II. Artikelsgewijze toelichting

Artikel I

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

Ingevolge artikel I, onderdelen A en B, worden de tabel van artikel 2.10, onderscheidenlijk de tabel van artikel 2.10a, van de Wet inkomstenbelasting 2001 (Wet IB 2001) vervangen. Daarbij is ten opzichte van de bestaande tabellen een aantal wijzigingen aangebracht, die onderdeel zijn van het koopkrachtpakket voor het jaar 2012. Het percentage van de eerste schijf is gewijzigd van 1,85 in 1,95. Verder is de lengte van de derde schijf, na de inflatiecorrectie voor 2012, beleidsmatig verkleind met onderscheidenlijk € 150. Bij de in de tabel opgenomen bedragen is voorts reeds rekening gehouden met de inflatiecorrectie van artikel 10.1 van de Wet IB 2001 die per 1 januari 2012 wordt toegepast. De vervanging van de tabellen zal om die reden plaatsvinden nadat de zogenoemde automatische inflatiecorrectie per 1 januari 2012 is toegepast.

Artikel I, onderdeel C (artikel 3.68 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

Het bedrag dat wordt genoemd in artikel 3.68, eerste lid, van de Wet IB 2001 wordt verlaagd van € 11.882 (bedrag 2011) naar € 9382 (in cijfers 2011). Deze verlaging is toegelicht in het algemeen deel van deze memorie. Het in genoemd artikel opgenomen bedrag wordt jaarlijks geïndexeerd voor de inflatie, zodat reeds per 1 januari 2012 een ander bedrag zal gelden dan € 9382.

Artikel I, onderdeel D (artikel 3.76 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

In het tweede lid van artikel 3.76 van de Wet IB 2001 is de hoogte van de zelfstandigenaftrek opgenomen. Thans is de hoogte gerelateerd aan de omvang van de in het kalenderjaar genoten winst. Daarbij wordt de hoogte van de aftrek vastgesteld aan de hand van een tabel met acht schijven. Wanneer de ondernemer meer winst maakt en daardoor in een hogere schijf valt, krijgt hij ingevolge die tabel een lagere zelfstandigenaftrek. Voorgesteld wordt om de tabel in genoemd artikel 3.76, tweede lid, te vervangen door één bedrag van € 7280. Dit betekent dat de hoogte van de zelfstandigenaftrek onafhankelijk wordt van de winst en dat de aftrek dus voor elke ondernemer die aan het urencriterium voldoet hetzelfde is.

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

De wijzigingen van het eerste en vierde lid van artikel 3.127 van de Wet IB 2001 houden verband met de voorgestelde afschaffing van de spaarloonregeling. Gelet op de omstandigheid dat de op spaarloon betrekking hebbende passages in artikel 3.127 van de Wet IB 2001 in de praktijk per saldo niet of nauwelijks praktisch belang hebben, kunnen deze passages om die reden zonder overgangsregeling vervallen.

Artikel I, onderdeel F (artikel 5.5 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

Met de wijziging van artikel 5.5 van de Wet IB 2001 komt de verhoging van het heffingsvrije vermogen in box 3 bij belastingplichtigen die gezag uitoefenen over een minderjarig kind (de kindertoeslag) te vervallen. Deze maatregel maakt onderdeel uit van het pakket kindregelingen.

Artikel I, onderdeel G (artikel 5.11 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

In verband met de voorgestelde afschaffing van de spaarloonregeling per 1 januari 2012 kan ook artikel 5.11 van de Wet IB 2001 per 1 januari 2012 vervallen. Voor de vóór 1 januari 2012 in het kader van de spaarloonregeling opgebouwde geblokkeerde spaartegoeden, aandelenoptierechten, aandelen en winstbewijzen wordt in het voorgestelde artikel 10a.10 van de Wet IB 2001 op dit punt een overgangsregeling getroffen.

Artikel I, onderdeel H (artikel 6.13 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

In artikel 6.13 van de Wet IB 2001 is de persoonsgebonden aftrekpost ter zake van uitgaven voor levensonderhoud van kinderen opgenomen. Zoals in het algemeen deel van deze memorie is toegelicht wordt de in die persoongebonden aftrekpost opgenomen leeftijdsgrens verlaagd van 30 naar 21 jaar. Hiertoe dient artikel 6.13, eerste lid, van de Wet IB 2001 te worden gewijzigd. De wijziging van artikel 6.13, tweede lid, van die wet vloeit eveneens voort uit de hiervoor genoemde verlaging van de leeftijdsgrens naar 21 jaar. De huidige tekst van het genoemde tweede lid ziet op het voorkomen van samenloop tussen de aftrek van uitgaven voor levensonderhoud van kinderen met de aftrek van uitgaven voor specifieke zorgkosten of met de aftrek van weekenduitgaven voor gehandicapten. Aangezien de aftrek van weekenduitgaven voor gehandicapten ingevolge de voorgestelde wijziging van artikel 6.25 van de Wet IB 2001 gaat gelden voor personen van 21 jaar of ouder en de aftrek uitgaven voor levensonderhoud van kinderen ingevolge onderhavige wijziging gaat gelden voor personen tot 21 jaar, kan samenloop van deze aftrekposten zich niet langer voordoen. Het gedeelte van de tekst van artikel 6.13, tweede lid, van de Wet IB 2001 dat op deze samenloop ziet, wordt dan overbodig en kan daarom vervallen.

Artikel I, onderdeel I (artikel 6.18 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

In artikel 6.18 van de Wet IB 2001 zijn enkele beperkingen opgenomen voor de aftrek van uitgaven voor specifieke zorgkosten. Er wordt een beperking toegevoegd die ziet op de samenloop tussen de aftrek van uitgaven voor specifieke zorgkosten en de aftrek van weekenduitgaven voor gehandicapten. Op grond van de voorgestelde verlaging van de in de regeling voor de aftrek van weekenduitgaven voor gehandicapten opgenomen leeftijdsgrens van 27 naar 21 jaar kan er samenloop ontstaan tussen deze beide regelingen. De aftrek van uitgaven voor specifieke zorgkosten is op grond artikel 6.16 van de Wet IB 2001 onder meer van toepassing op uitgaven die zijn gedaan voor kinderen jonger dan 27 jaar waardoor bepaalde uitgaven voor personen die ouder dan 20 jaar maar jonger dan 27 jaar zijn onder beide regelingen zouden kunnen vallen. Om deze samenloop te voorkomen, wordt bepaald dat uitgaven die aftrekbaar zijn binnen de regeling voor de weekenduitgaven voor gehandicapten, niet aftrekbaar zijn als uitgaven voor specifieke zorgkosten.

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

In artikel 6.25 van de Wet IB 2001 is de persoonsgebonden aftrekpost ter zake van weekenduitgaven voor gehandicapten opgenomen. Deze regeling geldt alleen voor weekenduitgaven voor gehandicapten die 27 jaar of ouder zijn. In samenhang met de voorgestelde verlaging van de leeftijdsgrens binnen de regeling voor de uitgaven voor levensonderhoud van kinderen naar 21 jaar wordt de regeling voor de weekenduitgaven voor gehandicapten verruimd door de leeftijdsgrens overeenkomstig te verlagen. De beperking van de aftrek van weekenduitgaven voor gehandicapten tot personen ouder dan 27 jaar vindt zijn achtergrond in de veronderstelling dat uitgaven voor gehandicapten die ouder dan 20 jaar maar jonger dan 27 jaar zijn, meelopen in de aftrek van uitgaven voor levensonderhoud van kinderen. Met het vervallen van de aftrek voor die groep binnen de uitgaven voor levensonderhoud van kinderen bestaat er geen rechtvaardiging meer voor de beperking van de weekenduitgaven voor gehandicapten tot personen van 27 jaar of ouder. Ook deze leeftijdsgrens wordt daarom teruggebracht naar 21 jaar.

Artikel I, onderdelen K en S (artikelen 8.2 en 8.18a van de Wet inkomstenbelasting 2001)

In verband met de voorgestelde afschaffing van de levensloopregeling per 1 januari 2012 dienen ook de bepalingen die mede of uitsluitend betrekking hebben op de levensloopverlofkorting (artikelen 8.2 en 8.18a van de Wet IB 2001) per die datum te worden aangepast, onderscheidenlijk te vervallen.

Artikel I, onderdeel L (artikel 8.9 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

De in artikel I, onderdeel L, opgenomen wijziging van artikel 8.9, eerste lid, van de Wet IB 2001 houdt verband met de voorgestelde afschaffing van de levensloopregeling met ingang van 1 januari 2012. Bij deze afschaffing van de levensloopregeling kan ook de verwijzing naar de levensloopverlofkorting in artikel 8.9, eerste lid, vervallen.

De wijziging van artikel 8.9, tweede lid, van de Wet IB 2001 ziet op de verhoging van het maximum van de gecombineerde heffingskorting bij de minstverdienende partner. Met de wijzigingen van artikel 8.9 van de Wet IB 2001 per 1 januari 2012, 2013 en 2014 wordt bewerkstelligd dat de uitzondering voor de minstverdienende partner met jonge kinderen en de uitzondering voor de minstverdienende partner geboren vóór 1 januari 1972 maar na 31 december 1962 stapsgewijs worden afgeschaft. De afschaffing van de uitzonderingen vindt plaats door gedurende de kalenderjaren 2012 tot en met 2014 het in aanmerking te nemen percentage van de algemene heffingskorting, genoemd in artikel 8.9, tweede lid, tweede volzin (nieuw), van de Wet IB 2001, in gelijke stappen van 13 1/3%-punt te verlagen. Om die reden is in de tekst van artikel 8.9, tweede lid, tweede volzin (nieuw), van de Wet IB 2001 een percentage van 86 2/3 opgenomen en wordt voorgesteld het percentage voor het jaar 2013 te verlagen tot 73 1/3. Met het voorstel om artikel 8.9, tweede lid, tweede volzin (nieuw), per 1 januari 2014 te laten vervallen, geldt voor het jaar 2014 automatisch het dan geldende percentage van artikel 8.9, eerste lid, van de Wet IB 2001 van 60 ook voor deze groep. Na 2014 vindt de verlaging van de uitbetaling van de algemene heffingskorting aan deze minstverdienende partner volgens de in artikel 10.6a, eerste lid, van de Wet IB 2001 opgenomen hoofdregel plaats. Op grond van die bepaling wordt uitbetaling van de algemene heffingskorting aan de minstverdienende partner afgebouwd met 6 2/3% per jaar. Na 2014 geldt alleen voor de minstverdienende partner geboren vóór 1 januari 1963 nog een uitzondering op de afbouw van de uitbetaling van de algemene heffingskorting.

De wijziging met ingang van 1 januari 2012 van artikel 8.9, vierde lid, van de Wet IB 2001 hangt samen met de voorgestelde verlaging met ingang van die datum van de leeftijdsgrens binnen de aftrek van uitgaven voor levensonderhoud van kinderen van 30 naar 21 jaar. Genoemd vierde lid beoogt samenloop tussen de regeling van de aftrek van uitgaven voor levensonderhoud van kinderen enerzijds en de regeling van verhoging van het maximum van de gecombineerde heffingskorting bij een minstverdienende partner anderzijds, te voorkomen. Door de verlaging van de leeftijdsgrens binnen de uitgaven voor levensonderhoud van kinderen kan bedoelde samenloop zich met ingang van 1 januari 2012 alleen nog voordoen indien het uitgaven voor levensonderhoud van kinderen tot een leeftijd van 21 jaar betreft. Daarom wordt de leeftijdsgrens in artikel 8.9, vierde lid, verlaagd van 30 naar 21 jaar.

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

De wijziging van artikel 8.10 van de Wet IB 2001 betreft de aanpassing van de algemene heffingskorting. Deze wijziging maakt deels deel uit van het pakket wijzigingen kindregelingen zoals toegelicht in het algemeen deel van deze memorie. Op grond hiervan wordt de algemene heffingskorting verlaagd met € 20. Tevens wordt in het kader van het koopkrachtpakket voorgesteld de algemene heffingskorting te verhogen met € 45. Per saldo resteert een verhoging van de algemene heffingskorting met € 25. Deze verhoging wordt toegepast nadat de zogenoemde automatische inflatiecorrectie per 1 januari 2012 is toegepast.

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

De wijziging in artikel 8.11 van de Wet IB 2001 betreft enerzijds de verhoging van het maximum van de arbeidskorting met € 10. Deze wijziging maakt deel uit van het koopkrachtpakket voor het jaar 2012 en wordt toegepast nadat de zogenoemde automatische inflatiecorrectie per 1 januari 2012 is toegepast.

Daarnaast wordt voorgesteld de verhoging van de arbeidskorting voor belastingplichtigen van 57 jaar en ouder die een arbeidsinkomen genieten, opgenomen in artikel 8.11, derde lid, van de Wet IB 2001, met ingang van 1 januari 2012 te laten vervallen als onderdeel van het vitaliteitpakket dat is toegelicht in het algemeen deel van deze memorie.

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

De wijziging van artikel 8.12 van de Wet IB 2001 betreft de aanpassing van de doorwerkbonus. De wijziging is een uitvoering van het Regeer- en Gedoogakkoord, zij het in een aangepaste vorm. Deze is toegelicht in het algemeen deel van deze memorie. Voorgesteld wordt om de volgende percentage van de doorwerkbonusgrondslag te wijzigen. 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, wordt het percentage gewijzigd van 5% naar 1,5%. 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, wordt het percentage gewijzigd van 7% naar 6%. Tot slot wordt 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, het percentage gewijzigd van 10% naar 8,5%.

