigen die gebruik maken van het wettelijke recht op ouderschapsverlof als bedoeld in de Wet arbeid en zorg. Voor de toepassing van deze korting is thans vereist dat in het kalenderjaar een voorziening in het kader van de levensloopregeling wordt opgebouwd. Zoals hiervoor in het algemeen deel van deze toelichting is uiteengezet, vervalt met ingang van 1 januari 2009 de koppeling van de ouderschapsverlofkorting aan deelname aan de levensloopregeling.

*Artikel I, onderdeel V (artikel 8.15 van de Wet inkomstenbelasting 2001)*

De wijziging in artikel 8.15 Wet IB 2001 betreft de verlaging van het maximum van de alleenstaande-ouderkorting met € 840. Deze verlaging wordt toegepast nadat de inflatiecorrectie per 1 januari 2009 is toegepast.

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

De wijziging in artikel 8.17 Wet IB 2001 betreft de verlaging van het maximum van de ouderenkorting met € 19. Deze verlaging wordt toegepast nadat de inflatiecorrectie per 1 januari 2009 is toegepast.

De wijziging in artikel 8.18 Wet IB 2001 betreft de verlaging van het maximum van de alleenstaande ouderenkorting met € 30. Deze verlaging wordt toegepast nadat de inflatiecorrectie per 1 januari 2009 is toegepast.

*Artikel I, onderdeel Y (artikel 10.1 van de Wet inkomstenbelasting 2001)*

In artikel 10.1 Wet IB 2001 is de aanpassing van bedragen met de jaarlijkse inflatiecorrectie geregeld voor de in dit artikel genoemde bepalingen. Met deze wijziging van dit artikel wordt bewerkstelligd dat het maximumbedrag van € 4 000 (bedrag vóór inflatiecorrectie 2009) waarbinnen nog sprake is van kleine lijfrentekapitalen bij ministeriële regeling jaarlijks door een ander bedrag wordt vervangen (indexatie).

*Artikel I, onderdeel Z (artikel 10.7a van de Wet inkomstenbelasting 2001)*

Op grond van het nieuwe artikel 3.20, tweede en derde lid, Wet IB 2001 (artikel I, onderdeel C) en artikel 13bis, tweede en derde lid, Wet LB 1964 (artikel IV, onderdeel A) wordt de in aanmerking te nemen onttrekking of bijtelling van het voor privédoeleinden ter beschikking staan van een auto van de zaak verlaagd indien er sprake is van een (zeer) zuinige auto. Of er sprake is van een (zeer) zuinige auto, wordt bepaald aan de hand van CO<sub>2</sub>-uitstootgrenzen. Naar verwachting daalt de gemiddelde CO<sub>2</sub>-uitstoot van nieuwe auto's in de loop der tijd. Om de stimulans in stand te houden om voor een auto te kiezen die (veel) zuiniger is dan gemiddeld, zullen de maximale CO<sub>2</sub>-uitstootgrenzen van de zuinige categorieën op grond van artikel 10.7a Wet IB 2001 na afloop van iedere periode van vier kalenderjaren – vermoedelijk naar beneden – worden bijgesteld. De eerste periode van vier kalenderjaren loopt af ultimo 2012. De eerste bijstelling vindt dus plaats per 1 januari 2013.

De bijstelling vindt plaats door de op dat moment geldende CO<sub>2</sub>-uitstootgrenzen te vermenigvuldigen met de CO<sub>2</sub>-uitstootcorrectiefactor. Deze correctiefactor is verschillend voor auto's met een dieselmotor en voor auto's met een andere soort motor, zoals benzine, elektro, benzine en elektro, LPG en aardgas. Voor auto's met een dieselmotor is de CO<sub>2</sub>-uitstootcorrectiefactor de verhouding van de gemiddelde CO<sub>2</sub>-uitstoot voor nieuwe personenauto's met diesel als brandstof zoals vastgesteld en bekendgemaakt in de Staatscourant in het kalenderjaar voorafgaand aan de bijstelling, tot die gemiddelde CO<sub>2</sub>-uitstoot zoals vastgesteld en bekendgemaakt in de Staatscourant in het vijfde aan de bijstelling voorafgaande kalenderjaar. Voor auto's met een andere soort motor dan een dieselmotor is de CO<sub>2</sub>-uitstootcorrectiefactor de verhouding van de gemiddelde CO<sub>2</sub>-uitstoot voor nieuwe personenauto's met benzine als brandstof zoals vastgesteld en bekendgemaakt in de Staatscourant in het kalenderjaar voorafgaand aan de bijstelling, tot die gemiddelde CO<sub>2</sub>-uitstoot zoals vastgesteld en bekendgemaakt in de Staatscourant in het vijfde aan de bijstelling voorafgaande kalenderjaar.

De gemiddelde CO<sub>2</sub>-uitstoot voor nieuwe personenauto's met diesel als brandstof en de gemiddelde CO<sub>2</sub>-uitstoot voor nieuwe personenauto's met benzine als brandstof, zoals deze gelden voor het daaropvolgende kalenderjaar, worden op grond van het Besluit etikettering energiegebruik personenauto's jaarlijks door de Dienst Wegverkeer (RDW), genoemd in artikel 4a van de Wegenverkeerswet 1994, vastgesteld en bekendgemaakt in de Staatscourant.

De uitkomst van de vermenigvuldiging van de CO<sub>2</sub>-uitstootgrenzen met de CO<sub>2</sub>-uitstootcorrectiefactor, wordt rekenkundig afgerond op hele grammen. Bij een volgende vervanging wordt van de niet afgeronde gewichten uitgegaan.

Op grond van het nieuwe artikel 10a.6 Wet IB 2001 geldt een overgangsregeling voor de met betrekking tot de kalenderjaren tot en met 2008 betaalde premies en bedragen die geheel of gedeeltelijk niet als uitgave voor inkomensvoorziening in aanmerking zijn genomen. Hiervoor geldt dezelfde regeling als in het voorgestelde artikel 3.107a Wet IB 2001 is opgenomen, met dien verstande dat in deze overgangsregeling geen maximum is gesteld. Op grond van het tweede lid kunnen bij ministeriële regeling nadere regels worden gesteld.

## **Artikel II**

### *Artikel II, onderdeel A (artikel 10.1 van de Wet inkomstenbelasting 2001)*

Door de wijziging in de eerste volzin worden de bedragen van de tabel in artikel 2.10a Wet IB 2001 ook onder de indexeringsbepaling van artikel 10.1 Wet IB 2001 gebracht. Voor 2010 is dit nog een volledige inflatiecorrectie, en – door de toevoeging van een tweede lid aan artikel 10.1 per 1 januari 2011 – met ingang van 2011 nog slechts een beperkte indexatie, namelijk voor 75% van de mutatie die zou plaatsvinden bij indexatie met de tabelcorrectiefactor.

Door de wijziging in de tweede volzin wordt het in het voorgestelde artikel 8.12, zevende lid, Wet IB 2001 laatstvermelde bedrag jaarlijks geïndexeerd met de tabelcorrectiefactor. Dit betreft het maximumbedrag van de doorwerkbonusgrondslag.

### *Artikel II, onderdeel B (artikel 10.7 van de Wet inkomstenbelasting 2001)*

Op grond van deze wijziging van artikel 10.7, eerste en vierde lid, Wet IB 2001 worden het in het voorgestelde artikel 8.12, eerste lid, onderdeel b, Wet IB 2001 vermelde bedrag en het (gelijklopende) in het voorgestelde artikel 8.12, zevende lid, Wet IB 2001 eerstvermelde bedrag geïndexeerd door deze bij het begin van het kalenderjaar te stellen op 50% van het twaalfvoud van het in artikel 8, eerste lid, onderdeel a, van de Wet minimumloon en minimumvakantiebijslag, bedoelde bedrag, verminderd met het werknemersaandeel in de premie, bedoeld in afdeling 2 van hoofdstuk 3 van de Wet financiering sociale verzekeringen, en vermeerderd met de vergoeding, bedoeld in artikel 46 van de Zorgverzekeringswet. Deze indexering van de drempel in de doorwerkbonusgrondslag vindt daardoor op dezelfde wijze plaats als de indexering van het (eveneens gelijklopende) in artikel 8.11, tweede lid, tweede volzin, onderdeel b, Wet IB 2001 met betrekking tot de arbeidskortingsgrondslag vermelde bedrag.

## **Artikel III**

### *Artikel III (artikel 10.1 van de Wet inkomstenbelasting 2001)*

De hiervoor in het algemeen deel van deze memorie beschreven verkorting van de tweede schijf en de verlenging van de derde schijf is opgenomen in het nieuwe tweede lid van artikel 10.1 Wet IB 2001. In dat artikellid is opgenomen dat het bedrag van de tweede regel van de tweede kolom en de derde regel van de eerste kolom van de tabel in artikel 2.10 met ingang van 1 januari 2011 slechts partieel geïndexeerd wordt. Het bedoelde bedrag wordt dan jaarlijks bij het begin van het kalenderjaar via een partiële indexatie aangepast. De partiële indexatie wordt berekend aan de hand van een formule. De verhoging als gevolg van de voorziene indexatie wordt beperkt tot 75% van die verhoging. Hierdoor wordt het bedrag van de tweede regel van de tweede kolom en de derde regel van de eerste kolom van de tabel in artikel 2.10 met een

lagere factor dan de overige bedragen van de tabel geïndexeerd waardoor per saldo de tweede schijf wordt verkort. Zodra de partiële indexatie ertoe zou leiden dat de ondergrens van de derde schijf lager zou uitkomen dan de ondergrens van de tweede schijf, worden de tweede en de derde schijf samengevoegd. Dit laatste is nog niet opgenomen in dit wetsvoorstel, maar zal tegen die tijd uiteraard worden geregeld.

#### **Artikel IV**

##### *Artikel IV, onderdeel A (artikel 13bis van de Wet op de loonbelasting 1964)*

Voor een toelichting op de wijziging van artikel 13bis van de Wet op de loonbelasting 1964 (Wet LB 1964) wordt verwezen naar de toelichting op de wijziging van artikel 3.20 Wet IB 2001, zoals opgenomen in artikel I, onderdeel C.

##### *Artikel IV, onderdeel B (artikel 20a van de Wet op de loonbelasting 1964)*

De wijziging van de tabel van artikel 20a Wet LB 1964 komt overeen met de wijziging van de tabel van artikel 2.10 Wet IB 2001 (artikel I, onderdeel A).

##### *Artikel IV, onderdeel C (artikel 20b van de Wet op de loonbelasting 1964)*

De invoeging van artikel 20b Wet LB 1964 komt overeen met de invoeging met ingang van 2009 van artikel 2.10a in de Wet IB 2001.

##### *Artikel IV, onderdeel D (artikel 22 van de Wet op de loonbelasting 1964)*

De wijziging in artikel 22 Wet LB 1964 betreft de verlaging van de algemene heffingskorting met € 57. Deze verlaging wordt toegepast nadat de zogenoemde automatische inflatiecorrectie per 1 januari 2009 is toegepast.

##### *Artikel IV, onderdeel E (artikel 22a van de Wet op de loonbelasting 1964)*

De wijziging in artikel 22a Wet LB 1964 betreft de verhoging van de arbeidskorting met € 3. Het bedrag waarmee het maximum van de arbeidskorting wordt verminderd, op grond van het tweede lid, onderdeel c, wordt verlaagd met € 9. Zowel de verhoging als de verlaging worden toegepast nadat de inflatiecorrectie per 1 januari 2009 is toegepast.

##### *Artikel IV, onderdeel F (artikel 22b van de Wet op de loonbelasting 1964)*

De wijziging in artikel 22b Wet LB 1964 betreft de verlaging van het maximum van de ouderenkorting met € 19. Deze verlaging wordt toegepast nadat de inflatiecorrectie per 1 januari 2009 is toegepast.

##### *Artikel IV, onderdeel G (artikel 22c van de Wet op de loonbelasting 1964)*

De wijziging in artikel 22c Wet LB 1964 betreft de verlaging van de alleenstaande ouderenkorting met € 30. Deze verlaging wordt toegepast nadat de zogenoemde automatische inflatiecorrectie per 1 januari 2009 is toegepast.

##### *Artikel IV, onderdeel H (artikel 34 van de Wet op de loonbelasting 1964)*

Onder de huidige regelgeving zijn afkoopsommen van lijfrenten die onder het regime vallen van vóór de Brede Herwaardering («pre-Brede Herwaarderinglijfrenten») alsmede – voor zover het betreft: Brede Herwaardering-

lijfrenten en box 1-lijfrenten van recentere datum – negatieve uitgaven voor inkomensvoorzieningen, niet onderworpen aan de inhouding van loonbelasting. Dat geldt eveneens voor de termijnen van lijfrenten, die worden verstrekt aan minderjarige kinderen, in de zin van artikel 3.124, eerste lid, onderdeel b, Wet IB 2001 en voor andere periodieke uitkeringen, met name ter zake van invaliditeit, ziekte of ongeval, in de zin van artikel 3.124, eerste lid, onderdeel c, Wet IB 2001, alsmede voor de afkoopsommen van dergelijke periodieke uitkeringen. Het is de bedoeling dat met ingang van 1 januari 2009 bovengenoemde categorieën inkomensbestanddelen in bepaalde situaties wel onderworpen zijn aan de inhouding van loonbelasting. Dit geschiedt dan door een aanpassing van artikel 11 van het Uitvoeringsbesluit loonbelasting 1965.

Wat betreft de negatieve uitgaven voor inkomensvoorzieningen geldt het voornemen van onder de loonbelasting brengen uitsluitend voor afkoopsommen. De onderworpenheid aan de heffing van loonbelasting moet ook gaan gelden bij «afkoop» van een lijfrentespaarrekening of een lijfrentebeleggingsrekening. Voordat de onderworpenheid aan de inhouding van loonbelasting van de hiervoor bedoelde afkoopsommen wordt geregeld in het Uitvoeringsbesluit loonbelasting 1965, wordt de delegatiebepaling van artikel 34 Wet LB 1964 uitgebreid om zeker te stellen dat deze bepaling de benodigde aanpassing van artikel 11 Uitvoeringsbesluit loonbelasting 1965 met betrekking tot dergelijke situaties draagt.

De uitbreiding van artikel 34 Wet LB 1964 ziet uitsluitend op situaties waarin al dan niet gedeeltelijk wordt afgekocht in de vorm van een afkoopsom. De uitbreiding ziet dus onder meer niet op de situatie dat een contract zodanig wordt gewijzigd dat het niet meer voldoet aan de voorwaarden die door de fiscaliteit worden gesteld (bijvoorbeeld door het schrappen van het afkoopverbod in de polis). De uitbreiding ziet zowel op afkoopsituaties van posities met een waarde van ten hoogste € 4 000 als op afkoopsituaties van waarden hoger dan € 4 000.

Tevens wordt aan artikel 34 Wet LB 1964 een tweede lid toegevoegd. Dit artikellid zorgt ervoor dat ter zake van afkoopsommen van lijfrenten ter zake waarvan ingevolge artikel 3.133 Wet IB 2001 negatieve uitgaven voor inkomensvoorzieningen in aanmerking worden genomen, de loonbelasting wordt geheven naar een vast tarief van 52%. Hiermee is zowel een vereenvoudiging als een veiligstelling van de inning beoogd. Zonder deze bepaling zou namelijk de tabel bijzondere beloningen op de afkoopsom van toepassing zijn, waarbij de hoogte van de in te houden loonbelasting/premie volksverzekeringen afhankelijk is van het jaarloon van de genietter van de afkoopsom. De verzekeringsmaatschappij zou dan per afkoop het van toepassing zijnde tarief moeten vaststellen en daarvoor een extra administratie moeten inrichten. Toepassing van de tabel bijzondere beloningen zou er ook toe kunnen leiden dat de belastingplichtige bij de definitieve aanslag inkomstenbelasting alsnog een bedrag aan inkomstenbelasting moet bijbetalen. De inhouding van de loonbelasting/premieheffing is immers bij toepassing van de tabel bijzondere beloningen op een kleine afkoopsom relatief laag, terwijl de afkoopsom in de inkomstenbelasting wordt gerekend tot het belastbare inkomen uit werk en woning waarover naar het progressieve tarief van box 1 inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen is verschuldigd. Vanwege het andere inkomen van de belastingplichtige zal over de afkoopsom in de inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen al gauw 42% en vaak 52% zijn verschuldigd.

Het vaste tarief op grond van het nieuwe artikel 34, tweede lid, Wet LB 1964 houdt tevens verband met de – behoudens bij kleine afkoopsommen – verschuldigdheid van revisierente, welke ingevolge artikel 30i van de AWR – behoudens geleverd tegenbewijs – 20% bedraagt, te berekenen over de waarde in het economische verkeer van de lijfrente op het onmiddellijk aan de afkoop voorafgaande tijdstip. In verband met het vervallen van de aansprakelijkheid van de verzekeraar voor de verschuldigde inkomstenbelasting en revisierente (zie artikel XXI, onderdeel B) voor de

wijziging van artikel 44a van de Invorderingswet 1990), voorziet het vaste tarief van 52% in de situatie van belastingplichtigen met een box 1-inkomen dat wordt belast tegen een marginaal tarief van 42% of lager in een (gedeeltelijke) waarborg van de inning van de verschuldigde revisierente.

## **Artikel V**

*Artikel V (artikel 20b van de Wet op de loonbelasting 1964)*

Voor de toelichting op de toevoeging van het tweede lid aan artikel 20b Wet LB 1964 wordt verwezen naar de toelichting op de in artikel II, onderdeel A, opgenomen wijziging van artikel 10.1 Wet IB 2001.

## **Artikel VI**

*Artikel VI, onderdelen A en B (artikel 22 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)*

De wijziging van artikel 22 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969, die ingevolge artikel XXIX terugwerkt tot en met 1 januari 2008, houdt in dat voor het jaar 2008 het tarief vennootschapsbelasting wordt verlaagd. Ingevolge deze verlaging gaat de tweede schijf (tarief 23%) op in de eerste schijf (tarief 20%) onder gelijktijdige verlenging van de eerste schijf tot € 250 000. Het betreft een incidentele verlaging van het MKB-tarief die als gevolg van de in artikel VI, onderdeel B, opgenomen wijziging alleen geldt voor het jaar 2008. De verlaging geldt ook voor belastingplichtigen met een gebroken boekjaar 2007–2008. Voor hen wordt het tarief bepaald met toepassing van de formule van artikel XXIII van Overige fiscale maatregelen 2008.

*Artikel VI, onderdeel B (artikel 22 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)*

Dit onderdeel is toegelicht bij de in artikel VI, onderdeel A, opgenomen wijziging van artikel 22 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969.

*Artikel VI, onderdeel C (artikel 31 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)*

Deze bepaling is een structurele regeling voor de toepassing van het tarief vennootschapsbelasting als dit wordt gewijzigd in de loop van het belastingjaar van de belastingplichtige. Hiermee wordt voorkomen dat bij elke tariefwijziging een overgangsbepaling moet worden opgenomen. In dit belastingplan is deze bepaling van belang bij een gebroken boekjaar 2008–2009.

## **Artikel VII**

*Artikel VII, onderdelen A, B en C (artikelen 32, 32a en 33 van de Successiewet 1956)*

De wijzigingen van de artikelen 32, 32a en 33 van de Successiewet 1956 bewerkstelligen dat sportverenigingen en stichtingen onder omstandigheden in aanmerking komen voor een vrijstelling voor het recht van successie, het recht van overgang onderscheidenlijk het recht van schenking. Daarvoor is wel vereist dat de sportvereniging of -stichting die sportbeoefening bij die vereniging of stichting ten doel heeft, is aangesloten bij een door de minister van Volksgezondheid, Welzijn en Sport aangewezen landelijke sportorganisatie en is gevestigd in een lidstaat van de Europese Unie, de Nederlandse Antillen of Aruba. Bovendien mag aan de verkrij-

ging niet een opdracht zijn verbonden welke aan de verkrijging het karakter ontnemt van te zijn geschied in het belang van de sportbeoefening. Ook de aangewezen landelijke sportorganisaties die zijn gevestigd in een lidstaat van de Europese Unie, de Nederlandse Antillen of Aruba komen in aanmerking voor de genoemde vrijstellingen. De voorwaarde dat de sportvereniging of -stichting moet zijn aangesloten bij een aangewezen landelijke sportorganisatie wordt gesteld om alleen sportverenigingen en -stichtingen die voldoen aan bepaalde kwalitatieve voorwaarden in aanmerking te laten komen voor facilitering. Deze kwalitatieve voorwaarden zullen bij ministeriële regeling worden vastgesteld. De minister van Volksgezondheid, Welzijn en Sport kan op grond van de delegatiebepaling – in overeenstemming met de minister van Financiën – overigens ook buiten Nederland gevestigde landelijke sportorganisaties aanwijzen. Verenigingen en stichtingen die sportbeoefening bij die vereniging of stichting ten doel hebben en die zijn gevestigd in een lidstaat van de Europese Unie, de Nederlandse Antillen of Aruba kunnen bijgevolg eveneens voor de vrijstellingen in de successiewet in aanmerking komen. De vrijstellingen zijn slechts van toepassing voor zover aan de verkrijging niet een opdracht is verbonden welke aan de verkrijging het karakter ontnemt van te zijn geschied in het belang van de sportbeoefening. Aan een verkrijging door een sportvereniging of -stichting of landelijke sportorganisatie kunnen namelijk lasten zijn verbonden welke niet in het belang zijn van de sportbeoefening. Zonder de gestelde voorwaarde zou in dergelijke gevallen toch de vrijstelling moeten worden toegepast. Het voorstel bewerkstelligt dat de vrijstelling slechts toepassing vindt op het gedeelte van de verkrijging dat ondanks de last nog kan worden geacht het belang van de sportbeoefening te dienen. Het overige gedeelte van de verkrijging wordt – ingeval de algemene vrijstelling wordt overtroffen – belast naar het tarief van tariefgroep III.

*Artikel VII, onderdeel B (artikel 32a van de Successiewet 1956)*

Dit onderdeel is toegelicht bij de in artikel VII, onderdeel A, opgenomen wijziging van artikel 32 van de Successiewet 1956.

*Artikel VII, onderdeel C (artikel 33 van de Successiewet 1956)*

Dit onderdeel is toegelicht bij de in artikel VII, onderdeel A, opgenomen wijziging van artikel 32 van de Successiewet 1956.

## **Artikel VIII**

*Artikel VIII (artikel 11 van de Wet op de omzetbelasting 1968)*

De wijziging van artikel 11 van de Wet op de omzetbelasting 1968 herijkt de vrijstelling voor medische diensten: (para)medische beroepsbeoefenaren dienen voor hun werkzaamheden op het vlak van de gezondheidskundige verzorging van de mens te zijn opgeleid volgens het bepaalde bij of krachtens de Wet op de beroepen in de individuele gezondheidszorg (Wet BIG).

Zoals is uiteengezet in het algemene deel van deze memorie, is gekozen voor een herijking van de niet-fiscale kwaliteitstoets waaraan (para)medici moeten voldoen, willen zij van de vrijstelling voor medische diensten gebruik maken. Voortaan zullen beroepsbeoefenaren alleen zijn vrijgesteld voor het verrichten van hun specifieke werkzaamheden op het vlak van de gezondheidskundige verzorging van de mens waarvoor zij een gerichte opleiding hebben voltooid waarvan de (examen)eisen zijn neergelegd in het bepaalde bij of krachtens de Wet BIG. Deze beroepsbeoefenaren zullen hun andere in het kader van de gezondheidskundige verzorging verleende diensten niet langer vrijgesteld kunnen verrichten. Zo vallen bijvoorbeeld

werkzaamheden van medici (of andere beroepsbeoefenaren als bedoeld in de Wet BIG) op het vlak van de gezondheidkundige verzorging, waarvoor zij met goed gevolg een (vervolg)opleiding hebben afgerond die niet aan de hierboven bedoelde voorwaarde voldoet, niet onder de vrijstelling. Dit betekent bijvoorbeeld dat een huisarts in de nieuwe opzet niet langer is vrijgesteld voor handelingen op het gebied van chiropraxie, osteopathie, acupunctuur, homeopathie en andere alternatieve geneeswijzen.

## **Artikel IX**

*Artikel IX, onderdeel A (artikel 72 van de Wet belastingen op milieugrondslag)*

De definitie van boordpersoneel wordt gewijzigd, zodat deze beter aansluit op de in de luchtvaartsector gebruikelijke definitie.

*Artikel IX, onderdeel B (artikel 77 van de Wet belastingen op milieugrondslag)*

Het tariefsartikel wordt gewijzigd teneinde de indeling van tarieven naar afstand beter te laten aansluiten op de landenindeling in de internationale boekingsystemen van de reis- en luchtvaartsector.

*Artikel IX, onderdeel C (artikel 80 van de Wet belastingen op milieugrondslag)*

Met de eerste drie leden van dit onderdeel C wordt geregeld dat aan artikel 80, onderdeel a, van de Wet belastingen op milieugrondslag (Wbm) een subonderdeel (onder 4°) wordt toegevoegd. Op grond van dit nieuwe subonderdeel 4° worden twee categorieën producten van de definitie van verpakking uitgesloten. Het gaat enerzijds om logistieke hulpmiddelen (zie toelichting op definitie) en anderzijds om de producten die op grond van het overigens bepaalde in artikel 80, onderdeel a, van de Wbm in feite een verpakking zijn, maar die naar hun aard hoofdzakelijk (70%) een andere functie dan een verpakkingsfunctie hebben en mitsdien niet langer als een verpakking worden beschouwd. De verpakkingsfunctie zal daarbij meerledig kunnen zijn. De verpakkingsfunctie valt uiteen in:

- een beschermingsfunctie, de verpakking zorgt ervoor dat het product niet beschadigd raakt;
- een marketingfunctie, de verpakking zorgt voor identificatie van het product en geeft het een bepaald imago,
- een verzamelfunctie, de verpakking houdt meerdere producten bij elkaar zodat het als één product kan worden verkocht, en;
- een transportfunctie, zonder de verpakking is het product niet te vervoeren, af te leveren of over te brengen van producent naar consument.

De niet-verpakkingsfunctie zal vaak een gebruiksfunctie zijn. Zonder de verpakking is het product niet te gebruiken. De producten die hoofdzakelijk geen verpakkingsfunctie hebben, zullen bij ministeriële regeling worden aangewezen. Er is voor deze delegatiegrondslag gekozen omdat zo in lagere regelgeving een lijst ontstaat waarmee aan het bedrijfsleven de gewenste duidelijkheid wordt verschaft. Alleen de producten die vermeld staan op de lijst vallen buiten de verpakkingdefinitie en worden niet in de heffing betrokken. Alle andere producten wel, ook al meent een belastingplichtige dat het product als zodanig wel aan de definitie voldoet. Voorbeelden van producten die bij ministeriële regeling zullen worden aangewezen zijn: injectiespuit, niet-navulbare pen, (markerings)stiften, correctieroller en wegwerpaanstecker. In het vierde lid wordt een nieuwe definitie van het begrip «importeur» gegeven. Met deze definitie is niet beoogd een nieuw begrip te introdu-



ceren, maar de huidige definitie te verduidelijken. Onder de huidige definitie van importeur, zijnde de ondernemer die in de uitoefening van zijn bedrijf of beroep producten in een verpakking vanuit een ander land in Nederland brengt, kan ook de transporteur worden gelezen. Een transporteur is immers ook iemand die in de uitoefening van zijn beroep of bedrijf producten in een verpakking vanuit een ander land in Nederland kan brengen. Het is echter nooit de bedoeling geweest de transporteur op deze wijze in de heffing te betrekken. Met deze regeling is aangesloten bij de heffing van omzetbelasting in geval van verlegging van de heffing bij invoer. In die gevallen wordt de omzetbelasting geheven van degene voor wie de goederen zijn bestemd. Ook voor de goederen die uit een andere lidstaat in Nederland worden gebracht, wordt het «bestemd voor» gebezigd. Artikel 80, onderdeel f, onder 1°, van de Wbm ziet op de situatie waarbij verpakte producten uit derde landen worden ingevoerd en artikel 80, onderdeel f, onder 2°, ziet op de situatie waarbij die verpakte producten vanuit een andere lidstaat van de Europese Unie in Nederland worden gebracht. Om mogelijke misverstanden te voorkomen wordt een en ander met terugwerkende kracht verduidelijkt (zie artikel XXIX). Het vijfde lid strekt ertoe de op continuïteit gerichte samenwerkingsvorm uit de concerndefinitie te schrappen.

In het zesde lid ten slotte, wordt een definitie toegevoegd aan artikel 80 van de Wbm: die van «logistieke hulpmiddelen». De uitsluiting van deze categorie producten is vooral opgekomen naar aanleiding van problemen in de uitvoering met betrekking tot pallets. Van deze producten, die gecategoriseerd kunnen worden als logistieke hulpmiddelen en die tevens voldoen aan de definitie van verpakking en daarmee in beginsel onder het bereik van de verpakkingenbelasting vallen, kan men zich afvragen of ze wel met verpakkingenbelasting moeten worden belast. In het spraakgebruik zullen ze vaak niet als verpakking worden aangemerkt. Ze zullen vooral gezien worden als een hulpmiddel in het logistieke proces dat het transport van goederen eenvoudiger maakt. Daarnaast is het moeilijk vast te stellen wanneer zij voor de eerste keer in Nederland ter beschikking worden gesteld (het belastbare feit). De pallets (zowel de «eenmalige» als de «meermalige») worden in de praktijk immers vrijwel altijd meerdere keren gebruikt. Het strikt vasthouden aan de huidige wetgeving levert veel praktische en administratieve problemen op. Samen met het bedrijfsleven is bekeken of er andere vergelijkbare logistieke hulpmiddelen zijn, waarbij hetzelfde probleem zich voordoet. Daarbij moet bedacht worden dat elke verpakking wel iets van een logistiek hulpmiddel in zich heeft. Zoals hiervoor is aangegeven, is die transportfunctie te karakteriseren als een van de functies van een verpakking. Het is om die reden lastig om een duidelijke grens te trekken. Logistieke hulpmiddelen die niet als verpakking zijn aan te merken hebben gemeen dat ze een grote fysieke omvang hebben en de transportfunctie duidelijk op de voorgrond staat. Daarnaast worden ze in het maatschappelijk verkeer en het spraakgebruik vaak als een zelfstandig product aangemerkt. Ze worden, hoewel sprake is van een verpakking van een bepaald product (bepaalde producten) niet direct geassocieerd met het product (de producten). Vaak gaat het om meermalig te gebruiken verpakkingen.

Het bedrijfsleven heeft aangegeven, in verband met het inrichten van de administratie, behoefte aan duidelijkheid te hebben omtrent de producten die al dan niet onder de definitie van «logistieke hulpmiddelen» vallen. Ook de Belastingdienst heeft behoefte aan deze duidelijkheid. De producten die onder de definitie vallen zullen daarom bij ministeriële regeling worden aangewezen, zodat het voor de uitvoering direct duidelijk is of een product er wel of niet onder valt, met alle gevolgen van dien. Door de delegatiegrondslag op het niveau van de ministeriële regeling te leggen, kan flexibel worden ingespeeld op de praktijk. Er zal continu worden gemonitord of er producten zijn die niet op de lijst staan, maar toch als een logistiek hulpmiddel zijn te karakteriseren. Hierdoor zal er sprake zijn

van een dynamische lijst. Op dit moment wordt gedacht aan de volgende lijst van logistieke hulpmiddelen:

- pallets, inclusief opzetranden, palletboxen en tussenplaten, bedoeld om in combinatie met een pallet te worden gebruikt en met eenzelfde oppervlakte als de pallet
- vaten, drums, containers en fusten met een inhoud vanaf 20 liter
- kratten<sup>1</sup> met een inhoud vanaf 8 liter
- dozen<sup>2</sup> met een inhoud vanaf 1 m<sup>3</sup>
- big bags met een inhoud vanaf 250 liter
- kokers, kernen, hulzen, spoelen en haspels met een lengte vanaf 50 cm.