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

De wijzigingen van artikel 8.14a van de Wet IB 2001 betreffen de aanpassing van de inkomensafhankelijke combinatiekorting. Deze wijzigingen maken deel uit van het koopkrachtpakket voor het jaar 2012 en worden toegepast nadat de zogenoemde automatische inflatiecorrectie per 1 januari 2012 is toegepast.

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

Met de wijziging van artikel 8.15, eerste lid, onderdeel c, van de Wet IB 2001 wordt beoogd de reikwijdte van de alleenstaande-ouderkorting te beperken tot de belastingplichtige met een kind dat bij de aanvang van het kalenderjaar de leeftijd van 18 jaar nog niet heeft bereikt. Nu is nog opgenomen dat de alleenstaande-ouderkorting ook geldt voor de belastingplichtige met een kind dat de leeftijd van 27 jaar bij de aanvang van het kalenderjaar nog niet heeft bereikt. Daar staat tegenover dat wordt voorgesteld het recht op alleenstaande-ouderkorting te toetsen aan de leeftijd van het jongste kind. Nu geldt nog dat geen van de kinderen met wie de belastingplichtige een huishouding voert een leeftijd mag hebben die de genoemde grens overschrijdt.

De wijziging van artikel 8.15, derde lid, van de Wet IB 2001 betreft de hoogte van het bedrag van de alleenstaande-ouderkorting. Deze wijziging maakt deel uit van het koopkrachtpakket voor het jaar 2012 en wordt toegepast nadat de zogenoemde automatische inflatiecorrectie per 1 januari 2012 is toegepast.

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

De wijziging van artikel 8.17 van de Wet IB 2001 betreft de aanpassing van de ouderenkorting. Deze wijziging maakt deel uit van het koopkrachtpakket voor het jaar 2012 en wordt toegepast nadat de zogenoemde automatische inflatiecorrectie per 1 januari 2012 is toegepast.

Artikel I, onderdeel T (artikel 9.2 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

De wijziging van artikel 9.2 van de Wet IB 2001 houdt verband met de voorgestelde afschaffing van de levensloopregeling. Door deze afschaffing dient ook de verwijzing naar die regeling in artikel 9.2 te worden geschrapt.

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

Met de wijziging van artikel 10.1, eerste lid, van de Wet IB 2001 wordt de verwijzing naar de zelfstandigenaftrek, opgenomen in artikel 3.76 van de Wet IB 2001, geschrapt uit de indexeringsbepaling van het eerstgenoemde artikel. In combinatie met de eveneens in dit wetsvoorstel voorgestelde aanpassing van artikel 3.76, tweede lid, van de Wet IB 2001, betekent dit dat de zelfstandigenaftrek vanaf 1 januari 2012 constant blijft op een bedrag van € 7280.

Bij de toelichting op de in artikel I, onderdeel N, opgenomen wijziging van artikel 8.11 van de Wet IB 2001 is reeds aangegeven dat de in dat artikel 8.11 opgenomen verhoging van de arbeidskorting voor belastingplichtigen van 57 jaar en ouder die een arbeidsinkomen genieten op grond van dit wetsvoorstel met ingang van 1 januari 2012 komt te vervallen. In dat kader kan de daarop van toepassing zijnde indexeringsbepaling zoals opgenomen in het eerste lid van artikel 10.1 van de Wet IB 2001 eveneens vervallen.

Daarnaast wordt de in artikel 10.1, eerste lid, van de Wet IB 2001 opgenomen verwijzing naar de levensloopverlofkorting geschrapt in verband met de afschaffing van de levensloopregeling met ingang van 1 januari 2012.

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

Bij de toelichting op de in artikel I, onderdeel N, opgenomen wijziging van artikel 8.11 van de Wet IB 2001 is reeds aangegeven dat de in dat artikel 8.11 opgenomen verhoging van de arbeidskorting voor belastingplichtigen van 57 jaar en ouder die een arbeidsinkomen genieten op grond van dit wetsvoorstel met ingang van 1 januari 2012 komt te vervallen. In dat kader kan de daarop van toepassing zijnde indexeringsbepaling zoals opgenomen in artikel 10.7 van de Wet IB 2001 eveneens vervallen.

Artikel I, onderdeel W (artikelen 10a.10 en 10a.11 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

Bij de toelichting op artikel I, onderdeel G, is reeds aangegeven dat de in artikel 5.11 van de Wet IB 2001 opgenomen vrijstelling in box 3 van in het kader van een spaarloonregeling gespaard vermogen op grond van dit wetsvoorstel met ingang van 1 januari 2012 vervalt. Zonder nadere regelgeving zou dit gespaarde vermogen per 1 januari 2012 in aanmerking genomen moeten worden in box 3. Om die reden wordt in het voorgestelde artikel 10a.10 van de Wet IB 2001 bepaald dat artikel 5.11 van de Wet IB 2001, zoals dat artikel luidde op 31 december 2011, van toepassing blijft op vermogen dat in het kader van de spaarloonregeling vóór 1 januari 2012 is opgebouwd en nog steeds is geblokkeerd overeenkomstig artikel 32, eerste, derde en vierde lid, van de Wet op de loonbelasting 1964 (Wet LB 1964), zoals die bepaling op 31 december 2011 luidde. Als gevolg van de laatstgenoemde koppeling kan deze vrijstelling per 1 januari 2016 vervallen.

Het voorgestelde artikel 10a.11 van de Wet IB 2001 bevat een overgangsregeling inzake levensloopregelingen. Op grond van dat artikel zijn de in dat artikel genoemde bepalingen met betrekking tot de levensloopverlofkorting van overeenkomstige toepassing in de situaties waarop het nieuwe artikel 39d van de Wet LB 1964 ziet.

Artikel II

Artikel II, onderdeel A (artikel 1.7a van de Wet inkomstenbelasting 2001)

In het eerste lid van het voorgestelde artikel 1.7a van de Wet IB 2001 wordt het begrip vitaliteitssparen gedefinieerd. Op grond van deze bepaling kent vitaliteitssparen de volgende drie vormen: de spaarrekening (onderdeel a), de spaarverzekering (onderdeel b) en het spaarrecht van deelneming (onderdeel c). Deze drie vormen komen in principe overeen met de drie vormen die ook voor de huidige levensloopregeling zijn toegestaan.

De drie genoemde vormen hebben een aantal gemeenschappelijke kenmerken. Allereerst is voor vitaliteitssparen een schriftelijke overeenkomst vereist tussen de belastingplichtige en een toegelaten aanbieder in de zin van het tweede lid. Verder wordt door middel van de gestelde voorwaarden geregeld dat de in de regeling ingelegde bedragen en de behaalde rendementen in beginsel uitsluitend kunnen toekomen aan de belastingplichtige die de bedragen heeft ingelegd. Bij de vitaliteitsspaarrekening wordt dit bewerkstelligd door de voorwaarde dat de rekening enkel op naam van de belastingplichtige mag staan, bij de vitaliteitsspaarverzekering door de voorwaarde dat de uitkeringen bij leven enkel aan de belastingplichtige toekomen en bij het vitaliteitsspaarrecht van deelneming door de voorwaarde dat deze rechten van deelneming enkel aan de belastingplichtige kunnen toekomen. Het wijzigen van de tenaamstelling van de vitaliteitsspaarrekening, het wijzigen van de begunstiging van de vitaliteitsspaarverzekering met betrekking tot de uitkering bij leven of het wijzigen van de rechthebbende tot de vitaliteitsspaarrechten van deelneming kwalificeert op grond van het voorgestelde artikel 3.109a van de Wet IB 2001 als belastbaar voordeel uit vitaliteitssparen. In het derde lid van dat artikel is geregeld dat ook bij overlijden van de belastingplichtige het belastbare voordeel uit vitaliteitssparen nog bij de belastingplichtige in aanmerking wordt genomen. Inkomensoverheveling naar een ander via vitaliteitssparen is derhalve niet mogelijk.

Voor de vitaliteitsspaarrekening, de vitaliteitsspaarverzekering en het vitaliteitsspaarrecht van deelneming geldt dat de opbrengsten en rendementen moeten worden bijgeschreven op de rekening, moeten worden aangewend voor een verhoging van het verzekerde kapitaal, onderscheidenlijk moeten worden aangewend ter verwerving van genoemde vitaliteitsspaarrechten van deelneming. Niet voldoen aan deze voorwaarde leidt eveneens tot belastingheffing op grond van het voorgestelde artikel 3.109a, vierde lid, onderdeel a, van de Wet IB 2001.

De met betrekking tot de vitaliteitsspaarrekening opgenomen voorwaarde dat het tegoed niet contant kan worden opgenomen heeft met name een wetstechnische achtergrond en sluit aan bij de in de praktijk voor spaarrekeningen reeds geldende hoofdregel.

Volledigheidshalve wordt opgemerkt dat de aanwending van een vitaliteitsspaartegoed niet beperkt is tot bepaalde doelen, zoals bijvoorbeeld bij de levensloopregeling het geval is. Onder vitaliteitssparen is de opgebouwde voorziening in beginsel vrij opneembaar.

Het tweede lid van het voorgestelde artikel 1.7a van de Wet IB 2001 geeft een omschrijving van de toegelaten aanbieders voor vitaliteitssparen. De toegelaten aanbieders voor vitaliteitssparen komen in wezen overeen met de toegelaten aanbieders voor de levensloopregeling. De opsomming van toegelaten aanbieders in artikel 1.7a van de Wet IB 2001 is limitatief.

Op grond van het tweede lid, onderdeel a, wordt als aanbieder van vitaliteitssparen allereerst toegelaten een financiële onderneming die ingevolge de Wet op het financieel toezicht (hierna: de Wft) in Nederland het bedrijf van bank mag uitoefenen, mits deze onderneming de verplichtingen ingevolge vitaliteitssparen voor de heffing van de vennootschapsbelasting rekent tot het binnenlandse ondernemingsvermogen (bank). Op grond van het tweede lid, onderdeel b, wordt in de tweede plaats als aanbieder van vitaliteitssparen toegelaten een financiële onderneming die ingevolge de Wft in Nederland het bedrijf van verzekeraar mag uitoefenen, mits deze onderneming de verplichtingen ingevolge vitaliteitssparen rekent tot het binnenlandse ondernemingsvermogen (verzekeraar). Voorts wordt op grond van het tweede lid, onderdeel c, als aanbieder van vitaliteitssparen toegelaten een financiële onderneming aan wie een vergunning is verleend ingevolge de Wet op het financieel toezicht om in Nederland het bedrijf van beleggingsinstelling uit te oefenen, en die is gevestigd in Nederland (beheerder). Het tweede lid, onderdeel d, van artikel 1.7a bepaalt ten slotte dat met een bank, verzekeraar of beheerder in vorenbedoelde zin gelijkgesteld wordt een andere onderneming die bevoegd als bank, als verzekeraar of als beheerder van een belegginginstelling optreedt en door de Minister van Financiën, onder door hem te stellen voorwaarden, is aangewezen. Deze aanwijsmogelijkheid is bedoeld om ook in het buitenland gevestigde banken, verzekeraars en beheerders te kunnen toelaten, voor zover deze vergelijkbaar zijn met de andere toegelaten aanbieders. Deze buitenlandse aanbieders zijn in dat geval wel verplicht te voldoen aan voorwaarden met betrekking tot het verschaffen van inlichtingen over de uitvoering van vitaliteitssparen en zekerheid te stellen voor de belasting die zou zijn verschuldigd bij toepassing van artikel 3.109a, vijfde lid, van de Wet IB 2001, dan wel de belastingplichtige zich heeft verplicht deze zekerheid te stellen.

Het derde lid van artikel 1.7a bevat een delegatiebepaling op grond waarvan bij algemene maatregel van bestuur regels worden gesteld met betrekking tot de aanwijzing van de in het tweede lid, onderdeel d, bedoelde buitenlandse aanbieders.

Artikel II, onderdeel B (artikel 3.1 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

Artikel 3.1 van de Wet IB 2001 bevat een opsomming van inkomensbronnen die gezamenlijk de heffingsgrondslag voor belastbaar inkomen uit werk en woning vormen. De wijziging bewerkstelligt dat in deze opsomming in het tweede lid een nieuw onderdeel, de inkomenscategorie “het belastbare voordeel uit vitaliteitssparen”, wordt ingevoegd.

Artikel II, onderdeel C (artikel 3.109a van de Wet inkomstenbelasting 2001)

Voorgesteld wordt in hoofdstuk 3 van de Wet IB 2001 een nieuwe afdeling 3.5a in te voegen, waarin de belastbare voordelen uit vitaliteitssparen nader worden uitgewerkt.

Het in die afdeling op te nemen artikel 3.109a, eerste lid, van de Wet IB 2001 noemt de drie soorten reguliere belastbare voordelen uit vitaliteitssparen:

a. bedragen die worden overgemaakt van een vitaliteitsspaarrekening naar een andere rekening;

b. uitkeringen ingevolge een vitaliteitsspaarverzekering, daaronder begrepen hetgeen wordt ontvangen bij afkoop van een dergelijke verzekering;

c. opbrengsten ter zake van een vervreemding van een vitaliteitsspaarrecht van deelneming.

Artikel 3.109a, tweede lid, van de Wet IB 2001 is bedoeld om het gebruik van het vitaliteitssparen ter financiering van vervroegd uittreden te beperken. In deze bepaling wordt daartoe bepaald dat ingeval een belastingplichtige in een kalenderjaar na het jaar waarin deze belastingplichtige de 61-jarige leeftijd heeft bereikt, in totaal een hoger bedrag dan € 10.000 overboekt van zijn vitaliteitsrekening, uitgekeerd krijgt van zijn vitaliteitsverzekering of ontvangt ter zake van de vervreemding van vitaliteitsrechten van deelneming, het volledige tegoed op zijn vitaliteitsspaarrekeningen, de waarde in het economische verkeer van zijn vitaliteitsverzekeringen en de waarde in het economische verkeer van zijn vitaliteitsspaarrechten van deelneming in aanmerking wordt genomen als belastbaar voordeel uit vitaliteitssparen in het kalenderjaar waarin de hogere opname uit vitaliteitssparen plaatsgevonden heeft. Volledigheidshalve wordt opgemerkt dat ook bij de hiervoor genoemde belastingplichtige in andere situaties - dat wil zeggen indien de belastingplichtige in een kalenderjaar na het bereiken van de 61-jarige leeftijd een bedrag van niet meer dan € 10.000 aan belastbaar voordeel uit vitaliteitssparen geniet - dit voordeel op grond van het eerste lid in de belastingheffing wordt betrokken.

Met het derde lid van de genoemde bepaling wordt met het oog op het voorkomen van onbedoelde tariefsvoordelen bewerkstelligd dat de belastingheffing niet kan worden uitgesteld tot na het bereiken van de leeftijd van 65 jaar. Het tegoed op de vitaliteitsspaarrekening, de waarde in het economische verkeer van de vitaliteitsspaarverzekering en de waarde in het economische verkeer van het vitaliteitsspaarrecht van deelneming worden op grond van dat derde lid in die situatie namelijk op de dag vóór het bereiken door de belastingplichtige van de leeftijd van 65 jaar aangemerkt als belastbaar voordeel uit vitaliteitssparen en in de heffing betrokken.

Op grond van artikel 3.109a, vierde lid, van de Wet IB 2001 worden ook in geval van het overlijden van de belastingplichtige voor het bereiken van de 65-jarige leeftijd het tegoed op de vitaliteitsspaarrekening, de waarde in het economische verkeer van de vitaliteitsspaarverzekering en de waarde in het economische verkeer van het vitaliteitsspaarrecht van deelneming als een belastbaar voordeel uit vitaliteitssparen aangemerkt van de belastingplichtige op de dag voorafgaand aan de dag van overlijden. Met deze bepaling wordt bewerkstelligd dat de belastingheffing over de voordelen uit vitaliteitssparen plaatsvindt bij de belastingplichtige die ook de uitgaven voor vitaliteitssparen in aanmerking heeft genomen.

In artikel 3.109a, vijfde lid, onderdeel a, van de Wet IB 2001 wordt geregeld dat op het tijdstip onmiddellijk voorafgaand aan het tijdstip waarop een regeling voor vitaliteitssparen niet meer als zodanig is aan te merken eveneens sprake is van een belastbaar voordeel uit vitaliteitssparen. Hiervan kan bijvoorbeeld sprake zijn, indien de behaalde rendementen niet worden bijgeschreven op de vitaliteitsspaarrekening, niet aangewend worden voor een verhoging van het verzekerde kapitaal bij een vitaliteitsspaarverzekering of niet aangewend worden ter verwerving van een of meer vitaliteitsspaarrechten van deelneming. Daarnaast is deze bepaling van toepassing, indien de aanbieder van vitaliteitssparen niet meer aan te merken is als een aangewezen aanbieder in de zin van het voorgestelde artikel 1.7a, tweede lid, van de Wet IB 2001. Ook in die situatie wordt als belastbaar voordeel uit vitaliteitssparen in aanmerking genomen het tegoed op de vitaliteitsspaarrekening, de waarde in het economische verkeer van de vitaliteitsspaarverzekering en de waarde in het economische verkeer van het vitaliteitsspaarrecht van deelneming.

Artikel 3.109a, vijfde lid, onderdeel b, van de Wet IB 2001 bepaalt dat eveneens een belastbaar voordeel uit vitaliteitssparen in aanmerking wordt genomen zodra een aanspraak ingevolge vitaliteitssparen wordt vervreemd, anders dan bedoeld in het eerste lid. Daarvan kan bijvoorbeeld sprake zijn, indien de tenaamstelling van de vitaliteitsspaarrekening zou wijzigen.

Bij de beoordeling of sprake is van een belastbaar voordeel uit vitaliteitssparen is niet van belang in hoeverre ook uitgaven voor vitaliteitssparen in aftrek zijn gebracht.

Het zesde lid regelt dat, in afwijking van het eerste lid, uiteraard niet als belastbaar voordeel uit vitaliteitssparen wordt aangemerkt het rechtstreeks overboeken van een ingevolge vitaliteitssparen opgebouwde voorziening naar dezelfde of een andere bank, verzekeraar of beheerder als bedoeld in artikel 1.7a, tweede lid, van de Wet IB 2001 ter verkrijging van een voorziening ingevolge vitaliteitssparen ten name van dezelfde belastingplichtige. Hierdoor wordt het bijvoorbeeld mogelijk een vitaliteitsspaarrekening, vitaliteitsspaarverzekering of vitaliteitsspaarrecht van deelneming fiscaal geruisloos om te zetten in een ander zodanig recht. Als omzetting wordt ook aangemerkt de overmaking van een bedrag van een vitaliteitsspaarrekening naar een andere vitaliteitsspaarrekening.

Het zevende lid regelt op vergelijkbare wijze dat het rechtstreeks overboeken van een ingevolge vitaliteitssparen opgebouwde voorziening naar dezelfde of een andere bank, verzekeraar of beheerder ter verkrijging van een voorziening ingevolge vitaliteitssparen ten name van dezelfde belastingplichtige buiten beschouwing blijft bij de toets aan de in het tweede lid bedoelde grens van € 10.000.

Artikel II, onderdeel D (artikel 3.124 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

Artikel 3.124 van de Wet IB 2001 bevat een limitatieve opsomming van uitgaven voor inkomensvoorzieningen die in mindering kunnen worden gebracht op het inkomen uit werk en woning. Door de wijziging van dit artikel 3.124 worden de uitgaven voor vitaliteitssparen aan deze opsomming toegevoegd. De uitgaven voor vitaliteitssparen zijn slechts aftrekbaar binnen de grenzen die zijn opgenomen in het voorgestelde artikel 3.131b van de Wet IB 2001.

Artikel II, onderdeel E (artikelen 3.131a en 3.131b van de Wet inkomstenbelasting 2001)

In het voorgestelde artikel 3.131a van de Wet IB 2001 wordt gedefinieerd welke uitgaven kwalificeren als uitgave voor vitaliteitssparen. Van een dergelijke uitgave is sprake indien de belastingplichtige bedragen heeft overgemaakt naar zijn vitaliteitsspaarrekening (onderdeel a), bedragen heeft betaald ten behoeve van zijn vitaliteitsspaarverzekering (onderdeel b) of bedragen heeft betaald ter verkrijging van een of meer aan hem toekomende vitaliteitsspaarrechten van deelneming (onderdeel c).

In het tweede lid van artikel 3.131a van de Wet IB 2001 wordt bepaald dat geen uitgave voor vitaliteitssparen in aanmerking wordt genomen ter zake van de in het voorgestelde artikel 3.109a, vijfde lid, van de Wet IB 2001 bedoelde omzetting van een vitaliteitsspaarregeling in een andere vitaliteitsspaarregeling van de belastingplichtige, daaronder begrepen de overmaking van een bedrag van een vitaliteitsspaarrekening naar een andere vitaliteitsspaarrekening van de belastingplichtige. In samenhang met het voorgestelde artikel 3.109a, vijfde lid, van de Wet IB 2001 vinden dergelijke omzettingen derhalve fiscaal geruisloos plaats.

Artikel 3.131b van de Wet IB 2001 bepaalt welke belastingplichtigen onder welke omstandigheden en tot welke bedragen uitgaven voor vitaliteitssparen in aanmerking kunnen nemen.

Vitaliteitssparen is bedoeld als een fiscale tegemoetkoming aan belastingplichtigen die actief deelnemen aan het arbeidsproces. Uitgaven voor vitaliteitssparen kunnen daarom alleen in aanmerking genomen worden door belastingplichtigen die arbeidsinkomen in de zin van artikel 8.1, eerste lid, onderdeel e, van de Wet IB 2001 genieten. Arbeidsinkomen is daarbij gedefinieerd als hetgeen met tegenwoordige arbeid wordt genoten als belastbare winst uit een of meer ondernemingen, belastbaar loon en belastbaar resultaat uit een of meer werkzaamheden. Daarnaast geldt dat de uitgaven voor vitaliteitssparen alleen in aanmerking kunnen worden genomen door belastingplichtigen die aan het begin van het kalenderjaar waarin de uitgaven worden gedaan de leeftijd van 65 nog niet hebben bereikt. Dit hangt samen met het ter voorkoming van onbedoelde tariefsvoordelen voorgestelde artikel 3.109a, tweede lid, van de Wet IB 2001, op grond waarvan één dag voor het bereiken van de 65-jarige leeftijd van de belastingplichtige dient te worden afgerekend over de aan het eind van die dag nog aanwezige voorziening.

Uitgaven voor vitaliteitssparen kunnen in aanmerking worden genomen indien de waarde in het economische verkeer van de voorzieningen ingevolge vitaliteitssparen aan het begin van het kalenderjaar in totaal minder bedraagt dan € 20.000 (cijfers 2012). In dat geval kan maximaal het bedrag van het verschil tussen € 20.000 (cijfers 2012) en het bedrag van de waarde in het economische verkeer van de voorziening aan het begin van het kalenderjaar in aanmerking worden genomen als uitgave voor vitaliteitssparen, tenzij dat verschil groter is dan € 5000; in dat laatste geval kan maximaal een bedrag van € 5000 als uitgaven voor vitaliteitssparen in aanmerking genomen worden. Volledigheidshalve wordt opgemerkt dat indien de belastingplichtige een hoger bedrag inlegt dan op grond van de hiervoor genoemde begrenzingen als uitgaven voor vitaliteitssparen in aftrek kan worden gebracht, ook de ter zake van die niet in aftrek gekomen bedragen opgebouwde voorziening bij opname van die voorziening als belastbaar voordeel uit vitaliteitssparen in aanmerking wordt genomen.

Het tijdstip waarop uitgaven voor vitaliteitssparen voor aftrek in aanmerking komen, wordt bepaald door artikel 3.147 van de Wet IB 2001.

Overigens zal het op artikel 10.8 van de Wet IB 2001 gebaseerde artikel 22 van het Uitvoeringsbesluit inkomstenbelasting 2001 zodanig worden gewijzigd dat de Belastingdienst – vanwege de gegevensuitwisseling door de toegelaten aanbieders – afdoende op de naleving van de in dit artikel genoemde grensbedragen kan toezien.

Artikel II, onderdeel F (artikel 3.146 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

Artikel 3.146 van de Wet IB 2001 bepaalt op welk tijdstip bepaalde inkomensbestanddelen van het inkomen uit werk en woning worden genoten. Met de aanpassing van dit artikel wordt bewerkstelligd dat artikel 3.146 van de Wet IB 2001 ook van toepassing is op belastbare voordelen uit vitaliteitssparen.

Artikel II, onderdelen G en Q (artikelen 5.3 en 9.5 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

De wijzigingen van de artikelen 5.3 en 9.5 van de Wet IB 2011 houden verband met de vervanging van de regeling van de heffingsrente door die van de belastingrente. Deze vervanging is toegelicht bij de wijziging van artikel 30f van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR) (artikel XXVIII, onderdeel C). De wijziging van artikel 9.5 betreft het schrappen van het zesde lid en het bij de Fiscale verzamelwet 2011 aan dit artikel toegevoegde zevende lid.

Artikel II, onderdeel H (artikel 6.30 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

Ingevolge deze wijziging van artikel 6.30, eerste lid, van de Wet IB 2001 wordt het daarin opgenomen bedrag van de drempel voor de in aanmerking te nemen scholingsuitgaven verlaagd met € 250. De scholingsuitgaven komen derhalve voor aftrek in aanmerking, voor zover deze meer bedragen dan € 250.

Artikel II, onderdeel I (artikel 7.2 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

Artikel 7.2 van de Wet IB 2001 geeft een opsomming van inkomensbestanddelen die onderdeel uitmaken van de categorie belastbaar inkomen uit werk en woning voor buitenlandse belastingplichtigen. Deze categorie wordt uitgebreid met belastbare voordelen uit vitaliteitssparen. Hiermee wordt bewerkstelligd dat deze voordelen ook bij buitenlandse belastingplichtigen in aanmerking worden genomen, tenzij een regeling ter voorkoming van dubbelde belasting daaraan in de weg staat. De voordelen uit vitaliteitssparen worden in lijn met bijvoorbeeld lijfrenteuitkeringen slechts in aanmerking genomen voor zover daarvoor uitgaven in aanmerking zijn genomen als uitgaven voor vitaliteitssparen. Het belastbaar voordeel uit vitaliteitssparen bij buitenlands belastingplichtigen is net als bij lijfrenteuitkeringen dus beperkter dan bij binnenlands belastingplichtigen waar in principe belasting geheven wordt onafhankelijk van de vraag of daarvoor uitgaven in aftrek zijn gebracht. Het is overigens aan de belastingplichtige om aannemelijk te maken in hoeverre een beperktere grondslag van toepassing is.

Volledigheidshalve wordt opgemerkt dat voor buitenlandse belastingplichtigen geen aftrek van uitgaven voor vitaliteitssparen geldt. Uitgaven voor vitaliteitssparen kwalificeren net als bijvoorbeeld premies voor lijfrenten als uitgaven voor inkomensvoorziening en worden ook aangemerkt als persoonlijke tegemoetkomingen die slechts onder voorwaarden in aanmerking kunnen worden genomen door buitenlandse belastingen.