De inwerkingtreding vindt plaats op 1 januari 2009, maar werkt terug tot en met 1 januari 2008 (zie artikel XXIX).

*Artikel IX, onderdelen D, F, tweede lid en G, tweede lid (artikel 80, 82 en 83 van de Wet belastingen op milieugrondslag)*

In het eerste lid van onderdeel D, wordt de definitie van producent in artikel 80, onderdeel e, aangepast en in het tweede lid van onderdeel F, het belastbaar feit in artikel 82, eerste lid, onderdeel c. Hiermee wordt de wijziging van de behandeling van verkooppuntverpakkingen gerealiseerd. De terbeschikkingsteller van een lege verkooppuntverpakking wordt niet meer als producent aangemerkt en het terbeschikkingstellen van een lege verkooppuntverpakking verdwijnt als belastbaar feit. Om onduidelijkheid te voorkomen in het geval een ondernemer een lege verpakking tegelijkertijd met een product ter beschikking stelt, waarbij de lege verpakking bedoeld is om het product te bevatten, wordt deze ondernemer expliciet als producent aangemerkt en het tegelijkertijd verstrekken van een lege verpakking en een daarvoor bedoeld product als belastbaar feit. Een voorbeeld.

Voorbeeld 1

Een winkel stelt tegelijkertijd kleren en een lege kunststof tas aan een klant ter beschikking. De klant doet zelf de kleren in de tas. Er zou discussie kunnen ontstaan of de ter beschikking stelling van de tas wel met verpakkingenbelasting is belast. Met de wijzigingen van artikel 80, onderdeel e, en artikel 82, eerste lid, onderdeel c, wordt verzekerd dat de ter beschikking stelling van de tas belast is.

Verder wordt in het tweede lid van onderdeel D, aan artikel 80 van de Wbm de definitie van «loonverpakker» toegevoegd. Dit is nodig, aangezien aan artikel 83 van de Wbm met ingang van 1 januari 2009 een lid wordt toegevoegd waarin wordt geregeld dat ingeval van belastingplicht van de loonverpakker, omdat deze als zodanig verpakte producten voor het eerst in Nederland ter beschikking stelt aan een ander, deze belastingplicht verlegd wordt naar een ander, te weten: diens opdrachtgever. Tevens is erin voorzien dat, ingeval deze opdrachtgever in het buitenland is gevestigd, wordt geheven van de afnemer van de opdrachtgever die wel in Nederland is gevestigd. Zo wordt voorkomen dat belastingheffing illusoir blijkt. Deze verleggingsregeling heeft de instemming van het bedrijfsleven.

Wat betreft de definitie van loonverpakker zij nog het volgende opgemerkt. De loonverpakker is de ondernemer die in opdracht van een ander bedrijf producten herpakt, verpakt of ontpakt, zonder dat hij de eigendom verkrijgt van de te verpakken producten of deze producten zelf vervaardigt. De laatste twee voorwaarden (geen eigendom en/of niet zelf vervaardigen) bewerkstelligen dat bijvoorbeeld degene die zelf producten importeert en ze dan herpakt wel zelfstandig belast is. Hetzelfde geldt voor degene die in opdracht van een ander producten maakt en ze op een

<sup>1</sup> Met kratten worden verpakkingen bedoeld die aan een of meerdere kanten open zijn.

<sup>2</sup> Met dozen worden verpakkingen bedoeld die helemaal gesloten zijn.

bepaalde, naar de specifieke wensen van die ander, voorgeschreven wijze verpakt. In dit laatste geval kan worden gedacht aan bijvoorbeeld een koekfabrikant die in opdracht van een supermarkt koek maakt en verpakt in een private label verpakking van die bewuste supermarkt. Aangezien de belastingplicht niet in individuele gevallen met terugwerkende kracht kan worden verlegd naar een ander, worden de definitie van «loonverpakker» en de verleggingsregeling, in de Wbm opgenomen met ingang van 1 januari 2009.

*Artikel IX, onderdeel E (artikel 80 van de Wet belastingen op milieugrondslag)*

Aan artikel 80 van de Wbm wordt de definitie van «drank» toegevoegd. Dit in verband met de in artikel IX, onderdeel J, aangepaste regeling voor statiegeldflessen.

*Artikel IX, onderdelen F, eerste lid en G, eerste lid (artikel 82 en 83 van de Wet belastingen op milieugrondslag)*

Het eerste lid van dit onderdeel en het eerste lid van onderdeel G betreffen wijzigingen van redactionele aard. Het tweede lid van dit onderdeel is toegelicht bij de in artikel IX, onderdeel D opgenomen wijziging van artikel 80 van de Wbm.

*Artikel IX, onderdeel G (artikel 83 van de Wet belastingen op milieugrondslag)*

Dit onderdeel is toegelicht bij de in artikel IX, onderdelen D (voor zover het betreft het tweede lid) en F (voor zover het betreft het eerste lid), opgenomen wijziging van respectievelijk de artikelen 80 en 82 van de Wbm.

*Artikel IX, onderdeel H en J, eerste en derde lid (artikelen 84 en 86 van de Wet belastingen op milieugrondslag)*

Aan artikel 84 van de Wbm wordt een lid toegevoegd. De wijziging strekt ertoe te bepalen dat de maatstaf van heffing van zogenaamde componenten van een verpakking en de bijbehorende in de verpakking verwerkte elementen, die in artikel 80, onderdeel a, onder 3°, van de Wbm, als delen van de verpakking waarin ze zijn verwerkt worden aangemerkt, niet per se afzonderlijk hoeft te worden bepaald. Deze componenten en elementen mogen worden meegewogen met de materiaalsoort van het onderdeel van de verpakking waarin ze zijn verwerkt. Het is geen verplichting, maar het mag. Indien een producent de componenten en elementen niet afzonderlijk wil wegen en in de aangifte wil betrekken, kan hij ze dus meewegen met het verpakkingsonderdeel waarin ze zijn verwerkt. De belastingplichtige die precies weet hoeveel de bewuste componenten en elementen wegen en ze in een voor hem gunstiger tarief kan meenemen, zal naar alle waarschijnlijkheid wel splitsen.

De componenten en elementen dienen overigens niet verward te worden met de onderdelen van een verpakking die samen de verpakking vormen. Indien men wil bepalen of iets een verpakking is, dient men de definitie van artikel 80, onderdeel a, van de Wbm in zijn geheel af te lopen. Daarbij dient de definitie uitgelegd te worden conform de Europese richtlijn inzake verpakkingen<sup>1</sup> en dienen de voorbeelden ter illustratie van de criteria van een verpakking zoals opgenomen in bijlage I bij die Richtlijn in aanmerking te worden genomen.

Een paar voorbeelden ter verduidelijking.

---

<sup>1</sup> Richtlijn nr. 94/62/EG van het Europees Parlement en de Raad van 20 december 1994 betreffende verpakking en verpakkingsafval (PbEG L 365), zoals gewijzigd bij Richtlijn nr. 2004/12/EG van het Europees Parlement en de Raad van 11 februari 2004 tot wijziging van Richtlijn nr. 94/62/EG betreffende verpakking en verpakkingsafval (PbEG L 47).

#### Voorbeeld 2

Een pot pindakaas bestaat uit een glazen pot en een plastic deksel. Beide onderdelen vormen samen de verpakking, maar zijn geen componenten of elementen als bedoeld in artikel 80, onderdeel a, onder 3°, van de Wbm. Stel dat zowel op de glazen pot als het plastic deksel een zogenaamd kleefetiket is aangebracht, dan hoeven deze twee etiketten niet apart te worden gewogen en afzonderlijk in de heffing te worden betrokken. Het kleefetiket op de glazen pot mag worden meegewogen met de glazen pot en het kleefetiket op het plastic deksel met het plastic deksel. Het gewicht van de pot (met etiket) wordt belast naar het tarief voor glas en het gewicht van het deksel (met etiket) naar het tarief voor kunststof. Een ander voorbeeld betreft het kunststof kwastje van de nagellak dat deel uitmaakt van de metalen dop van het glazen flesje van de nagellak. De verpakking zelf bestaat uit het glazen flesje en de metalen dop. Een component van de verpakking is het kunststof kwastje in de dop. Dit kwastje hoeft niet los te worden gemaakt van de dop, maar mag samen met de dop worden gewogen en wordt uiteindelijk belast tegen het tarief dat hoort bij de materiaalsoort van de dop. Andere voorbeelden van de hier bedoelde componenten en elementen zijn de nietjes en de doseringsdop van een wasmiddelenverpakking.

Overigens wordt opgemerkt dat deze regeling niet van toepassing is op de zogenaamde laminaat- of composietverpakkingen. Deze verpakkingen zijn gewoon verpakkingen in de zin van artikel 80, onderdeel a, van de Wbm en zijn geen componenten of bijbehorende in de verpakking verwerkte elementen als bedoeld in artikel 80, onderdeel a, onder 3°, van de Wbm. De wijzigingen in de onderdelen H, tweede lid, en J, eerste en derde lid, zijn van redactionele aard en strekken ertoe te verduidelijken dat de belasting wordt berekend over het gewicht van de in de verpakking verwerkte materiaalsoorten, gemeten in kilogrammen. De tarieven gelden ook per in de verpakking verwerkte materiaalsoort.

#### *Artikel IX, onderdelen I, Q en R (artikelen 84a, 89 en 91 van de Wet belastingen op milieugrondslag)*

In het nieuwe artikel 84a, eerste lid, van de Wbm wordt de mogelijkheid van een forfait geïntroduceerd voor de verpakkingen van de verpakte producten die een producent (zie artikel 80, onderdeel e, van de Wbm voor de definitie) voor het eerst in Nederland ter beschikking stelt aan een ander en die hij niet zelf heeft toegevoegd. Het forfait is een aan de omzet, de inkoopkosten of andere bedrijfsgegevens gerelateerd verhoudingsgetal in kilogrammen verpakking per materiaalsoort. De regeling is bedoeld voor die producten waarvan het voor de ondernemer zeer lastig is om telkens de hoeveelheid verpakkingen vast te stellen. Met het forfait wordt de werkelijkheid benaderd. Met het gebruik van het forfait worden de administratieve lasten geminimaliseerd. Een aan de omzet gerelateerd forfait kan er bijvoorbeeld als volgt uitzien.

#### Voorbeeld 3

Bij een omzet van € 10 miljoen hoort een verhoudingsgetal van 10 000 kg papier, 11 000 kg glas en 15 000 kg kunststof. Stel dat in enig jaar de omzet € 20 miljoen is, dan dienen de volgende hoeveelheden te worden aangegeven: 20 000 kg papier, 22 000 kg glas en 30 000 kg kunststof. Zou de omzet het jaar erna slechts € 5 miljoen bedragen, dan dient te worden aangegeven: 5000 kg papier, 5500 kg glas en 7500 kg kunststof.

In beginsel vindt bij de vaststelling van het forfait dus een uitsplitsing naar materiaalsoorten plaats. Indien deze uitsplitsing niet anders dan met buitengewoon bezwaar kan worden gemaakt voorziet de wet erin dat het forfait slechts het totaal aantal kilogrammen verpakking weergeeft. Aangezien deze kilogrammen niet anders dan met buitengewoon bezwaar

kunnen worden uitgesplitst naar de diverse materiaalsoorten, wordt daarop het algemeen tarief toegepast dat in artikel 86, vierde lid, van de Wbm wordt geïntroduceerd. Voor een uitgebreide toelichting op de toepassing van het algemeen tarief wordt verwezen naar de toelichting op artikel IX, onderdeel J.

Het forfait wordt alleen vastgesteld voor in de toekomst liggende kalenderjaren, waarbij erop wordt gewezen dat het kalenderjaar het tijdvak is voor de verpakkingenbelasting<sup>1</sup>.

Om onduidelijkheid te voorkomen wordt er expliciet op gewezen dat de mogelijkheid om tot het wettelijke forfait te komen ook openstaat voor zogenaamde «mengbedrijven». Onder mengbedrijven wordt in dit verband verstaan: producenten die deels zelf verpakkingen toevoegen aan producten en vervolgens deze verpakte producten voor het eerst ter beschikking stellen aan een ander, en die tevens reeds verpakte producten zonder dat zij zelf de verpakkingen toevoegen voor het eerst ter beschikking stellen aan een ander in Nederland. Een dergelijk mengbedrijf komt ook in aanmerking voor het wettelijk forfait, maar slechts voor de verpakkingen van de ter beschikking gestelde verpakte producten waarvan hij de verpakking niet zelf heeft toegevoegd.

De producent die in aanmerking komt voor de regeling, kan zich wenden tot de inspecteur en om een forfait verzoeken. Het verzoek is een aanvraag in de zin van de Algemene wet bestuursrecht (Awb).

De inspecteur beslist op het verzoek bij voor bezwaar vatbare beschikking. Dit impliceert dat de in de fiscaliteit gebruikelijke mogelijkheden van bezwaar, beroep, hoger beroep en cassatie openstaan. Een en ander is niet zelfstandig in artikel 84a van de Wbm geregeld, maar daarin is voorzien door de wijziging van het reeds bestaande artikel 91, eerste lid, van de Wbm, welk artikellid voor de gehele Wbm regelt wanneer er sprake is van een beslissing op verzoek door de inspecteur bij voor bezwaar vatbare beschikking (zie artikel IX, onderdeel R, eerste lid).

De beslistermijn voor de inspecteur op het verzoek van de producent om tot een vaststelling van het forfait te komen, bedraagt een jaar. Dit is geregeld door aan artikel 91, tweede lid, van de Wbm een volzin toe te voegen, die daartoe strekt. Op het eerste gezicht lijkt een beslistermijn van een jaar aan de ruime kant, maar naar verwachting zal zodra de mogelijkheid openstaat, de groep producenten die in aanmerking komt voor een forfait zich in een kort tijdsbestek melden bij de Belastingdienst. De vaststelling van het forfait door de inspecteur geschiedt na overleg met de belastingplichtige aan de hand van de bedrijfsgegevens van de aanvrager en zal waar nodig worden bewerkstelligd door middel van het doen van steekproeven. Voor de Belastingdienst is dit een zware werklust, indien de uitvoering ervan bedongen zou worden op zeer korte termijn. De termijn van een jaar is passend. Overigens, door aanpassing van artikel 89 van de Wbm is erin voorzien dat de termijn voor de voldoening op aangifte bij toepassing van artikel 84a van de Wbm (het forfait) wordt verschoven. Er dient overigens wel een geschat bedrag te worden opgegeven en te worden voldaan.

In artikel 84a, tweede lid, van de Wbm wordt bepaald dat de beschikking waarbij het forfait wordt vastgesteld werkt voor een in de beschikking aan te geven periode van maximaal vijf aaneengesloten tijdvakken (immers kalenderjaren). Dit betekent dat in die aangegeven periode schattingen en aangiftes kunnen worden gedaan aan de hand van het forfait.

Zoals hiervoor is uiteengezet, kan het forfait alleen betrekking hebben op vanaf het moment van aanvraag in de toekomst liggende kalenderjaren.

Voor de producent die de eerste keer een aanvraag doet, bepaalt het derde lid dat het forfait echter ook kan zien op het kalenderjaar waarin hij de aanvraag heeft gedaan. Hiermee is geregeld dat, zodra de mogelijkheid van het forfait in 2009 tot wet is verheven, en velen zich zullen melden bij de Belastingdienst met het verzoek om een forfait vast te stellen, dit forfait ook kan zien op het tijdvak 2009. Aangezien de mogelijkheid van vaststel-

---

<sup>1</sup> Artikel 27, eerste lid, van de Uitvoeringsregeling Algemene wet inzake rijksbelastingen 1994.

ling van een forfait terugwerkende kracht krijgt tot 1 januari 2008, is in artikel X voorzien in overgangsrecht op basis waarvan voor de producent die in 2009 de aanvraag indient, het forfait ook over het kalenderjaar 2008 kan worden vastgesteld.

De werking van artikel 84a, derde lid, van de Wbm is uiteraard breder dan slechts voor de reeds bestaande producenten, want elke producent die in aanmerking komt voor het forfait en die de eerste keer een aanvraag doet, heeft deze mogelijkheid. Dus bijvoorbeeld ook de producent die pas medio 2011 zijn bedrijf heeft opgestart.

In het vierde lid wordt bepaald dat de producent die gebruik maakt van de wettelijke forfaitaire vaststelling, deze kan continueren door tijdig een nieuw verzoek in te dienen. Hij kan dit uiterlijk doen 31 maart van het laatste kalenderjaar waarop de lopende beschikking betrekking heeft. Deze bepaling strekt ertoe de belastingplichtige die gebruik maakt van het forfait zich tijdig opnieuw bij de Belastingdienst te laten melden, zodat de vaststelling van een nieuw forfait tijdig kan plaatsvinden, waarbij het voldoen op aangifte zo min mogelijk uitstel hoeft te lijden. Een voorbeeld.

#### Voorbeeld 4

Stel een producent heeft een forfait voor de kalenderjaren 2008 tot en met 2012 (maximaal vijf jaar). Voor 1 april 2012 dient hij een nieuw verzoek in te dienen. Vanaf het nieuwe verzoek (uiterlijk 31 maart 2012) heeft de Belastingdienst vervolgens weer een jaar om te beslissen op de aanvraag, waardoor de beslissing zal vallen vóór de eerste schattingsopgave plus voorlopige betaling voor het jaar 2013 (eerste kwartaal) en in elk geval op tijd voor de aangifte over het tijdvak 2013.

Indien een producent niet tijdig een verzoek doet om de vaststelling via de weg van het wettelijke forfait te continueren, kan hij alsnog een verzoek indienen, maar in dat geval kan het forfait slechts betrekking hebben op de kalenderjaren (tijdvakken) die liggen na het kalenderjaar waarin de dagtekening ligt van de beschikking waarin het nieuwe forfait wordt vastgesteld.

#### Voorbeeld 5

Dus als de producent pas op 1 juli 2012 verzoekt om continuering en vaststelling van het nieuwe forfait voor vijf kalenderjaren en de dagtekening van de beschikking waarbij de inspecteur het nieuwe forfait vaststelt, is 1 februari 2013, dan kan de beschikking slechts zien op maximaal vijf kalenderjaren vanaf het jaar 2014. Waarschijnlijk zal de belastingplichtige er in de praktijk ook dan wel uitkomen met de inspecteur, maar hij heeft in elk geval voor het jaar 2013 geen toegang tot het wettelijke forfait, met andere woorden: geen voor bezwaar vatbare beschikking voor het jaar 2013 en ook geen apart tarief voor het geval hij niet wil splitsen in materiaalsoorten.

Er moet een prikkel uitgaan naar de belastingplichtige om zichzelf te blijven melden. Overigens, de Belastingdienst is aan het bekijken of er in het systeem een signaal kan worden ingebouwd, waardoor de belastingplichtige tijdig kan worden geïnformeerd dat hij een nieuw forfait dient aan te vragen.

Wat betreft het doen van de aangifte en de daarbij geldende termijnen, geldt het bepaalde in artikel 10 van de AWR. De inspecteur stelt de termijn voor het doen van aangifte vast. Deze termijn bedraagt ten minste een maand na het einde van het tijdvak. Indien een producent tijdig om de vaststelling van een forfait heeft verzocht, zal de inspecteur uitstel verlenen voor het doen van aangifte.

Artikel IX, onderdeel Q, bewerkstelligt dat artikel 89 van de Wbm wordt aangepast, opdat bij toepassing van het forfait de wettelijke termijn voor het voldoen op aangifte wordt verschoven (artikel 89, vijfde lid (nieuw),

van de Wbm). Indien er sprake is van toepassing van het forfait dient de alsnog meer verschuldigde belasting te zijn voldaan binnen één kwartaal volgend op het kwartaal waarbinnen de dagtekening ligt van de beschikking waarbij het forfait wordt vastgesteld. Indien de beschikking echter is afgegeven in een kalenderjaar voorafgaande aan of in een kalenderjaar waarop het forfait mede betrekking heeft, dan geldt het huidige artikel 89, vierde lid, van de Wbm: binnen één kwartaal na het einde van het tijdvak. Een voorbeeld ter verduidelijking van de verschuiving van de verplichting tot het voldoen op aangifte.

Voorbeeld 6

Indien een producent voor 1 april 2009 een forfait aanvraagt voor de tijdvakken 2008 tot en met 2012 en de inspecteur stelt het forfait vast bij voor bezwaar vatbare beschikking op 15 september 2009, dan dient de producent voor het tijdvak 2008 te voldoen op aangifte uiterlijk 31 december 2009. Voor het tijdvak 2009 geldt dat uiterlijk op 31 maart 2010 dient te zijn voldaan op aangifte. Stel, dat deze producent de vaststelling van het forfait wil continueren en hij daarom verzoekt op 31 maart 2012. De inspecteur stelt een nieuw forfait vast voor de kalenderjaren 2013 tot en met 2017 op 1 augustus 2012, dan geldt dat de producent voor het tijdvak 2013 pas hoeft te voldoen op aangifte uiterlijk 31 maart 2014 (immers één kwartaal na einde tijdvak).

Er wordt verder op gewezen dat de vanaf 2009 in artikel 27 van de Uitvoeringsregeling Algemene wet inzake rijksbelastingen 1994 opgenomen verplichting van de ondernemer om uiterlijk aan het einde van elk kwartaal van een jaar, een voorlopige betaling te doen, gewoon blijft bestaan, ook voor de ondernemer die in afwachting is van de vaststelling van het voor hem geldende forfait. Deze betaling bedraagt 25% van de verpakkingenbelasting die over het voorafgaande kalenderjaar verschuldigd zou zijn op basis van het tarief dat geldt voor het kalenderjaar waarin de voorlopige betalingen moeten worden gedaan. De ondernemer zal hiertoe een schatting moeten maken. De daadwerkelijke verschuldigdheid zal blijken als het forfait is vastgesteld en de ondernemer zal gaan voldoen op aangifte zoals hiervoor is uiteengezet. Eventuele verschillen met de schattingen en de voorlopige betalingen worden dan rechtgezet. Overigens, de inspecteur kan op basis van artikel 27, derde lid, van de Uitvoeringsregeling Algemene wet inzake rijksbelastingen 1994 de ondernemer toestemming geven voorlopige betalingen te doen ter grootte van een ander bedrag.

De problematiek van moeilijke schattingen en mogelijk grote afwijkingen tussen deze schattingen en de daadwerkelijke aangiften zal vooral spelen voor de belastingjaren 2008 en 2009, waarin de systematiek van het forfait moet worden opgebouwd. Voor de jaren daarna zal het forfait in beginsel altijd op tijd worden vastgesteld voor het doen van de eerste schatting. De geschetste problematiek zal verder voorkomen bij startende producenten die een aanvraag voor een forfait indienen.

Indien de omstandigheden die uitgangspunt waren bij de vaststelling van het forfait zijn gewijzigd, waardoor het forfait niet langer de werkelijkheid benadert, dient de producent voor wie een forfait is vastgesteld, dit op grond van artikel 84a, vijfde lid, van de Wbm aan de inspecteur te melden. De inspecteur wijzigt dan op zijn beurt de beschikking waarbij het forfait is vastgesteld. Uiteraard geldt hierbij dat niet elke kleine wijziging dient te worden gemeld. Het forfait dient immers de werkelijkheid te benaderen. De producent die gedurende de looptijd van zijn forfait overstapt naar het milieu minder belastende verpakkingsmaterialen, kan via deze melding en wijziging van het forfait voor deze overstap meteen beloond worden door een beter op zijn situatie toegesneden forfait. Maar ook de producent die juist het milieu meer belastende verpakkingsmaterialen gaat gebruiken, dient dit te melden bij de inspecteur. De inspecteur wijzigt ook dan de eerder afgegeven beschikking, zodat het forfait meer recht kan doen aan

de feitelijke situatie. Een dergelijk nieuw forfait kan wel alleen voor in de toekomst liggende belastingjaren worden vastgesteld. In het vijfde lid is het tweede lid van overeenkomstige toepassing verklaard. Hiermee wordt bewerkstelligd dat het nieuwe forfait wederom een maximale looptijd heeft van vijf aaneengesloten kalenderjaren. Hierbij zal het lopende forfait worden vervangen door een nieuwe. Ook het nieuwe forfait zal bij voor bezwaar vatbare beschikking worden vastgesteld. Dit is geregeld door middel van de wijziging van artikel 91, eerste lid, van de Wbm. Op grond van artikel 91, tweede lid, van de Wbm bedraagt de beslistermijn van de inspecteur voor het verzoek een jaar na ontvangst van het verzoek. Artikel 84a, zesde lid, van de Wbm geeft ook de inspecteur de mogelijkheid de beschikking ambtshalve te wijzigen indien zich een situatie voordoet als hiervoor omschreven in de toelichting op het vijfde lid, maar waarbij de producent nalaat dit aan de inspecteur te melden. Ook in deze situatie geldt dat deze wijziging zowel ten voordele als ten nadele van de producent kan uitpakken. Aangezien het hier echter een situatie betreft, waarbij de inspecteur achteraf zal constateren dat het forfait niet langer passend is (immers, de omstandigheden die uitgangspunt waren bij de vaststelling van het forfait zijn gewijzigd, maar de producent heeft nagelaten dit te melden), is voorzien in de bevoegdheid voor de inspecteur de beschikking met terugwerkende kracht aan te passen: terugwerkende kracht tot en met het eerste kalenderjaar volgend op het kalenderjaar waarin de omstandigheden zijn gewijzigd. Zo ontstaat feitelijk een vergelijkbare situatie met die voorzien in het vijfde lid. In de situatie van het vijfde lid is immers in beginsel sprake van dezelfde situatie als in het zesde lid, met dien verstande dat daar wel de verplichte melding wordt gedaan. Aanpassing van de beschikking waarbij het forfait is vastgesteld, op grond van het vijfde lid, kan alleen voor in de toekomst liggende kalenderjaren. In beide gevallen geldt een nieuwe beschikking vanaf het kalenderjaar volgend op die waarin de omstandigheden zijn gewijzigd. De inspecteur zal een wijziging van de eerdere beschikking doen bij voor bezwaar vatbare beschikking. In dit artikellid is dat zelfstandig geregeld. Verder is ook in het zesde lid, het tweede lid van overeenkomstige toepassing verklaard (zie hierover de toelichting op het vijfde lid hiervoor). Artikel 84a, zevende lid, van de Wbm voorziet in een tweede bevoegdheid van de inspecteur de beschikking waarbij het forfait is vastgesteld ambtshalve te wijzigen. Deze tweede bevoegdheid krijgt de inspecteur indien de producent onjuiste of onvolledige informatie heeft verstrekt bij de vaststelling van het forfait. Vanwege het gegeven dat in een dergelijk geval in feite nooit een forfait is vastgesteld dat de werkelijkheid benadert, kan de inspecteur het forfait wijzigen met terugwerkende kracht tot en met het eerste kalenderjaar waarvoor het forfait is vastgesteld. Ook hier geldt dat de inspecteur een eerdere beschikking zal wijzigen bij voor bezwaar vatbare beschikking. In dit artikellid is dat zelfstandig geregeld. Verder is ook in het zevende lid, het tweede lid van overeenkomstige toepassing verklaard (zie hierover de toelichting op het vijfde lid hiervoor). Het nieuwe zesde lid van artikel 89 van de Wbm voorziet erin dat indien de belastingplichtige bij toepassing van artikel 84a van de Wbm (toepassing van het forfait) niet heeft voldaan aan de meldingsplicht, bedoeld in artikel 84a, vijfde lid, of onjuiste of onvolledige informatie heeft verstrekt bij de vaststelling van het forfait en mitsdien te weinig belasting is geheven, deze te weinig geheven belasting kan worden nageheven. Ook voorziet de wet erin dat in dat geval een verzuimboete of in voorkomende gevallen een vergrijpboete kan worden opgelegd, analoog aan de artikelen 67c respectievelijk 67f van de Wbm.



De wijzigingen, opgenomen in het eerste en derde lid, zijn toegelicht bij de in artikel IX, onderdeel H, opgenomen wijziging van artikel 84 van de Wbm.

Met terugwerkende kracht tot 1 januari 2008 worden de tarieven voor biokunststof verlaagd naar het niveau van de tarieven voor papier en karton. In het tweede en vierde lid van dit onderdeel wordt bewerkstelligd dat dit gebeurt zowel voor de primaire verpakkingen als de secundaire en tertiaire verpakkingen.

In het vijfde lid worden een nieuw derde, vierde en vijfde lid toegevoegd aan artikel 86 van de Wbm. Artikel 86 van de Wbm bevat thans al een derde lid, waarin de statiegeldregeling is opgenomen. Deze is vastgesteld bij Belastingplan 2008. De inwerkingtreding van voornoemd derde lid is echter pas voorzien bij koninklijk besluit. Voor wordt gesteld de regeling anders te redigeren. Enerzijds omdat de huidige wettekst is gekoppeld aan het onderscheid tussen primaire en secundaire/tertiaire verpakkingen, waarvan wordt voorgesteld omdat van 1 januari 2009 te laten vervallen (zie artikel IX, onderdeel K). Anderzijds omdat via de nieuwe redactie beter tot uitdrukking wordt gebracht dat de regeling past binnen de aard en opzet van het stelsel van de verpakkingenbelasting (namelijk uiting geven aan de lagere milieudruk als gevolg van een statiegeldsysteem). Doordat de regeling nu duidelijk past binnen de aard en opzet van het stelsel hoeft de regeling niet te worden gemeld bij de Europese Commissie.

Omdat wordt voorgesteld de aangepaste regeling voor statiegeldflessen met terugwerkende kracht ook al toe te passen over 2008 vervalt de (nog niet in werking getreden) versie van het derde lid van artikel 86 uit het Belastingplan 2008 (zie artikel XXIII, onderdeel D).

Verder is de strekking van de regeling op verzoek van het bedrijfsleven iets ruimer geformuleerd. De regeling is niet langer beperkt tot flessen voor frisdrank, water of bier, maar staat nu open voor de flessen voor alle dranken waarvoor op grond van een publiekrechtelijk voorschrift een op de consument gerichte statiegeldregeling geldt. Gedacht kan worden aan flessen voor zuivel of vruchtensap. Ter verduidelijking wordt tegelijkertijd met de inwerkingtreding van dit artikelonderdeel, een definitie van «drank» aan artikel 80 van de Wbm toegevoegd (zie artikel IX, onderdeel E).

Het tarief voor statiegeldflessen wordt vastgesteld op een bepaald percentage van de tarieven per materiaalsoort die genoemd zijn in artikel 86, eerste lid, van de Wbm. Dat percentage voor deze verpakkingen is evenals de tarieven, bedoeld in het eerste lid van voornoemd artikel 86 afhankelijk van de milieudruk van deze verpakkingen. Op dit moment wordt nog onderzoek verricht naar de exacte milieueffecten van deze verpakkingen. De uitkomst daarvan en de vertaling naar de vast te stellen percentages zijn nog ongewis. In dat verband is voorzien in een vaststelling van de percentages bij ministeriële regeling.

Aan artikel 86 van de Wbm wordt voorts een nieuw vierde lid toegevoegd. In dit nieuwe vierde lid wordt een apart tarief geïntroduceerd voor het geval een uitsplitsing naar materiaalsoorten en naar primaire verpakkingen enerzijds en secundaire/tertiaire verpakkingen anderzijds (dit laatste geldt alleen voor het jaar 2008) niet anders dan met buitengewoon bezwaar mogelijk is. Dit tarief wordt het algemeen tarief. Dit algemeen tarief geldt in alle gevallen waarin de uitsplitsing naar materiaalsoorten en soorten verpakking niet anders dan met buitengewoon bezwaar mogelijk is. Het ziet bijvoorbeeld op de situatie waarin op grond van artikel 84a van de Wbm een forfait wordt vastgesteld voor het totaal aantal kilogrammen, zonder dat daarbij een uitsplitsing naar materiaalsoorten plaatsvindt. Bij toepassing van het forfait is er sprake van verpakkingen van geïmporteerde producten, maar de regeling is hiertoe niet beperkt. Ook in binnen-

landse situaties, waarbij een producent in Nederland verpakte producten voor het eerst ter beschikking stelt aan een ander in Nederland en hij de verpakkingen waarover hij belasting verschuldigd is niet anders dan met buitengewoon bezwaar kan uitsplitsen naar de diverse materiaalsoorten, geldt voor hem hetzelfde algemeen tarief. Buitenlandse en binnenlandse producten worden derhalve op dezelfde manier behandeld. Met deze regeling worden de administratieve lasten verlaagd. Daar tegenover staat dat, om te voorkomen dat producenten al te gemakkelijk kiezen voor het algemeen tarief, het tarief boven het gemiddelde is vastgesteld.

Een belastingplichtige kan echter tegenbewijs leveren tegen de hoogte van het algemeen tarief en bij slagen van het bewijs uitkomen op een lager algemeen tarief. Hierin voorziet het vijfde lid van artikel 86. Indien het algemeen tarief, bedoeld in het vierde lid, van toepassing is, en de belastingplichtige aannemelijk maakt dat in de verpakkingen de materiaalsoort «aluminium en legeringen van aluminium» niet is verwerkt, geldt het tarief voor kunststof. Indien de belastingplichtige aannemelijk maakt dat ook deze laatste materiaalsoort niet is verwerkt in de verpakkingen, geldt het eerstvolgende tarief na kunststof: het tarief voor overige materialen, enzovoort. Hierbij is gekozen voor de lichtste vorm van bewijs: aannemelijk maken. De gedachte is dat, ondanks het feit dat het uitsplitsen naar de diverse materiaalsoorten niet anders dan met buitengewoon bezwaar kan geschieden, het aannemelijk maken van het niet voorkomen van een hoog belaste materiaalsoort in de belaste verpakkingen van een producent, relatief eenvoudig is.

In het nieuwe zesde lid van artikel 86 van de Wbm is geregeld dat de belastingplichtige die in aanmerking wil komen voor toepassing van het algemeen tarief, al dan niet verlaagd op grond van het vijfde lid, hiertoe een verzoek moet indienen bij de inspecteur. De inspecteur beslist hierop bij voor bezwaar vatbare beslissing. Dit is geregeld door een aanpassing van het bestaande artikel 91, eerste lid, van de Wbm, welk artikellid voor de gehele Wbm regelt wanneer er sprake is van een beslissing op verzoek door de inspecteur bij voor bezwaar vatbare beschikking (zie artikel IX, onderdeel R, eerste lid).

#### *Artikel IX, onderdeel K (artikel 86 van de Wet belastingen op milieugrondslag)*

In het eerste lid, worden de nieuwe tarieven voor de verpakkingenbelasting vastgesteld met ingang van 1 januari 2009. Bij deze tariefstelling is rekening gehouden met het laten vervallen van het onderscheid primaire versus secundaire/tertiaire verpakkingen en andere zaken waarvoor dekking moest worden gevonden binnen de verpakkingenbelasting zelf (bijvoorbeeld uitsluiten logistieke hulpmiddelen en bij ministeriële regeling aan te wijzen verpakkingsproducten).

Het huidige artikel 86, tweede lid, van de Wbm vervalt. Hierdoor vervalt het onderscheid tussen primaire verpakkingen enerzijds en secundaire en tertiaire verpakkingen anderzijds. Dit onderscheid vervalt op verzoek van het bedrijfsleven. Hierdoor wordt het aantal tarieven in de verpakkingenbelasting sterk gereduceerd. In dat verband wordt het bij artikel IX, onderdeel J, aan artikel 86 toegevoegde derde tot en met zesde lid, vernummerd tot tweede tot en met vijfde lid en wordt de redactie van artikel 86, derde lid (nieuw), aangepast aan de nieuwe situatie.

#### *Artikel IX, onderdelen L en M (artikel 87 van de Wet belastingen op milieugrondslag)*

De wijzigingen van artikel IX, onderdeel L, eerste en tweede lid, zijn het gevolg van de aanpassingen die met terugwerkende kracht tot 1 januari 2008 in artikel 86 van de Wbm worden aangebracht. De strekking van het gewijzigde vierde lid is de afzonderlijk in artikel 86 van de Wbm voorko-

mende materiaalsoorten met daaraan gekoppeld een eigen tarief als afzonderlijke materiaalsoorten aan te merken. Met een dergelijke bepaling kan de regeling van artikel 87 van de Wbm ongewijzigd blijven bestaan, zij het dat het huidige vierde lid overbodig is geworden, omdat nu hetzelfde wordt bereikt, maar dan met een andere formulering.

De wijzigingen van artikel IX, onderdeel M, treden in werking met ingang van 1 januari 2009 en vloeien voort uit het per die datum laten vervallen van het huidige artikel 86, tweede lid, van de Wbm (tarieven voor secundaire en tertiaire verpakkingen) en de vernummering van enkele leden van dat artikel.

*Artikel IX, onderdeel M (artikel 87 van de Wet belastingen op milieugrondslag)*

Dit onderdeel is toegelicht bij de in artikel IX, onderdeel L, opgenomen wijziging van artikel 87 van de Wbm.

*Artikel IX, onderdelen N en R, eerste lid (afdeling 5a, artikelen 87a, 87b, 87c, 87d en 91 van de Wet belastingen op milieugrondslag)*

In afdeling 5a wordt de, reeds in de brief inzake de fiscale vergroening<sup>1</sup> aangekondigde, vermindering voor indirecte export (exportvermindering) geïntroduceerd.

Op grond van artikel 87a, eerste lid, van de Wbm kan een belastingplichtige op het bedrag van de belasting die in een tijdvak verschuldigd is geworden na toepassing van artikel 87 van de Wbm een bedrag in mindering brengen: de exportvermindering. De exportvermindering betreft de verpakking van de producten, die hij als zodanig verpakt ter beschikking gesteld heeft gekregen van een producent en voor zover hij die op zijn beurt ter beschikking stelt en bij deze terbeschikkingstelling de producten voor het eerst buiten Nederland worden gebracht (indirecte export). Het gaat dan om de verpakkingen die in hetzelfde tijdvak ter beschikking worden gesteld als waarover de verschuldigdheid bestaat. Met andere woorden, het doet er niet toe wanneer de belastingplichtige de verpakte producten zelf heeft ingekocht of geleverd heeft gekregen. Relevant is wanneer hij ze zelf exporteert; alleen die verpakkingen die in een tijdvak «x» worden geëxporteerd, worden in aanmerking genomen voor de exportvermindering die dus in mindering mag worden gebracht op de verschuldigde belasting in tijdvak «x» na toepassing van artikel 87 van de Wbm.

Resultaat van een en ander is dat er twee bedragen met elkaar worden gesaldeerd. Te weten het bedrag van de in een tijdvak verschuldigde belasting na aftrek van de belastingvermindering (de «15 000 kg-drem-pel»), bedoeld in artikel 87 van de Wbm, en het bedrag van de exportvermindering eveneens na vermindering (zie hierna).

Van belang is nog dat voor het begrip verpakking gekeken moet worden naar de definitie van artikel 80, onderdeel a, van de Wbm. Producten die niet als verpakking worden beschouwd, kunnen daardoor evenmin in aanmerking worden genomen voor de berekening van de exportvermindering.

Daarnaast is voorzien in een anti-misbruikregeling. In de laatste volzin van het eerste lid van artikel 87a van de Wbm wordt de exportvermindering uitgesloten voor verpakkingen waarvan de belastingplichtige weet of redelijkerwijs kan weten dat er geen verpakkingenbelasting over is betaald. Hiermee wordt voorkomen dat er constructies worden opgezet met als enig doel het verkrijgen van de exportvermindering. De regeling creëert geen extra onderzoeksplicht. Het gaat om de informatie die de belastingplichtige in het normale handelsverkeer verkrijgt. Een voorbeeld.

---

<sup>1</sup> Kamerstukken II 2007/08, 31 492, nr. 1, blz. 9 en 32.

#### Voorbeeld 7

Een groep van tien exporterende bedrijven blijven elk met hun verpakkingshoeveelheid onder de drempel van 15 000 kg. Door gezamenlijk een bedrijf op te richten dat als tussenhandelaar opereert kan de tussenhandelaar de exportvermindering terugvragen, terwijl duidelijk is dat er nooit verpakkingenbelasting op deze verpakkingen is betaald. De laatste volzin van het eerste lid van artikel 87a van de Wbm zorgt ervoor dat deze constructie niet leidt tot een exportvermindering.

In artikel 87a, tweede lid, van de Wbm is geregeld hoe de hoogte van het bedrag van de exportvermindering dient te worden berekend. Het gewicht van de in de verpakking verwerkte materiaalsoorten, gemeten in kilogrammen, wordt vermenigvuldigd met de tarieven per materiaalsoort, genoemd in artikel 86 van de Wbm. Van belang is dat in artikel 87a, zesde lid, van de Wbm een vergelijkbare bepaling is opgenomen als in het nieuwe artikel 87, vierde lid, onderdeel a, van de Wbm: de afzonderlijk in artikel 86 van de Wbm voorkomende materiaalsoorten met daaraan gekoppeld een eigen tarief worden als afzonderlijke materiaalsoorten aangemerkt. Een vergelijkbare bepaling als artikel 87, vierde lid, onderdeel b, van de Wbm is voor het exportverminderingartikel niet nodig, aangezien de vaststelling van het forfait, en daarmee het aparte tarief bij toepassing van het forfait zonder uitsplitsing naar materiaalsoorten, hierbij niet speelt.

Artikel 87a, derde lid, van de Wbm bepaalt dat op het conform het tweede lid berekende bedrag aan exportvermindering (wat een positief bedrag is) vervolgens een correctie (in de wettekst «vermindering») wordt toegepast tot ten hoogste het bedrag van de exportvermindering. Deze vermindering is in feite een 15 000 kg-drempel, spiegelbeeld van de drempel in artikel 87 van de Wbm. De hoogte van deze vermindering op de exportvermindering is gelimiteerd, omdat anders een negatief bedrag zou kunnen ontstaan, waardoor de letter van de wet volgend, een te betalen bedrag aan belasting het gevolg zou zijn.

Een voorbeeld.

#### Voorbeeld 8

Stel een verschuldigd bedrag aan belasting van € 50 000. Toepassing van artikel 87 van de Wbm levert een vermindering van € 7 500 op. Resteert een bedrag aan verschuldigde belasting van € 42 500. Daarop mag de exportvermindering in mindering worden gebracht, stel € 7 500, die vervolgens ook gecorrigeerd moet worden met een 15 000 kg-drempel (de vermindering). De vermindering zou hoger kunnen uitvallen, bijvoorbeeld € 8 000. Zonder de limitering die nu in de wet is opgenomen resulteert een en ander in een negatief bedrag: € 7 500 minus € 8 000 = -/€ 500. Naar de letter van de wet mag het bedrag van de verschuldigde belasting na toepassing van artikel 87 van de Wbm (€ 42 500) worden verminderd met het bedrag van de gecorrigeerde exportvermindering (-/€ 500). Min en min is plus, resultaat: totaal verschuldigd € 43 000. Dat is niet de bedoeling, vandaar de limiet. Als gevolg van de werking van de limiet komt de exportvermindering in dit voorbeeld op nihil uit, waardoor de beschuldigde belasting € 42 500 blijft.

Artikel 87a, vierde en vijfde lid, van de Wbm geven aan hoe het bedrag van de vermindering op de exportvermindering moet worden berekend. In feite zijn beide bepalingen de spiegelbeeldsituaties van het bepaalde in artikel 87, tweede, onderscheidenlijk derde lid, van de Wbm.

Voorbeeld van toepassing van artikel 87a, vierde lid, van de Wbm.

#### Voorbeeld 9

Stel, de exportvermindering bedraagt voor een belastingplichtige € 25 000. Op deze exportvermindering wordt een vermindering toegepast tot ten hoogste het bedrag van de exportvermindering. Indien sprake is van één materiaalsoort van de verpakkingen waarop de exportvermindering ziet, bijvoorbeeld alleen kunststof primaire verpakkingen<sup>1</sup>, dan bedraagt de vermindering op de exportvermindering:  $15\ 000 \times € 0,3554 = € 5\ 331$ . Uiteindelijk mag een bedrag van  $(€ 25\ 000 - € 5\ 331) = € 19\ 669$  worden afgetrokken van de na toepassing van artikel 87 van de Wbm verschuldigde belasting.

#### Voorbeeld van toepassing van artikel 87a, vijfde lid, van de Wbm.

#### Voorbeeld 10

Stel, de exportvermindering bedraagt voor een belastingplichtige € 25 000. Op deze vermindering wordt een vermindering toegepast tot ten hoogste het bedrag van de exportvermindering. Indien sprake is van twee of meer materiaalsoorten (zie het zesde lid) van de verpakkingen waarop de exportvermindering ziet, bijvoorbeeld kunststof primaire verpakkingen, kunststof secundaire verpakkingen en glazen primaire verpakkingen, dan bedraagt de vermindering op de exportvermindering de optelsom van de verminderingen per materiaalsoort. De vermindering per materiaalsoort bedraagt:  $15\ 000 \times$  het gewichtsaandeel van die materiaalsoort in het totaalgewicht van al die materiaalsoorten samen, vermenigvuldigd met het voor de betreffende materiaalsoort geldende tarief. Aangenomen dat de belastingplichtige uit het voorbeeld indirect heeft geëxporteerd: 20 000 kg kunststof primaire verpakkingen, 10 000 kg kunststof secundaire verpakkingen en 15 000 kg glazen primaire verpakkingen. De vermindering op de exportvermindering bedraagt voor de kunststof primaire verpakkingen  $15\ 000 \times (20/45)$ , zijnde het gewichtsaandeel van deze materiaalsoort  $\times € 0,3554$  (zijnde het tarief voor kunststof primaire verpakkingen). De vermindering voor de kunststof secundaire verpakkingen bedraagt dan  $15\ 000 \times (10/45) \times € 0,1247$ . Ten slotte de vermindering voor de glazen primaire verpakkingen:  $15\ 000 \times (1/3) \times € 0,0456$ . De totale vermindering op de exportvermindering bedraagt:  $€ 2\ 369,33 + € 415,67 + € 228,00 = € 3\ 013$ . Kortom, uiteindelijk mag een bedrag van (exportvermindering -/- correctie =  $€ 25\ 000 - € 3\ 013$ ) =  $€ 21\ 987$  worden afgetrokken van de na toepassing van artikel 87 van de Wbm verschuldigde belasting.

Uit artikel 87b, eerste lid, van de Wbm vloeit voort dat ingeval na toepassing van artikel 87a van de Wbm een negatief bedrag resteert, dit bedrag op verzoek van de belastingplichtige wordt uitbetaald. Het verzoek daartoe geschiedt bij de aangifte over het betreffende tijdvak. De Belastingdienst is aan het onderzoeken of dit in het systeem van de elektronische aangifte op een eenvoudige wijze kan worden ingebouwd, waardoor met het aanvinken van een optie zou kunnen worden volstaan. Om de toegang tot de rechter ook op dit punt veilig te stellen, beslist de inspecteur op het verzoek om uitbetaling bij voor bezwaar vatbare beschikking. Dit blijkt uit artikel IX, onderdeel R, waarin onder andere artikel 91, eerste lid, van de Wbm in die zin wordt aangepast. Artikel 91, eerste lid, van de Wbm, bepaalt voor de gehele Wbm wanneer er sprake is van een beslissing op verzoek door de inspecteur bij voor bezwaar vatbare beschikking. Artikel 87c van de Wbm ziet op de ondernemer die zelf niet belastingplichtig is voor de verpakkingenbelasting, maar die wel verpakte producten waarop verpakkingenbelasting drukt, indirect exporteert. Het betreft dus de ondernemer die verpakte producten, die hij verpakt ter beschikking gesteld heeft gekregen van een producent, op zijn beurt in een tijdvak ter beschikking stelt en bij deze terbeschikkingstelling buiten Nederland brengt. Voor deze ondernemer is er ook de mogelijkheid om de op de geëxporteerde producten drukkende verpakkingenbelasting terug te vragen. Voor hem zijn de artikelen 87a en 87b van de Wbm van overeenkomstige toepassing. Nu deze ondernemer normaliter geen aangifte verpakkingenbelasting zal doen, hij is immers geen verpakkingenbelasting

<sup>1</sup> Alleen voor 2008 is voor de berekening van de exportvermindering het onderscheid primair-secundair/tertiair nog van belang. Omdat dit (tarief)onderscheid vanaf 2009 vervalt, zal het onderscheid ook niet meer hoeven te worden gemaakt voor de berekening van de exportvermindering.

verschuldigd, is in artikel 87b, tweede lid, tweede volzin, van de Wbm geregeld dat hij het verzoek om teruggaaf kan doen door het doen van aangifte.

Op grond van artikel 52 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen heeft de ondernemer, bedoeld in artikel 87c, een administratieplicht. Om onduidelijkheid op dit punt te voorkomen is in artikel 87d nog een specifieke verplichting opgenomen opdat buiten twijfel is dat de ondernemer, bedoeld in artikel 87c van de Wbm, gehouden is een administratie te voeren en de daartoe behorende boeken, bescheiden en andere gegevensdragers op zodanige wijze te bewaren, dat te allen tijde zijn rechten (op een teruggaaf) ter zake van de verpakkingenbelasting hieruit duidelijk blijken.

*Artikel IX, onderdeel O (artikel 87a van de Wet belastingen op milieugrondslag)*

De in dit onderdeel opgenomen wijzigingen van artikel 87a van de Wbm treden in werking met ingang van 1 januari 2009 en vloeien voort uit het per die datum laten vervallen van het huidige artikel 86, tweede lid, van de Wbm (tarieven voor secundaire en tertiaire verpakkingen) en de vernummering van enkele leden van dat artikel.

*Artikel IX, onderdeel P (afdeling 7, artikel 88a van de Wet belastingen op milieugrondslag)*

De nieuwe afdeling 7, binnen hoofdstuk VIII, van de Wbm, strekt ertoe de Belastingdienst de mogelijkheid te bieden met belastingplichtigen in de uitvoering maatwerk te kunnen leveren voor mogelijke knelpunten van de verpakkingenbelasting. Verwezen zij naar de duidelijke afspraken over de invulling van de belastingplicht die bijvoorbeeld zijn gemaakt met de sierteeltsector en de groente- en fruitsector. Dergelijke afspraken kunnen ertoe leiden dat de belastingplicht wordt verlegd binnen een bepaalde groep. Ook kan worden afgesproken dat bij het doen van aangifte al direct rekening mag worden gehouden met het ervaringscijfer voor de indirecte export binnen die bepaalde groep. Dit betekent dat die kilogrammen verpakkingen die indirect worden geëxporteerd niet hoeven te worden aangegeven, hetgeen resulteert in een lager aantal aan te geven kilogrammen verpakkingen, als gevolg waarvan weer meer belastingplichtigen onder de drempel van 15 000 kg blijven. Indien een dergelijke afspraak wordt gemaakt, zal ook worden overeengekomen dat er verder geen aanspraken kunnen worden gemaakt op de vermindering voor indirecte export, anders zou een dubbelvoordeel kunnen worden genoten. Aan het object van de heffing wordt niet getornd.

Aangezien deze afspraken niet corresponderen met de tekst van de wet, maar wel leiden tot de oplossing van grote knelpunten in de uitvoering en voorts een vermindering van de administratieve lasten tot gevolg hebben, is er voor gekozen voor deze mogelijkheid een wettelijke basis te creëren. Er wordt in de wet een delegatiegrondslag opgenomen om bij AMvB regels te kunnen stellen met betrekking tot de heffing van de verpakkingenbelasting. De regeling geldt dan voor alle ondernemers in de groep waarmee de afspraak wordt gemaakt. De delegatiegrondslag is zo geclausuleerd mogelijk geformuleerd, opdat duidelijk is hoever een regeling kan strekken. De ontwerp-AMvB wordt voor advies voorgelegd aan de Raad van State, zodat ook op die wijze een waarborg wordt geboden.

*Artikel IX, onderdeel Q (artikel 89 van de Wet belastingen op milieugrondslag)*

Dit onderdeel is toegelicht bij het in artikel IX, onderdeel I, opgenomen artikel 84a van de Wbm.

Dit onderdeel is toegelicht bij de in artikel IX, onderdeel I (voor zover het betreft het eerste lid) en N (voor zover het betreft het tweede lid) opgenomen artikel 84a, respectievelijk afdeling 5a van de Wbm.

### **Artikel X**

*Artikel X (overgangsrecht verpakkingenbelasting)*

Artikel X voorziet in overgangsrecht inzake de forfaitregeling voor de verpakkingenbelasting. Op grond van het nieuwe artikel 84a van de Wbm kan een producent die een forfait kan aanvragen dit slechts doen voor in de toekomst liggende kalenderjaren. De producent, die voor de eerste keer een aanvraag indient, kan verzoeken het forfait ook betrekking te laten hebben op het kalenderjaar waarin hij de aanvraag doet. Aangezien naar verwachting in 2009 veel producenten die in aanmerking komen voor een forfaitaire regeling een verzoek zullen indienen en de mogelijkheid van vaststelling van een forfait met terugwerkende kracht tot 1 januari 2008 wordt voorgesteld, is in de wet ook in overgangsrecht voorzien. Voor de producent die voor 1 april 2009 de aanvraag indient, kan het forfait ook over het kalenderjaar 2008 worden vastgesteld.

### **Artikel XI**

*Artikel XI (geen indexatie verpakkingenbelasting in 2009)*

Op grond van dit artikel zal per 1 januari 2009 de indexatie van de tarieven van de verpakkingenbelasting niet plaatsvinden.

### **Artikel XII**

*Artikel XII, onderdeel A (artikel 9 van de Wet op de belasting van personenauto's en motorrijwielen 1992)*

Zoals aangekondigd in het Beleidsprogramma van het kabinet en de brieven over fiscale vergroening en fiscale aspecten Anders Betalen voor Mobiliteit van 30 mei jl. aan de Tweede Kamer (Kamerstukken II 2007/08, 31 492, nr. 1 en 31 305, nr. 35) is sprake van omzetting van een deel van de belasting van personenauto's en motorrijwielen (BPM) in de motorrijtuigenbelasting (MRB) met het oog op de invoering van de kilometerbijrijzing.

Voor 2009 leidt dit per 1 januari tot de volgende wijzigingen. De bestaande 42,3% van de netto catalogusprijs wordt verlaagd tot 40% van de netto catalogusprijs. Ook wordt de vaste brandstofvermindering voor een benzineauto van € 1 442 verlaagd tot € 1 364 terwijl de vaste brandstofvermeerdering van € 307 voor een personenauto of een bestelauto aangedreven door een motor met een compressieontsteking (dieselauto) wordt verlaagd tot € 290.

Motoren kennen een lager BPM-tarief dan personenauto's. Achtergrond daarvan was dat motoren als minder luxe werden beschouwd. Tevens worden de milieukosten van motoren nog niet voldoende doorberekend. Om hiermee beter rekening te houden blijft het BPM-tarief voor motoren ongewijzigd terwijl de MRB voor motoren, in lijn met de verhoging voor personenauto's en bestelauto's, wel wordt verhoogd. Voor elektrische motoren, zero-emission motoren, bestaat sinds 2008 een vrijstelling van BPM.

*Artikel XII, onderdeel B (artikel 9a van de Wet op de belasting van personenauto's en motorrijwielen 1992)*

Artikel 9a van de Wet op de belasting van personenauto's en motorrijwielen 1992 (Wet BPM) voorziet voor elke personenauto in een verlaging of verhoging van de BPM afhankelijk van het energielabel, het zogenoemde bonusmalusstelsel. Sinds 1 februari 2008 wordt op grond van het tweede lid een personenauto waarvan in het kentekenregister geen energielabel bekend is, automatisch in het G-label geplaatst. Hiervoor kunnen verschillende redenen zijn. Zo kan het voorkomen dat het energielabel in het kentekenregister niet aan de auto worden gekoppeld of de auto niet over een energielabel beschikt.

Wel heeft de belastingplichtige de mogelijkheid de energie-efficiëntieklasse (het energielabel) te bepalen aan de hand van de brandstofverbruiksgids, bedoeld in artikel 1 van het Besluit etikettering energiegebruik personenauto's. Indien de desbetreffende personenauto voorkomt in het brandstofverbruiksgids, geldt het daarin opgenomen label. Indien de desbetreffende personenauto daarin niet voorkomt, wordt het energielabel van de daarmee – in termen van brandstofsoort, energieverbruik, lengte en breedte – best vergelijkbare personenauto genomen. Inmiddels is gebleken dat deze mogelijkheid om het energielabel te bepalen aan de hand van de brandstofverbruiksgids in de praktijk tot problemen leidt. Daarom wordt dit alleen mogelijk indien de CO<sub>2</sub>-uitstoot van een personenauto op een bij ministeriële regeling voorgeschreven wijze is aangetoond. De meest voorkomende wijze zal zijn dat de CO<sub>2</sub>-uitstoot blijkt uit een individuele goedkeuring als bedoeld in artikel 26 van de Wegenverkeerswet 1994 of uit het certificaat van overeenstemming (document als bedoeld in artikel 6 van richtlijn 70/156/EEG van 6 februari 1970) dat behoort bij de personenauto. De wijziging van het vierde lid ziet op het herstel van de feitelijke onjuistheid.

*Artikel XII, onderdeel C (artikel 9ba van de Wet op de belasting van personenauto's en motorrijwielen 1992)*

Artikel 9ba voorziet in een CO<sub>2</sub>-toeslag voor zeer onzuinige personenauto's. De toeslag bedraagt thans per gram per kilometer CO<sub>2</sub>-uitstoot € 110 voor zover een bepaalde grens aan CO<sub>2</sub>-uitstoot wordt overschreden. Voor een personenauto wordt per 1 januari 2009 de bestaande grens van 232 gram per kilometer verlaagd naar 212 gram per kilometer en, in geval van een personenauto die wordt aangedreven door een motor met een compressieontsteking, wordt de bestaande grens van 192 gram per kilometer verlaagd naar 176 gram per kilometer. Tevens wordt de toeslag verhoogd naar € 125 per gram CO<sub>2</sub>-uitstoot per kilometer.

*Artikel XII, onderdelen D en E (artikelen 9c en 10 van de Wet op de belasting van personenauto's en motorrijwielen 1992)*

Zoals in het algemeen deel van deze memorie is vermeld, zullen zeer zuinige personenauto's vanaf 1 januari 2009 de facto geheel zijn vrijgesteld van BPM. Dit wordt geregeld in het nieuwe tweede lid van artikel 9c, waarin het tarief voor deze categorie personenauto's op nihil wordt gesteld. Het gaat om een personenauto met een CO<sub>2</sub>-uitstoot van niet meer dan 110 gram per kilometer of, in geval van een personenauto die wordt aangedreven door een motor met een compressie-ontsteking, een CO<sub>2</sub>-uitstoot van niet meer dan 95 gram per kilometer.

In het tot vierde lid vernummerde derde lid wordt door middel van een verwijzing naar artikel 9ba, tweede lid, ook voorzien in een definitie van CO<sub>2</sub>-uitstoot. De wijziging in artikel 10 vloeit voort uit de wijzigingen van artikel 9c en is van technische aard.



Dit onderdeel is toegelicht bij de in artikel XII, onderdeel D, opgenomen wijziging van artikel 9c van de Wet BPM.

### **Artikel XIII**

*Artikel XIII (overgangsbepaling belasting van personenauto's en motorrijwielen)*

Het gebruikelijke overgangsrecht voor de inwerkingtreding van maatregelen in de Wet BPM als in dit voorstel opgenomen is van toepassing. Dit brengt mee dat voor auto's waarvoor het kentekenbewijs is afgegeven vóór het tijdstip van inwerkingtreding van de maatregelen, dus 1 januari 2009, maar waarvan de tenaamstelling van het kenteken plaatsvindt binnen twee maanden na 1 januari 2009, nog de oude tarieven van toepassing zijn indien deze lager zijn. Indien sprake is van een verlaging van het tarief en vóór 1 januari 2009 het kentekenbewijs al is afgegeven maar nog niet te naam is gesteld, geldt dus het nieuwe lagere tarief. Dit is geregeld in het eerste lid.

In het tweede lid wordt geregeld dat de vrijstelling voor zeer zuinige auto's niet van toepassing is op personenauto's die vóór 1 januari 2009 voor het eerst in gebruik zijn genomen.

### **Artikel XIV**

*Artikel XIV, onderdeel A (artikel 9 van de Wet op de belasting van personenauto's en motorrijwielen 1992)*

In artikel 9 van de Wet BPM is het tarief en de maatstaf van heffing bepaald. Zowel het tarief als de maatstaf van heffing – thans nog de netto catalogusprijs – ondergaan de komende jaren wijziging, zoals aangekondigd in de brieven over fiscale vergroening en fiscale aspecten Anders Betalen voor Mobiliteit van 30 mei jl. aan de Tweede Kamer (Kamerstukken II 2007/08, 31 492, nr. 1 en 31 305, nr. 35). In dit wetsvoorstel wordt voorzien in een ombouw van de maatstaf van heffing van de netto catalogusprijs naar absolute CO<sub>2</sub>-uitstoot en tevens in een verschuiving (afbouw) voor de jaren 2009 tot en met 2013 van de BPM naar de MRB met het oog op de invoering van de kilometerbeprijzing.