Artikel II, onderdeel J (artikel 8.2 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

Het vervallen van artikel 8.2, onderdeel c, van de Wet IB 2001 is een gevolg van de voorgestelde afschaffing van de doorwerkbonus (artikel 8.12 van de Wet IB 2001 – artikel II, onderdeel O) per 1 januari 2013. Het afschaffen van de doorwerkbonus maakt onderdeel uit van het vitaliteitspakket dat is toegelicht in het algemeen deel van deze memorie.

Artikel II, onderdeel K (artikel 8.7 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

De onderhavige wijziging van artikel 8.7 is een gevolg van de voorgestelde afschaffing van de doorwerkbonus (artikel 8.12 van de Wet IB 2001 – artikel II, onderdeel O) per 1 januari 2013. Het afschaffen van de doorwerkbonus maakt onderdeel uit van het vitaliteitspakket dat is toegelicht in het algemeen deel van deze memorie.

Artikel II, onderdeel L (artikel 8.9 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

De wijziging van artikel 8.9, tweede lid, van de Wet IB 2001 is toegelicht in de toelichting op de wijziging van artikel 8.9 van de Wet IB 2001 met ingang van 1 januari 2012 zoals opgenomen in artikel I, onderdeel L.

Artikel II, onderdeel M (artikel 8.10 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

De wijziging van artikel 8.10 van de Wet IB 2001 betreft de aanpassing van de algemene heffingskorting. Deze wijziging maakt onderdeel uit van het gedeeltelijk terugdraaien van het pakket wijzigingen kindregelingen waardoor dat pakket ook op dit punt een incidenteel karakter krijgt.

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

Met de toevoeging van een derde lid aan artikel 8.11 van de Wet IB 2001, wordt de zogenoemde werkbonus met ingang van 1 januari 2013 vormgegeven. De werkbonus is onderdeel van het vitaliteitpakket dat is toegelicht in het algemeen deel van deze memorie. De werkbonus is op dezelfde wijze vormgegeven als de huidige arbeidskorting voor ouderen, zoals thans nog opgenomen in artikel 8.11, derde lid, van de Wet IB 2001. De drie leeftijdscategorieën in de huidige arbeidskorting voor ouderen worden met behoud van de systematiek van de huidige arbeidskorting vervangen door één leeftijdscategorie voor ouderen, namelijk de belastingplichtige die bij het begin van het kalenderjaar de leeftijd van 61 jaar heeft bereikt.

Een belastingplichtige die aan het begin van het kalenderjaar de leeftijd van 61 jaar heeft bereikt, is gerechtigd tot het verhoogd maximumbedrag van de arbeidskorting van € 4611, genoemd in artikel 8.11, derde lid (nieuw), van de Wet IB 2001. Dit verhoogde maximumbedrag is de som van twee onderdelen, te weten het maximumbedrag van de standaard arbeidskorting in reële cijfers van 2012 (€ 1611) en de werkbonus (€ 3000). Dit bedrag en het bijbehorende percentage worden met ingang van 1 januari 2013, volgens dezelfde systematiek als de huidige regeling, jaarlijks vervangen op grond van de artikelen 10.1 en 10.7 van de Wet IB 2001 (indexatie).

In het kader van de horizonbepaling voor nieuwe belastinguitgaven zoals is toegelicht in het algemeen deel van deze memorie, zal de werkbonus in beginsel tot 1 januari 2020 van kracht zijn. Dit is geregeld in het in artikel II, onderdeel U, van dit wetsvoorstel voorgestelde artikel 10b.1 van de Wet IB 2001.

Artikel II, onderdeel O (artikel 8.12 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

Voorgesteld wordt de doorwerkbonus, opgenomen in artikel 8.12 van de Wet IB 2001, met ingang van 1 januari 2013 te laten vervallen als onderdeel van het vitaliteitpakket dat is toegelicht in het algemeen deel van deze memorie.

Artikel II, onderdeel P (artikel 9.2 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

De wijziging van artikel 9.2 van de Wet IB 2001 houdt verband met de invoering van vitaliteitssparen. Deze wijziging bewerkstelligt samen met de wijziging van artikel 25, vierde lid, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (Wet Vpb 1969) dat indien in het kader van vitaliteitssparen wordt belegd in aandelen per saldo het brutodividend tot de in dat kader opgebouwde voorziening gaat behoren. Daarom wordt de dividendbelasting in die situatie niet verrekend bij de belastingplichtige, maar bij de aanbieder van de regeling. Met deze bepalingen wordt beoogd de uitvoeringslasten voor de Belastingdienst en de belastingplichtigen die deelnemen aan vitaliteitssparen te verminderen. Er is geen inhoudelijke wijziging beoogd ten opzichte van de thans op dat punt voor de levensloopregeling geldende regeling.

Artikel II, onderdeel Q (artikel 9.5 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

De wijziging van artikel 9.5, tweede lid, van de Wet IB 2001 is toegelicht in de toelichting op de wijziging van artikel 5.3 van de Wet IB 2001 zoals opgenomen in artikel I, onderdeel G.

Artikel II, onderdeel R (artikel 10.1 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

Met de wijziging van artikel 10.1 van de Wet IB 2001 wordt allereerst bewerkstelligd dat het in het voorgestelde artikel 3.109a, tweede lid, van de Wet IB 2001 genoemde bedrag betreffende de voordelen uit vitaliteitssparen in het kalenderjaar na het kalenderjaar waarin de belastingplichtige de leeftijd van 61 jaar bereikt bij het begin van het kalenderjaar (voor het eerste met ingang van 1 januari 2013) wordt gecorrigeerd voor de inflatie. Daarnaast wordt met de wijziging van artikel 10.1 van de Wet IB 2001 bewerkstelligd dat de in het voorgestelde artikel 3.131b van de Wet IB 2001 genoemde bedragen, die zien op de begrenzingen van de als uitgaven voor vitaliteitssparen in aanmerking te nemen uitgaven, bij het begin van het kalenderjaar (voor het eerst met ingang van 1 januari 2013) worden gecorrigeerd voor de inflatie. Dit geldt zowel voor het in dat artikel genoemde absolute maximum van € 20.000 (cijfers 2012), als voor het in dat artikel genoemde jaarlijks maximum van € 5000 (eveneens cijfers 2012). Voorts dient artikel 10.1 te worden aangepast in verband met de introductie van de werkbonus in artikel 8.11, derde lid, van de Wet IB 2001, als toegelicht in artikel II, onderdeel N, van dit wetsvoorstel. Tot slot wordt artikel 10.1 van de Wet IB 2001 aangepast aan het vervallen van artikel 8.12 van de Wet IB 2001, als toegelicht in artikel II, onderdeel O, van dit wetsvoorstel.

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

Deze wijzigingen van artikel 10.7 van de Wet IB 2001 houden verband met de aanpassing van artikel 8.11 van de Wet IB 2001, als toegelicht in artikel II, onderdeel N, van dit wetsvoorstel en het vervallen van artikel 8.12 van de Wet IB 2001, als toegelicht in artikel II, onderdeel O, van dit wetsvoorstel, beide in het kader van de introductie van de zogenoemde werkbonus. De indexatiemethode van de per 1 januari 2013, in artikel 8.11, derde lid (nieuw), van de Wet IB 2001 op te nemen werkbonus, is gelijk aan die van de thans nog in dat lid opgenomen arbeidskorting voor ouderen. Voor verdere toelichting op de vormgeving van de werkbonus wordt verwezen naar artikel II, onderdeel N, van dit wetsvoorstel. Het bedrag van € 987, genoemd in het voorgestelde zesde lid van artikel 10.7 van de Wet IB 2001, is het bedrag zoals dat ook geldt in de huidige bepaling (€ 970), maar dan in reële cijfers van het kalenderjaar 2012. Met ingang van 1 januari 2013 wordt het bedrag van € 987 weer gecorrigeerd voor inflatie op grond van artikel 10.1 van de Wet IB 2001.

Artikel II, onderdeel T (artikel 10a.11 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

Het voorgestelde artikel 10a.11, eerste volzin, van de Wet IB 2001 bevat een overgangsbepaling inzake levensloopregelingen. Op grond van dat artikel zijn de in dat artikel genoemde bepalingen met betrekking tot de levensloopverlofkorting van overeenkomstige toepassing in de situaties waarop het voorgestelde artikel 39d, eerste en tweede lid, van de Wet LB 1964 ziet. Dit betreft de omzetting van op 31 december 2012 bestaande aanspraken ingevolge een levensloopregeling in een voorziening ingevolge vitaliteitssparen en op de afwikkeling van die aanspraken ingeval een dergelijke omzetting niet plaatsvindt. Het is de bedoeling dat in beide situaties de levensloopverlofkorting nog kan worden verrekend. Op grond van het voorgestelde artikel 10a.11 van de Wet IB 2001 kan bij of krachtens algemene maatregel van bestuur nader worden uitgewerkt op welke wijze de verwerking van de levensloopverlofkorting in die situaties plaatsvindt.

Volledigheidshalve wordt opgemerkt dat voor de situatie dat op grond van het voorgestelde artikel 39d, derde lid, van de Wet LB 1964 na 31 december 2013 wordt doorgegaan met de levensloopregeling, hetgeen uitsluitend is toegestaan voor de in die bepaling genoemde groep werknemers, alle bepalingen met betrekking tot de levensloopverlofkorting op grond van artikel 39d, derde lid, van de Wet LB 1964 onverkort van toepassing blijven. Artikel 10a.11 van de Wet IB 2001 ziet daarom niet op die situatie.

In artikel 10a.11, tweede volzin, van de Wet IB 2001 wordt bepaald dat het voorgestelde artikel 3.131a, tweede lid, van de Wet IB 2001 van overeenkomstige toepassing is bij de in artikel 39d, eerste lid, van de Wet LB 1964 bedoelde geruisloze omzetting van aanspraken ingevolge een levensloopregeling in een voorziening ingevolge vitaliteitssparen. Dat betekent dat ter zake van die omzetting op grond van genoemd artikel 39d, eerste lid, van de Wet LB 1964 geen belasting wordt geheven over de vrijgekomen aanspraken ingevolge een levensloopregeling en dat er op grond van artikel 10a.11 van de Wet IB 2001 geen uitgaven voor vitaliteitssparen in aanmerking genomen worden.

Artikel II, onderdeel U (artikel 10b.1 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

Het ingevolge het wetsvoorstel Geefwet met ingang van 1 januari 2012 in te voegen artikel 10b.1 van de Wet IB 2001 bevat een horizonbepaling voor regelingen in de Wet IB 2001. De onderhavige wijziging van dit artikel, die van kracht wordt met ingang van 1 januari 2013, strekt ertoe dat met ingang van 1 januari 2020 artikel 8.11, derde lid, van de Wet IB 2001 vervalt. Artikel 8.11, derde lid, van de Wet IB 2001, zoals dit ingevolge dit wetsvoorstel met ingang van 1 januari 2013 komt te luiden, bevat de zogenoemde werkbonus. Deze maatregel kent daarmee, zoals toegelicht in het algemeen deel van deze memorie, een horizon van zeven kalenderjaren.

Artikel III

Artikel III, onderdeel A (artikel 8.9 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

De wijzigingen van artikel 8.9 van de Wet IB 2001 met ingang van 1 januari 2014 zijn toegelicht bij de wijziging van artikel 8.9 van de Wet IB 2001 met ingang van 1 januari 2012 zoals opgenomen in artikel I, onderdeel L, van dit wetsvoorstel.

Artikel III, onderdeel B (artikel 8.10 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

De wijziging van artikel 8.10 van de Wet IB 2001 betreft de aanpassing van de algemene heffingskorting. Deze wijziging maakt enerzijds onderdeel uit van het gedeeltelijk terugdraaien van het pakket wijzigingen kindregelingen waardoor dat pakket ook op dit punt een incidenteel karakter krijgt. Dit leidt tot een verhoging met € 3. Tevens wordt met deze wijziging bewerkstelligd dat het koopkrachtpakket voor het jaar 2012, zoals voorzien in onder andere artikel I, onderdeel M, wat betreft de algemene heffingskorting een tijdelijk karakter krijgt. De verhoging van de algemene heffingskorting in het kader van het koopkrachtpakket in 2012 met € 45 wordt gedeeltelijk teruggedraaid door een verlaging van € 42 met ingang van 1 januari 2014. Per saldo resteert voor 2014 verlaging met € 39.

Artikel III, onderdeel C (artikel 10a.11 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

De per 1 januari 2013 voorgestelde tekst van artikel 10a.11 van de Wet IB 2001 hangt samen met de eveneens per 1 januari 2013 voorgestelde tekst van artikel 39d van de Wet LB 1964. Op grond van de laatstgenoemde tekst mogen werknemers die uiterlijk op 31 december 2012 de leeftijd van 58 jaar hebben bereikt en die reeds voor 1 januari 2013 hebben deelgenomen aan de levensloopregeling ook na 31 december 2012 aan de levensloopregeling blijven deelnemen. Vanaf 1 januari 2014 mag dit op grond van het voorgestelde artikel 10a.11 van de Wet IB 2001 echter niet in combinatie met deelname aan vitaliteitssparen. Die voorwaarde geldt nog niet in het kalenderjaar 2013 omdat op grond van het eerste lid van die bepaling aanspraken ingevolge een levensloopregeling tot en met 31 december 2013 geruisloos kunnen worden omgezet in een voorziening ingevolge vitaliteitssparen. Indien de belastingplichtige op enig moment na 31 december 2013 echter zowel een voorziening ingevolge vitaliteitssparen heeft als aanspraken ingevolge een levensloopregeling, wordt de opgebouwde aanspraak ingevolge de levensloopregeling op dat moment als belastbaar voordeel uit vitaliteitssparen in aanmerking genomen. Het betreft zowel de situatie waarin de werknemer zijn tot en met 2013 opgebouwde aanspraken ingevolge de levensloopregeling overeenkomstig het eerste lid geruisloos heeft omgezet in een voorziening ingevolge vitaliteitssparen en vervolgens in 2014 opnieuw een bedrag inlegt in de levensloopregeling als de situatie waarin de werknemer na 31 december 2013 zijn deelname aan de levensloopregeling voortzet maar in 2013 ook bedragen in vitaliteitssparen heeft ingelegd of dit laatste na 31 december 2013 gaat doen. Door de aanspraak aan te merken als belastbaar voordeel uit vitaliteitssparen en niet in de loonbelasting te betrekken als loon uit dienstbetrekking, leidt deze bepaling niet tot administratieve lasten bij de werkgever van de belastingplichtige.