Het tarief van de BPM is vanaf 2010 progressief afhankelijk van de absolute CO<sub>2</sub>-uitstoot. Er worden drie tariefschijven ingevoerd naast een vrijstelling voor de zeer zuinige auto's. Als gevolg van de technische ontwikkeling, bijvoorbeeld verbeteringen in de voertuigtechnologie, worden nieuwe personenauto's steeds zuiniger. Indien met het zuiniger worden van auto's geen rekening zou worden gehouden, wordt de stimulans die van de omgebouwde BPM-grondslag uitgaat, steeds kleiner. Daarnaast zou dit leiden tot een substantiële afname van inkomsten uit de BPM. Om hiermee rekening te houden is er voor gekozen om tijdens de ombouwperiode tot en met 2013 de ondergrenzen van de tariefschijven gelijk te houden en het zuiniger worden te verdisconteren in de tariefstelling. In het eerste lid wordt de nieuwe maatstaf van heffing ingevoerd, namelijk een grondslag gebaseerd op de absolute CO<sub>2</sub>-uitstoot van een personenauto. Deze grondslag komt in 2013 geheel in de plaats van de netto catalogusprijs. Voor een (benzine)auto is de ondergrens van de eerste schijf 110 gram/km, de ondergrens van de tweede schijf is 180 gram/km en de ondergrens van de derde schijf komt op 270 gram/km. Voor een dieselauto zijn deze ondergrenzen 95 gram/km, 155 gram/km respectievelijk 232 gram/km. De grenzen van deze drie tariefschijven zijn verschillend voor een benzineauto en een dieselauto omdat een dieselauto naar zijn

aard circa 20% minder CO<sub>2</sub>-uitstoot kent. Een groot deel van de auto's zal alleen met het tarief van de eerste schijf worden geconfronteerd. De ondergrens van de derde schijf ligt zodanig hoog dat alleen zeer onzuinige auto's hiermee worden geconfronteerd. De vanaf 2009 geldende vrijstelling voor zeer zuinige auto's – een benzineauto met een uitstoot van niet meer dan 110 gram/km en een dieselauto met een uitstoot van niet meer dan 95 gram/km – wordt gecontinueerd. Voor deze vrijstelling is gekozen om een duidelijke impuls te geven aan de aanschaf van de zuinigste auto's die momenteel op de markt zijn, ongeacht hun catalogusprijs. Het eerste lid bevat voor de jaren 2010, 2011 en 2012 zowel de grondslag CO<sub>2</sub>-uitstoot als catalogusprijs, rekening houdend met de schuif naar de MRB. Voor 2010 komt dit per saldo neer op een tarief van 27,4% van de netto catalogusprijs met een vermindering voor een benzineauto van € 1 364 en een vermeerdering voor een dieselauto van € 1 000 in combinatie met een tarief dat afhankelijk is van de absolute CO<sub>2</sub>-uitstoot. De drie tariefschijven kennen een tarief van € 35 respectievelijk € 106 en € 246. Enkele voorbeelden kunnen de werking van het CO<sub>2</sub>-deel van de heffing in 2010 verduidelijken:

- Een benzineauto met een CO<sub>2</sub>-uitstoot van maximaal 110 valt onder de vrijstelling.
- Een benzineauto met een CO<sub>2</sub>-uitstoot van 125 kent een CO<sub>2</sub>-gerelateerde BPM van € 525 ((125 – 110) x € 35).
- Een dieselauto met een CO<sub>2</sub>-uitstoot van 170 kent een CO<sub>2</sub>-gerelateerde BPM van € 3 690. Dit is opgebouwd uit € 2 100 uit de eerste schijf (155 -95) x € 35) en het resterende deel uit de tweede schijf (170–155) x € 106).

Het tweede lid bevat het tarief voor de motorvoertuigen die van de nieuwe maatstaf van heffing zijn uitgezonderd. Voor deze motorvoertuigen blijft de netto catalogusprijs de maatstaf van heffing. Het gaat hierbij om de bestelauto, motorrijwielen en de categorie personenauto's die in 2008 al was uitgezonderd van de toepassing van het bonusmalus-systeem en van de CO<sub>2</sub>-toeslag (voertuigen voor specifieke doeleinden, bijvoorbeeld kampeerauto's en gepantserde auto's). Als gevolg van de jaarlijkse afbouw van de BPM wordt het tarief voor een bestelauto (van een particulier) en voor genoemde categorie personenauto's per 1 januari 2010 verlaagd van 40% naar 37,7%, wordt de brandstofcorrectie voor een benzineauto verlaagd van € 1 364 naar € 1 283 en komt voor een dieselauto de vermeerdering op € 273 in plaats van € 290. Voor een motor blijft het BPM-tarief ongewijzigd.

Het tiende tot en met het twaalfde lid zijn nieuw. Het tiende lid voorziet in een definitie van de CO<sub>2</sub>-uitstoot, het elfde lid betreft de bepaling van de CO<sub>2</sub>-uitstoot en het twaalfde lid definieert de categorie personenauto's die uitgezonderd wordt van de CO<sub>2</sub>-grondslag.

Het tiende lid voorziet, net als het huidige artikel 9ba, tweede lid, in een definitie van CO<sub>2</sub>-uitstoot, namelijk de CO<sub>2</sub>-uitstoot gemeten overeenkomstig richtlijn 80/1268/EEG. Deze richtlijn regelt voor zowel personenauto's als voor bestelauto's hoe de hoogte van de CO<sub>2</sub>-uitstoot gemeten wordt. Indien de meting overeenkomstig de genoemde richtlijn voor een auto op LPG of op aardgas is uitgevoerd, wordt de daaruit resulterende CO<sub>2</sub>-uitstoot voor de toepassing van dit artikel gehanteerd. Deze definitie wordt eveneens gehanteerd voor de MRB en voor de bijtelling privégebruik auto van de zaak in de inkomstenbelasting/loonbelasting.

Voor het merendeel van de auto's vormt het beschikbaar zijn van de CO<sub>2</sub>-uitstootgegevens geen probleem. In het kentekenregister wordt de CO<sub>2</sub>-uitstoot van personenauto's met een Europese typegoedkeuring (ETG) in de regel vermeld. Het is echter mogelijk dat in het kentekenregister de CO<sub>2</sub>-uitstoot niet aan een auto kan worden gekoppeld of dat de CO<sub>2</sub>-uitstoot niet bekend is in het kentekenregister. Het elfde lid voorziet in deze situaties door te bepalen dat als de omvang van de CO<sub>2</sub>-uitstoot niet

op een bij ministeriële regeling voorgeschreven wijze is aangetoond, voor de heffing op basis van de CO<sub>2</sub>-grondslag wordt uitgegaan van een forfaitaire uitstoot van 350 gram per kilometer voor een benzineauto respectievelijk 302 gram per kilometer voor een dieselauto. De meest voorkomende wijzen om de CO<sub>2</sub>-uitstoot aan te tonen, zullen zijn dat de CO<sub>2</sub>-uitstoot blijkt uit een voor de auto verleende typegoedkeuring als bedoeld in artikel 22 van de Wegenverkeerswet 1994, uit een individuele goedkeuring als bedoeld in artikel 26 van de Wegenverkeerswet 1994 of uit het certificaat van overeenstemming (document bedoeld in artikel 6 van richtlijn 70/156/EEG) dat behoort bij de personenauto.

Er is een beperkte groep personenauto's uitgezonderd van de CO<sub>2</sub>-grondslag net zoals dat voor de bonusmalusregeling en de CO<sub>2</sub>-toeslag het geval was. De definitie van deze categorie is geregeld in het twaalfde lid. Het betreft voertuigen voor speciale doeleinden, bijvoorbeeld kampeerauto's en gepantserde auto's.

*Artikel XIV, onderdeel B (artikel 9a van de Wet op de belasting van personenauto's en motorrijwielen 1992)*

Het huidige artikel 9a bevat de bonusmalusregeling gebaseerd op het relatieve energielabel voor personenauto's. Gelet op de ombouw van de grondslag van de BPM naar de absolute CO<sub>2</sub>-uitstoot vervalt deze bonusmalusregeling per 2010.

Op grond van artikel 9c, tweede lid, van de Wet BPM zullen zeer zuinige personenauto's – een benzineauto met een CO<sub>2</sub>-uitstoot van niet meer dan 110 gram/km en een dieselauto met een uitstoot van niet meer dan 95 gram/km – al gedurende de ombouwperiode naar een CO<sub>2</sub>-grondslag geheel zijn vrijgesteld van BPM. Voor zuinige auto's die net niet onder de vrijstelling vallen gold meestal een B-label en daarmee een bonus van € 700. Het nieuwe artikel 9a voorziet, om het effect van het vervallen van deze bonus van € 700 te beperken, voor de jaren 2010 en 2011 in een BPM-korting van € 500. Deze korting geldt voor personenauto's met een CO<sub>2</sub>-uitstoot van niet meer dan 120 gram/km (voor een dieselauto niet meer dan 104 gram/km). Voor de definitie van de CO<sub>2</sub>-uitstoot, de wijze van vaststelling en de specifieke categorie personenauto's wordt verwezen naar artikel 9, tiende tot en met twaalfde lid, van de Wet BPM.

*Artikel XIV, onderdeel C (artikel 9b van de Wet op de belasting van personenauto's en motorrijwielen 1992)*

Artikel 9b van de Wet BPM regelt de fijnstofdifferentiatie in de BPM. De wijziging in het vierde lid van dat artikel is van technische aard.

*Artikel XIV, onderdeel D (artikel 9ba van de Wet op de belasting van personenauto's en motorrijwielen 1992)*

Het huidige artikel 9ba ziet op de CO<sub>2</sub>-toeslag voor zeer onzuinige personenauto's. In verband met de wijziging van de grondslag van de BPM voor personenauto's vervalt dit artikel. Met de mate van onzuinigheid is rekening gehouden in de vormgeving van de BPM gebaseerd op CO<sub>2</sub>-uitstoot (drieschijvenstelsel).

*Artikel XIV, onderdeel E (artikel 9c van de Wet op de belasting van personenauto's en motorrijwielen 1992)*

De wijziging in artikel 9c, vierde lid, van de Wet BPM vloeit voort uit de wijzigingen in artikel 9, 9a en 9ba van die wet en is van technische aard.

*Artikel XIV, onderdeel F (artikel 10 van de Wet op de belasting van personenauto's en motorrijwielen 1992)*

De aanpassing van artikel 10 vloeit voort uit de wijzigingen zoals opgenomen in de onderdelen A tot en met E en is van technische aard.

**Artikel XV**

*Artikel XV (artikel 9 van de Wet op de belasting van personenauto's en motorrijwielen 1992)*

Met ingang van 1 januari 2011 wordt het CO<sub>2</sub>-afhankelijke tarief verhoogd en het tariefdeel dat afhankelijk is van de netto catalogusprijs verlaagd. Voor 2011 komt dit – rekening houdend met de afbouw BPM – neer op een tarief van 19,0% van de netto catalogusprijs met een brandstofvermindering voor een benzineauto van € 900 en een vermeerdering voor een dieselauto van € 1 450 in combinatie met een tarief dat afhankelijk is van de absolute CO<sub>2</sub>-uitstoot. Het tarief voor de eerste schijf wordt verhoogd van € 35 naar € 52, het tarief voor de tweede schijf wordt verhoogd van € 106 naar € 156 en het tarief van de derde schijf komt op € 363 in plaats van € 246.

Het tarief voor een bestelauto en voor genoemde specifieke categorie personenauto bedraagt vanaf 1 januari 2011 35,4% van de netto catalogusprijs met een benzinekorting van € 1 204 en een dieseltoeslag van € 256.

**Artikel XVI**

*Artikel XVI, onderdeel A (artikel 9 van de Wet op de belasting van personenauto's en motorrijwielen 1992)*

Met ingang van 1 januari 2012 wordt het CO<sub>2</sub>-afhankelijke tarief verhoogd en wordt het tarief afhankelijk van de netto catalogusprijs verlaagd. Voor 2012 komt dit – rekening houdend met de afbouw BPM – neer op de volgende tarieven afhankelijk van de absolute CO<sub>2</sub>-uitstoot. Het tarief voor de eerste schijf wordt verhoogd van € 52 naar € 71, het tarief voor de tweede schijf wordt verhoogd van € 156 naar € 213 en het tarief van de derde schijf komt op € 497 in plaats van € 363. Daarnaast geldt een tarief van 11,1% van de netto catalogusprijs met een brandstofvermindering voor een benzineauto van € 450 en een vermeerdering voor een dieselauto van € 1 900.

Het tarief voor een bestelauto en voor genoemde specifieke categorie personenauto bedraagt vanaf 1 januari 2012 33,1% in plaats van 35,4%. De bijbehorende vermindering voor een benzineauto komt uit op € 1 125 in plaats van € 1 204 en voor een dieselauto bedraagt de vermeerdering € 239 in plaats van € 256.

*Artikel XVI, onderdeel B (artikel 9a van de Wet op de belasting van personenauto's en motorrijwielen 1992)*

Ingevolge onderdeel B vervalt artikel 9a van de BPM dat de tijdelijke korting van € 500 voor zuinigste auto's (zuinigste B-label) bevatte.

**Artikel XVII**

*Artikel XVII, onderdeel A (artikel 9 van de Wet op de belasting van personenauto's en motorrijwielen 1992)*

Met ingang van 1 januari 2013 wordt de BPM uitsluitend geheven op basis van de absolute CO<sub>2</sub>-uitstoot. De netto catalogusprijs is vervallen als

grondslag voor de BPM. Het CO<sub>2</sub>-afhankelijke tarief voor de eerste schijf wordt verhoogd van € 71 naar € 95, het tarief voor de tweede schijf wordt verhoogd van € 213 naar € 286 en het tarief van de derde schijf komt op € 667 in plaats van € 497.

Vanaf 1 januari 2013 bedraagt het tarief voor een bestelauto en voor de genoemde specifieke categorie voertuigen 27% in plaats van 33,1% en de brandstofvermindering voor een benzineauto komt op € 920 in plaats van € 1 125, de vermeerdering voor een dieselauto bedraagt € 196 in plaats van € 239.

*Artikel XVII, onderdeel B (artikel 9c van de Wet op de belasting van personenauto's en motorrijwielen 1992)*

Vanaf 2013 is de BPM niet langer gebaseerd op een percentage van de nettocatalogusprijs maar op de absolute CO<sub>2</sub>-grondslag. Er is dan ook geen reden meer voor een specifieke vrijstelling voor zeer zuinige auto's of een verlaging voor hybride personenauto's. Dit leidt ertoe dat artikel 9c, tweede, derde en vierde lid, vervallen.

### **Artikel XVIII**

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

In artikel 2, onderdeel n, van de Wet MRB is de richtlijn gedefinieerd. Dit betreft een zogenoemde dynamische verwijzing, elke wijziging van de desbetreffende definitie in genoemde richtlijn werkt rechtstreeks door naar de MRB. Deze richtlijn is van belang voor de MRB-differentiatie van vrachtauto's.

*Artikel XVIII, onderdelen B, C en E (artikelen 23 en 25 van de Wet op de motorrijtuigenbelasting 1994)*

In de brief over fiscale aspecten Anders Betalen voor Mobiliteit van 30 mei jl. aan de Tweede Kamer (Kamerstukken II 2007/08, 31 305, nr. 35) is de omzetting van een deel van de BPM in MRB aangekondigd. Dit is reeds in het algemeen deel van deze memorie toegelicht. Daarnaast vindt een beperkte verhoging plaats in het kader van financiering van de maatregelen voor zeer zuinige personenauto's. Dit resulteert in een procentueel gelijke verhoging van de tarieven in de MRB voor personenauto's, bestelauto's van particulieren en motorrijwielen. De onderhavige aanpassing van artikel 23 van de Wet MRB voorziet in een verhoging van het tarief – zowel het basisdeel als de brandstoftoeslagen – voor personenauto's. Deze tariefverhoging geldt ingevolge artikel 24 eveneens voor bestelauto's van particulieren. Het tarief voor een motorrijwiel wordt dienovereenkomstig aangepast in artikel 25. Voor alle duidelijkheid wordt opgemerkt dat de op grond van artikel 81a van de Wet MRB toe te passen inflatiecorrectie per 1 januari 2009 – zijnde 1,7% – reeds is toegepast.

In het kader van de vergroening wordt de aanschaf en gebruik van affabriekaardgasauto's gestimuleerd. Daartoe worden deze auto's voor de MRB hetzelfde behandeld als benzineauto's. Dat betekent dat de brandstoftoeslag voor personenauto's bij aandrijving door een kracht die wordt ontleend aan aardgas nihil bedraagt indien het een aardgasinstallatie betreft. Dit wordt geregeld in het aangepaste derde lid van artikel 23 van de Wet MRB, opgenomen in artikel XVIII, onderdeel C. Deze wijziging treedt om uitvoeringstechnische redenen in werking met ingang van 1 april 2009. De brandstoftoeslag voor personenauto's die worden aangedreven door LPG (G3) is thans geregeld in het derde lid van artikel 23 van de Wet MRB. Voornoemd derde lid wordt in artikel XVIII, onderdeel C, vernummerd tot vierde lid.

Voorts wordt van de gelegenheid gebruik gemaakt om het besluit van 4 juli 2007, nr. CPP2007/1107M, (Stcrt. 133) te codificeren waar het gaat om het afzien van de op grond van artikel 23, tweede lid, onderdeel b, verschuldigde toeslag voor een personenauto voorzien van zowel een benzine-/dieselmotor als een elektromotor (een hybride motorrijtuig). Daartoe wordt geregeld dat de elektromotor voor de toepassing van het tweede lid buiten beschouwing blijft. Gevolg is dat voor een personenauto voorzien van zowel een benzinemotor als een elektromotor geen brandstoftoeslag is verschuldigd, voor een personenauto voorzien van zowel een dieselmotor als een elektromotor is de dieseltoeslag op grond van het tweede lid, onderdeel a, wel verschuldigd.

*Artikel XVIII, onderdeel C (artikel 23 van de Wet op de motorrijtuigenbelasting 1994)*

Dit onderdeel is toegelicht bij de in artikel XVIII, onderdeel B, opgenomen wijziging van artikel 23 van de Wet MRB.

*Artikel XVIII, onderdeel D (artikel 23b van de Wet op de motorrijtuigenbelasting 1994)*

Het huidige artikel 23b van de Wet MRB voorziet in een halvering van het tarief van de motorrijtuigenbelasting voor zeer zuinige personenauto's. Deze zijn gedefinieerd als dieselauto's die niet meer CO<sub>2</sub> uitstoten dan 95 gram per kilometer en andere personenauto's die niet meer CO<sub>2</sub> uitstoten dan 110 gram per kilometer. Wat betreft de bepaling van de CO<sub>2</sub>-uitstoot wordt aangesloten bij de vermelding van de CO<sub>2</sub>-uitstoot in het kentekenregister. Door de wijziging van artikel 23b wordt de stimulans voor het gebruik van zeer zuinige auto's vergroot door dit halftarief te wijzigen in een kwarttarief. Vanwege uitvoeringstechnische aspecten treedt deze wijziging in werking met ingang van 1 april 2009. Het betreft een zelfstandig kwarttarief. In het geval van samenloop van de artikelen 23a en 23b geldt uitsluitend artikel 23a.

*Artikel XVIII, onderdeel E (artikel 25 van de Wet op de motorrijtuigenbelasting 1994)*

Dit onderdeel is toegelicht bij de in artikel XVIII, onderdeel B, opgenomen wijziging van artikel 23 van de Wet MRB.

*Artikel XVIII, onderdeel F (artikel 25a van de Wet op de motorrijtuigenbelasting 1994)*

Oudere vrachtauto's veroorzaken meer milieudruk – NO<sub>x</sub>-emissies, fijnstof – dan jonge vrachtauto's. Gelet op het beginsel «de vervuiler betaalt» wordt de motorrijtuigenbelasting voor oudere, meer vervuilende vrachtauto's verhoogd. Deze verhoging van de MRB wordt gedifferentieerd naar de Europees genormeerde milieuklasse van vrachtwagens, de zogenoemde Euronormen.

De verhoging voor een vrachtauto met Euronorm 0 bedraagt 90% van de verschuldigde belasting, de verhoging voor een vrachtauto met Euronorm 1 bedraagt 75% en de verhoging voor een vrachtauto met Euronorm II bedraagt 60%. Vanwege uitvoeringstechnische aspecten treedt deze wijziging in werking op een bij koninklijk besluit te bepalen tijdstip. Dit zal naar verwachting 1 april 2009 zijn.

De MRB-tarieven van vrachtauto's met Euronorm III en hoger worden niet gewijzigd omdat dit gangbare, minder vervuilende vrachtauto's betreft. Er wordt in het derde lid voor de definitie van Euronormen verwezen naar de definitie in de richtlijn inzake het eurovignet<sup>1</sup>. In artikel 2, onderdeel n, van de Wet MRB is deze richtlijn gedefinieerd.

---

<sup>1</sup> Richtlijn nr. 1999/62/EG van het Europees Parlement en de Raad van 17 juni 1999 betreffende het in rekening brengen van het gebruik van bepaalde infrastructuurvoorzieningen aan zware vrachtvoertuigen (PbEU L 187).

Voor Nederlandse vrachtwagens zal de milieuclassificatie veelal rechtstreeks volgen uit de registratie in het kentekenregister. Indien de milieuclassificatie niet is vastgelegd in het kentekenregister, wordt voor de bepaling van de toepasselijke Euronorm uitgegaan van de datum van eerste toelating van de vrachtauto. Deze datum is vermeld op het kentekenbewijs. Indien de datum van eerste toelating tot het verkeer vóór 1 juli 1992 is, wordt de vrachtauto aangemerkt als een Euro 0-voertuig. Indien de datum van eerste toelating tot het verkeer na 30 juni 1992 maar voor 1 oktober 1995 ligt, wordt de vrachtauto aangemerkt als Euro I-voertuig. Indien de datum van eerste toelating tot het verkeer op of na 1 oktober 1995 en 1 oktober 2000 ligt, wordt de vrachtauto aangemerkt als Euro II-voertuig.

*Artikel XVIII, onderdeel G (artikel 83 van de Wet op de motorrijtuigenbelasting 1994)*

Artikel 83 strekt ertoe dat tariefwijzigingen ook doorwerken voor belastingplichtigen die per jaar betalen. Deze tariefwijzigingen gelden in alle gevallen met ingang van het eerste (driemaands)tijdvak dat aanvangt na de inwerkingtreding van dergelijke wijzigingen. Wanneer een belastingplichtige voor een jaar vooruit heeft betaald, ontvangt hij van de Belastingdienst in het geval van een (saldo)verlaging van zijn tarief bij voor bezwaar vatbare beschikking een restitutie voor de vooruit betaalde (driemaands)tijdvakken die nog niet zijn aangevangen op het moment van inwerkingtreding. Het huidige zesde lid bepaalt dat bedragen van € 5 en minder niet worden terugbetaald. Omwille van de uitvoerbaarheid wordt dit verhoogd tot bedragen van € 10 en minder. Voor de belastingplichtige zijn de gevolgen zeer beperkt.

**Artikel XIX**

*Artikel XIX (artikel 23b van de Wet op de motorrijtuigenbelasting 1994)*

De wijziging van artikel 23b van de Wet MRB is van technische aard en heeft geen inhoudelijke gevolgen.

**Artikel XX**

*Artikel XX (artikelen 23 en 25 van de Wet op de motorrijtuigenbelasting 1994)*

Onder andere in de brief over fiscale aspecten Anders Betalen voor Mobiliteit van 30 mei jl. aan de Tweede Kamer (Kamerstukken II 2007/08, 31 305, nr. 35) is de omzetting van (een deel) van de BPM in de MRB aangekondigd.

Deze zogenoemde vluchtheuvelvariant is in het algemeen deel van deze memorie toegelicht. Voor de jaren 2010, 2011 en 2012 wordt het budgettaire belang van de BPM jaarlijks met € 185 miljoen verlaagd en wordt de totale MRB voor personenauto's en bestelauto's van particulieren met eenzelfde bedrag verhoogd. Voor het jaar 2013 gaat het om een omzetting van € 450 miljoen.

De MRB-tarieven voor personenauto's en bestelauto's van particulieren voor 2009 zijn opgenomen in artikel XVIII, onderdeel B, van het onderhavige wetsvoorstel. Deze zijn uitgedrukt in euro's na de verschuiving van de BPM naar de MRB en na toepassing van de inflatiecorrectie op de tarieven 2008. Indien voor de jaren 2010, 2011 en 2012 dezelfde verhoging van het MRB-tarief in euro's zou worden gehanteerd en in 2013 een naar rato aangepast bedrag in euro's, leidt dit naar alle waarschijnlijkheid tot een verhoging met een grotere budgettaire omvang dan overeenkomend met

de afbouw van de BPM (respectievelijk € 185 en € 450 miljoen). Dit is een gevolg van de jaarlijkse endogene groei van de opbrengst van de MRB, deels als gevolg van de groei van het wagenpark (in aantallen maar ook in gewicht) en deels als gevolg van de jaarlijkse indexatie van de tarieven alsmede van de jaarlijkse verschuiving van de BPM naar de MRB. Dit kan worden ondervangen door de gewenste opbrengst (i.c. € 185 miljoen) uit te drukken als een percentage van de (geraamde) opbrengst van de MRB in het jaar waarin de verhoging moet worden toegepast. Uiteraard voor zover het betreft de geraamde opbrengst van de personenauto's en bestelauto's van particulieren. Om te komen tot een correcte procentuele verhoging van het tarief – zowel wat betreft het basisdeel als de brandstoftoeslagen – voor personenauto's en bestelauto's van particulieren in artikel 23 en 24 van de Wet MRB, wordt in deze wet voor de jaren 2010 tot en met 2013 niet voorzien in een vooraf vastgelegde verhoging in euro's maar in een rekenmethode die de mogelijkheid biedt om voorafgaande aan het jaar waarin de verhoging toepassing moet vinden, de verhoging in procenten correct vast te stellen. Deze rekenmethode kan als volgt worden toegelicht:

De procentuele verhoging van het tarief voor het jaar 2010, 2011 en 2012 wordt op grond van het eerste lid bepaald door de gewenste opbrengst ad € 185 miljoen (het element «V» in de formule) te delen door het saldo van de MRB-opbrengst (OM) verminderd met € 185 miljoen (V), voor zover deze opbrengst valt toe te rekenen aan personenauto's en bestelauto's van particulieren (de factor AP). Hierbij wordt uitgegaan van de MRB-opbrengst van het betreffende jaar zoals deze is geraamd in de Miljoenennota voor dat jaar. De geraamde opbrengst van de MRB voor (stel) 2010 is derhalve te vinden in de Miljoenennota 2010. De opbrengst van de MRB voor de categorie motorvoertuigen waarvoor de verhoging toepassing moet vinden, wordt gebaseerd op de meest actuele realisatiecijfers van de Belastingdienst. Voor het jaar 2013 betreft het dezelfde rekenmethode waarbij 450 in plaats van 185 wordt ingevuld.

Zoals in het algemeen deel van deze memorie is toegelicht, zijn er goede redenen om de MRB voor motoren met gelijke tred te verhogen als de verhoging voor personenauto's en bestelauto's van particulieren die voortvloeit uit de verschuiving van BPM naar MRB. Het tarief voor een motorrijwiel wordt dienovereenkomstig verhoogd op grond van het tweede lid.

Het voorgaande resulteert in een procentueel gelijke verhoging van de tarieven in de MRB voor personenauto's, bestelauto's van particulieren en motorrijwielen. De procentuele verhoging alsmede de elementen uit de formule zullen jaarlijks in de toelichting van het Belastingplan worden vermeld. De wijziging van de tarieven zullen worden vastgesteld in de jaarlijkse Bijstellingsregeling die uitvoering geeft aan de indexeringsvoorschriften zoals opgenomen in artikel 81a van de Wet MRB.

## **Artikel XXI**

*Artikel XXI, onderdeel A (artikel 43a van de Invorderingswet 1990)*

Artikel 43a van de Invorderingswet 1990 voorziet voor gevallen van niet betaalde verpakkingenbelasting door een concern in een aansprakelijkheid voor ondernemers die deel uitmaken van een dergelijk concern. De aanpassing van artikel 43a van de Invorderingswet 1990 is nodig, aangezien de concerndefinitie voor de verpakkingenbelasting in artikel 80, onderdeel g, van de Wet belastingen op milieugrondslag wordt gewijzigd: de op continuïteit gerichte samenwerkingsvorm wordt uit de concerndefinitie geschrapt. In artikel 43a van de Invorderingswet 1990 resteert een hoofdelijke aansprakelijkheid voor de onderdelen van een concern, zijnde de onderdelen van een fiscale eenheid omzetbelasting.



In verband met de invoering per 1 januari 2009 van de inhouding van loonbelasting van afkoopsommen van lijfrenten en daarmee gelijkgestelde producten (zie de wijziging van artikel 34 Wet LB 1964; artikel IV, onderdeel H), vervalt in die gevallen de aansprakelijkheid van de aanbieder van die producten, zoals die is opgenomen in artikel 44a van de Invorderingswet 1990.

Door de wijziging in de Wet LB 1964 dient de inhoudingsplichtige aanbieder 52% in te houden en is deze vervolgens gehouden die aan de Belastingdienst af te dragen. Wordt aan deze afdracht niet voldaan dan kan via een naheffingsaanslag loonbelasting deze afdracht met behulp van de Invorderingswet 1990 worden afgedwongen. Daarmee wordt bij een inhoudingsplichtige aanbieder de mogelijkheid tot aansprakelijkheid ingevolge artikel 44a van de Invorderingswet 1990 voor die gevallen overbodig.

## **Artikel XXII**

*Artikel XXII (hoofdstuk 2, artikel 1 van de Invoeringswet inkomstenbelasting 2001)*

Onderdeel R van de Invoeringswet Wet inkomstenbelasting 2001 (Invoeringswet Wet IB 2001) voorziet in een afrekenverplichting bij emigratie voor rechten die op basis van de eerbiedigende werking van onderdeel O van de Invoeringswet Wet IB 2001 verplicht tot box 1 behoren en waarvan de uitkeringen worden belast volgens de zogenoemde saldo-methode. Het gaat daarbij enerzijds om bepaalde rechten op periodieke uitkeringen voor zover de ter zake betaalde premies niet voor aftrek onder de Wet Inkomstenbelasting 1964 in aanmerking konden komen en anderzijds om niet afgetrokken premies, betaald met ingang van 2001 tot maximaal € 2 269 per jaar per lijfrente. Hierna wordt voor beide categorieën eenvoudshalve gesproken van «saldo-periodieke uitkeringen».

De afrekenverplichting hangt samen met het gegeven dat saldo-periodieke uitkeringen met ingang van 1 januari 2001 in feite in aanmerking dienden te worden genomen voor de grondslag van het forfaitaire rendement (box 3), maar waarvan is afgezien omdat dit de noodzaak met zich zou brengen af te rekenen over het rentebestanddeel dat tot en met 31 december 2000 in de waarde van het recht is begrepen. Teneinde belastingplichtigen op dit punt niet te zeer te belasten, is daarom met betrekking tot saldo-periodieke uitkeringen ter zake waarvan de overeenkomst tot stand is gekomen vóór 14 september 1999 voorzien in eerbiedigende werking, waarbij uiterlijk per 1 januari 2021 wordt afgerekend over (het rentebestanddeel begrepen in) dergelijke rechten.

De ontwikkelingen in het Europese recht hebben daarna echter niet stilgestaan. Hierbij zijn met name de uitspraken van het Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen (HvJ EG) in de zaken Hughes de Lasteyrie du Saillant (11 maart 2004, C-9/02) en N. (7 september 2006, C-470/04) van belang. Onderdeel R van hoofdstuk 2, artikel I, van de Invoeringswet Wet IB 2001 wordt afgeschaft, zodat wordt zeker gesteld dat de wetgeving op dit punt in lijn is met het Europese recht.

Deze wijziging werkt terug tot en met 16 september 2008 voor aanslagen die op die datum nog niet onherroepelijk vaststaan (zie artikel XXIX).

## **Artikel XXIII**

*Artikel XXIII, onderdeel A en B (artikel III en artikel IV van het Belastingplan 2008)*

Deze wijzigingen houden verband met de aanpassingen in de inkomensaf-

hankelijke aanvullende combinatiekorting opgenomen in artikel I, onderdeel C (artikel 8.14a Wet IB 2001). Kortheidshalve wordt verwezen naar de toelichting op dat artikel.

*Artikel XXIII, onderdeel B (artikel IV van het Belastingplan 2008)*

Dit onderdeel is toegelicht bij de in artikel XXIII, onderdeel A, opgenomen wijziging van artikel III van het Belastingplan 2008.

*Artikel XXIII, onderdeel C (artikel V van het Belastingplan 2008)*

Deze wijziging is van technische aard en heeft geen inhoudelijke gevolgen.

*Artikel XXIII, onderdeel D (artikel XI van het Belastingplan 2008)*

Het nog niet in werking getreden artikel 36sf, derde lid, van de Wbm (thans artikel 86, derde lid, van de Wbm) waarin de zogenoemde statiegeldregeling is opgenomen, wordt in het kader van de vereenvoudiging van de verpakkingenbelasting gewijzigd (zie artikel IX, onderdeel K). Voorgesteld wordt deze aangepaste regeling ook al toe te passen over 2008. Hiertoe wordt het Belastingplan 2008 aangepast.

*Artikel XXIII, onderdeel E (artikel XIV van het Belastingplan 2008)*

Artikel XIV van het Belastingplan 2008 geeft voor de verpakkingenbelasting aan met welke bedragen de tarieven 2008 – na indexatie ingevolge artikel XXXI, tweede lid, van datzelfde Belastingplan 2008 – worden verhoogd met ingang van 1 januari 2009. Nu er meerdere wijzigingen op het terrein van de verpakkingenbelasting zullen plaatsvinden (waaronder het laten vervallen van het tariefsonderscheid tussen primaire en secundaire/tertiaire verpakkingen), kloppen de genoemde tarieven niet meer. In artikel IX, onderdeel K, van dit wetsvoorstel worden de tarieven met ingang van 1 januari 2009 vastgesteld.

Artikel XXXI, tweede en zevende lid, van het Belastingplan 2008 bevatten de specifieke inwerkingtredingsbepalingen van het in artikel XI, onderdeel G, van het Belastingplan 2008 opgenomen artikel 36sf (nieuw artikel 86), derde lid, van de Wbm en artikel XIV van het Belastingplan 2008. Omdat beide bepalingen vervallen kunnen de inwerkingtredingsbepalingen eveneens vervallen.

## **Artikel XXIV**

*Artikel XXIV (artikel 6.2 van de Wet arbeid en zorg)*

De wijziging van artikel 6.2 van de Wet arbeid en zorg voorziet erin dat de omvang van het ouderschapsverlof wordt uitgebreid van de huidige 13 weken tot 26 weken. In het verlengde hiervan wordt de periode waarin het ouderschapsverlof in beginsel wordt opgenomen (het standaard ouderschapsverlof), verlengd van 6 naar 12 maanden en wordt de splitsingsmogelijkheid van 3 maanden op 6 maanden gesteld. Het staat werkgevers en werknemers, evenals dat thans het geval is, vrij om al dan niet in het kader van collectieve arbeidsovereenkomsten andere afspraken te maken over de wijze waarop het verlof wordt opgenomen. De uitbreiding van het ouderschapsverlof is vanaf de datum van inwerkingtreding van deze wet van toepassing op alle ouders met een kind jonger dan 8 jaar, tenzij bij collectieve arbeidsovereenkomst een lagere leeftijd is afgesproken op grond waarvan het recht op ouderschapsverlof geldend kan worden gemaakt.

Met deze aanpassing worden geen wijzigingen aangebracht in de

bestaande systematiek van de wettelijke regeling. Deze wettelijke systematiek zal aan de orde komen in een verkennende notitie van de Minister van Sociale Zaken en Werkgelegenheid over de mogelijkheden tot flexibilisering van de verlofregelingen, die naar verwachting in het najaar de Tweede Kamer wordt toegezonden.

## **Artikel XXV**

### *Artikel XXV (overgangsrecht Wet arbeid en zorg)*

Met betrekking tot de uitbreiding van de duur van het ouderschapsverlof wordt voor een aantal aspecten overgangsrecht vastgesteld. Allereerst wordt voor de duidelijkheid geregeld dat de verlenging van het ouderschapsverlof uitsluitend geldt voor aanspraken op ouderschapsverlof die niet reeds voor de inwerkingtreding van deze wetswijziging – geheel of gedeeltelijk – geldend zijn gemaakt. Dat sluit aan op artikel 6:5 van de Wet arbeid en zorg. Op grond van dat artikel dient de werknemer het voornemen om verlof op te nemen ten minste twee maanden voor het tijdstip van ingang van het verlof schriftelijk te melden aan de werkgever onder opgave van de periode en het aantal uren verlof per week. De uitbreiding van de duur van het ouderschapsverlof zou betekenen dat deze aanvraag met terugwerkende kracht moet worden herzien.

Een ander aspect van het overgangsrecht heeft betrekking op de arbeidsvoorwaardelijke aspecten. Dat betreft de eventueel overeengekomen loondoorbetaling tijdens het ouderschapsverlof en afspraken over de wijze waarop het ouderschapsverlof wordt opgenomen. Om te bereiken dat deze afspraken dezelfde materiële uitwerking behouden die was beoogd bij de totstandkoming van de afspraken, is in de genoemde overgangsregeling bepaald dat de afspraken in collectieve arbeidsvoorwaardelijke regelingen die zijn gemaakt voor de inwerkingtreding van deze wet, uitsluitend betrekking hebben op de wettelijke regeling van het ouderschapsverlof zoals die toen gold. Dit is met name van belang voor de loondoorbetaling. Eventuele afspraken over de loondoorbetaling werken niet automatisch door naar de uitbreiding van het verlof. Hiermee worden de sociale partners in de gelegenheid gesteld te bezien welke arbeidsvoorwaardelijke regeling zij wensen te laten gelden voor de periode waarmee het ouderschapsverlof wordt uitgebreid. Andere eventueel in de collectieve arbeidsovereenkomst opgenomen regelingen, bijvoorbeeld ten aanzien van de aanvraagprocedure, vormen geen onderdeel van dit overgangsrecht. Dergelijke afspraken gelden dus ook ten aanzien van de uitbreiding van het verlof. Daarmee wordt voorkomen dat, totdat collectieve arbeidsovereenkomsten zijn aangepast, voor de periode waarmee het ouderschapsverlof wordt uitgebreid andere regels zouden gelden.

## **Artikel XXVI**

### *Artikel XXVI (artikel 43 van de Zorgverzekeringswet)*

Onder de huidige regelgeving zijn afkoopsommen van lijfrenten die onder het regime vallen van vóór de zogenoemde Brede Herwaardering (pre-Brede Herwaarderinglijfrenten) alsmede negatieve uitgaven voor inkomensvoorzieningen, niet onderworpen aan de inhouding van loonbelasting. De bovengenoemde categorieën worden met ingang van 1 januari 2009 onderworpen aan de inhouding van loonbelasting voor gevallen waarin een afkoopsom wordt ontvangen. Verwezen wordt naar de toelichting op de wijziging van artikel 34 Wet LB 1964 (zie artikel IV, onderdeel H). Door de uitbreiding van het bereik van de loonbelasting tot de bovengenoemde categorieën is wijziging van artikel 43 van de Zorgverzekeringswet (ZVW) noodzakelijk. Bij de desbetreffende uitkeringen ineens (afkoop-

sommen van lijfrenten en negatieve uitgaven voor inkomensvoorzieningen) is er geen periode waaraan de uitkering ineens kan worden toegerekend, zodat geen sprake is van een loontijdvak. Om die reden kan in die gevallen de systematiek van het Voortschrijdend Cumulatief Rekenen niet worden toegepast. Op grond van artikel 43, derde lid, van de ZVW is namelijk voor het heffen van de inkomensafhankelijke bijdrage ZVW een loontijdvak nodig.

Om die reden wordt voor de bovengenoemde categorieën van uitkeringen een loontijdvak van een kalenderjaar gehanteerd.

## **Artikel XXVII**

*Artikel XXVII (artikel 222 van de Provinciewet)*

Ingevolge artikel XVIII, onderdeel D, wordt in artikel 23b van de Wet MRB het halftarief voor zeer zuinige personenauto's omgezet in een zelfstandig kwarttarief. Een overeenkomstige aanpassing vindt ingevolge artikel XXVII plaats voor de provinciale opcenten. Deze wijziging van de Provinciewet treedt tegelijkertijd met de wijziging van artikel 23b van de Wet MRB in werking met ingang van 1 april 2009.

## **Artikel XXVIII**

*Artikel XXVIII*

Ingevolge artikel XXVII worden de bedragen van de zelfstandigenaftrek bij het begin van het kalenderjaar 2009 nominaal constant gehouden. De opbrengst wordt aangewend voor een verhoging van de MKB-winstvrijstelling.

## **Artikel XXIX**

*Artikel XXIX (Inwerkingtreding)*

Het wetsvoorstel treedt ingevolge artikel XXIX, eerste lid, in werking met ingang van 1 januari 2009.

De artikelen I, onderdelen A, P, Q, S, T, V, W en X, en IV, onderdelen B, D, E, F en G, vinden ingevolge de genoemde bepaling echter eerst toepassing nadat artikel 10.1 Wet IB 2001, respectievelijk artikel 22d Wet LB 1964 bij het begin van het kalenderjaar 2009 is toegepast.

Ingevolge het tweede lid treden de wijzigingen van artikel 3.23 Wet IB 2001 in werking op een bij koninklijk besluit te bepalen tijdstip na verkrijging van goedkeuring van de Europese Commissie. Indien deze goedkeuring voor 1 januari 2009 wordt ontvangen, zal de wijziging per 1 januari 2009 ingaan. Indien deze goedkeuring na 1 januari 2009 wordt ontvangen, is beoogd om de maatregel terug te laten werken tot en met 1 januari 2009. Het artikel vindt voor het eerst toepassing met betrekking tot boekjaren die aanvangen op of na dat tijdstip van inwerkingtreding.

Het derde lid regelt dat artikel VI, onderdeel A (verlaging tarief in artikel 22 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969), terugwerkt tot en met 1 januari 2008 om redenen zoals aangegeven in het algemeen deel van deze memorie. Bij de voorlopige aanslagregeling zal rekening worden gehouden met deze tariefverlaging zodra de Belastingdienst deze geautomatiseerd kan verwerken, naar verwachting met ingang van 1 maart 2009.

Ingevolge het vierde lid werkt artikel IX, onderdelen A en B, terug tot en met 1 juli 2008, zijnde de datum waarop de vliegbelasting in werking is getreden. Indien deze wijzigingen kracht van wet verkrijgen en met terugwerkende kracht tot en met 1 juli 2008 in werking zullen treden, zal het

beleidsbesluit van de staatssecretaris van Financiën van 4 juli 2008, nr. CPP2008/1239M, (Stcrt. 132), waarin wordt goedgekeurd dat in de praktijk wordt vooruitgelopen op deze wetswijziging, vervallen.

Aangezien er bij het bedrijfsleven een duidelijke wens bestaat de oplossingen voor de in de verpakkingenbelasting bestaande knelpunten en de overige met het bedrijfsleven overeengekomen vereenvoudigingen reeds zoveel mogelijk vanaf het begin van de werking van de verpakkingenbelasting toe te passen, wordt waar mogelijk geregeld dat de bepalingen terugwerken tot en met 1 januari 2008. Hiertoe dient het vijfde lid.

Het zesde lid voorziet in terugwerkende kracht tot en met 1 april 2008 voor de vermindering voor indirecte export binnen de verpakkingenbelasting. Zoals ook in de brief inzake fiscale vergroening van 30 mei 2008<sup>1</sup> is aangegeven, is inwerkingtreding met terugwerkende kracht van deze faciliteit over 2008 mogelijk, zij het dat voorkomen moet worden dat verpakkingenbelasting moet worden teruggegeven op verpakkingen die in 2007 of eerder voor het eerst op de Nederlandse markt zijn gebracht, waarop dus nooit verpakkingenbelasting is betaald. Om dit budgettaire probleem te voorkomen, werkt de teruggaafregeling slechts terug tot en met 1 april 2008.

De invoering van een kwarttarief MRB voor zeer zuinige personenauto's – en de daaruit voortvloeiende wijziging van de Provinciewet (artikel XXVII) – en de MRB-verlaging voor aardgasauto's kan vanwege uitvoeringstechnische aspecten niet eerder plaatsvinden dan per 1 april 2009. Daarom zullen deze wijzigingen ingevolge het zevende lid in werking treden op die datum.

De MRB-verhoging voor EURO 0, I en II vrachtauto's kan om uitvoeringstechnische redenen niet plaatsvinden per 1 januari 2009. Om die reden wordt ingevolge het achtste lid de inwerkingtreding van deze wijziging vastgesteld op een bij koninklijk besluit te bepalen tijdstip. Ingevolge het negende lid werkt de in artikel XXII opgenomen wijziging van de Invoeringswet Wet IB 2001 terug tot en met 16 september 2008 voor aanslagen die op die datum nog niet onherroepelijk vaststaan.

De staatssecretaris van Financiën,  
J. C. de Jager

De minister van Financiën,  
W. J. Bos

---

<sup>1</sup> Kamerstukken II 2007/08, 31 492, nr. 3, blz. 34.

**Notitie fiscaal bevorderen ondernemerschap**

<b>1</b>	<b>Inleiding</b>	<b>87</b>
1.1	Bevorderen ondernemerschap	87
1.2	Reikwijdte notitie	87
1.3	Opzet notitie	88
<b>2</b>	<b>Kader fiscale maatregelen</b>	<b>88</b>
2.1	Inleiding	88
2.2	Ondernemersfaciliteiten en de rol van het uren- criterium	88
2.3	Ondernemingswinstbelasting en winstbox	92
2.4	Budgettaire ruimte	93
2.5	Economische aanknopingspunten	94
2.6	Afweegkader	95
<b>3</b>	<b>Tariefverlaging inkomstenbelasting en vennootschaps- belasting</b>	<b>96</b>
<b>4</b>	<b>Mogelijkheden urencriterium en ondernemersfaciliteiten</b>	<b>96</b>
4.1	Inleiding	96
4.2	Aanpassingen van het urencriterium	97
4.2.1	Afschaffen urencriterium	97
4.2.2	Verlagen urencriterium	98
4.2.3	Een glijdende schaal voor het urencriterium	98
4.2.4	Afschaffen urencriterium voor de MKB-winstvrij- stelling	99
4.3	Afschaffen urencriterium voor de MKB-winstvrij- stelling en omzetten van de zelfstandigenaftrek in MKB-winstvrijstelling	99
<b>5</b>	<b>Specifieke faciliteiten</b>	<b>101</b>
5.1	Inleiding	101
5.2	Invoeren deeltijdstartersaftrek	101
5.3	Doorgroeiers	101
5.3.1	Bevorderen aannemen eerste personeel	101
5.3.2	Bevorderen extra investeringen	102
<b>6</b>	<b>Vereenvoudiging in de uitvoering</b>	<b>102</b>
6.1	Samenwerking tussen kamer van koophandel en de Belastingdienst	102
6.2	Begeleiding startende ondernemers	103
6.3	Vereenvoudigen winstaangifte	103
6.4	Vooraf afdragen van belasting	103
<b>7</b>	<b>Conclusie</b>	<b>105</b>
	<b>Bijlage 1 Beschrijving fiscale ondernemerschapregelingen</b>	<b>107</b>
	<b>Bijlage 2 Overzicht belastinguitgaven IB-ondernemers</b>	<b>111</b>

## 1. INLEIDING

### 1.1 Bevorderen ondernemerschap

Een vitale en innovatieve economie is de basis voor een duurzame ontwikkeling van onze welvaart. Daarvoor zal Nederland aan het behoud en de versterking van zijn concurrerend vermogen moeten blijven werken. Ondernemerszin en ondernemerschap zijn daarvoor essentieel.

De groep ondernemers bestaat uit veel verschillende soorten mensen met elk hun eigen motivatie. Maar ze hebben met elkaar gemeen dat ze kiezen voor zelfstandigheid, risico nemen en flexibel zijn. Ondernemers zijn belangrijke innovators en vormen de motor van onze economie.

Daarnaast biedt ondernemerschap kansen voor groepen die het moeilijk hebben op de arbeidsmarkt of met andere voorkeuren ten aanzien van werktijden, werklocatie et cetera. Ook mensen die werkloos dreigen te worden, kunnen door als zelfstandige ondernemer te beginnen toch hun arbeid op een andere manier aanbieden. Voor mensen in een uitkerings-situatie biedt het ondernemerschap een mogelijkheid om uit de uitkerings-situatie te komen.

In het Coalitieakkoord heeft het kabinet dan ook toegezegd dat het zelfstandig ondernemerschap zal worden gestimuleerd. Deze toezegging is nader uitgewerkt in pijler II van het Beleidsprogramma. Regelingen moeten beter worden toegesneden op de situatie van de startende doorgroeiende ondernemer én de doorgroeiende ondernemer met grote ambities ten aanzien van innovatie en groei. Ook wordt gezien of de overstap van werknemerschap naar ondernemerschap en terug makkelijker maken kan worden gemaakt. Hierbij zijn fiscale maatregelen nadrukkelijk genoemd. Een goed fiscaal klimaat is immers één van de randvoorwaarden voor een florerend bedrijfsleven.

Daarnaast heeft het kabinet bij de participatietop<sup>1</sup> toegezegd een brede notitie over zelfstandig ondernemerschap en de toegang tot ondernemersfaciliteiten te zullen opstellen. Dit is de voorliggende notitie. Het kabinet stelt sociale partners in de gelegenheid hun visie te geven over deze notitie. Deze zal dan meegenomen worden in de verdere analyse, waarvan de resultaten hun weerslag kunnen vinden in voorstellen in het Belastingplan 2009.

### 1.2 Reikwijdte notitie

Eind 2007 heeft het kabinet een brief over zelfstandigen naar de Tweede Kamer gezonden.<sup>2</sup> In deze brief is alleen in procedurele zin aandacht besteed aan de winstbelastingen, het urencriterium en de toegang tot de fiscale ondernemingsfaciliteiten. In deze notitie wordt dit onderwerp inhoudelijk behandeld. Hierbij wordt tevens gekeken of ondernemen makkelijker kan worden gemaakt door fiscale regelgeving op dit punt te vereenvoudigen. In het spraakgebruik worden onder ondernemers ook directeurgroootaandeelhouders c.q. aanmerkelijkbelanghouders (DGA's) en soms resultaatgenieters (ROW-ers) verstaan. De nadruk van deze notitie ligt op de start en de groei van ondernemers die onder het winstregime van box 1 van de inkomstenbelasting vallen (de IB-ondernemers). Wat betreft de fiscale behandeling van de DGA is momenteel een afzonderlijke notitie in voorbereiding.<sup>3</sup> Bij het bekijken van de mogelijkheden om de doorgroei van een onderneming te bevorderen, zal wel worden gekeken naar ondernemingen die onder de vennootschapsbelasting vallen. Snel groeiende ondernemingen worden immers vaak in de BV-vorm gedreven.

Bij de behandeling van de begroting voor 2008 van het ministerie van Sociale Zaken en Werkgelegenheid is de motie Blok<sup>4</sup> ingediend. Deze motie kent twee delen.

<sup>1</sup> Kamerstukken II, 2006/07, 29 544, nr. 94

<sup>2</sup> Kamerstukken II, 2007/08, 31 311, nr. 1

<sup>3</sup> Kamerstukken II 2007/08, 31 206, nr. 10, blz. 2.

<sup>4</sup> Kamerstukken II 2007/08 31 200 XV, nr. 40.

In de eerste plaats wordt het kabinet verzocht om een wettelijke afbakening van het begrip ZZP-er te creëren, waarbij tevens de verschillende ondernemersbegrippen gelijk getrokken worden. Aan dit deel van de motie is aandacht besteed in de brief van de staatssecretarissen van Economische Zaken, van Sociale Zaken en Werkgelegenheid en van Financiën van 31 maart 2008.<sup>1</sup> In die brief is – naast een eerste analyse van het gelijktrekken van de verschillende ondernemersbegrippen – onder meer aangegeven dat in de loop van het jaar de bevindingen van het momenteel lopende onderzoek hiernaar aan de Kamer worden gezonden. In de tweede plaats wordt het kabinet verzocht een glijdende schaal te introduceren ter vervanging van het harde urencriterium van 1225 uur. Dit punt heeft direct betrekking op de toegang tot de ondernemersfaciliteiten en komt dus aan de orde in deze notitie.

Verder is ervoor gekozen om de fiscale bedrijfsopvolgingsfaciliteiten in deze notitie buiten beschouwing te laten. In 2008 worden namelijk de fiscale regelingen rond bedrijfsbeëindigingen geëvalueerd in het kader van de evaluatie van belastinguitgaven. Ook wordt de Successiewet herzien. Hierbij is bijzondere aandacht voor de vereenvoudiging van de bedrijfsopvolgingsfaciliteiten voor het successie- en schenkingsrecht. Het is niet zinvol om op deze trajecten vooruit te lopen. Ten slotte komen andere aspecten die van belang zijn voor ondernemers zoals (fysieke) infrastructuur, beeldvorming, sociale zekerheid en oudedagsvoorzieningen niet aan de orde.

### **1.3 Opzet notitie**

In deze notitie wordt eerst het kader voor fiscale maatregelen ter bevordering van ondernemerschap beschreven. Hierbij wordt onder meer aandacht besteed aan de economische aanknopingspunten om ondernemerschap te bevorderen. Daarna wordt een aantal voorstellen behandeld. Tot slot wordt aandacht besteed aan een aantal initiatieven van de Belastingdienst die er op zijn gericht om ondernemen makkelijker te maken.

## **2. KADER FISCALE MAATREGELEN**

### **2.1 Inleiding**

In dit hoofdstuk wordt het kader geschetst voor de mogelijke fiscale maatregelen ter bevordering van ondernemerschap. Eerst wordt aandacht besteed aan actuele thema's rond ondernemerschap zoals het urencriterium en de toegang tot de ondernemersfaciliteiten, een ondernemingswinstbelasting en een winstbox. Daarna wordt ingegaan op de budgettaire mogelijkheden. Verder wordt ingegaan op de aanknopingspunten die de economische theorie en onderzoek bieden om (langs fiscale weg) ondernemerschap te bevorderen. Tot slot worden de overige randvoorwaarden zoals het EG-recht, kort aangestipt.

### **2.2 Ondernemersfaciliteiten en de rol van het urencriterium**

Niet iedereen die voor zichzelf werkt, is ook ondernemer in de zin van de inkomstenbelasting. Een zelfstandige kan in vier hoedanigheden worden belast via de inkomstenbelasting: als ondernemer, aanmerkelijk belanghouder, loongenieter en resultaatgenieter. Een belangrijk deel van deze notitie is gewijd aan de faciliteiten die beschikbaar zijn voor de ondernemer in de zin van de inkomstenbelasting. Onder ondernemer wordt verstaan de belastingplichtige voor rekening van wie een onderneming wordt gedreven en die rechtstreeks aansprakelijk is voor die onderneming. Dit betreft tevens de beoefenaar van een zelfstandig beroep.

---

<sup>1</sup> Kamerstukken II, 2007/08, 31 311, nr. 2.



Het begrip onderneming is via de jurisprudentie ingevuld. Uit deze jurisprudentie kan worden afgeleid dat een onderneming kan worden omschreven als een duurzame organisatie die erop gericht is met behulp van arbeid en kapitaal deel te nemen aan het maatschappelijke verkeer met het oogmerk om winst te behalen. Het vereiste van aansprakelijkheid voor de onderneming laat zien dat ondernemerschap meer betekent dan het ter beschikking stellen van kapitaal aan een onderneming. Vereist is dat de belastingplichtige tegenover zakelijke crediteuren aansprakelijk is voor de schulden van de onderneming. Commanditaire vennoten en medegerechtigden tot het ondernemingsvermogen zijn geen ondernemer en kunnen dus geen gebruik maken van de fiscale faciliteiten voor ondernemers.

Ondernemers die voldoen aan het uren criterium<sup>1</sup> kunnen gebruik maken van de ondernemersfaciliteiten in de inkomstenbelasting. De belangrijkste hiervan zijn de zelfstandigenaftrek, de startersaftrek en de MKB-winstvrijstelling. De laatste tijd is er de roep om ondernemers die net de stap hebben gewaagd om te gaan ondernemen met alle risico's die daarbij horen, maar niet aan het uren criterium voldoen ook de fiscale erkenning te geven van de ondernemersfaciliteiten in de inkomstenbelasting.<sup>2</sup> Het gaat hierbij om mensen die naast een baan een onderneming hebben. Dit zijn de zogenoemde hybride ondernemers. En om mensen die in deeltijd ondernemen, bijvoorbeeld in combinatie met de zorg voor kleine kinderen. Deze ondernemers worden wel als deeltijdondernemers aangeduid. Zowel de groep hybride ondernemers als de groep deeltijdondernemers zal voor een deel uit starters bestaan. In de onderstaande tabel 2.1 is weergegeven hoeveel ondernemers aan het uren criterium voldoen en dus gebruik maken van ondernemersfaciliteiten zoals de zelfstandigenaftrek en hoeveel ondernemers hieraan niet voldoen.

**Tabel 2.1: Aantallen ondernemers (2004 aantallen x 1 000)**

	met zelfstandi- genaftrek	zonder zelfstandi- genaftrek	totaal
zonder inkomsten uit arbeid	456	121	576
met inkomsten uit arbeid (hybride ondernemers)	113	162	275
<b>totaal</b>	<b>569</b>	<b>282</b>	<b>852</b>

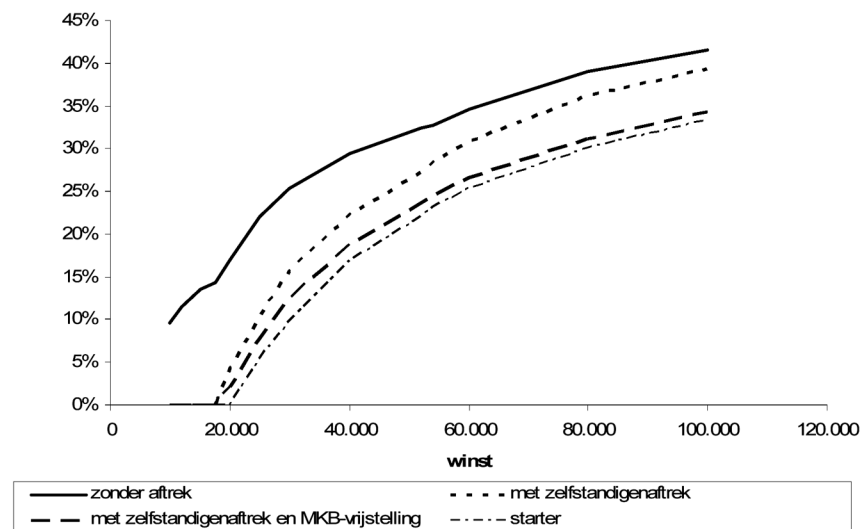
In figuur 2.1 is weergegeven hoe de zelfstandigenaftrek, startersaftrek en MKB-winstvrijstelling de gemiddelde belastingdruk voor een (startende) ondernemer beïnvloeden. Uit deze figuur blijkt dat het een groot verschil maakt of een (startende) ondernemer aan het uren criterium voldoet of niet. De prikkel die van de huidige opzet van uren criterium en ondernemersfaciliteiten uitgaat, is het sterkst voor (startende) ondernemers met relatief lage winsten die veel uren in hun onderneming werken. Mede dank zij de zelfstandigenaftrek worden relatief kleine en marginaal winstgevendende ondernemingen feitelijk vrijgesteld van de heffing van inkomstenbelasting over de winst.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> Het uren criterium houdt in dat een ondernemer ten minste 1225 uren én tevens meer dan 50% van zijn tijd moet besteden aan het drijven van de onderneming. Voor startende ondernemers geldt uitsluitend de 1225 uren-norm. Hiermee wordt bereikt dat de ondernemersfaciliteiten alleen toegankelijk zijn voor ondernemers voor wie ondernemen de belangrijkste bezigheid en inkomstenbron is.

<sup>2</sup> Dit is ook de gedachte achter de zogenoemde motie Blok, waarin wordt gepleit voor invoering van een glijdende schaal in het uren criterium.

<sup>3</sup> Opgemerkt kan worden dat de zelfstandigenaftrek in het verleden een aantal keer is verhoogd als terugsluis van lastenverzwaringen in het kader van de vergroening van het belastingstelsel en in verband met tariefverlagingen in de vennootschapsbelasting.

**Figuur 2.1: Gemiddelde belastingdruk voor een IB-ondernemer**



*Toelichting op figuur 2.1*

De bovenste lijn geeft aan hoe hoog de gemiddelde belastingdruk van een ondernemer zou zijn die uitsluitend inkomsten uit zijn eigen onderneming heeft, maar niet aan het urencriterium voldoet. Door de algemene heffingskorting en de arbeidskorting moet er vanaf een inkomen van ongeveer € 6500 belasting worden betaald. Vanaf dat bedrag loopt de gemiddelde druk geleidelijk op.

De tweede lijn is geconstrueerd om de werking van de zelfstandigenaftrek inzichtelijk te maken. Deze lijn geeft de belastingdruk weer in het hypothetische geval dat de ondernemer wel voor de zelfstandigenaftrek, maar niet voor de MKB-winstvrijstelling in aanmerking zou komen. Het betalen van belasting begint dan pas bij een winst van ongeveer € 18 000. Doordat de zelfstandigenaftrek afneemt met de fiscale winst, loopt het te betalen percentage sneller op dan in de eerste lijn. Het feit dat de zelfstandigenaftrek afloopt bij oplopende winst veroorzaakt dus een hogere marginale druk. Dit effect wordt verzacht als ook de MKB-winstvrijstelling in de beschouwing wordt betrokken. Dit is in de derde lijn gebeurd. De MKB-winstvrijstelling heeft betrekking op het inkomen na aftrek van de zelfstandigenaftrek (en in de vierde lijn ook na aftrek van de startersaftrek). Hij neemt toe met het inkomen, terwijl de zelfstandigenaftrek afneemt. In het huidige systeem met zelfstandigenaftrek en MKB-winstvrijstelling betalen niet-starters vanaf een winst van ca. € 19 000 belasting.