Artikel IV

Artikel IV (artikel 10a.10 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

Artikel 10a.10 van de Wet IB 2001 bevat de overgangsbepaling inzake de vrijstelling in box 3 van spaarloontegoeden. In verband met de voorgestelde afschaffing van de spaarloonregeling met ingang van 1 januari 2012 zal wegens de blokkeringstermijn van de spaarloonregeling van vier jaar de overgangsregeling van artikel 10a10 van de Wet IB 2001 op 1 januari 2016 uitgewerkt zijn. Artikel 10a10 kan derhalve met ingang van 1 januari 2016 vervallen.

Artikel V

Artikel V, onderdelen A,B, E, I en J (artikelen 11, 21c, 22ca, 22d en hoofdstuk IIC Wet op de loonbelasting 1964)

Voorgesteld wordt de levensloopregeling met ingang van 1 januari 2012 af te schaffen. De in de Wet LB 1964 opgenomen bepalingen die deels of mede of uitsluitend betrekking hebben op de levensloopregeling dienen om die reden te worden aangepast, onderscheidenlijk te vervallen. De wijzigingen van dan wel het doen vervallen van de artikelen 11, 21c, 22ca en 22d en hoofdstuk IIC van de Wet LB 1964 houden daarmee verband.

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

Deze wijzigingen sluiten aan op de per 1 januari 2012 voorziene wijzigingen van de tabel opgenomen in artikel 2.10 van de Wet IB 2001, onderscheidenlijk op de per 1 januari 2012 voorziene wijzigingen van de tabel opgenomen in artikel 2.10a van de Wet IB 2001.

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

De wijziging van artikel 22 van de Wet LB 1964 betreft de aanpassing van de algemene heffingskorting. Deze wijziging maakt deels deel uit van het pakket wijzigingen kindregelingen zoals toegelicht in het algemeen deel van deze memorie. Op grond hiervan wordt de algemene heffingskorting verlaagd met € 20. Tevens wordt in het kader van het koopkrachtpakket voorgesteld de algemene heffingskorting te verhogen met € 45. Per saldo resteert een verhoging van de algemene heffingskorting met € 25. Deze verhoging wordt toegepast nadat de zogenoemde automatische inflatiecorrectie per 1 januari 2012 is toegepast.

Artikel V, onderdeel G (artikel 22a van de Wet op de loonbelasting 1964)

De wijziging in artikel 22a van de Wet LB 1964 betreft enerzijds de verhoging van het maximum van de arbeidskorting met € 10. Deze wijziging maakt deel uit van het koopkrachtpakket voor het jaar 2012 en wordt toegepast nadat de zogenoemde automatische inflatiecorrectie per 1 januari 2012 is toegepast.

Daarnaast wordt voorgesteld de verhoging van de arbeidskorting, opgenomen in artikel 22a, derde lid, van de Wet LB 1964, voor belastingplichtigen van 57 jaar en ouder die een arbeidsinkomen genieten, met ingang van 1 januari 2012 te laten vervallen als onderdeel van het vitaliteitpakket dat is toegelicht in het algemeen deel van deze memorie.

In verband met de afschaffing van de levensloopregeling vervalt ook het huidige zesde lid van artikel 22a van de Wet LB 1964.

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

De wijziging van artikel 22b van de Wet LB 1964 betreft de aanpassing van de ouderenkorting. Deze wijziging maakt deel uit van het koopkrachtpakket voor het jaar 2012 en wordt toegepast nadat de zogenoemde automatische inflatiecorrectie per 1 januari 2012 is toegepast.

Artikel V, onderdelen K en L (artikelen 31 en 32 van de Wet op de loonbelasting 1964)

Voorgesteld wordt de spaarloonregeling met ingang van 1 januari 2012 af te schaffen. De in de Wet LB 1964 opgenomen bepalingen die deels of mede of uitsluitend betrekking hebben op de spaarloonregeling dienen om die reden te worden aangepast, onderscheidenlijk te vervallen. De wijzigingen van dan wel het doen vervallen van de artikelen 31 en 32 van de Wet LB 1964 houden daarmee verband.

Artikel V, onderdeel M (artikel 36a van de Wet op de loonbelasting 1964)

Artikel 36a, tweede lid, van de Wet LB 1964 regelt de overgangsregeling voor verlofsparen. De aanspraken die voor 1 januari 2006 zijn opgebouwd ingevolge een regeling voor verlofsparen worden op grond van deze bepaling aangemerkt als aanspraken opgebouwd ingevolge een levensloopregeling. In verband met de voorgestelde afschaffing van de levensloopregeling per 1 januari 2012 dient de in artikel 36a, tweede lid, van de Wet LB 1964 opgenomen verwijzing naar artikel 19g van de Wet LB 1964 te worden aangepast.

Artikel V, onderdeel N (artikel 39c van de Wet op de loonbelasting 1964)

In artikel 39c, eerste lid, van de Wet LB 1964 is de overgangsregeling met betrekking tot de werkkostenregeling opgenomen. Artikel 39c, eerste lid, van de Wet LB 1964 houdt in dat de werkgever gedurende een periode van drie jaar kan kiezen voor handhaving van het regime van de vergoedingen en verstrekkingen zoals dat gold tot 31 december 2010. Als de werkgever voor die laatste mogelijkheid kiest, dan blijven een aantal bepalingen die mede of uitsluitend betrekking hadden op het regime van de vrije vergoedingen en verstrekkingen, zoals die bepalingen luidden tot en met 31 december 2010, van toepassing. Omdat een aantal van die bepalingen tevens betrekking heeft op de spaarloonregeling, moet in verband met de voorgestelde afschaffing van de spaarloonregeling worden geregeld dat de genoemde bepalingen niet van toepassing blijven, voor zover deze betrekking hebben op de spaarloonregeling. Derhalve wordt de keuzeregeling van artikel 39c, eerste lid, van de Wet LB 1964 zodanig aangepast dat van artikel 31 van de Wet op de LB 1964, zoals dat artikel op 31 december 2010 luidde, het eerste lid, onderdeel f, het tweede lid, onderdeel c, onder 1°, het achtste en het tiende lid niet van toepassing blijven.

Artikel V, onderdeel O (artikel 39d van de Wet op de loonbelasting 1964)

Het nieuwe artikel 39d van de Wet LB 1964 bevat overgangsrecht voor de levensloopregeling. In dat artikel 39d wordt voor alle werknemers die voor 1 januari 2012 een voorziening ingevolge een levensloopvoorziening hebben opgebouwd waarvan de waarde in het economische verkeer hoger is dan nihil bewerkstelligd dat deze werknemers ook na 31 december 2011 aan de levensloopregeling kunnen blijven deelnemen volgens de regels die met betrekking tot levensloop op 31 december 2011 van toepassing waren.

Artikel VI

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

De wijziging van artikel 22 van de Wet LB 1964 betreft de aanpassing van de algemene heffingskorting. Deze wijziging maakt deel uit van het gedeeltelijk terugdraaien van het pakket wijzigingen kindregelingen waardoor dat pakket ook op dit punt een incidenteel karakter krijgt.

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

Met de invoeging van een nieuw derde lid in artikel 22a van de Wet LB 1964 wordt de zogenoemde werkbonus met ingang van 1 januari 2013 vormgegeven. De werkbonus is onderdeel van het vitaliteitpakket dat is toegelicht in het algemeen deel van deze memorie. De werkbonus is op dezelfde wijze vormgegeven als de huidige arbeidskorting voor ouderen zoals thans nog opgenomen in artikel 22a, derde lid, van de Wet LB 1964. De drie leeftijdscategorieën in de huidige arbeidskorting voor ouderen worden met behoud van de systematiek van de huidige arbeidskorting vervangen door één leeftijdscategorie voor ouderen. Namelijk de werknemer die bij het begin van het kalenderjaar de leeftijd van 61 jaar heeft bereikt. Een werknemer die aan het begin van het kalenderjaar de leeftijd van 61 jaar heeft bereikt, is gerechtigd tot een verhoogd maximumbedrag van de arbeidskorting van € 4601, genoemd in artikel 22a, derde lid (nieuw), van de Wet LB 1964. Dit verhoogde maximumbedrag is de som van twee onderdelen, te weten het maximumbedrag van de standaard arbeidskorting in reële cijfers van 2012 (€ 1611) en de werkbonus (€ 3000). Het verhoogde maximumbedrag en het bijbehorende percentage worden met ingang van 1 januari 2013, volgens dezelfde systematiek als de huidige regeling jaarlijks vervangen op grond van artikel 22d van de Wet LB 1964 (indexatie).

In het kader van de horizonbepaling voor nieuwe belastinguitgaven zoals is toegelicht in het algemeen deel van deze memorie, zal de werkbonus tot 1 januari 2020 van kracht zijn. Dit is geregeld in het in artikel VI, onderdeel E, van dit wetsvoorstel voorgestelde artikel 35o van de Wet LB 1964.

Artikel VI, onderdeel C (artikel 28a van de Wet op de loonbelasting 1964)

De wijziging van artikel 28a van de Wet LB 1964 houdt verband met de vervanging van de regeling van de heffingsrente door die van de belastingrente. Deze vervanging is toegelicht bij de wijziging van artikel 30f van de AWR (artikel XXVIII, onderdeel C).

Artikel VI, onderdeel D (artikel 34 van de Wet op de loonbelasting 1964)

Artikel 34 van de Wet LB 1964 geeft de bevoegdheid om – ter vergemakkelijking van de heffing van de inkomstenbelasting – bij algemene maatregel van bestuur bepaalde inkomensbestanddelen aan de heffing van loonbelasting te onderwerpen. De reikwijdte van deze bepaling wordt door de onderhavige wijziging uitgebreid, waardoor de aanbieders van vitaliteitssparen – de toegelaten banken, verzekeraars en beheerders van beleggingsinstelling – inhoudingsplichtig worden gemaakt voor de ter zake door de werknemer verschuldigde loonbelasting en premie volksverzekeringen.

Met het nieuwe derde lid van artikel 34 van de Wet LB 1964 wordt bewerkstelligd dat de toegelaten aanbieders van vitaliteitssparen loonbelasting inhouden naar een tarief van 42%. Voor dit tarief is aansluiting gezocht bij het gemiddelde marginale tarief voor de inkomstenbelasting en premie volksverzekeringen voor inkomen uit werk en woning. Indien de heffing van belasting en de premie voor de volksverzekeringen ingevolge artikel 27b, eerste lid, van de Wet LB 1964 in één bedrag geschiedt, geldt het tarief van 42% voor de gecombineerde heffing. Bij de verrekening in de inkomstenbelasting zal de belastingplichtige onder omstandigheden, afhankelijk van het voor hem geldende marginale tarief, ofwel aanvullend inkomstenbelasting zijn verschuldigd ofwel recht hebben op een belastingteruggaaf.

Artikel VI, onderdeel E (artikel 35o van de Wet op de loonbelasting 1964)

Met de voorgestelde introductie van hoofdstuk VIIB Horizonbepaling, wordt de in het algemeen deel van deze memorie omschreven horizonbepaling voor de Wet LB 1964 geregeld. In beginsel worden horizonbepalingen van nieuwe belastinguitgaven in de Wet LB 1964, in dit hoofdstuk, in artikel 35o van de Wet LB 1964 opgenomen. In dat artikel 35o, eerste lid, wordt opgenomen dat artikel 22a, derde lid, van de Wet LB 1964, de in gevolge dit wetsvoorstel in te voeren werkbonus, vervalt met ingang van 1 januari 2020. Deze maatregel kent daarmee een horizon van zeven kalenderjaren.

Artikel VI, onderdeel F (artikel 39d van de Wet op de loonbelasting 1964)

Het voorgestelde artikel 39d van de Wet LB 1964 bevat overgangsrecht voor de levensloopregeling.

In artikel 39d, eerste lid, van de Wet LB 1964 wordt voor alle werknemers die voor 1 januari 2013 een aanspraak ingevolge een levensloopregeling hebben opgebouwd een mogelijkheid gecreëerd om de levensloopregeling zonder fiscale consequenties volledig om te zetten in een voorziening ingevolge vitaliteitssparen. De (resterende) aanspraak op toepassing van de levensloopverlofkorting wordt in het belastingjaar van deze omzetting geëffectueerd. Op grond van artikel 39d, eerste lid, kunnen bij of krachtens algemene maatregel van bestuur ten slotte nadere regels worden gesteld met betrekking tot deze geruisloze omzetting. Op zo’n omzetting is op grond van artikel 10a.11, eerste lid, van de WIB 2001, artikel 3.131a, tweede lid, van die wet van overeenkomstige toepassing. Aldus wordt verzekerd dat ter zake van deze omzetting geen aftrek kan worden geclaimd.