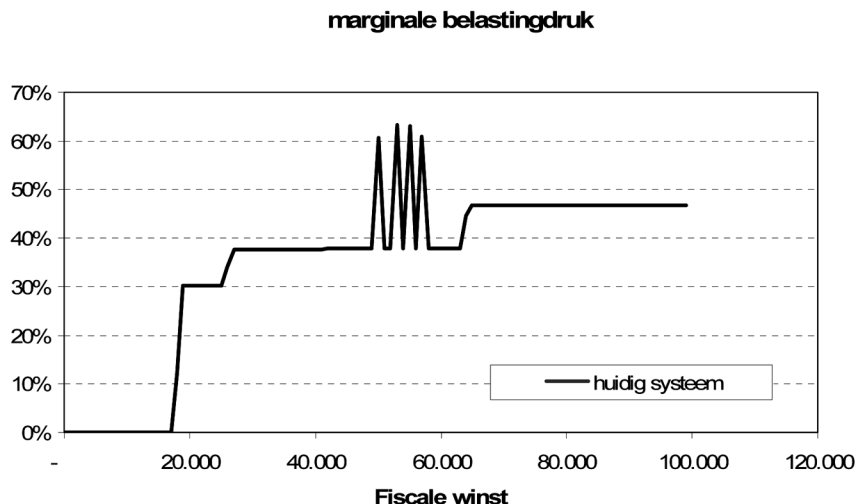
De keerzijde hiervan is dat deze ondernemingen zodra hun winst gaat groeien geconfronteerd worden met een hoge marginale druk (zie figuur 2.2). Deze hoge marginale belastingdruk treedt vooral op bij winsten rond de € 19 000 en boven de € 50 895. Naast de progressieve tarieven van box 1, komt dit doordat de zelfstandigenaftrek degressief is. De zelfstandigenaftrek neemt namelijk af als de winst toeneemt.<sup>1</sup> De gedachte hierachter is dat een hogere winst meer ruimte biedt voor de reserveringsfunctie van de winst: het voorbereid zijn op slechte tijden. Fiscale ondersteuning via de zelfstandigenaftrek is dan minder noodzakelijk. Maar door de huidige opzet van de zelfstandigenaftrek is een dubbele progressie ontstaan.

De MKB-winstvrijstelling verzacht deze progressie. De MKB-winstvrijstelling stelt namelijk 10% van de winst (na aftrek van de zelfstandigenaftrek) vrij van belasting. Het voordeel van de MKB-winstvrijstelling groeit dus mee met hogere winsten. De prikkel die van de MKB-winstvrijstelling uitgaat, is dat het maken van meer winst ook fiscaal wordt beloond. De

<sup>1</sup> Voor de precieze staffel wordt verwezen naar de beschrijving van de zelfstandigenaftrek in bijlage 2.

MKB-winstvrijstelling is wat dat betreft vergelijkbaar met een tariefsverlaging voor IB-ondernemers.

**Figuur 2.2 Marginale belastingdruk voor een IB- ondernemer (alleenstaand, geen ander inkomen)**



*Toelichting op figuur 2.2*

De geschetste alleenstaande ondernemer zonder bijverdiensten betaalt tot een winst van ca. € 20 000 geen belasting. Dit komt door de zelfstandigenaftrek, de arbeidskorting en de algemene heffingskorting. Hierdoor is de afbouw van de zelfstandigenaftrek tussen de € 13 465 en € 17 775 in de figuur niet zichtbaar. De hogere zelfstandigenaftrek bij lagere winsten kan wel leiden tot fiscale verliezen die met winst of ander inkomen uit eerdere jaren kan worden verrekend.

Vanaf € 19 000 zijn in de lijn duidelijk de tarieven van box 1 herkenbaar. Door de MKB-winstvrijstelling is het marginale tarief echter 10% lager dan voor werknemers (bijvoorbeeld een hoogste schijf van 46,8% in plaats van 52%). Door de MKB-winstvrijstelling wordt ook het ingangsincome voor de schijven verhoogd.

De zichtbare pieken worden veroorzaakt door de grenzen waar de zelfstandigenaftrek wordt verlaagd: € 50 895, € 53 050, € 55 210 en € 57 360. De hoogte van deze pieken wordt overigens bepaald door het feit dat de marginale druk bij een toename van de winst met € 1000 is uitgerekend. Bij een kleiner interval wordt de marginale druk zelfs nog hoger.

Tot slot is van belang dat het urencriterium vrij conflictgevoelig is. Dit komt door de combinatie van het recht op de ondernemersfaciliteiten en het feit dat het lastig te toetsen is of aannemelijk is gemaakt dat aan het urencriterium is voldaan juist als ondernemers rond de urengrenzen zitten (controleerbaarheid). Dit uit zich in relatief veel discussies tussen ondernemer en Belastingdienst die regelmatig uitmonden in bezwaar- en beroepsprocedures.

Het vorenstaande is aanleiding om de huidige opzet van de ondernemersfaciliteiten en het urencriterium tegen het licht te houden. Het is hierbij de vraag of een andere meer evenwichtige verdeling van de ondernemersfaciliteiten haalbaar is, waarbij deze faciliteiten meer dan nu bijdragen aan het starten en doorgroeien van ondernemingen.

Hierbij dient wel te worden bedacht dat op dit moment in het kader van de vereenvoudigingsoperatie Belastingdienst, onderdeel vereenvoudiging wetgeving, een technisch onderzoek wordt gedaan naar de mogelijkheden en effecten van een vereenvoudiging van de fiscale arbeidsrelaties. In dat

onderzoek wordt de samenhang in de fiscale behandeling van loon en winst en van zelfstandigen zonder personeel, DGA's en resultaatgenieters (ROW-ers) gezien. Eerder is aangegeven dat een maximale vereenvoudiging zou worden bereikt door alleen nog een loonregime en een winstregime te definiëren.<sup>1</sup> Dat zou betekenen dat de categorie resultaat uit overige werkzaamheden verdwijnt. Eén van de mogelijkheden kan zijn dat resultaatgenieters worden belast in de ondernemerssfeer.

Door de inzet van extra middelen voor ondernemersfaciliteiten, wordt het verschil in belastingdruk tussen ondernemers (die gebruik maken van die faciliteiten) en resultaatgenieters (die geen gebruik kunnen maken van die faciliteiten) vergroot. Dit maakt het moeilijker om – op termijn – beide groepen eventueel samen te voegen.

### 2.3 Ondernemingswinstbelasting en winstbox

Hierboven is al gememoreerd dat veel ondernemingen de BV als rechtsvorm hebben. De ondernemer wordt dan fiscaal als DGA aangemerkt. De fiscale behandeling van de DGA verschilt aanzienlijk van die van de IB-ondernemer. Op dit moment zijn de volgende verschillen het belangrijkste. De winst van een IB-ondernemer wordt belast in box 1 van de inkomstenbelasting, waarbij gebruik kan worden gemaakt van de ondernemersfaciliteiten zoals de zelfstandigenaftrek. DGA's kunnen geen gebruik maken van de ondernemersfaciliteiten. De winst van DGA's wordt namelijk bij hun BV belast via de vennootschapsbelasting. Hiervan wordt wel het zogenoemde gebruikelijke loon afgetrokken. Over dit gebruikelijke loon wordt vervolgens in box 1 belasting geheven, waarbij de loonbelastingfaciliteiten in beginsel ook voor DGA's van toepassing zijn. Als de BV aan de DGA winst uitdeelt, wordt in box 2 inkomstenbelasting geheven. Die heffing is ook verschuldigd als de DGA zijn aandelen met voordeel verkoopt. Ook wat betreft ouderdomsvoorzieningen is er een verschil. DGA's kunnen via de omkeerregel in de loonbelasting pensioen opbouwen in een eigen pensioen-BV, terwijl IB-ondernemers via de fiscale oudedagsreserve pensioen kunnen opbouwen.

Voor de langere termijn worden een rechtsvormneutrale ondernemingswinstbelasting en een winstbox wel als middelen genoemd om tot een evenwichtiger en eenvoudiger heffing van ondernemers te komen. Hierbij kan een aparte winstbox als opmaat naar een rechtsvormneutrale ondernemingswinstbelasting worden gezien. Alhoewel op dit moment nog onduidelijk is of een dergelijke aanpassing van de winstbelastingen wenselijk is, ligt het tegen deze achtergrond wel voor de hand dat te treffen maatregelen gericht op het bevorderen van ondernemerschap niet in de weg staan aan een aparte winstbox. Aan die voorwaarde wordt voldaan als deze maatregelen de verschillen in fiscale behandeling tussen IB-ondernemers en DGA's niet vergroten.

Zoals hiervoor is aangegeven wordt in deze notitie de meeste aandacht besteed aan de ondernemersfaciliteiten voor IB-ondernemers. De fiscale positie van de DGA komt uitgebreid aan bod in een afzonderlijke notitie die nog dit jaar aan de Tweede Kamer wordt toegezonden.<sup>2</sup>

#### **Rechtsvormneutrale ondernemingswinstbelasting en winstbox**

##### *Rechtsvormneutrale ondernemingswinstbelasting*

Bij de keuze in welke rechtsvorm een onderneming zal worden gedreven, spelen fiscale aspecten – naast de juridische, bestuurlijke en financiële – een belangrijke rol. Een BV of NV zal immers tot Vpb-plicht leiden. Een VOF is daarentegen fiscaal transparant en de ondernemer wordt IB-plichtig.

<sup>1</sup> Brief van 8 juni 2007, kamerstukken II 2006/07, 31 066, nr. 2, blz. 16.

<sup>2</sup> Kamerstukken II 2007/08, 31 206, nr. 10, blz. 2.

Het fiscale aspect kan bij de rechtsvormkeuze buitenspel worden gezet door de ondernemingswinst op dezelfde wijze te belasten, ongeacht de rechtsvorm waarin de onderneming wordt gedreven. Een rechtsvormneutrale ondernemingsbelasting kan op twee manieren bereikt worden. In de eerste plaats kan de fiscale transparantiegedachte van de inkomstenbelasting ook worden toegepast op de huidige Vpb-plichtige lichamen. Deze lichamen worden dan voortaan niet meer zelfstandig in de Vpb betrokken, maar de winsten worden op de een of andere wijze rechtstreeks toegerekend aan de aandeelhouders of vennoten. Deze richting lijkt praktisch moeilijk realiseerbaar. Hierbij valt te denken aan de problemen ten aanzien van beursgenoteerde ondernemingen, holdingstructuren en beleggingsvennootschappen. Ook in de relatie met het buitenland is het moeilijk voorstelbaar dat het lichaam als zodanig niet meer zelfstandig belastingplichtig is.

Een andere mogelijkheid is om de fiscaal transparante entiteiten voortaan zelfstandig belastingplichtig te maken voor winsten die worden behaald met het ondernemingsvermogen. In dat geval wordt de winst, evenals dat het geval is bij lichamen, tegen een afzonderlijk tarief belast. Dit zou dan de ondernemingswinstbelasting vormen. Er zijn vervolgens meerdere varianten denkbaar om de uitkeringen of de onttrekkingen in de inkomstenbelasting te betrekken. Aan deze laatste mogelijkheid van een ondernemingswinstbelasting lijkt een aantal voordelen te zitten. Bepalingen die de overgang van de IB-sfeer naar Vpb-sfeer en vice versa regelen zullen overbodig zijn en de kwalificatie sluit aan bij de omzetbelasting waar dergelijke entiteiten wel al als belastingplichtige worden beschouwd. Nadeel is dat de ondernemersfaciliteiten niet of moeilijk toepasbaar zijn. Verder zullen kleine ondernemingen met een aanzienlijke lastenverzwaring worden geconfronteerd, waarbij compensatie de neutraliteitsgedachte weer geweld aan doet.<sup>1</sup> Dat betekent dat het op dit moment niet duidelijk is of een dergelijke aanpassing van de winstbelastingen wenselijk is.

#### *Winstbox*

In box 1 van de inkomstenbelasting worden alle inkomsten uit werk en woning belast. Daaronder valt naast winst onder andere ook looninkomen. Hierdoor is het mogelijk dat fiscale faciliteiten die alleen voor ondernemers bedoeld zijn in bepaalde gevallen worden gebruikt om belasting over het looninkomen te verminderen. Daardoor kunnen belastingplichtigen die zowel loon als winst genieten onevenredig voordeel hebben van ondernemersfaciliteiten. Via een aparte winstbox zou het gemakkelijker worden om fiscale faciliteiten alleen op winst uit onderneming te richten of om een aparte tariefstructuur voor winst uit onderneming in te voeren. Hierdoor zou een winstbox een brug kunnen vormen naar een rechtsvormneutrale ondernemingswinstbelasting. Overigens is door de introductie van de MKB-winstvrijstelling feitelijk al een apart tarief voor winstinkomen ingevoerd.

Aan een aparte winstbox zitten nogal wat haken en ogen. Zo is niet onmiddellijk duidelijk wat er met de (negatieve) inkomsten uit eigen woning van ondernemers moet gebeuren als de winst in een aparte box wordt belast. Dit soort aspecten vergt een aantal nadere afwegingen en maakt de wetstechnische vormgeving van een aparte winstbox en de daarmee samenhangende automatisering een complexe zaak, waardoor invoering op korte termijn geen reële optie is.

## **2.4 Budgettaire ruimte**

In het Coalitieakkoord is € 500 mln structureel ter beschikking gesteld voor lastenverlichting ten behoeve van economische structuurversterking. Van deze € 500 mln. is per 2011 in totaal € 187 mln beschikbaar voor ondernemerschap. Er is afgesproken dat maximaal € 75 mln daarvan is bestemd voor levensloop. Dit betekent dat met ingang van 2009 het volgende extra budget beschikbaar is.

<sup>1</sup> Nota werken aan winst, Kamerstukken II 2004/05, 30 107, nr. 2, blz. 20.

**Tabel 2.2: Oploop lastenverlichting bevordering ondernemerschap (mln. euro's)**

	2009	2010	2011
Budget lastenverlichting bevordering ondernemerschap	28	56	112

Geconstateerd kan worden dat de omvang van het beschikbare budget relatief gering is, bijvoorbeeld ten opzichte van de groep mensen die winst uit onderneming geniet (ruim 800 000). Dit betekent dat de mogelijkheden voor nieuw beleid beperkt zijn.

Deze mogelijkheden kunnen worden vergroot als – naast het beschikbare extra budget – door middel van herschikking ook bestaand budget anders wordt ingezet. Hierbij kan worden gedacht aan herschikking van de middelen die nu worden ingezet voor regelingen die mede het bevorderen van ondernemerschap als doel hebben, zoals de zelfstandigenaftrek, de extra zelfstandigenaftrek voor starters, de meewerkaftrek, de MKB-winstvrijstelling, de willekeurige afschrijving voor starters en de kleinschaligheidsinvesteringsaftrek. In bijlage 1 is een overzicht van de huidige fiscale regelingen en voordelen voor ondernemers in de inkomstenbelasting opgenomen.

## 2.5. Economische aanknopingspunten

Ondernemers hebben een positieve invloed op zowel de werkgelegenheid als de productiviteit van een land. Dat ondernemerschap noodzakelijk is voor een gezonde economie wordt al ten minste sinds Schumpeter in 1947 erkend: «the inventor creates ideas, the entrepreneur «gets things done»». Nieuwe ondernemingen blijken meer dan gemiddeld bij te dragen aan werkgelegenheid, productiviteitsgroei en het produceren en commercialiseren van innovaties.<sup>1</sup>

Deze effecten zijn naar verwachting sterker als er veel nieuwe bedrijven bijkomen. Zij zorgen voor concurrentie, houden bestaande bedrijven scherp en prikkelen hen hierdoor tot innovatie. Er is daarom niet alleen een directe relatie tussen ondernemerschap en productiviteitsgroei, maar ook indirect. Aangenomen wordt dat grotere doorgroeende bedrijven meer bijdragen aan dit positieve effect en aan de werkgelegenheid dan kleinere zogenoemde éénpitters. Hierbij moet wel worden bedacht dat alle bedrijven «klein» zijn begonnen. Het is dus van belang dat er voldoende ondernemingen worden gestart om te waarborgen dat er ook in de toekomst voldoende grotere doorgroeende bedrijven zullen zijn. Het is dan ook belangrijk dat het opstarten en doorgroeien van een onderneming zo weinig mogelijk wordt belemmerd door bijvoorbeeld regelgeving. Daarnaast ligt gezien de positieve effecten van het ondernemerschap ook een zekere mate van stimulering voor de hand, onder andere via fiscale maatregelen.<sup>2</sup>

In Nederland beginnen de afgelopen jaren in toenemende mate mensen een eigen bedrijf. Uit cijfers van het CBS blijkt immers dat het aantal zelfstandige ondernemers tussen 1996 en 2006 met 21% is gestegen.<sup>3</sup> Men kiest met name voor het ondernemerschap vanwege de vrijheid en uitdaging die hiermee gepaard gaan. Het is geruststellend dat het grootste deel van de starters (63%) geen knelpunten ondervindt bij de start van de onderneming.<sup>4</sup> Als men wel knelpunten heeft ervaren dan hebben deze te maken met het verkrijgen van financiering, onzekerheden die gepaard gaan met het ondernemerschap (bijvoorbeeld zekerheid over pensioen en inkomen) en regelgeving en bureaucratie (administratieve lasten, vinden juiste informatie). Daarnaast wordt het vooraf afdragen van belasting ook wel genoemd.<sup>5</sup> Dit laatste punt en de administratieve lasten in combinatie met het vinden van de juiste informatie raken de fiscaliteit.

<sup>1</sup> Praag, C. M. en Versloot, P.H. (2007). «What is the value of entrepreneurship? A review of recent research.» Small Business Economics 29: 351–382.

<sup>2</sup> Dat fiscale maatregelen kunnen bijdragen aan meer ondernemerschap blijkt bijvoorbeeld uit Vroonhof, Verhoeven en Folkeringa (2005). Ondernemen makkelijker en leuker? Evaluatie zelfstandigenaftrek en enkele andere fiscale instrumenten gericht op ondernemerschap. EIM.

<sup>3</sup> Het betreft hier het aantal zelfstandige en meewerkende gezinsleden, die per week ten minste 12 uur in de onderneming actief zijn. De DGA's zijn hierin niet opgenomen. Naar schatting zijn er in 2006 circa 166 000 DGA's. Het aantal meewerkende gezinsleden ligt rond de 45 000.

<sup>4</sup> EIM, Starten in de recessie: startende ondernemers in 2003, juli 2004.

<sup>5</sup> EIM, Uitkomsten knelpuntenstudie, september 2003.

In het groeiproces komen bedrijven ook knelpunten tegen, hierbij wijken de knelpunten die snelle groeiers<sup>1</sup> ervaren nauwelijks af van de onderzochte knelpunten door normale groeiers. Het betreft dan knelpunten zoals het vinden van gekwalificeerd personeel, wet- en regelgeving (administratieve lasten), de organisatiestructuur<sup>2</sup> en geschikte huisvesting.<sup>3</sup> Specifiek bij het aannemen van personeel spelen belemmeringen als financiële risico's bij ziekte, hoge indirecte arbeidskosten, administratieve lasten en hoge lonen.<sup>4</sup> Voor de fiscaliteit is dus met name de wet- en regelgeving (administratieve lasten) van belang.

Naast maatregelen die aangrijpen op verminderen/wegnemen van ervaren belemmeringen ligt zoals eerder genoemd ook een zekere mate van stimulering voor de hand.<sup>5</sup> Er bestaan al verschillende fiscale stimuleringsmaatregelen (zie bijlage 1), waarbij relatief veel aandacht voor starters is. Om juist de ondernemingen te stimuleren die gericht zijn op groei lijkt met name de marginale druk van belang. Lagere marginale tarieven bleken in de VS te leiden tot sterkere groei van bedrijven, gemiddelde investeringsuitgaven en de kans op het aannemen van werknemers.<sup>6</sup>

Gegeven bovenstaande ligt het voor de fiscaliteit dus voor de hand om in te zetten op structuurverbetering van de (winst)belastingheffing. Hiermee wordt bedoeld dat het beste maatregelen kunnen worden genomen die de (winst)belastingheffing vereenvoudigen. Vereenvoudiging kan worden bereikt door het beperken van het aantal fiscale faciliteiten. Verder kunnen maatregelen worden genomen die erop zijn gericht om doorgroeien aantrekkelijker te maken. Tariefverlaging is een eenvoudige manier om dit te doen. Tot slot kan worden bezien of de ervaren belemmeringen rond «het vooraf afdragen van belasting» kunnen worden verminderd.

## 2.6 Afweegkader

Om de voorstellen in de volgende paragrafen goed tegen elkaar te kunnen afwegen wordt aan een aantal aspecten kwalitatief getoetst. Het betreft:

- Effectiviteit in de zin van:
  - vermindering van administratieve lasten voor de ondernemer (vereenvoudiging),
  - de resulterende financiële prikkel voor starters,
  - de resulterende financiële prikkel voor doorgroeiers
- de gevolgen voor de uitvoering door de Belastingdienst
- verdelingseffecten (welke groepen gaan erop vooruit en welke gaan erop achteruit)
- budgettaire effecten, en
- overige effecten.

Bij de overige effecten wordt onder meer de houdbaarheid in het licht van het EG-recht bezien. Het gaat dan om mogelijk ongeoorloofde staatssteun of strijd met EG-verdragsvrijheden. Met het oog op de lange termijn is van belang is dat mogelijke maatregelen niet in de weg mag staan aan een aparte winstbox.

Vanwege de beperkte beschikbaarheid van benodigde gegevens is deze toetsing vooral kwalitatief.

<sup>1</sup> Een snelle groeier is gedefinieerd als een bedrijf waarin de werkgelegenheid in een periode van vijf jaar met minimaal 60% is toegenomen.

<sup>2</sup> Denk hierbij bijvoorbeeld aan duidelijke afspraken over de rolverdeling, het gebrek aan strategie en onderlinge sfeer.

<sup>3</sup> EIM, Snelle groeiers zijn ambitieus, oktober 2007.

<sup>4</sup> Kabinetsbrief, Werken aan ondernemend Nederland: het belang van zelfstandig ondernemerschap. Originele bron: Europese Commissie, Belemmeringen in de groei – het aannemen van de eerste werknemer, 2005.

<sup>5</sup> Dat fiscale maatregelen kunnen bijdragen aan meer ondernemerschap blijkt bijvoorbeeld uit Vroonhof, Verhoeven en Folkeringa (2005). Ondernemen makkelijker en leuker? Evaluatie zelfstandigenaftrek en enkele andere fiscale instrumenten gericht op ondernemerschap. EIM.

<sup>6</sup> Zie beschrijving van het onderzoek van Carrol, Holtz-Eakin, Rider en Rosen in Schuetze, H. J. en Bruce, D. (2004). Tax Policy and Entrepreneurship (16/17).

### **3. TARIEFVERLAGING INKOMSTENBELASTING EN VENNOOTSCHAPSBELASTING**

De eenvoudigste manier om ondernemerschap te bevorderen is om op generieke wijze via tariefverlaging de belastingdruk voor ondernemers te verlagen. Dat betekent namelijk dat ondernemers meer overhouden van de winst die ze maken. En als winst maken meer loont wordt het aantrekkelijker om een onderneming te starten of om door te groeien.

Voor IB-ondernemers kan worden overwogen om de MKB-winstvrijstelling te verhogen. Het budget van € 112 mln biedt ruimte voor een verhoging van de MKB-winstvrijstelling met ongeveer 2%-punt tot 12%. Een dergelijke maatregel betekent dat winst maken meer loont voor ondernemers die aan het urencriterium voldoen. Wel betekent het dat een meer evenwichtige verdeling van de ondernemingsfaciliteiten voor hybride en deeltijdondernemers hiermee niet wordt bereikt. Het verschil in belastingdruk tussen ondernemers die aan het urencriterium voldoen en hybride en deeltijdondernemers en resultaatgenieters wordt zelfs groter.

Naast het inzetten van het beschikbare budget voor verhoging van de MKB-winstvrijstelling kan ook worden ingezet op vereenvoudiging door het afschaffen van ondernemersfaciliteiten in de IB waarbij de vrijvallende middelen via verhoging van de MKB-winstvrijstelling worden teruggepluisd. Dit pakt niet voor alle ondernemers gelijk uit. Elke ondernemer heeft baat bij een verhoging van de MKB-winstvrijstelling, maar het afschaffen van faciliteiten treft niet elke ondernemer in gelijke mate. Aangenomen kan worden dat het vooral innovatieve en vernieuwende (groeierende) bedrijven zijn die profiteren. De belastingdruk voor innovatieve en succesvolle ondernemers met een bovengemiddeld rendement neemt immers af doordat zij relatief sterk profiteren van de verhoging van de MKB-winstvrijstelling terwijl zij relatief minder worden getroffen door het afschaffen van de ondernemersfaciliteiten.

Via een verhoging van de MKB-winstvrijstelling worden alleen IB-ondernemers bereikt. Doorgroeierende ondernemers drijven hun onderneming ook vaak in de BV-vorm. Deze groep kan worden bereikt door verdere tariefsverlaging van de MKB-schijven in de vennootschapsbelasting of door een verdere verlenging van de MKB-schijven in de vennootschapsbelasting. Als het beschikbare budget van € 112 mln volledig zou worden ingezet voor verlaging van het tarief van de eerste schijf van de vennootschapsbelasting (tot € 40 000), zou dit tarief met 3%-punt kunnen dalen tot 17%. Zou dit bedrag worden ingezet voor verlaging van het tarief van de tweede schijf van de vennootschapsbelasting (€ 40 000–€ 200 000), dan zou laatstgenoemd tarief kunnen dalen van 23% tot 21,75%. Uiteraard zijn ook mixvormen mogelijk waarbij het budget wordt verdeeld over maatregelen gericht op het verlagen van de marginale druk voor IB-ondernemers en ondernemers die hun onderneming in de BV-vorm drijven.

### **4. MOGELIJKHEDEN URENCRITERIUM EN ONDERNEMERS-FACILITEITEN**

#### **4.1 Inleiding**

In dit hoofdstuk wordt een aantal varianten verkend die kunnen leiden tot een andere meer evenwichtige verdeling van de ondernemersfaciliteiten, waarbij deze faciliteiten meer dan nu bijdragen aan het starten en doorgroeien van ondernemingen. Hierbij wordt gekeken naar mogelijkheden



om het urencriterium af te schaffen of aan te passen. Omdat dit gevolgen heeft voor de reikwijdte van de ondernemersfaciliteiten zoals de zelfstandigenaftrek, wordt tevens gekeken naar mogelijkheden voor de herstructurering van deze faciliteiten.

Het versoepelen of afschaffen van het urencriterium betekent wel dat het uitgangspunt voor de huidige benadering dat alleen ondernemers voor wie ondernemen de hoofdbezigheid en inkomstenbron is recht hebben op de ondernemersfaciliteiten, wordt verlaten.

## **4.2 Aanpassingen van het urencriterium**

### *4.2.1 Afschaffen urencriterium*

De meest vergaande maatregel zou het afschaffen van het urencriterium zijn. Dit leidt ertoe dat de ondernemingsfaciliteiten ook toegankelijk worden voor degenen voor wie het ondernemerschap niet de hoofdactiviteit is, maar die wél kwalificeren als ondernemer zoals deeltijd- en hybride ondernemers. De maatregel is effectief in de zin dat deze groepen minder belasting gaan betalen. Hierdoor wordt het veel aantrekkelijker wordt om in deeltijd een onderneming te starten of te continueren. Op dit moment is de gemiddelde winst uit onderneming van ondernemers die geen zelfstandigenaftrek toepassen ongeveer € 11 000. Dat is ruwweg gelijk aan de zelfstandigenaftrek tot € 13 465, vermeerderd met de startersaftrek. Voor een groot aantal deeltijdondernemers zal de winst dus worden vrijgesteld van belasting. Voor hybride ondernemers is er nog een extra voordeel. Bij hun wordt de winst uit onderneming opgeteld bij hun looninkomen, waardoor zij in een hoger marginaal tarief terecht komen. Dit hogere marginale tarief is ook van toepassing op de zelfstandigenaftrek. Het is ook mogelijk dat de fiscale winst door de zelfstandigenaftrek negatief wordt. In dat geval ontstaat door de onderneming een aftrekpost voor de belasting over het inkomen uit dienstbetrekking. De gemiddelde hybride ondernemer heeft naast zijn onderneming nog een looninkomen van € 30 000.

Deze voordelen leiden tot een budgettaire derving van ca. € 700 mln. Bovendien zal naar verwachting druk ontstaan om resultaat uit overige werkzaamheden te presenteren als winst uit onderneming. Voor winst gelden dan immers altijd de ondernemingsfaciliteiten en voor het resultaat, net als nu, niet. In dat geval ontstaat er dus niet meer bedrijvigheid. Hoewel de huidige discussies over het urencriterium verdwijnen, zal daarvoor in de plaats dus meer discussie ontstaan over het karakter van het inkomen: resultaat of winst. Ook zal er strenger gecontroleerd moeten worden of daadwerkelijk een onderneming wordt gedreven om te voorkomen dat mensen een onderneming starten enkel om een flinke extra aftrekpost op hun looninkomen te krijgen. Hierdoor zal (een deel van) de vereenvoudiging naar verwachting te niet worden gedaan en valt de budgettaire derving mogelijk hoger uit.

Om genoemde derving binnen de zelfstandigenaftrek te compenseren, zouden de bedragen van de zelfstandigenaftrek en de startersaftrek meer dan gehalveerd moeten worden. Als de € 112 mln die het kabinet beschikbaar heeft gesteld voor het ondernemerschap hiervoor zou worden ingezet, zouden de bestaande regelingen nog met 45% verminderd moeten worden. Er wordt dan € 588 mln overgeheveld van voltijdondernemers naar deeltijdondernemers en hybride ondernemers. Dit leidt naar verwachting tot forse verdelingseffecten.

Een andere mogelijkheid om de budgettaire derving te beperken is te regelen dat toepassing van de zelfstandigenaftrek niet tot een verlies kan leiden. De zelfstandigenaftrek wordt dan gemaximeerd op de winst. Daardoor wordt voorkomen dat de zelfstandigenaftrek bij hybride onderne-

mers leidt een aftrekpost op looninkomen. Voor voltijdondernemers met incidentele verliezen betekent dit wel een verslechtering. Deze groep kan onder het huidige regime een verlies als gevolg van toepassing van de zelfstandigenaftrek in het ene jaar namelijk compenseren met een winst in een ander jaar. Als deze mogelijkheid in stand moet blijven en tegelijkertijd verrekening met looninkomsten moet worden voorkomen, komt dat feitelijk neer op de introductie van een afzonderlijke winstbox. En een winstbox is voor de korte termijn geen reële optie.

#### *4.2.2 Verlagen uren criterium*

Een maatregel met minder grote gevolgen dan afschaffing, is het verlagen van het uren criterium van 1225 uur naar bijvoorbeeld 600 uur. Met deze maatregel komen meer deeltijd- en hybride ondernemers in aanmerking voor de ondernemersfaciliteiten dan thans, maar blijft er een drempel bestaan. Al bij het besteden van ruwweg een derde van de werktijd van een volle baan aan de onderneming komt men dan in aanmerking voor de ondernemersfaciliteiten. Het aantal deeltijd- en hybride ondernemers dat voor de ondernemersfaciliteiten in aanmerking komt, zal dus minder zijn dan bij afschaffing van het uren criterium. De maatregel zal leiden tot een derving van ca. € 300 mln. Hybride ondernemers die de minste tijd aan hun onderneming besteden en dus waarschijnlijk de hoogste inkomsten uit dienstbetrekking hebben, komen niet in aanmerking voor de faciliteiten.

Doordat er een uren criterium blijft bestaan, wordt het fiscale stelsel niet vereenvoudigd. Verlaging van het uren criterium zal naar verwachting zelfs leiden tot een verheviging van de discussies over de vraag of aan het uren criterium wordt voldaan. 1225 uur is ongeveer 70% van een voltijds baan, terwijl 600 uur dus ruwweg 30% van een voltijds baan is. Voor iemand die bijvoorbeeld vier dagen in de week in loondienst werkt, is het zeer moeilijk om aannemelijk te maken dat aan het huidige uren criterium wordt voldaan. Bij een uren criterium van 600 uur zal een grotere groep claimen dat aan het uren criterium wordt voldaan met alle discussies met de Belastingdienst van dien. Vanwege de verwachte zwaardere uitvoeringslast voor zowel ondernemers als Belastingdienst en omdat ook deze maatregel doorgroeien niet bevordert, is dit geen aantrekkelijke optie.

#### *4.2.3 Een glijdende schaal voor het uren criterium*

In de zogenoemde motie Blok<sup>1</sup> is een andere denkbare wijziging van de toegang tot de ondernemersfaciliteiten voorgesteld: een glijdende schaal voor het uren criterium. Met een glijdende schaal wordt de overgang van deeltijdondernemer naar ondernemer die volledig profiteert van de ondernemersfaciliteiten, geleidelijker. Deeltijdondernemers en hybride ondernemers die slechts weinig tijd aan hun onderneming besteden, profiteren al een klein beetje van de ondernemersfaciliteiten, maar het volledige profijt wordt pas bereikt als de onderneming de hoofdactiviteit van de ondernemer vormt. Een glijdende schaal zou bij voorbeeld zo kunnen worden uitgewerkt dat bij een besteding van 300 uur 25% van de ondernemersfaciliteiten in aanmerking kan worden genomen, tussen 300 en 900 uur 50% van de faciliteiten, tussen 900 en 1225 uur 75% van de faciliteiten en bij ten minste 1225 uur de volledige faciliteiten.

Bij een dergelijke vormgeving zou de budgettaire derving op ongeveer € 350 mln uitkomen. Een glijdende schaal betekent echter wel een flinke complicatie van het fiscale stelsel. De vier categorieën betekenen namelijk vier keer zoveel ijkpunten (en dus evenzoveel discussiepunten) als bij het huidige uren criterium. De discussie die nu over het aantal bestede uren in de onderneming wordt gevoerd, wordt dan bij elke schijf of schaal gevoerd. Dat leidt tot een aanzienlijke toename van kosten en risico's in de uitvoering. Ook is sprake van een verzwaring van de administratieve

<sup>1</sup> Motie Blok c.s TK 2007/08, 31 200 XV, nr. 63

lasten.<sup>1</sup> Een glijdende schaal voor het urencriterium is dus vanwege de zware uitvoeringslast voor zowel ondernemers als Belastingdienst en omdat ook deze maatregel geen invloed heeft op doorgroeiende voltijd-ondernemers, geen aantrekkelijke optie.

#### 4.2.4 Afschaffen urencriterium voor de MKB-winstvrijstelling

Een minder vergaande variant dan het integraal laten vervallen van het urencriterium, is om het urencriterium voor een specifieke faciliteit af te schaffen. Hiermee komt de groep ondernemers die niet aan het urencriterium voldoet, die voor een groot deel uit deeltijd- en hybride ondernemers bestaat, ook in aanmerking voor een deel van de ondernemersfaciliteiten. Het ligt voor de hand om dit voor de MKB-winstvrijstelling te doen. Deze faciliteit is namelijk winstafhankelijk en kan niet leiden tot een aftrekpost op het looninkomen. Dit betekent dat het voordeel voor ondernemers met weinig winst die dus gemiddeld ook minder uren aan hun onderneming zullen besteden, kleiner is dan voor ondernemers met meer winst. Daarnaast wordt voorkomen dat mensen een onderneming starten enkel om een flinke extra aftrekpost op hun looninkomen te krijgen. Door de MKB-winstvrijstelling wordt het aantrekkelijker om al dan niet naast betaald werk in deeltijd een onderneming te starten. Wel komt er een grotere druk op de vraag of bepaald inkomen als winst uit onderneming of als resultaat uit overige werkzaamheden moet worden aangemerkt. De budgettaire derving van deze maatregel is ca. € 50 mln.

### 4.3 Afschaffen urencriterium voor de MKB-winstvrijstelling en omzetten van de zelfstandigenaftrek in MKB-winstvrijstelling

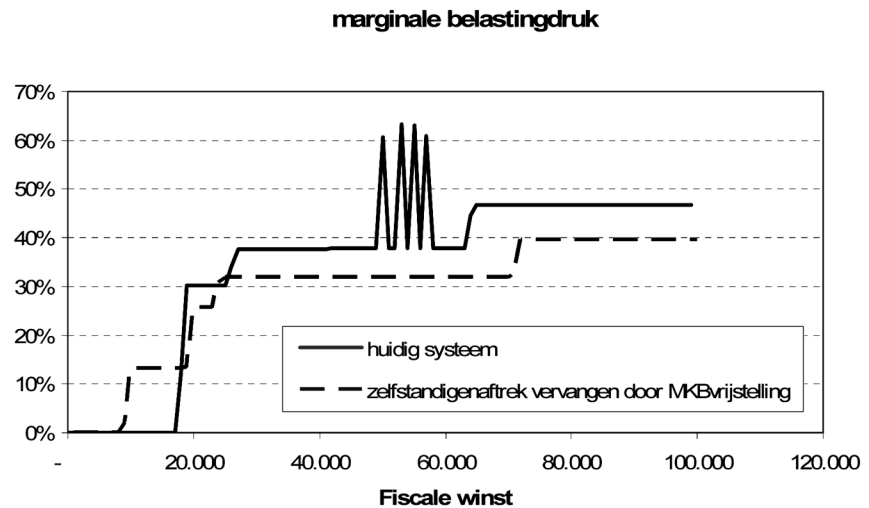
Idealiter worden de ondernemersfaciliteiten beter toegesneden op de situatie van de startende ondernemer én de doorgroeiende ondernemer, worden de ondernemersfaciliteiten vereenvoudigd en wordt tot een evenwichtigere verdeling van de ondernemersfaciliteiten tussen deeltijd- en voltijdondernemers gekomen. Hiertoe kan worden overwogen om naast eventuele aanpassing van het urencriterium de verschillende ondernemersfaciliteiten te herstructureren.

De variant die het beste bij deze doelstellingen aansluit betreft het – al dan niet ineens – afschaffen van de zelfstandigenaftrek, waarbij het hierdoor vrijvallende budget geheel wordt ingezet om de MKB-winstvrijstelling te verhogen. Tegelijkertijd wordt het urencriterium voor de MKB-winstvrijstelling afgeschaft en blijft het tijdelijke startersdeel van de zelfstandigenaftrek in stand en kan eventueel worden verhoogd.

Het gevolg is dat de marginale druk voor IB-ondernemers geleidelijker oploopt en lager wordt, de prikkel van de ondernemersfaciliteiten meer gericht wordt op doorgroei en het maken van meer winst dus meer wordt beloond (zie figuur 4.1). Bovendien zorgt dit ervoor dat de zelfstandigenaftrek en MKB-winstvrijstelling (ook in vergelijking met de variant waarbij enkel het urencriterium voor de MKB-winstvrijstelling wordt afgeschaft) voor een groter deel terecht komen bij hybride starters en deeltijdstarters. Hierdoor past deze maatregel in de gedachte achter de motie Blok. Voor hybride ondernemers kan het voordeel groter zijn dan voor deeltijd-ondernemers omdat de optelsom van het winst- en looninkomen normaal gesproken in een hogere tariefschijf wordt belast. Daarnaast zal door het afschaffen van de zelfstandigenaftrek minder snel sprake zijn van een onevenredig grote aftrekpost op eventueel looninkomen.

<sup>1</sup> Nu hoeft alleen maar te worden aangegeven of men voldoet aan het urencriterium, bij een glijdende schaal moet men aangeven in welke klasse men valt of hoeveel uur men exact aan de onderneming heeft besteed.

**Figuur 4.1 Marginale druk huidig regime en na omzetten zelfstandigenaftrek in MKB-winstvrijstelling**



Budgettair neutrale omzetting van de zelfstandigenaftrek in de MKB-winstvrijstelling, terwijl tegelijkertijd het urencriterium vervalt, geeft ruimte voor een MKB-winstvrijstelling van ca. 24% (!) in plaats van de huidige 10%. Naast de hiervoor genoemde voordelen heeft deze maatregel als extra voordeel dat het een vereenvoudiging betekent doordat in plaats van twee regelingen (zelfstandigenaftrek en MKB-winstvrijstelling) slechts één regeling geldt die bovendien gemakkelijk kan worden uitgevoerd. Omdat het urencriterium niet langer geldt voor de MKB-winstvrijstelling en de zelfstandigenaftrek is afgeschaft, wordt het belang van het urencriterium minder en daarmee wellicht ook de conflictgevoeligheid. Wel moet er rekening worden gehouden met aanzienlijke verdelings-effecten. Enerzijds zullen hybride en deeltijdondernemers er positief uitspringen. Zij kunnen namelijk de verhoogde MKB-winstvrijstelling toepassen vanaf de eerste euro winst. Verder zullen IB-ondernemers met hogere winsten er positief uitspringen, omdat het voordeel van de verhoogde MKB-winstvrijstelling toeneemt naar mate de winst hoger is. Anderzijds zullen ondernemers die aan het huidige urencriterium voldoen en die weinig winst maken er op achteruit gaan. Deze groep betaalt nu immers geheel geen of zeer weinig winstbelasting, maar gaat dat door het afschaffen van de zelfstandigenaftrek – ondanks de verhoging van de MKB-winstvrijstelling – wel in enige mate doen. Daarnaast zal voor die groep door de lagere aftrekposten het verzamelinkomen stijgen en dus het recht op eventuele inkomensafhankelijke regelingen afnemen. Een eerste globale berekening laat zien dat het break even punt voor voltijdondernemers ongeveer rond een winst van € 45 000 ligt. Een alleenstaande IB-ondernemer met € 20 000 winst gaat er bijvoorbeeld € 1 166 op achteruit (zonder rekening te houden met de mogelijke gevolgen voor eventuele inkomensafhankelijke regelingen). Als de enveloppe wordt ingezet voor extra verhoging van de MKB-winstvrijstelling, worden de negatieve verdelingseffecten een klein beetje verzacht. De inhoud van de enveloppe is echter niet voldoende om de verdelingseffecten flink te verzachten. Vanwege de ingrijpende verdelingseffecten is omzetting van de zelfstandigenaftrek in de MKB-winstvrijstelling ineens niet wenselijk. Wel zou een eerste stap in de richting van het winstafhankelijk maken van de ondernemerschapgerelateerde regelingen kunnen worden overwogen. Zo zou het urencriterium voor de MKB-winstvrijstelling kunnen worden afgeschaft. Hiermee krijgen ook deeltijd en hybride ondernemers toegang tot

een deel van de ondernemersfaciliteiten. Verder zouden in de komende jaren stappen kunnen worden gezet om de zelfstandigenaftrek af te bouwen. Bij de eerste stap zou deze afbouw mede kunnen worden gebruikt om de extra kosten van het afschaffen van het urencriterium voor de MKB-winstvrijstelling te dekken. Verder zou uit deze afbouw verhoging van de MKB-winstvrijstelling en eventuele verhoging van de startersaftrek kunnen worden gedekt.

## **5 SPECIFIEKE FACILITEITEN**

### **5.1 Inleiding**

In plaats van generieke stimulering van ondernemerschap kan het starten en doorgroeien van ondernemingen ook gestimuleerd worden via specifieke faciliteiten.

### **5.2 Invoeren deeltijdstartersaftrek**

Het is denkbaar om voor de starters die niet aan het urencriterium voldoen een deeltijdstartersaftrek in te voeren, waarbij ze gedurende een bepaalde periode recht hebben op een bepaalde aftrek. Hierdoor wordt de overgang van werknemerschap naar ondernemerschap vergemakkelijkt doordat het aantrekkelijker wordt om – al dan niet naast betaald werk – in deeltijd een onderneming te starten. Afhankelijk van de hoogte van de aftrek kan dat feitelijk leiden tot een tax holiday voor bijvoorbeeld de eerste 2 jaar van de onderneming. De tijdelijkheid van de maatregel moet ervoor zorgen dat ondernemers daadwerkelijk ook de overstap maken naar ondernemerschap.

Een dergelijke nieuwe specifieke maatregel past echter niet bij het streven naar eenvoudiger regelgeving en minder administratieve lasten. Bovendien gaat van een dergelijke maatregel een aanzuigende werking uit voor de groep belastingplichtigen die nu resultaat uit overige werkzaamheden genieten. Dit betekent dat een dergelijke maatregel minder aantrekkelijk is dan het afschaffen van het urencriterium en het gelijktijdig omzetten van de zelfstandigenaftrek in de MKB-winstvrijstelling.

### **5.3 Doorgroeiers**

Doorgroeiende ondernemers dragen over het algemeen meer bij aan de welvaartsontwikkeling dan zogenoemde éénpitters. Ze creëren meer werkgelegenheid door het aannemen van personeel en zij creëren meer economische dynamiek doordat meer en grotere toeleveranciers nodig zijn. Vandaar dat hier wordt bezien hoe doorgroeien kan worden bevorderd via fiscale maatregelen. Het kabinet zal na de zomer nog met een notitie komen die specifiek ingaat op (niet-fiscale) mogelijkheden om doorgroei van ondernemingen te bevorderen.

Een doorgroeiende onderneming kan worden gekarakteriseerd door een toename van het aantal personeelsleden, uitbreidingsinvesteringen of een toename van de winst. Dit zijn dus mogelijke aanknopingspunten voor fiscale stimuleringsregelingen. Verder kan worden opgemerkt dat een doorgroeiende onderneming regelmatig in de BV-vorm wordt gedreven. Dat betekent dat eventuele maatregelen niet alleen ten goede moeten komen aan IB-ondernemers, maar ook aan vennootschapsbelastingplichtige ondernemingen.

#### *5.3.1 Bevorderen aannemen eerste personeel*

Om de aanneme van de eerste werknemers te bevorderen kan worden overwogen een afdrachtvermindering voor de eerste werknemers in te voeren. Een afdrachtvermindering vermindert de af te dragen loonbelas-

ting en premie volksverzekeringen. Voor ondernemers wordt het dus goedkoper om werknemers in dienst te nemen. Dit kan zelfstandigen zonder personeel over de drempel helpen om personeel in dienst te nemen.

Gedacht kan worden aan een afdrachtvermindering van een vast bedrag voor de eerste werknemer van een inhoudingsplichtige die meer dan bijvoorbeeld € 15 000 per jaar verdient, met uitzondering van eventuele DGA's. Een dergelijke maatregel kan tevens als een tegemoetkoming worden gezien voor de administratieve lasten van de eerste werknemer. Deze zijn in de eerste jaren en voor de eerste werknemer relatief het hoogst.

Naar verwachting is een afdrachtvermindering pas effectief als sprake is van een voldoende groot voordeel (bijvoorbeeld € 1500). Het verrekenen van de afdrachtkorting bij de aangifte loonbelasting leidt tot een minder eenvoudige aangifte en daarmee tot hogere administratieve lasten.<sup>1</sup> Als in verband met mogelijk ongeoorloofde staatssteun sprake moet zijn van een generieke maatregel betekent dit dat de afdrachtvermindering erg duur is, namelijk rond de € 500 mln (en een grote «dead weight loss» heeft). Of sprake is van ongeoorloofde staatssteun zou nader onderzocht moeten worden.

In plaats van een afdrachtvermindering zou ook kunnen worden gekozen voor een premiekorting op de te betalen werknemersverzekeringen, een loonkostensubsidie of een extra winstaf trek. Deze maatregelen zijn echter minder goed inpasbaar dan een afdrachtvermindering en hebben dezelfde nadelen. Een winstaf trek heeft bovendien een kleiner bereik (alleen toepasbaar bij winst).

### 5.3.2 Bevorderen extra investeringen

Extra investeringen zouden bijvoorbeeld kunnen worden bevorderd via een uitbreidingsinvesteringsaf trek. Een uitbreidingsinvesteringsaf trek inhouden dat er een extra winstaf trek wordt ingevoerd voor uitbreidingsinvesteringen. Uitbreidingsinvesteringen zijn echter zeer lastig te onderscheiden van vervangingsinvesteringen. Dit zou alleen ondervangen kunnen worden door per investering te beoordelen of er sprake is van uitbreiding, maar dat leidt weer tot een aanzienlijke verzwaring van administratieve lasten en uitvoeringskosten. Ook is mogelijk sprake van ongeoorloofde staatssteun. Een uitbreidingsinvesteringsaf trek lijkt daarom geen reële maatregel.

## 6 VEREENVOUDIGING IN DE UITVOERING

### 6.1 Samenwerking tussen kamer van koophandel en de Belastingdienst

Het project Gemeenschappelijke Inschrijving van Kamer van Koophandel (KvK) en Belastingdienst zorgt er sinds 1 april 2008 voor dat ondernemers die een nieuwe eenmanszaak, vennootschap onder firma, of commanditaire vennootschap starten zich alleen nog bij de KVK hoeven aan te melden. De KvK zorgt ervoor dat de Belastingdienst de informatie krijgt die nodig is voor de uitvoering van de fiscale regelgeving. De KvK geeft in de meeste gevallen voor eenmanszaken namens de Belastingdienst ook direct het btw-nummer uit. Voor vennootschappen onder firma en commanditaire vennootschappen stuurt de Belastingdienst het btw-nummer binnen ongeveer een week na de aanmelding toe. Hiermee wordt bereikt dat een startende ondernemer zich voortaan nog maar bij één loket hoeft te melden. Bekeken wordt nog hoe ook voor rechtspersonen een gemeenschappelijke intake kan worden gerealiseerd.

<sup>1</sup> Tevens zij er op gewezen dat vanwege de problematiek rond complexiteit in de loonheffingsketen momenteel juist mogelijkheden voor vereenvoudiging daarvan worden onderzocht en nagestreefd.

## **6.2 Begeleiding startende ondernemers**

Ondernemers komen voor het eerst met fiscale regelgeving in aanraking bij het starten van hun onderneming. De Belastingdienst probeert op verschillende manieren die doelgroep van informatie te voorzien. Ten eerste wordt er zowel digitaal als schriftelijk informatie verstrekt over belastingen waar starters mee te maken krijgen. Op de website [www.belastingdienst.nl](http://www.belastingdienst.nl) is er een aparte rubriek voor starters. Ook krijgen startende ondernemers op aanvraag een handboek. Ten tweede is de Belastingdienst aanwezig op de startersdagen van de KvK. In het handboek wordt ook verwezen naar deze startersdagen.

De Belastingdienst richt zich ook op het begeleiden van starters. Dit gebeurt veelal bij het afleggen van startersbezoeken. Tijdens een startersbezoek wordt bijvoorbeeld gekeken naar de inrichting van de administratie en het verloop van de belastingaangiften. Eén van de valkuilen voor ondernemers is dat het betalen van omzet- of inkomstenbelasting eerder komt dan verwacht. In de beginfase hebben ondernemers vaak nog recht op een teruggaaf omdat zij meer kosten dan opbrengsten hebben. In de loop van de tijd verandert dit. Begeleiding en voorlichting van starters heeft dus ook als doel het voorkomen van betalingsproblemen.

Een startersbezoek geeft de ondernemer bij uitstek de gelegenheid om vragen te stellen. Door het begeleiden van starters door de Belastingdienst wordt de beleving van de administratie lastendruk door ondernemers verbeterd. Dit vergroot de vrijwillige naleving van fiscale regels. De afgelopen jaren is daarom ook ingezet op het verhogen van het aantal startersbezoeken.

## **6.3 Vereenvoudigen winstaangifte**

Op dit moment moeten voor de aangifte vennootschapsbelasting diverse vragen worden beantwoord die niet van toepassing zijn op kleine bedrijven. Startende ondernemingen in de vorm van een besloten vennootschap zullen nagenoeg altijd tot deze categorie behoren. De Belastingdienst heeft het initiatief genomen om te onderzoeken of deze categorie ondernemingen tegemoet kan worden gekomen met een beperkte winstaangifte. Daarbij is het uitgangspunt dat aan de belastingplichtige besloten vennootschap alleen vragen moet beantwoorden die relevant zijn voor haar situatie. Dit uitgangspunt zal worden «ingebouwd» in het aangifteprogramma dat beschikbaar zal komen voor de winstaangifte 2008 die in 2009 moet worden ingediend. Naar verwachting zal ongeveer de helft van de vennootschapsbelastingplichtige bedrijven hiervoor in aanmerking komen. Daarin zullen ook de startende besloten vennootschappen zijn begrepen. Voor de ondernemers die aangifte moeten doen voor de inkomstenbelasting is er nu al sprake van een beperkte winstaangifte. Het aangifteprogramma is zo opgezet dat de te beantwoorden vragen zo veel mogelijk rekening houden met de specifieke omstandigheden van de ondernemer. Waar mogelijk zullen ook hier nog verdere vereenvoudigingen worden aangebracht. Het uitgangspunt hierbij is dat de Belastingdienst zich gaat concentreren op informatie die nodig is voor de juiste winstvaststelling. Er wordt gezien of informatie die nuttig is voor toezichtdoeleinden, maar die ook op andere wijze kan worden gegeneereerd (bijvoorbeeld door het werken met risicoprofielen), niet meer hoeft te worden gevraagd.

## **6.4 Vooraf afdragen van belasting**

Uit de economische analyse kwam naar voren dat een fiscaal knelpunt waar starters tegenaan lopen het vooraf afdragen van belasting is. Het gaat hierbij waarschijnlijk om de voorlopige aanslagen inkomstenbelasting of vennootschapsbelasting en om de BTW-afracht.

Voor de inkomstenbelasting en vennootschapsbelasting wordt gewerkt met voorlopige aanslagen. Op basis van de door de ondernemer geschatte winst wordt een voorlopige aanslag inkomstenbelasting of vennootschapsbelasting opgelegd. Deze moet in maandelijkse termijnen worden betaald.

De BTW moet normaliter, afhankelijk van het bedrag van de verschuldigde BTW, per kwartaal of maand worden afgedragen. De belasting is verschuldigd op de factuurdatum. Als er geen factuur hoeft te worden uitgereikt is de belasting verschuldigd op het tijdstip van de levering of dienst.

Het is mogelijk dat er maandelijkse termijnen inkomstenbelasting of vennootschapsbelasting zijn verschuldigd en dat BTW moet worden afgedragen, terwijl de omzet door krediettermijnen nog niet ontvangen is.

Deze situatie zal door de ondernemer worden gezien als het vooraf betalen van belasting. Een eventueel liquiditeitsprobleem dat hierdoor kan ontstaan, zou kunnen worden verminderd als later kan worden betaald. Eventueel aanwezige liquide middelen kunnen dan langer in de onderneming worden aangewend. Vanwege de verschuldigde heffingsrente levert een dergelijk uitstel echter geen of nauwelijks rentevoordeel op. Het maakt hierdoor immers niet uit of geld wordt geleend bij de bank of bij de fiscus.

Bovendien is het zeer de vraag of dergelijk uitstel wenselijk is. Het huidige systeem is namelijk een zogenoemde pay-as-you-earn benadering. Deze benadering houdt in dat de belastingheffing zoveel als mogelijk gelijk loopt met de inkomsten. Op basis van de gang van zaken in het verleden, naar aanleiding van een aangifte of ingeval van een starter naar aanleiding van zijn winstschatting, worden voorlopige aanslagen vastgesteld op de vermoedelijke hoogte van de belastingschuld. Het voordeel van deze benadering is dat de ondernemer niet achteraf wordt geconfronteerd met een forse aanslag waar hij misschien niet op had gerekend.

Een ander aspect dat met betrekking tot de voorlopige aanslag inkomstenbelasting of vennootschapsbelasting als knelpunt zou kunnen worden ervaren is dat deze wordt gebaseerd op de geschatte winst. Deze kan afwijken van de werkelijke winst. In dit verband is goede voorlichting aan startende ondernemers over de consequenties van de geschatte winst van belang.

Een ondernemer die aangeeft dat zijn winst nihil zal zijn wordt niet geconfronteerd met een voorlopige aanslag. Als bij de definitieve aangifte echter blijkt dat er toch een behoorlijke winst was zal dat leiden tot een hoge aanslag in één keer met heffingsrente. Tegelijkertijd zal er vaak een voorlopige aanslag over het lopende jaar worden opgelegd, waardoor er een stapeling van te betalen aanslagen ontstaat.

Het omgekeerde kan ook gebeuren, namelijk dat een ondernemer te optimistisch is ten aanzien van de winstverwachting. In dat geval wordt hij geconfronteerd met een voorlopige aanslag die te hoog is en waardoor hij zelfs in betalingsproblemen kan komen. Dat kan hij voorkomen door de Belastingdienst te verzoeken uit te gaan van een lager winstbedrag, maar dat is achteraf en een extra administratieve last. Van groot belang is dus dat de startende ondernemer realistische verwachtingen heeft over de winst die hij denkt te zullen behalen. De Belastingdienst zal in overleg gaan met de KvK's en de organisaties van belastingconsulenten met het verzoek om duidelijke aandacht te geven aan de praktische gevolgen van de schattingsopgave van de startende ondernemer. Daardoor zal het te betalen bedrag aan belasting meer in lijn zijn met de werkelijke situatie. Dit leidt dan ook tot minder verzoeken tot vermindering. Voorts wordt opgemerkt dat de ondernemer de voorlopige aanslagen inkomstenbelasting vanaf 1 januari 2009 nog eenvoudiger kan aanpassen: met de integratie van de voorlopige aanslag en teruggave hoeft niet langer bezwaar te worden gemaakt maar kan een wijziging digitaal worden aangebracht.



Ook de schatting van het inkomen voor het komende belastingjaar kan inmiddels digitaal worden gedaan.

## 7 CONCLUSIE

Uit deze notitie komt naar voren dat ondernemingen vanwege de innovatiekracht en werkgelegenheid van groot belang zijn voor de economie van Nederland. Verder komt naar voren dat de fiscaliteit op zichzelf niet belemmerend werkt voor ondernemers, maar dat door eenvoudiger regelgeving het ondernemen wel makkelijker wordt gemaakt. Dit geldt zowel voor starters als voor doorgroeiers. Een van de doelstellingen van het kabinet is dat regelingen beter worden toegesneden op de situatie van de startende doorgroeiende ondernemer én de ondernemer met grote ambities ten aanzien van innovatie en groei. Hierbij zijn fiscale maatregelen nadrukkelijk genoemd. Daarom ligt het voor de fiscaliteit voor de hand om in te zetten op structuurverbetering van de (winst)belastingheffing. Een structuurverbetering die moet resulteren in een evenwichtiger verdeling van de ondernemersfaciliteiten, waarbij deze faciliteiten meer dan nu bijdragen aan het starten en doorgroeien van ondernemingen en zo mogelijk worden vereenvoudigd.

Het omzetten van de zelfstandigenaftrek in faciliteiten die meer gericht zijn op groei van ondernemingen zoals de MKB-winstvrijstelling, draagt hieraan bij. De verdelingseffecten hiervan zijn echter ingrijpend. Dat maakt omzetting van de zelfstandigenaftrek in de MKB-winstvrijstelling ineens niet wenselijk. Wel wordt het perspectief geboden dat binnen de fiscale ondernemersfaciliteiten het accent meer komt te liggen op de MKB-winstvrijstelling in plaats van op de zelfstandigenaftrek. Dit sluit tevens aan bij de wens om de fiscale behandeling van IB-ondernemers en DGA's meer te stroomlijnen. Hierbij is van belang dat deze accentverschuiving inpasbaar is in het inkomensbeleid.

In de komende jaren zal daarom bekeken worden welke stappen er gezet kunnen worden om de zelfstandigenaftrek af te bouwen en de opbrengst daarvan aan te wenden voor een verhoging van de MKB-winstvrijstelling. Verder behoort in dit kader ook het afschaffen van het urencriterium voor de MKB-winstvrijstelling tot de mogelijkheden. Hiermee krijgen ook deeltijden hybride ondernemers toegang tot een deel van de ondernemersfaciliteiten. De afbouw van de zelfstandigenaftrek zou mede gebruikt kunnen worden om de kosten van het afschaffen van het urencriterium voor de MKB-winstvrijstelling te dekken.

Per jaar zal steeds worden besloten over maatvoering en (budgettaire) inpasbaarheid. Uitgangspunt bij deze omzetting is dat het starten van een onderneming aantrekkelijk blijft en er aandacht is voor de positie van de kleine ondernemer met een laag inkomen. De inkomenseffecten voor ondernemers met een laag inkomen zullen per jaar beperkt blijven.

Andere belangrijke verbeteringen voor ondernemers kunnen behaald worden via vereenvoudiging in de uitvoering. Hierover kan worden opgemerkt dat de Belastingdienst continu bezig is om de uitvoering van belastingwetten soepeler te laten verlopen. In dit verband kan – naast de inspanningen die al worden geleverd door samenwerking met de Kamer van Koophandel en op het punt van startersbegeleiding – worden gewezen op de volgende initiatieven.

Om er voor te zorgen dat er zo min mogelijk problemen ontstaan door het «vooraf afdragen van belasting», zal de Belastingdienst overleggen met de Kamers van Koophandel en de organisaties van belastingconsulenten met als doel duidelijke aandacht te geven aan de praktische gevolgen van de schattingsopgave van de startende ondernemer. Verder kan vanaf 1 januari 2009 een wijziging van de voorlopige aanslag en teruggave digi-

taal worden aangebracht en kan ook de schatting van het inkomen voor het komende belastingjaar digitaal worden gedaan.  
Ten slotte kan nog worden vermeld dat onderzoek wordt gedaan naar de mogelijkheden om voor kleine bedrijven een vereenvoudigde winst-aangifte in te voeren.

In deze bijlage wordt een overzicht gegeven van de huidige fiscale regelingen en voordelen voor ondernemers in de inkomstenbelasting. Daarbij is een onderverdeling gemaakt in:

1. Regelingen die gelden voor alle ondernemers die én aan het uren-criterium voldoen, dat wil zeggen dat zij ten minste 1225 uur per jaar aan hun onderneming besteden, én meer dan 50% van de totale arbeidstijd besteden aan de onderneming.
2. Regelingen die gelden voor startende ondernemers die ten minste 1225 uur per jaar aan hun onderneming besteden.
3. Overige regelingen.

### 1. Regelingen waarvoor het uren criterium een voorwaarde is voor alle ondernemers

#### a. Zelfstandigenaftrek

Voor de doorsnee ondernemer ligt het grootste financiële belang bij de zelfstandigenaftrek. Deze aftrek is ingevoerd met het oog op de consumptie-, reserverings- en investeringsfunctie van winstinkomen. Afhankelijk van de winst is de aftrek in 2008 minimaal € 4 412 en maximaal € 9 096.

Indien de ondernemer bij het begin van het kalenderjaar de leeftijd van 65 jaar nog niet heeft bereikt, en de winst:

is gelijk aan of meer dan	maar minder dan	bedraagt de zelfstandigenaftrek
- € 13 465	€ 9 096	
€ 13 465	€ 15 620	€ 8 456
€ 15 620	€ 17 775	€ 7 820
€ 17 775	€ 50 895	€ 6 968
€ 50 895	€ 53 050	€ 6 361
€ 53 050	€ 55 210	€ 5 688
€ 55 210	€ 57 360	€ 5 020
€ 57 360	-	€ 4 412

#### b. Aftrek Speur- en Ontwikkelingswerk

De aftrek Speur- en Ontwikkelingswerk (S&O) wordt verleend indien een ondernemer, die aan het uren criterium voldoet in aanzienlijke mate tijd besteedt (in het kalenderjaar tenminste 500 uur) aan werkzaamheden met een sterk innoverend karakter. Daarvoor dient de ondernemer te beschikken over S&O-verklaring. De aftrek is een vast bedrag (€ 11 608 voor 2008).