In artikel 39d, tweede lid, van de Wet LB 1964 wordt in de eerste plaats bepaald dat bij de werknemers die op 31 december 2012 de leeftijd van 58 niet hebben bereikt en hun op die datum bestaande aanspraken ingevolge een levensloopregeling niet overeenkomstig het eerste lid geruisloos hebben omgezet in een voorziening ingevolge vitaliteitssparen deze aanspraken op 31 december 2013 als loon uit tegenwoordige arbeid worden aangemerkt.

In de tweede plaats wordt in artikel 39d, tweede lid, bepaald dat tot de datum waarop een omzetting overeenkomstig het eerste lid plaatsvindt, maar uiterlijk tot en met 31 december 2013, op de op 31 december 2012 ingevolge de levensloopregeling opgebouwde aanspraken met betrekking tot die aanspraken op die datum geldende bepalingen van toepassing blijven op die aanspraken. Daarmee wordt bewerkstelligd dat wel belasting kan worden geheven bij een onregelmatige afwikkeling van de genoemde aanspraak. Volledigheidshalve wordt opgemerkt dat artikel 39d, tweede lid, van de Wet LB 1964 niet tot gevolg heeft dat de werknemer in het jaar 2013 ook nog bedragen kan inleggen in de levensloopregeling.

In artikel 39d, derde lid, van de Wet LB 1964 wordt bepaald dat werknemers die uiterlijk op 31 december 2012 de leeftijd van 58 jaar hebben bereikt en die voor 1 januari 2013 hebben deelgenomen aan de levensloopregeling ook na 31 december 2012 aan de levensloopregeling kunnen blijven deelnemen. Deze werknemers mogen gebruik blijven maken van de levensloopregeling, omdat voor deze werknemers de afschaffing van de levensloopregeling onevenredig hard zou uitwerken. Zoals ook uit de evaluatie van de levensloopregeling blijkt nemen deze (oudere) werknemers in het algemeen aan de levensloopregeling deel om te sparen voor vervroegd uittreden. Deze deelnemers zullen binnen een paar jaar de leeftijd bereiken waarop ze gepland hadden met hun deels reeds gespaarde, maar deels ook nog te sparen levensloopaanspraken op basis van een uitkering van 70% van hun laatstverdiende loon met prepensioen te gaan. Om aan deze wensen en verwachtingen tegemoet te komen is in het voorgestelde artikel 39d, derde lid van de Wet LB 1964 bepaald, dat deze werknemers aan de levensloopregeling kunnen blijven deelnemen op grond van de op 31 december 2012 geldende voorwaarden.

Artikel VII

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

De wijziging van artikel 22 van de Wet LB 1964 betreft de aanpassing van de algemene heffingskorting. Deze wijziging maakt enerzijds deel uit van het gedeeltelijk terugdraaien van het pakket wijzigingen kindregelingen waardoor dat pakket ook op dit punt een incidenteel karakter krijgt. Dit leidt tot een verhoging met € 3. Tevens wordt met deze wijziging bewerkstelligd dat het koopkrachtpakket voor het jaar 2012, zoals voorzien in onder andere artikel V, onderdeel F, wat betreft de algemene heffingskorting een tijdelijk karakter krijgt. De verhoging van de algemene heffingskorting in het kader van het koopkrachtpakket in 2012 met € 45 wordt gedeeltelijk teruggedraaid door een verlaging van € 42 met ingang van 1 januari 2014. Per saldo resteert voor 2014 een verlaging met € 39.

Artikel VII, onderdeel B (artikel 39d van de Wet op de loonbelasting 1964)

In het nieuwe artikel 39d van de Wet LB 1964 wordt bepaald dat werknemers die uiterlijk op 31 december 2012 de leeftijd van 58 jaar hebben bereikt en die voor 1 januari 2013 hebben deelgenomen aan de levensloopregeling ook na 31 december 2013 aan de levensloopregeling kunnen blijven deelnemen. Deze werknemers mogen gebruik blijven maken van de levensloopregeling, omdat voor deze werknemers de afschaffing van de levensloopregeling onevenredig hard zou uitwerken. Zoals ook uit de evaluatie van de levensloopregeling blijkt nemen deze (oudere) werknemers in het algemeen aan de levensloopregeling deel om te sparen voor vervroegd uittreden. Deze deelnemers zullen binnen een paar jaar de leeftijd bereiken waarop ze gepland hadden met hun deels reeds gespaarde, maar deels ook nog te sparen levensloopaanspraken op basis van een uitkering van 70% van hun laatstverdiende loon met prepensioen te gaan. Om aan deze wensen en verwachtingen tegemoet te komen, is in genoemd artikel 39d van de Wet LB 1964 bepaald, dat deze werknemers aan de levensloopregeling kunnen blijven deelnemen op grond van de op 31 december 2011 geldende voorwaarden. Vanaf 1 januari 2014 mag dit overigens niet in combinatie met deelname aan vitaliteitssparen. Indien de belastingplichtige op enig moment na 31 december 2013 zowel een voorziening ingevolge vitaliteitssparen heeft als aanspraken ingevolge een levensloopregeling, wordt de per 1 januari 2014 voorgestelde tekst van artikel 10a.11 van de Wet IB 2001 van toepassing. Die bepaling houdt in dat de opgebouwde aanspraak ingevolge de levensloopregeling op dat moment als belastbaar voordeel uit vitaliteitssparen in aanmerking wordt genomen.

Artikel VIII

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

In artikel 1 van de Wet vermindering afdracht loonbelasting en premie voor de volksverzekeringen (WVA) zijn de definities opgenomen. Er wordt een technische wijziging van artikel 1 van de WVA voorgesteld met betrekking tot de afdrachtvermindering voor een gevolgde EVC-procedure. Deze wijziging houdt in dat in artikel 1, eerste lid, onderdeel r, van de WVA de definitie van een EVC-procedure wordt opgenomen. Deze definitie is thans nog onderdeel van artikel 5 van de WVA. Zoals hiervoor is aangegeven zijn de andere definities in artikel 1 van de WVA opgenomen, zodat het meer voor de hand ligt om ook de definitie van een EVC-procedure in dat artikel op te nemen. In het kader van de overige aanpassingen van artikel 5 van de WVA is ervoor gekozen om ook deze aanpassing van artikel 1 van de WVA in dit wetsvoorstel mee te nemen.

Artikel VIII, onderdeel B (artikel 5 van de Wet vermindering afdracht loonbelasting en premie voor de volksverzekeringen)

In artikel 5 van de WVA zijn de bedragen van de afdrachtvermindering onderwijs opgenomen. De in het algemeen deel van deze memorie toegelichte uitbreiding van drie varianten van de afdrachtvermindering onderwijs (de afdrachtvermindering onderwijs voor bbl, bol en werkend-leren op hbo niveau) leidt tot een budgettaire derving van € 3,5 mln die wordt gedekt door een verlaging van de bedragen van genoemde varianten met 1%. Door de verlaging van het bedrag van de afdrachtvermindering onderwijs voor bbl en werkend-leren op hbo-niveau gaan de bedragen hiervoor afwijken van het bedrag van de afdrachtvermindering onderwijs voor promovendi (aio/oio) waardoor het huidige artikel 5, eerste lid, onderdeel a, van de WVA dient te worden opgesplitst in de voorgestelde onderdelen a, b en c. Daarnaast bevat de wijziging van artikel 5 van de WVA enkele wijzigingen die technisch van aard zijn, waarbij onder meer de varianten van de afdrachtvermindering onderwijs uit artikel 5, tweede en derde lid, van de WVA ten behoeve van de overzichtelijkheid worden ondergebracht in artikel 5, eerste lid, van de WVA, zodat voor alle varianten de hoogte van de afdrachtvermindering in het eerste lid wordt genoemd. Door aanpassing van de aanhef van artikel 5, eerste lid, van de WVA is deze verschuiving mogelijk. Dit heeft verder geen gevolgen voor de toepassing van de diverse varianten. Het voorgestelde artikel 5, vijfde lid, van de WVA regelt op welke wijze de afdrachtvermindering onderwijs voor bbl, bol en werkend-leren op hbo-niveau in aanmerking dient te worden genomen indien het hierna toe te lichten artikel 14a van de WVA, dat ziet op het volgen van de opleiding elders in de EU of in de EER, van toepassing is. Op grond van het voorgestelde artikel 14a, eerste lid, van de WVA, bestaat er recht op de afdrachtvermindering indien de inhoudingsplichtige beschikt over een verklaring van de Minister van Onderwijs, Cultuur en Wetenschap dat de hiervoor bedoelde opleiding wat betreft niveau en kwaliteit vergelijkbaar is met de Nederlandse opleiding (en uiteraard overigens aan alle voorwaarden is voldaan). Op grond van artikel 14a, vijfde lid, van de WVA geldt dat de afdrachtvermindering in situaties waarin een verklaring wordt afgegeven reeds van toepassing is vanaf de kalendermaand waarin de aanvraag voor de genoemde verklaring door de Dienst Uitvoering Onderwijs (DUO) in behandeling is genomen. Hieruit volgt dat indien de inhoudingsplichtige de benodigde verklaring ontvangt (de buitenlandse opleiding is naar het oordeel van de Minister van Onderwijs, Cultuur en Wetenschap wat betreft niveau en kwaliteit vergelijkbaar met de Nederlands opleiding), de inhoudingsplichtige recht heeft op afdrachtvermindering vanaf het moment dat de ingediende aanvraag voor de bedoelde verklaring volledig is volgens de eisen die daaraan bij regeling van de Minister van Onderwijs, Cultuur en Wetenschap worden gesteld. Op grond van artikel 5, vijfde lid, van de WVA is dit moment niet gelijk aan het moment waarop het bedrag van de afdrachtvermindering in mindering kan worden gebracht op de af te dragen loonbelasting en premie volksverzekeringen. Immers, niet eerder dan op het moment van afgifte van de verklaring komt vast te staan dat de inhoudingsplichtige recht heeft op de afdrachtvermindering. Indien voor dit moment het bedrag van de afdrachtvermindering reeds in mindering zou kunnen worden gebracht op de af te dragen loonbelasting en premie volksverzekeringen en de verklaring vervolgens niet zou worden afgegeven zou over de tussenliggende maanden ten onrechte een bedrag aan afdrachtvermindering in aanmerking zijn genomen hetgeen vervolgens dan weer via correctieberichten loonbelasting zou moeten worden rechtgetrokken. Om dit te voorkomen vindt een verschuiving plaats van het moment waarop het bedrag van de afdrachtvermindering in mindering kan worden gebracht op de af te dragen loonbelasting en premie volksverzekeringen, zonder dat dit nadelige gevolgen heeft voor de hoogte van de in totaal in mindering te brengen afdrachtvermindering. Op grond van artikel 5, vijfde lid, van de WVA wordt de afdrachtvermindering waar de inhoudingsplichtige recht op heeft voor de periode vanaf de kalendermaand waarin de aanvraag in behandeling wordt genomen tot en met de kalendermaand waarin de verklaring wordt afgegeven in aanmerking genomen in het loontijdvak waarin de verklaring wordt afgegeven of in het daaropvolgende loontijdvak. De hoogte van de afdrachtvermindering wordt voor die periode per kalendermaand gesteld op 1/12 deel van de voor de desbetreffende variant van de afdrachtvermindering geldende bedrag per kalenderjaar. De afdrachtvermindering over de na afgifte van de verklaring resterende loontijdvakken wordt conform de reeds bestaande systematiek in aanmerking genomen in het loontijdvak waarop de afdrachtvermindering betrekking heeft. Een voorbeeld ter verduidelijking:

Stel een inhoudingsplichtige vraagt op 1 september 2012 een verklaring aan bij DUO voor een bbl-opleiding. Op 1 oktober 2012 zijn alle (door de inhoudingsplichtige te overleggen) benodigde bescheiden binnen bij DUO en wordt de aanvraag in behandeling is genomen. Op 1 december 2012 wordt de verklaring afgegeven. De inhoudingsplichtige heeft over de periode 1 oktober – 1 december recht op afdrachtvermindering. Bij een jaarlijks bedrag aan afdrachtvermindering van € 2711, betekent dit dat in december recht bestaat op een afdrachtvermindering van 3/12 x € 2711 = € 678. Dit betreft de naar december verschoven 2/12 x € 2711= € 452 voor de maanden oktober en november en de reguliere 1/12 voor de maand december. Het bedrag van € 452 dient in aanmerking te worden genomen in het loontijdvak waartoe de maand december behoort (doorgaans aan elkaar gelijk) of het daaropvolgende loontijdvak. Dat laatste is bedoeld voor situaties waarin de inhoudingsplichtige om administratieve redenen het bedrag anders niet tijdig in aanmerking zou kunnen nemen (bijvoorbeeld wanneer de verklaring aan het einde van de maand of net over de maandgrens heen wordt ontvangen). In de kalendermaanden na afgifte van de verklaring (in dit geval na december) waarvoor recht bestaat op de afdrachtvermindering kan (bij een loontijdvak van een kalendermaand) steeds 1/12 van het jaarbedrag in aanmerking worden genomen.

Artikel VIII, onderdeel C (artikel 6 van de Wet vermindering afdracht loonbelasting en premie voor de volksverzekeringen)

Op grond van de huidige tekst van artikel 6, eerste lid, van de WVA worden bepaalde bedragen van de afdrachtvermindering onderwijs naar evenredigheid verminderd bij een arbeidsduur van minder dan 36 uur. De wijziging van artikel 6, eerste lid, van de WVA hangt samen met het onderbrengen van alle varianten van de afdrachtvermindering onderwijs in artikel 5, eerste lid, van de WVA zoals bij de voorgestelde wijziging van dat artikel is toegelicht. Als gevolg daarvan wordt de verwijzing in artikel 6 van de WVA naar voornoemde bepaling gewijzigd.

Artikel VIII, onderdeel D (artikel 14 van de Wet vermindering afdracht loonbelasting en premie voor de volksverzekeringen)

De wijzigingen van artikel 14 van de WVA hangen samen met het voorgestelde artikel 14a van de WVA. Met voornoemde wijzigingen wordt bewerkstelligd dat er een afschrift van de onderwijsarbeidsovereenkomst of stageovereenkomst en een afschrift van de verklaring dat een buitenlandse opleiding wat betreft niveau en kwaliteit vergelijkbaar is met een Nederlandse opleiding bij de loonadministratie moeten worden bewaard en dat er bij ministeriële regeling kan worden bepaald welke gegevens de onderwijsarbeidsovereenkomst of stageovereenkomst ten minste dient te bevatten. Soortgelijke voorschriften gelden reeds voor de toepassing van artikel 14 van de WVA.

Artikel VIII, onderdeel E (artikel 14a van de Wet vermindering afdracht loonbelasting en premie voor de volksverzekeringen)

Op grond van het voorgestelde artikel 14a van de WVA is de afdrachtvermindering onderwijs voor bbl, bol of werkend-leren op hbo-niveau ook van toepassing op de werknemer die een met de Nederlandse bbl-, bol- of hbo-opleiding waarvoor genoemde afdrachtverminderingen gelden overeenkomende buitenlandse opleiding elders in de EU of in de EER volgt. Om te kunnen vaststellen of de buitenlandse opleiding wat betreft niveau en kwaliteit vergelijkbaar is met de Nederlandse opleiding dient de inhoudingsplichtige op grond van het voorgestelde artikel 14a, eerste lid, van de WVA over een verklaring te beschikken van de Minister van Onderwijs, Cultuur en Wetenschap dat de buitenlandse opleiding wat betreft niveau en kwaliteit vergelijkbaar is met de Nederlandse opleiding. Deze verklaring moet worden aangevraagd bij DUO. Voor de inhoudelijke beoordeling van de aanvraag vraagt DUO advies aan Colo voor mbo-opleidingen en aan Nuffic voor hbo-opleidingen, de instanties die zich ook bezighouden met internationale diplomawaardering. Voorts worden bij regeling van de Minister van Onderwijs, Cultuur en Wetenschap in ieder geval regels gesteld met betrekking tot de gegevens en bescheiden die door de inhoudingsplichtige bij de aanvraag moeten worden overgelegd. Daarbij moet worden gedacht aan zaken zoals een inschrijvingsbewijs van de deelnemer voor de desbetreffende opleiding en de hierna nader toe te lichten onderwijsarbeidsovereenkomst of stageovereenkomst. De aanvraag wordt op grond van het voorgestelde artikel 14a, vierde lid, van de WVA in behandeling genomen zodra de hiervoor bedoelde gegevens en bescheiden door DUO zijn ontvangen. Bij regeling van de Minister van Onderwijs, Cultuur en Wetenschap wordt tevens bepaald dat en op welke wijze aan de inhoudingsplichtige kenbaar wordt gemaakt vanaf welk moment de aanvraag voldoet aan de gestelde wettelijke eisen (dat wil zeggen: dat de hiervoor bedoelde gegevens en bescheiden door DUO zijn ontvangen). Dit moment is – zoals is toegelicht bij de voorgestelde wijziging van artikel 5 van de WVA – bepalend voor het in aanmerking kunnen nemen van afdrachtvermindering. De Minister van Onderwijs, Cultuur en Wetenschap beslist op de aanvraag binnen acht weken na de dag waarop de aanvraag aan de wettelijke eisen voldoet. Indien de buitenlandse opleiding wat betreft niveau en kwaliteit vergelijkbaar is met de binnenlandse opleiding ontvangt de inhoudingsplichtige de benodigde verklaring. Indien de opleiding niet vergelijkbaar is, ontvangt de inhoudingsplichtige een afwijzende beschikking van de Minister van Onderwijs, Cultuur en Wetenschap waartegen hij in bezwaar en beroep kan. Voor de toepassing van de afdrachtvermindering geldt dat de verklaring bepalend is. De Belastingdienst volgt per definitie het oordeel van de Minister van Onderwijs, Cultuur en Wetenschap op dit punt. De Belastingdienst voert dus geen inhoudelijke discussies met inhoudingsplichtigen over het al dan niet terecht wel of niet afgeven van de benodigde verklaring door de Minister van Onderwijs, Cultuur en Wetenschap.

Voor de afdrachtvermindering bbl en bol geldt op grond van artikel 14 van de WVA het vereiste van een beroepspraktijkvormingsovereenkomst (bpv-overeenkomst) als bedoeld in de Wet educatie en beroepsonderwijs (WEB). Omdat een dergelijke bpv-overeenkomst onlosmakelijk verbonden is met hetgeen in de WEB inzake de bbl- en bol-opleiding geregeld is, is het niet goed denkbaar om in de buitenlandse situatie onverkort eenzelfde bpv-overeenkomst te eisen als in de binnenlandse situatie. Onverminderd blijft echter van belang dat de periode van opleiding en praktijkdeel, de begeleiding van de deelnemer door het leerbedrijf tijdens de bpv etcetera vastliggen en kenbaar zijn voor de Belastingdienst om vast te kunnen stellen of recht bestaat op de afdrachtvermindering. In artikel 14a, tweede lid, van de WVA wordt daarom bepaald dat in plaats van de bpv-overeenkomst er voor de bbl-deelnemer sprake moet zijn van een onderwijsarbeidsovereenkomst en voor de bol-deelnemer sprake moet zijn van een stageovereenkomst. Bij ministeriële regeling zal onder meer worden bepaald dat uit voornoemde overeenkomsten moet blijken dat het leerbedrijf beschikt over een gunstige beoordeling als bedoeld in artikel 7.2.10 van de WEB hetgeen voorwaarde is om in aanmerking te komen voor afdrachtvermindering. Voor de afdrachtvermindering werkend-leren op hbo-niveau geldt ook in de binnenlandse situatie de eis van een onderwijsarbeidsovereenkomst zodat daarvan in de buitenlandse situatie niet afgeweken hoeft te worden. Net als in een binnenlandse situatie geldt dat er pas recht bestaat op een afdrachtvermindering indien aan alle voorwaarden is voldaan. Ook in een binnenlandse situatie zal er tijd mee gemoeid zijn om de benodigde bescheiden op te stellen zodat het moment van aanvang van de opleiding en het moment waarop een bedrag aan afdrachtvermindering in mindering kan worden gebracht niet altijd aan elkaar gelijk zullen zijn. De inhoudingsplichtige kan deze periode zelf zo kort mogelijk trachten te houden door tijdig werk te maken van (het voornemen tot) het aanbieden van een leerwerkplaats. In de buitenlandse situatie betekent dit dat de inhoudingsplichtige erop toe moet zien dat hij tijdig een aanvraag voor de benodigde verklaring indient en dat hij deze tijdig van de benodigde bescheiden voorziet. Omdat de inhoudingsplichtige echter het tijdstip van in behandeling nemen alsmede de voortgang van de behandeling van de aanvraag niet in de hand heeft, krijgt de inhoudingsplichtige bij afgifte van de verklaring op grond van het voorgestelde artikel 14a, vijfde lid, van de WVA met terugwerkende kracht over de periode tussen de ontvangst van de complete aanvraag en afgifte van de verklaring recht op afdrachtvermindering; het op grond van artikel 5, vijfde lid, van de WVA aan die periode toe te rekenen bedrag wordt op grond van datzelfde lid in aanmerking genomen in het loontijdvak waarin die verklaring wordt afgegeven of in het daaropvolgende loontijdvak. Op deze wijze werkt het vereiste van een verklaring in de buitenlandse situatie niet nadelig uit voor de inhoudingsplichtige.

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

In artikel VIII, onderdeel F, onder 1, is een aanpassing opgenomen van artikel 23, derde lid, van de WVA. Deze aanpassing ziet op het tijdelijk verlagen van de bovengrens van de eerste schijf van de S&O-afdrachtvermindering (hierna: loongrens). De loongrens is eerder tijdelijk verhoogd voor de jaren 2009 en 2010/2011 van € 110 000 naar € 150 000 respectievelijk € 220 000 en zou per 1 januari 2012 worden teruggebracht naar € 150 000. Voorgesteld wordt om per 1 januari 2012 deze loongrens incidenteel te verlagen naar € 110 000, het niveau van voor de intensivering (2008), zoals reeds toegelicht in het algemeen deel van deze memorie.

In artikel VIII, onderdeel F, onder 2, is een aanpassing opgenomen van artikel 23, vijfde lid, van de WVA. Deze aanpassing ziet op het plafond S&O-afdrachtvermindering. Dit plafond houdt in dat per inhoudingsplichtige dan wel per fiscale eenheid niet meer dan het vastgestelde maximumbedrag aan S&O-afdrachtvermindering kan plaatsvinden. Het plafond is voor de jaren 2009-2011 tijdelijk verhoogd naar € 14 mln. en zou per 1 januari 2012 worden verlaagd naar € 8,5 mln. Voorgesteld wordt om per 1 januari 2012 het plafond te handhaven op € 14 mln., zoals reeds toegelicht in het algemeen deel van deze memorie.

Artikel VIII, onderdeel G (artikel 30 van de Wet vermindering afdracht loonbelasting en premie voor de volksverzekeringen)

In artikel 30 van de WVA zijn bijzondere bepalingen opgenomen inzake beroep en bevoegdheden. Omdat de Minister van Onderwijs, Cultuur en Wetenschap op grond van de WVA (een belastingwet) besluiten zal nemen, zijn op deze besluiten in beginsel de bepalingen uit de AWR van toepassing. Om dit te voorkomen, wordt op grond van de wijzigingen van artikel 30 van de WVA bepaald dat de AWR met uitzondering van de artikelen 63 (hardheidsclausule) en 67 (geheimhouding) niet van toepassing is. Door deze uitsluiting zijn de bepalingen van de Algemene wet bestuursrecht weer onverkort van toepassing, zoals dat ook geldt voor andere besluiten van de Minister van Onderwijs, Cultuur en Wetenschap. Als gevolg hiervan geldt dat in eerste instantie beroep moet worden ingesteld bij de rechtbank en dat hoger beroep moet worden ingesteld bij de Afdeling bestuursrechtspraak van de Raad van State. Omdat artikel 30 van de WVA eveneens van toepassing is op besluiten genomen door de Minister van Economische Zaken, Landbouw en Innovatie inzake de S&O-afdrachtvermindering en daarvoor een andere beroepsinstantie geldt, is dit expliciet opgenomen in het voorgestelde artikel 30, derde lid, van de WVA. Voorts zijn in dat kader enkele technische wijzigingen aangebracht in artikel 30 van de WVA.

Artikel VIII, onderdeel H (artikel 30a van de Wet vermindering afdracht loonbelasting en premie voor de volksverzekeringen)

Artikel 30a van de WVA bevat de indexeringsbepaling voor de bedragen van de afdrachtvermindering onderwijs. De wijziging van deze bepaling hangt samen met het eerder toegelichte voorstel om alle varianten van de afdrachtvermindering onderwijs in artikel 5, eerste lid, van de WVA onder te brengen.

Artikel IX

*Artikel IX (artikel 23 van de Wet vermindering afdracht loonbelasting en premie voor de volksverzekeringen)*

De eerste aanpassing in artikel IX ziet op een aanpassing van artikel 23, derde lid, van de WVA en geeft invulling aan het structurele niveau van de bovengrens van de eerste schijf van de S&O-afdrachtvermindering. Zoals in de toelichting op artikel VIII, onderdeel F, is aangegeven, is deze loongrens eerder tijdelijk verhoogd voor de jaren 2009 en 2010/2011 van € 110 000 naar € 150 000 respectievelijk € 220 000 en wordt in onderhavig wetsvoorstel de loongrens per 1 januari 2012 incidenteel verlaagd naar € 110 000 (niveau 2008). Per 1 januari 2013 wordt deze loongrens, afgezien van het jaartal conform het Belastingplan 2011, op € 150 000 gesteld. Hierdoor kan een S&O-inhoudingsplichtige ten opzichte van 2012 over een groter deel van het S&O-loon het (verhoogde) percentage van de eerste schijf toepassen.

De tweede aanpassing in artikel IX ziet op een aanpassing van artikel 23, vijfde lid, van de WVA. Deze aanpassing ziet op het in de toelichting op artikel VIII, onderdeel F, reeds genoemde plafond in de S&O-afdrachtvermindering. Per 1 januari 2013 wordt het plafond, afgezien van het jaartal conform het Belastingplan 2011, op € 8,5 mln. gesteld.

Artikel X

Artikel X, onderdelen A en B (artikelen 3 en 4 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)

De aanpassing van de artikelen 3 en 4 van de Wet Vpb 1969 ziet op buitenlandse lichamen die vergelijkbaar zijn met naar Nederlands recht opgerichte verenigingen en stichtingen als bedoeld in artikel 2, eerste lid, onderdeel e, van de Wet Vpb 1969 of die een kerkgenootschap zijn.

Door de aanpassing van de buitenlandse belastingplicht van genoemde buitenlandse lichamen wordt deze in lijn gebracht met de belastingplicht van Nederlandse verenigingen, Nederlandse stichtingen en kerkgenootschappen. Dit betekent dat de genoemde buitenlandse lichamen voortaan slechts in de vennootschapsbelasting worden betrokken voor zover ze een onderneming drijven. Ook artikel 4 van de Wet Vpb 1969 wordt hierbij van overeenkomstige toepassing. Bij de bepaling of het lichaam een onderneming drijft, blijft artikel 17a van de Wet Vpb 1969 buiten toepassing. Het begrip onderneming wordt derhalve – evenals bij de Nederlandse verenigingen en stichtingen en dergelijke - materieel opgevat.