#### c. Meewerkaftrek

De meewerkaftrek wordt verleend aan de levenspartner van de ondernemer die (tenminste 525 uur) in de onderneming meewerkt zonder daarvoor een vergoeding te ontvangen. Verder is vereist dat de ondernemer aan het uren criterium voldoet. De omvang van de meewerkaftrek is gerelateerd aan het aantal uren meewerken en de omvang van de winst. De aftrek ligt tussen 4% en 1,25% van de winst.

#### d. Fiscale oudedagsreserve

Een ondernemer kan ieder jaar een gedeelte van de winst reserveren voor een oudedagsvoorziening (geen verplichting). Deze fiscale reserve wordt opgebouwd ten laste van de fiscale winst, de afname van de reserve is

belast. Er is dus sprake van een aftrekpost die leidt tot een verschuiving van de belastingheffing naar de toekomst. De vorming van deze reserve is voorbehouden aan ondernemers die aan het urencriterium voldoen en bij aanvang van het kalenderjaar de leeftijd van 65 jaar nog niet hebben bereikt. De jaarlijkse dotatie aan de reserve bedraagt 12% van de winst, met een maximum van € 11 396. De toevoeging mag er niet toe leiden dat de oudedagsreserve groter is dan het ondernemingsvermogen.

*e. MKB-winstvrijstelling*

De MKB-winstvrijstelling geeft recht op een vrijstelling van 10% van de winst voor ondernemers die voldoen aan het urencriterium, nadat die winst is verminderd met de ondernemersaftrek. Wanneer een ondernemer verlies lijdt, is 10% van dit verlies uit onderneming vrijgesteld, en daarmee niet aftrekbaar voor de inkomstenbelasting. In het jaar dat de onderneming wordt gestaakt geldt er een versoepeling van het urencriterium. Wanneer een ondernemer in het stakingsjaar niet voldoet aan het urencriterium en voor hem in dat jaar de stakingsaftrek geldt, geldt voor hem met betrekking tot dat jaar ook de MKB-winstvrijstelling, mits hij in drie of meer van de vijf voorafgaande kalenderjaren ondernemer was en aan het urencriterium heeft voldaan.

## **2. Regelingen waarvoor het urencriterium een voorwaarde is voor startende ondernemers**

Startende ondernemers die aan het urencriterium voldoen kunnen van een aantal specifieke regelingen en voordelen gebruik maken. Een starter is een startende ondernemer die in één of meer van de vijf voorafgaande kalenderjaren geen ondernemer was en bij hem in die periode niet meer dan tweemaal zelfstandigenaftrek is toegepast. Grofweg betreft het de eerste drie jaar als zelfstandige.

*a. Extra zelfstandigenaftrek starters*

Startende ondernemers krijgen een extra aftrek bovenop de zelfstandigenaftrek. Dit gaat om een bedrag van € 2035.

*b. Startersaftrek bij arbeidsongeschiktheid*

De startersaftrek bij arbeidsongeschiktheid wordt verleend aan een ondernemer die na 31 december 2006 ondernemer is geworden en die vanuit een uitkering wegens arbeidsongeschiktheid een onderneming start, jonger dan 65 jaar is, maar vanwege zijn arbeidsongeschiktheid niet aan het reguliere urencriterium (ten minste 1225 uren op jaarbasis als ondernemer werkzaam zijn) kan voldoen. Voor deze startersaftrek moet de ondernemer voldoen aan een verlaagd urencriterium van 800 uur. Deze startersaftrek kan maximaal drie keer in de eerste vijf jaar van het bestaan van de onderneming worden toegepast en bedraagt respectievelijk € 12 000, € 8000 en € 4000.

*c. Willekeurige afschrijving starters*

Via willekeurige afschrijving op bedrijfsmiddelen kan de fiscale winst van bijvoorbeeld het eerste jaar van een starter worden verlaagd.

*d. Verhoogde aftrek speur- en ontwikkelingswerk*

Voor een ondernemer die als S&O-starter kwalificeert wordt de aftrek Speuren Ontwikkelingswerk verhoogd met een vast bedrag (€ 5805 voor 2008).

#### *e. Durfkapitaalregeling*

De durfkapitaalregeling beoogt particulieren te stimuleren geldleningen te verstrekken aan startende ondernemers die aan het urencriterium voldoen. De regeling kent – kort samengevat – een drietal elementen. Allereerst een vrijstelling bij de geldgever van de geldleningen voor de vermogensrendementsheffing (Box III). Ten tweede geldt er voor de verstrekker van de geldlening een heffingskorting die ten laste van de te betalen inkomstenbelasting kan worden gebracht. Ten derde kan de geldgever onder bepaalde voorwaarden het verlies in aftrek brengen, wanneer de lening onverhoopt niet kan worden terugbetaald. De regeling kan voor de startende ondernemer betekenen dat er onder aantrekkelijke condities geld kan worden geleend.

### **3. Overige regelingen**

#### *a. Verliezen uit de aanloopfase van de onderneming*

Bij het bepalen van de winst van het eerste kalenderjaar als ondernemer mogen alle kosten en lasten in aftrek worden gebracht die in de vijf voorafgaande kalenderjaren zijn gemaakt en verband houden met het starten van de onderneming.

#### *b. Kleinschaligheidsinvesteringsaftrek*

Ondernemers hebben recht op kleinschaligheidsinvesteringsaftrek. Dit is een aftrekpost die afhankelijk is van de totale investeringen in een boekjaar en bedraagt een aflopend percentage van het investeringsbedrag.

#### *c. Landbouwvrijstelling*

Deze vrijstelling is van toepassing op gronden die behoren tot een landbouwbedrijf. De vrijstelling betreft de waardevermeerdering als landbouwgrond. De waarde in het economische verkeer minus de waarde in het economische verkeer bij agrarische bestemming is belast.

#### *d. Fiscale regeling zeescheepvaart*

Voor de winstbelastingen valt deze regeling uiteen in twee onderdelen:

##### *Tonnageregeling*

De tonnageregeling regelt dat de belastbare winst uit zeescheepvaart voor de reder op verzoek forfaitair wordt bepaald aan de hand van de netto tonnage van de schepen waarvan de reder in belangrijke mate het beheer in Nederland verricht.

##### *Willekeurige afschrijving zeeschepen*

Voor belastingplichtigen die in aanmerking kunnen komen voor het regime van de tonnageregeling, maar daarvoor niet opteren, is een versnelde afschrijving voor zeeschepen mogelijk, waarbij een schip in vijf jaar lineair wordt afgeschreven. Jaarlijks kan tot 20% van de af te schrijven aanschaffings- of voortbrengingskosten willekeurig worden afgeschreven.

#### *e. Stakingsaftrek*

Op de winst die een ondernemer behaalt bij staking van een of meerdere van zijn ondernemingen kan een stakingsaftrek in mindering worden gebracht van € 3630. De achtergrond van de stakingsaftrek is met name

om te voorkomen dat geschillen kunnen ontstaan met de inspecteur over kleine bedragen bij de staking van de onderneming.

*f. Stakingswinst omzetten in een lijfrentepremieaftrek*

Iedere ondernemer heeft de mogelijkheid om een deel van de overdrachtprijs van de onderneming aan te wenden om een lijfrente te kopen bij een toegelaten verzekeraar. De lijfrente kan ook bedongen worden van de overnemer van de onderneming, die dan dus als verzekeraar optreedt. De stakingswinst wordt dan in feite geheel of gedeeltelijk omgezet in een recht op toekomstige periodieke uitkeringen en wel in de vorm van een eenmalige betaling van een lijfrentepremie aan de verzekeraar. Deze premieaftrek staat tegenover de stakingswinst. De hoogte van het aftrekbedrag is gemaximeerd. Enerzijds kan het bedrag van de premieaftrek nooit hoger zijn dan de gerealiseerde stakingswinst, anderzijds is er aan het aftrekbedrag ook een absoluut maximum verbonden. In feite is sprake van uitstel van belastingheffing: de verschuldigde inkomstenbelasting vermindert door dit aftrekbedrag, in de toekomst zal inkomstenbelasting moeten worden betaald over de lijfrente-uitkeringen.

Overigens kan ook het volledige saldo van de fiscale oudedagsreserve (FOR) bij staking van de onderneming worden omgezet in een lijfrente waardoor eveneens uitstel van belastingheffing plaatsvindt.

*g. Doorschuiving stakingswinst*

Om in een aantal gevallen aan de bezwaren tegen afrekening bij staking tegemoet te komen, kent de wet een aantal doorschuifmogelijkheden, waardoor niet hoeft te worden afgerekend over de stakingswinst en waarbij de fiscale claim op de stakingswinst wordt doorgeschoven naar de rechtsopvolger. Dit wordt bereikt door de fictie dat de onderneming geacht wordt niet te zijn gestaakt, in geval van overdracht aan ondernemers en werknemers, inbreng van de onderneming in een BV, het terugnemen van de fictieve overdracht bij ontbinding van de huwelijksgemeenschap en bij overlijden. Doorschuiving is in beginsel facultatief, behalve bij ontbinding van de huwelijksgemeenschap.

*h. Herinvesteringsreserve*

De herinvesteringsreserve is bedoeld om bij verkoop van bedrijfsmiddelen de boekwinsten niet ineens te belasten maar de winstneming te verdelen over de gebruiksperiode van vervangende bedrijfsmiddelen. In beginsel mag de gerealiseerde boekwinst worden afgeboekt op de kostprijs van de bedrijfsmiddelen die in hetzelfde jaar als de vervreemding van het oude bedrijfsmiddel, of in een van de drie volgende jaren, zijn aangeschaft. Er hoeft dus niet meteen te worden vervangen.

Belastinguitgaven voor IB-ondernemers	Raming 2008 (derving in mln €)
<b>1. Faciliteiten waarvoor het urencriterium een voorwaarde is</b>	
a. Zelfstandigenaftrek*	1 272
b. Aftrek speur- en ontwikkelingswerk (incl. verhoogde S&O starter)*	8
c. Meewerkaftrek*	14
d. FOR, niet omgezet in lijfrente*	215
<b>2. Faciliteiten voor startende ondernemers</b>	
a. Extra zelfstandigenaftrek starters*	66
b. Startersaftrek bij arbeidsongeschiktheid*	10
c. Willekeurige afschrijving starters*	9
d. Verhoogde aftrek speur- en ontwikkelingswerk*	Zie hiervoor 1b
e. Durfkapitaalregeling*	23
<b>3. Overige faciliteiten</b>	
a. Kleinschaligheidsinvesteringsaftrek	187
b. Landbouwvrijstelling	178
c. Fiscale regeling zeescheepvaart	72
d. Stakingsaftrek	18

\* Faciliteit is alleen van toepassing als is voldaan aan het urencriterium.  
BRON: Bijlage 5 Miljoenennota 2008 (p. 92/93/94).

**Kabinetsstandpunt over de reikwijdte van de medische vrijstelling in de omzetbelasting in het licht van de Wet BIG****1. INLEIDING****1.1. Europees kader**

Het Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen (HvJ EG) heeft in 2006 arrest gewezen in een tweetal (gevoegde) zaken waarin de Hoge Raad prejudiciële vragen had gesteld over doel en strekking van de medische vrijstelling.<sup>1</sup> De centrale vraag van de Hoge Raad in deze gevallen was toegespitst op de verwijzing in de medische vrijstelling in de omzetbelasting naar de Wet BIG. Het arrest bevestigt dat de beperking van de medische vrijstelling tot Wet BIG beroepsbeoefenaren is toegestaan. Het HvJ EG overweegt daarbij dat niet alle gezondheidskundige verzorging van de mens onder de vrijstelling valt. De medische vrijstelling heeft alleen betrekking op gezondheidskundige verzorging die, gelet op de beroepsopleiding van de zorgverleners, voldoende kwaliteitsniveau heeft. Daarbij dient steeds het beginsel van de fiscale neutraliteit – dat ertoe strekt ondernemers die vergelijkbare diensten verrichten gelijk te behandelen – in acht te worden genomen. Het communautaire kader voor de medische vrijstelling<sup>2</sup> schrijft voor dat gezondheidskundige diensten zijn vrijgesteld wanneer deze worden verricht door dienstverrichters werkzaam in (para)medische beroepen, die door de lidstaten worden omschreven. Die laatste aanwijzing moet garanderen dat de vrijstelling alleen geldt voor de gezondheidskundige verzorging van de mens door zorgverleners met de vereiste beroepskwalificaties. Met andere woorden, het communautaire kader verplicht lidstaten tot de aanwijzing van zorgverleners die voldoen aan een zeker kwaliteitsniveau van de zorgverlening.

**1.2. Nationaal kader**

De aanpassing van de medische vrijstelling maakte eerder deel uit van het voorstel van wet Overige fiscale maatregelen 2008 en is bij de behandeling van dat wetsvoorstel in de Tweede Kamer door aanvaarding van een amendement van het lid Vendrik c.s.<sup>3</sup> vooralsnog gedeeltelijk opgeschort. Knelpunt voor de Tweede Kamer was met name het feit dat artsen voor complementaire handelingen (alternatieve geneeswijzen) in de btw-heffing zouden worden betrokken, hetgeen al geldt voor andere beoefenaren van alternatieve geneeswijzen.

Bij de behandeling van het genoemde wetsvoorstel Overige fiscale maatregelen 2008 heeft de Tweede Kamer de motie Vendrik c.s.<sup>4</sup> aanvaard. In de motie Vendrik vraagt de Kamer het kabinet om informatie over de toekomst van de Wet BIG en de relatie van deze wet met de fiscaliteit en met een herzien voorstel te komen voor de vrijstelling van btw voor gezondheidskundige verzorging van de mens. Onderzocht is vervolgens in hoeverre voor de beoordeling van het kwaliteitsniveau van opleidingen in de medische sector criteria beschikbaar zijn die gebruikt zouden kunnen worden om te dienen als fiscaal aanwijzingsmechanisme voor de toepassing van de (para)medische vrijstelling. Na bestudering van de mogelijkheden concludeert het kabinet dat hiervoor alleen de criteria uit de Wet BIG beschikbaar zijn. De Wet BIG (en de daarop rustende bepalingen) – die tot het beleidsterrein van de minister van Volksgezondheid, Welzijn en Sport (VWS) behoort – bevat waarborgen voor de kwaliteit van de individuele gezondheidszorg, onder meer door regels ten aanzien van opleidingen. Daarom kan voor de herijking van de reikwijdte van deze vrijstelling slechts worden aangesloten bij de bij of krachtens de Wet BIG

<sup>1</sup> HvJ EG, 27 april 2006, C-443/04 (Solleveld) en C-444/04 (Van den Hout-Van Eijnsbergen).

<sup>2</sup> Artikel 132, eerste lid, onderdeel c van de btw-richtlijn.

<sup>3</sup> Kamerstukken II 2007/08, 31 206, nr. 26.

<sup>4</sup> Kamerstukken II 2007/08, 31 205 en 31 206, nr. 39.



genoemde opleidingseisen en zijn deze daarmee leidend voor de reikwijdte van deze vrijstelling. De voorgestelde herijking leidt er toe dat (para)medici voor de toepassing van de medische vrijstelling opleidingen dienen te hebben afgerond die zijn omschreven in het bepaalde bij of krachtens de Wet BIG en gezondheidskundige zorg verrichten, die tot de gevolgde opleiding en het deskundigheidsbereik van de zorgverlener behoren.

## **2. TOELICHTING OP BEVINDINGEN VAN HET KABINET NAAR AANLEIDING VAN DE MOTIE VENDRIK C.S.**

### **2.1. Overwegingen achter de Wet BIG**

De Wet BIG beoogt geen regulerend totaal kader te geven voor de beroepen in de individuele gezondheidszorg. Deze wet gaat uit van het recht van de burger om zelf te kiezen welke zorg hij van welke zorgverlener wenst af te nemen. Omgekeerd gaat deze wet ook uit van de vrijheid van een ieder die zich daartoe geschikt acht om (para)medische diensten te verlenen, behoudens waar het noodzakelijk wordt geacht dat de burger zeker is van een bepaalde kwaliteit als hij aanklopt bij een beoefenaar van zo'n beroep.

Tegen deze achtergrond wordt met de toepassing van het bouwwerk van de Wet BIG terughoudendheid betracht. Het bouwwerk bestaat uit titel-, register- en opleidingsbescherming, alsmede uit een stelsel van voorbehouden handelingen die alleen door of onder toezicht van bepaalde beroepsbeoefenaren mogen worden verricht. Uitgangspunt voor toepassing van de Wet BIG is dat de regelgeving nodig en mogelijk moet zijn. De regulering moet daarom enerzijds in de brede context van de kwaliteit van de gezondheidszorg en patiëntenbescherming een duidelijke meerwaarde hebben. Anderzijds kan de Wet BIG alleen beroepen reguleren waarvan de daaraan te stellen normen helder zijn. Alleen dan kunnen opleidingseisen worden vastgesteld en kan het handelen van beroepsbeoefenaren worden getoetst in het kader van de Wet BIG.

### **2.2. Toekomst van de Wet BIG**

Zoals gezegd ging het de Tweede Kamer er niet om de beoefenaren van alternatieve behandelingen als zodanig te vrijwaren van btw-heffing, maar om het feit dat de heffing onder het herijkingsvoorstel ook de reguliere (huis)artsen zou treffen die complementaire gezondheidskundige diensten verrichten. Een oplossing hiervoor kan in beginsel vanuit twee tegenovergestelde invalshoeken worden gezien.

De eerste is een uitbreiding van het werkingsgebied van de Wet BIG, zodat aansluiting voor de fiscaliteit bij de Wet BIG vanzelf een ruimere btw-vrijstelling zou opleveren (zie hierna onder 2.2.1). De tweede is een beperking in de Wet BIG in die zin dat artsen die uitsluitend complementaire behandelmethoden toepassen niet langer wettelijk zouden worden erkend. Aansluiting van de fiscaliteit bij de Wet BIG zou in dat geval (dus indien artsen die uitsluitend complementaire behandelingen verrichten niet langer voor een BIG-registratie in aanmerking komen) automatisch een beperktere btw-vrijstelling opleveren (zie hierna onder 2.2.2).

#### *2.2.1. Regulering in de Wet BIG van complementaire behandelmethoden?*

Onderzocht is op welke wijze vanuit de Wet BIG een handvat kan worden geboden voor een afbakening van de medische vrijstelling die tegemoet komt aan de bezwaren die de Tweede Kamer bij de behandeling van het wetsvoorstel Overige fiscale maatregelen 2008 zag voor complementair

werkende artsen. Een dergelijk handvat zou, zoals gezegd, ontstaan indien de regulering van de Wet BIG zich zou kunnen verbreden tot de alternatieve behandelmethoden die door artsen complementair worden verricht. Een dergelijke verbreding van de regulerende werking van de Wet BIG stuit af op het feit dat er geen objectieve kwaliteitsnormen kunnen worden gesteld aan alternatieve behandelmethoden, omdat de effectiviteit van deze methoden niet vaststaat. Daarom kan de overheid ook geen opleidingseisen vaststellen, noch kan bij het ontbreken van kwaliteitsnormen het toepassen van alternatieve geneeswijzen worden getoetst in het kader van de Wet BIG. Daarmee ontbreekt dus ook een objectief houvast om een verbreding van de werking van de Wet BIG af te bakenen. Dit betekent dat de Wet BIG thans geen mogelijkheid biedt om als basis te dienen voor een verschillende btw-behandeling van alternatieve geneeswijzen. Zowel in het geval van artsen die complementaire geneeswijzen toepassen als ook in het geval van andere beoefenaren van alternatieve geneeswijzen, gaat het voor de Wet BIG om handelingen die niet in aanmerking komen voor regulering, zodat in die zin de Wet BIG geen middel kan vormen om in de btw-wetgeving een onderscheid aan te brengen.

### *2.2.2. Uitsluiting in de Wet BIG van complementaire behandelmethoden?*

Met betrekking tot complementaire behandelmethoden speelt op dit moment een voorgenomen herregistratie van BIG-beroepsbeoefenaren op basis van een bepaling in de Wet BIG waarvan de inwerkingtreding van de eerste fase (fysiotherapeuten, verloskundigen, verpleegkundigen) is voorzien per 1 januari 2009. In een latere fase zal de herregistratie ook voor artsen gaan gelden. Doel hiervan is de registratie voortaan alleen nog te laten gelden voor wat wordt aangeduid als «normale beroepsuitoefening». Daarbij zou de groep beroepsbeoefenaren die uitsluitend complementair bezig is haar huidige wettelijke erkenning kwijtraken, maar zouden de reguliere artsen die ook complementair bezig zijn hun wettelijke erkenning behouden. Dit biedt derhalve geen oplossing voor het btw-probleem, zolang de btw-vrijstelling bij deze laatste groep blijft bestaan en deze vrijstelling via het fiscale neutraliteitsbeginsel ook voor de eerste groep moet worden toegepast.

### **2.3. Afweging en conclusie**

Vanuit het beleidsterrein van de minister van VWS worden geen ontwikkelingen op korte dan wel langere termijn voorzien – met betrekking tot de Wet BIG of anderszins – die aanknopingspunten opleveren voor een oplossing van de problematiek die bij de behandeling in de Tweede Kamer van het wetsvoorstel Overige fiscale maatregelen 2008 aan aanvaarding van het herijkingsvoorstel in de weg stond. In zoverre is dus op korte of langere termijn geen sprake van een andere situatie dan die waarbinnen het herijkingsvoorstel bij het wetsontwerp Overige fiscale maatregelen 2008 werd ingediend.

Tegen deze achtergrond stelt het kabinet voor de medische vrijstelling in de Wet OB alsnog aan te passen. De aanpassing houdt in dat de medische vrijstelling in de omzetbelasting wordt beperkt tot (para)medische handelingen waarvoor zorgverleners gerichte opleidingen hebben afgerond volgens het bepaalde bij of krachtens de Wet BIG en gezondheidskundige zorg verrichten, die tot de gevolgde opleiding en het deskundigheidsbereik van de zorgverlener behoren.

Dit is naar het oordeel van het kabinet de enige mogelijkheid om een duidelijk afgebakende vrijstelling te creëren, waarvan het toepassingsgebied niet langer gevoelig is voor verruiming door de rechter op basis van het door het Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen geformuleerde fiscale neutraliteitsbeginsel bij de toepassing van de btw.

Dit betekent tevens dat de huidige situatie van rechtsonzekerheid en rechtsongelijkheid, met de daaraan inherente verzwarende werkdruk voor de Belastingdienst en de rechterlijke macht, wordt beëindigd. Onderkend wordt dat artsen, indien zij complementaire behandelmethoden toepassen, bij aanvaarding in de Staten-Generaal van het herijkingvoorstel, deze diensten in hun administratie voor de omzetbelasting afzonderlijk moeten gaan vastleggen. Dit wordt uit een oogpunt van administratieve lastendruk aanvaardbaar geacht nu zij sinds 1 januari 2008 al bijna altijd met een hybride btw-regime te maken zullen hebben. Ingevolge de beperking per die datum van de medische vrijstelling tot de gezondheidskundige verzorging van de mens (zie de Inleiding) vallen sindsdien veel medische keuringen en werkzaamheden ten behoeve van verzekeringsmaatschappijen niet meer onder de medische vrijstelling. Bovendien geldt ook voor deze groep huisartsen de kleine ondernemersregeling waarbij belastingplichtigen onder voorwaarden kunnen worden ontheven van hun administratieve verplichtingen.

### 3. ANTWOORDEN OP KAMERVragen

Zoals in de brief aan de Voorzitter van de Tweede Kamer van 9 juli 2008 (kenmerk DV 2008–00517 U) is aangegeven wordt in dit Kabinetsstandpunt tevens aandacht besteed aan de beantwoording van de vragen van de Kamerleden Remkes en Schippers, beiden van de VVD, over toepassing van de medische vrijstelling in de omzetbelasting (ingediend 17 juni 2008, kenmerk 2070822940). De antwoorden treft u hieronder aan.

1. *Bent u bekend met de arresten van het Europese Hof van Justitie van 27 april 2006, te weten «Solleveld» en «Van den Hout-Van Eijnsbergen»?*
2. *Deelt u de interpretatie dat op grond van de voornoemde arresten van het HvJ EG het niet van belang is of de beroepsuitoefenaar een beroep uitoefent in het kader van de Wet BIG?*
3. *Deelt u eveneens de interpretatie dat op grond van de voornoemde arresten het niet van belang is dat een door een BIG beroepsuitoefenaar uitgeoefende handeling wel of niet tot zijn specifieke deskundigheid behoort?*
4. *Deelt u de mening dat de kern van de uitspraken van HvJ EG is dat de lidstaten het nagestreefde doel van de vrijstelling in acht moeten nemen, waarbij de vrijstelling geldt voor diensten met een therapeutisch doel verleend door personen die de vereiste beroepskwalificaties bezitten?*

De materie waar in deze vragen op wordt gedoeld is reeds in het hier voorgaande deel van het Kabinetsstandpunt aan bod gekomen. Daarmee zijn de vragen 1 tot en met 4 beantwoord.

5. *Bent u bekend met de situatie dat in het buitenland gevolgde opleidingen in andere EU-landen worden erkend en daar leiden tot toepassing van de medische vrijstelling, terwijl deze buitenlandse opleidingen in Nederland niet worden erkend?*

Nee, dat is mij niet bekend.

6. *Deelt u niet de mening dat in het besluit van 28 februari 2008 over de toepassing van de medische vrijstelling in de omzetbelasting onvoldoende rekening is gehouden met de door het Europese Hof van Justitie gehanteerde maatstaven?*
7. *Bent u bereid in overeenstemming met de uitspraken van het HvJ de*

*vrijstelling voor medische diensten te verlenen ingeval de volgende twee vragen met «ja» worden beantwoord?*

- a. Zouden de door de belastingplichtige verrichte handelingen zijn vrijgesteld als zij door een wel in de Wet BIG genoemde beroeps-oefenaar zouden zijn verricht?*
  - b. Zijn de beroepskwalificaties van belastingplichtige gelijkwaardig aan de beroepskwalificaties van de wel in de Wet BIG genoemde beroepsbeoefenaren?*
8. *Klopt de conclusie dat uit het besluit valt op te maken dat uw standpunt met betrekking tot de vrijstelling voor diensten van chiropractoren berust op een beoordeling van de beroepskwalificaties van deze beroepsbeoefenaren, waarbij u verwijst naar een uitspraak van de Rechtbank Breda, waaruit blijkt dat bij deze beoordeling van de beroepskwalificaties ook is gekeken naar de erkenning in het buitenland?*
9. *Bent u voor andere beroepsbeoefenaren dan chiropractoren bereid om de beoordeling of de medische vrijstelling kan worden toegepast te baseren op de beroepskwalificaties?*

In het besluit van 28 februari 2008, nr. CPP2008/78M, heb ik aangegeven in welke gevallen de medische vrijstelling geldt voor zorgverleners die gezondheidskundige diensten verrichten die buiten het deskundigheidsbereik liggen van de Wet BIG-opleiding die zij hebben afgerond. Namelijk als deze zorgverleners een Wet BIG-opleiding met goed gevolg hebben afgerond, en

- a. een aanvullende opleiding hebben afgerond die tenminste enige relatie heeft met de gevolgde BIG-opleiding; en
- b. de diensten (zouden) zijn vrijgesteld als die diensten door een beroepsbeoefenaar met een andere BIG-opleiding (zouden) worden verricht; en
- c. de diensten zijn aan te merken als gezondheidskundige verzorging van de mens. Met deze regel wordt mijns inziens conform de rechtspraak van het HvJ EG op praktische en evenwichtige wijze verzekerd, dat gelijkwaardige gezondheidskundige diensten (soortgelijke gezondheidskundige verzorging met een gelijkwaardig kwaliteitsniveau) voor de btw gelijk worden behandeld. Een voorbeeld hiervan betreft de situatie dat een arts btw-vrijstelling geniet voor osteopatische behandelingen, welke behandelingen ook worden verricht door een fysiotherapeut. In dat geval geldt voor behandelingen van de fysiotherapeut eveneens btw-vrijstelling als hij een aanvullende opleiding osteopathie heeft afgerond, die zonder twijfel een relatie heeft met het vakgebied van c.q. de opleiding tot fysiotherapeut. Deze voorwaarde is gesteld om te voorkomen dat allerlei alternatieve behandelmethoden, die geen enkele relatie hebben met de gevolgde BIG-opleiding en niet worden verricht door een Wet BIG beroepsbeoefenaar, van btw vrijgesteld worden.

Deze beleidsregel betekent dat ik niet bereid ben om medische diensten alleen dan van btw vrij te stellen als ik de in punt 7 gestelde subvragen positief beantwoord (a. zijn de door de belastingplichtige verrichte handelingen vrijgesteld als zij door een wel in de Wet BIG genoemde beroepsbeoefenaar zouden zijn verricht?, en b. zijn de beroepskwalificaties van belastingplichtige gelijkwaardig aan de beroepskwalificaties van de wel in de Wet BIG genoemde beroepsbeoefenaren?). In het hiervoor gegeven voorbeeld zijn de beroepskwalificaties van de fysiotherapeut immers niet gelijkwaardig aan die van een arts, maar wordt de vrijstelling wel verleend voor de gelijkwaardige osteopatische handelingen.

Waar het in de kern om gaat is dat sprake moet zijn van gelijkwaardige gezondheidskundige dienstverlening. Ik acht dat aannemelijk als een Wet BIG beroepsbeoefenaar in het kader van de uitoefening van dat beroep

aanvullende (complementaire) gezondheidskundige diensten verricht die gelijk zijn aan vrijgestelde gezondheidskundige diensten, die een andere Wet BIG beroepsbeoefenaar in het kader van zijn specifieke deskundigheid verricht. Op die manier worden alleen die gezondheidskundige diensten vrijgesteld van btw die voldoende kwaliteitsniveau hebben. Dezelfde lijn is doorgetrokken naar de diensten van chiropractoren, die geen Wet BIG-opleiding hebben gevolgd. Voor deze zorgverleners geldt een btw-vrijstelling als de chiropractor chiropractische, gezondheidskundige diensten verricht en zijn opleiding en beroepskwalificaties van een vergelijkbaar niveau zijn met die van artsen/chiropractoren, die een titel van Master of Chiropractic verleend is en die vrijgesteld zijn voor hun chiropractische gezondheidskundige dienstverlening. Mij zijn geen andere (para)medische beroepsbeoefenaren dan chiropractoren en pedagogen bekend waarvoor op deze manier zou kunnen worden gewaarborgd, dat kwalitatief gelijke gezondheidskundige handelingen gelijk worden vrijgesteld. Ik zie dan ook op dit moment geen aanleiding om mij voor andere beroepsbeoefenaren dan chiropractoren of pedagogen bereid te verklaren om de medische vrijstelling los te koppelen van een gevolgde Wet BIG-opleiding.