De aanpassing van de artikelen 3 en 4 van de Wet Vpb 1969 heeft in een aantal opzichten een ruimer bereik dan de goedkeuring die thans nog is opgenomen in het – na inwerkingtreding van deze wetswijziging in te trekken – beleidsbesluit van 5 januari 2006, nr. IFZ2005-784M, BNB 2006/141. In genoemd beleidsbesluit is, onder voorwaarden, bepaald dat in het buitenland gevestigde verenigingen, stichtingen of kerkgenootschappen die in Nederland uitsluitend over onroerende zaken beschikken die niet kwalificeren als ondernemingsvermogen, niet als buitenlands belastingplichtig voor de vennootschapsbelasting worden aangemerkt. Dit geldt slechts indien de rechtsvorm van de buitenlandse entiteit daadwerkelijk (dat wil zeggen naar aard en inrichting) overeenkomt met die van een Nederlandse vereniging, stichting of kerkgenootschap. Zoals hierna zal worden uiteengezet, wordt in de voorgestelde aanpassing van de artikelen 3 en 4 van de Wet Vpb 1969 de toets ten aanzien van de vergelijkbaarheid iets ruimer toegepast dan onder het beleidsbesluit. De aanpassing van de buitenlandse belastingplicht heeft voorts niet alleen betrekking op de inkomsten uit in Nederland gelegen onroerende zaken, maar ziet ook op de andere vormen van Nederlands inkomen.

In het voorgestelde artikel 3, tweede lid, van de Wet Vpb 1969 wordt de voorwaarde gesteld dat het buitenlandse lichaam vergelijkbaar is met een vereniging of stichting naar Nederlands recht als bedoeld in artikel 2, eerste lid, onderdeel e, van de Wet Vpb 1969 of een kerkgenootschap is. Buitenlandse lichamen die bij vestiging in Nederland onbeperkt belastingplichtig zouden zijn op de voet van artikel 2, eerste lid, onderdelen a, b, c, d of f, van de Wet Vpb 1969, vallen derhalve buiten de beperkte buitenlandse belastingplicht.

Of het buitenlandse lichaam vergelijkbaar is met een naar Nederlands recht opgerichte vereniging of stichting als bedoeld in artikel 2, eerste lid, onderdeel e, van de Wet Vpb 1969 zal afhangen van de civielrechtelijke wet- en regelgeving van het desbetreffende land, de statuten of de overeenkomsten en de Nederlandse wet- en regelgeving. Indien sprake is van eigendomsbewijzen (aandelen, winstbewijzen, lidmaatschapsrechten, bewijzen van deelgerechtigdheid of daarmee vergelijkbare rechten) of van een economische deelgerechtigdheid die tegenover de afzondering van vermogen staat, zal het buitenlandse (charitatieve) lichaam in ieder geval niet vergelijkbaar zijn met een stichting of vereniging. Bij een vereniging en stichting wordt met behulp van een daartoe bestemd vermogen een in de statuten vermeld doel verwezenlijkt. In geval van een vereniging mag de winst, zo deze behaald wordt, niet onder de leden worden verdeeld. Kenmerkend voor een stichting is het ontbreken van leden en het verbod op het doen van uitkeringen aan de oprichters of aan hen die deel uitmaken van de organen van een stichting.

Bij de toets of het buitenlandse lichaam vergelijkbaar is met eerdergenoemde verenigingen en stichtingen, is de rechtspersoonlijkheid van de buitenlandse entiteit als zodanig niet van doorslaggevend belang. Dit betekent bijvoorbeeld dat – anders dan onder het beleidsbesluit – de beperkte buitenlandse belastingplicht ook geldt voor buitenlandse privaatrechtelijke (charitatieve) doelvermogens, indien deze vergelijkbaar zijn met eerdergenoemde verenigingen of stichtingen.

Toepassing van de artikelen 3 en 4 van de Wet Vpb 1969 kan er onder omstandigheden toe leiden dat bij het buitenlandse lichaam geen heffing van vennootschapsbelasting meer plaatsvindt. Opgemerkt wordt dat indien sprake is van een entiteit (bijvoorbeeld een doelvermogen of een stichting) waarvan het particulier belang meer dan bijkomstig wordt gediend en het afgezonderd particulier vermogen niet wordt betrokken in een redelijke heffing naar de winst, ingevolge artikel 2.14a van de Wet IB 2001 toerekening plaatsvindt aan de achterliggende natuurlijke personen met betrekking tot het discretionaire (zwevende) deel van dit afgezonderd particulier vermogen.

De bewijslast inzake de beperking van de belastingplicht ingevolge artikel 3, tweede lid, ligt bij het buitenlandse lichaam dat zich daarop beroept. Volledigheidshalve wordt opgemerkt dat zodra de activiteiten van het buitenlandse lichaam een ondernemingskarakter krijgen in de zin van artikel 2, eerste lid, onderdeel e, van de Wet Vpb 1969 eventueel in samenhang met artikel 4 van de Wet Vpb 1969, (zonder dat wordt voldaan aan de voorwaarden voor binnenlandse belastingplicht), de entiteit buitenlands belastingplichtig wordt.

Artikel X, onderdeel C (artikel 10a van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)

Aan artikel 10a, vierde lid, aanhef, van de Wet Vpb 1969 wordt een verwijzing toegevoegd naar de artikelen van de objectvrijstelling voor buitenlandse ondernemingswinsten waarin het begrip verbonden lichaam is opgenomen. Door toevoeging van de artikelen 15g, 15i, 15j en 33b van de Wet Vpb 1969 aan de opsomming in artikel 10a, vierde lid, aanhef, gaat de definitie van verbonden lichaam van artikel 10a, vierde lid, ook gelden voor de toepassing van deze bepalingen.

Tevens wordt artikel 13c van de Wet Vpb 1969 uit de opsomming verwijderd in verband met de eveneens in dit wetsvoorstel voorgestelde afschaffing van deze bepaling.

Artikel X, onderdeel D (artikel 10d van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)

Artikel 10d, negende tot en met elfde lid, van de wet Vpb 1969 wordt aangepast in verband met de invoering van de eveneens in dit wetsvoorstel opgenomen objectvrijstelling voor buitenlandse ondernemingswinsten. In het nieuwe negende lid wordt bepaald dat het eerste, derde en vierde lid van genoemd artikel 10d van toepassing zijn op de bestanddelen van de winst die geen deel uitmaken van winst uit een andere staat als bedoeld in artikel 15e van de Wet Vpb 1969 waarop de objectvrijstelling voor buitenlandse ondernemingswinsten van toepassing is en op bestanddelen van het vermogen welke niet dienstbaar zijn aan het behalen van dergelijke winst. Dit heeft tot gevolg dat de beperking van de renteaftrek wordt berekend op basis van het fiscale vermogen van het hoofdhuis. Er wordt derhalve geen rekening gehouden met het vermogen van de vaste inrichting, tenzij het om een laagbelaste buitenlandse belegginsonderneming gaat waarvan de winsten uitgezonderd zijn van de objectvrijstelling. Wellicht ten overvloede wordt opgemerkt dat bij de berekening van de objectvrijstelling eveneens geen rekening wordt gehouden met artikel 10d.

Artikel X, onderdeel E (artikel 12 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)

Het voorgestelde artikel 12, eerste lid, van de Wet Vpb 1969 regelt welke lichamen gebruik kunnen maken van de bestedingsreserve. Zo worden lichamen met een algemeen of sociaal belang op de voorgrond vervangen door lichamen die hoofdzakelijk bepaalde activiteiten verrichten. Het betreft lichamen die zijn aangemerkt als culturele instelling als bedoeld in het in het wetsvoorstel Geefwet opgenomen artikel 2, derde lid, onderdeel n, van de AWR of kleine organisaties (stichtingen of verenigingen) op het terrein van sport, spel en hobby’s. Voor deze kleine organisaties geldt dat het moet gaan om niet commercieel gerichte organisaties, hetgeen tot uitdrukking is gebracht in de voorwaarde dat de winst hoofdzakelijk moet worden behaald met behulp van vrijwilligers. Het begrip vrijwilligers is gelijk aan dat van het nieuwe artikel 9, eerste lid, onderdeel h, van de Wet Vpb 1969. Daarnaast wordt de term herbestedingsreserve vervangen door bestedingsreserve. Herbesteden impliceert een vervanging, terwijl de toepassing van de reserve ruimer is; die kan ook voor nieuwe investeringen en projecten gebruikt worden. Het gaat hier uitsluitend om een grammaticale aanpassing, er is geen inhoudelijke wijziging beoogd.

Met de aanpassing van het tweede lid van artikel 12 van de Wet Vpb 1969 wordt de termijn waarbinnen een gevormde reserve kan worden aangewend, verlengd van drie naar vijf jaar. Dat geeft meer financiële armslag aan de lichamen en maakt dat er ook voor grotere projecten langer ‘gespaard’ kan worden. De termijn sluit tevens aan bij de minimale afschrijvingstermijn voor bedrijfsmiddelen.

Met de vervanging van de tekst van onderdeel a van het tweede lid wordt geregeld dat de reserve niet gevormd kan worden voor onroerende zaken die direct of indirect hoofdzakelijk al dan niet kortstondig ter beschikking worden gesteld aan derden. Op gebouwen en dus ook op woningen die worden verhuurd, mag worden afgeschreven tot maximaal 100 percent van de WOZ-waarde (de zogenoemde afschrijvingsbeperking). Als lichamen via de bestedingsreserve hun winst reserveren en afboeken op onroerende zaken die bestemd zijn voor de verhuur, zou toch een last tot uitdrukking kunnen komen terwijl afschrijving niet mogelijk is. Hiermee zou inbreuk worden gemaakt op het fiscale gelijke speelveld.

Met de wijziging van het tweede lid, onderdeel b, komt de voorwaarde te vervallen dat sprake moet zijn van een project dat naar verwachting tot een verlies zal leiden. De in het tweede lid bedoelde aanwending van de bestedingsreserve dient, gelijk aan de huidige herbestedingsreserve, plaats te vinden binnen de ondernemingssfeer van het onderhavige lichaam.

De aanpassing van het derde lid houdt verband met de wijziging van het eerste lid. Hiermee wordt geen inhoudelijke wijziging beoogd.

Artikel X, onderdeel F (artikel 13aa van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)

Artikel 13aa, eerste en vijfde lid, van de Wet Vpb 1969 wordt aangepast in verband met de eveneens in dit wetsvoorstel opgenomen verrekening bij buitenlandse ondernemingswinsten die naast de deelnemingsverrekening in hoofdstuk VA van de Wet Vpb 1969 zal worden opgenomen (in artikel 23d van de Wet Vpb 1969). Het betreft een redactionele aanpassing. Door invoering van de verrekening bij buitenlandse ondernemingswinsten in hoofdstuk VA bestaat hoofdstuk VA niet meer alleen uit de deelnemingsverrekening. De verwijzingen in artikel 13aa, eerste en vijfde lid, naar hoofdstuk VA (deelnemingsverrekening) kunnen daarom worden vervangen door een verwijzing naar artikel 23c van de Wet Vpb 1969 waarin de deelnemingsverrekening is opgenomen.

Van de gelegenheid wordt verder gebruik gemaakt om de tekst van het zesde lid in overeenstemming te brengen met de tekst van het eveneens in dit wetsvoorstel opgenomen artikel 15h van de Wet Vpb 1969, zodat dezelfde terminologie wordt gebruikt als bij de in dit wetsvoorstel voorgestelde objectvrijstelling voor buitenlandse ondernemingswinsten. Met het vervangen van “vermeerderen” door “verminderen” wordt dan ook geen inhoudelijke wijziging beoogd. Als sprake is van een negatief bedrag aan gezamenlijk gebruteerde voordelen uit hoofde van (niet kwalificerende) beleggingsdeelnemingen dient de winst verhoogd te worden met het op grond van artikel 13aa, zesde lid, berekende bedrag. Een vermindering met een (bepaald deel van een) negatief bedrag betekent dat dit bedrag moet worden bijgeteld.

Artikel X, onderdeel G (artikel 13ba van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)

De laatste volzin van artikel 13ba van de Wet Vpb 1969 kan vervallen in verband met de eveneens in dit wetsvoorstel voorgestelde afschaffing van artikel 13c van de Wet Vpb 1969.

Artikel X, onderdeel H (artikel 13c van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)

Artikel 13c van de Wet Vpb 1969 kan vervallen in verband met de eveneens in dit wetsvoorstel opgenomen objectvrijstelling voor buitenlandse ondernemingswinsten. Artikel 13c is – kort gezegd – van toepassing als een belastingplichtige of een met hem verbonden lichaam verliezen van een buitenlandse onderneming ten laste van de Nederlandse winst heeft gebracht en deze buitenlandse onderneming vervolgens wordt omgezet in een deelneming. In dat geval bepaalt artikel 13c dat op de voordelen uit deze deelneming de deelnemingsvrijstelling niet van toepassing is tot het bedrag van de verliezen uit de buitenlandse onderneming die ten laste van de Nederlandse winst zijn gekomen. Artikel 13c voorkomt hiermee dat de verliezen van de buitenlandse onderneming definitief ten laste van de Nederlandse winst komen terwijl daarna nog winst met de buitenlandse onderneming wordt behaald die dan is vrijgesteld. Zonder omzetting in een deelneming zou de inhaalregeling in dat geval van toepassing zijn geweest, waardoor geen voorkoming van dubbele belasting zou worden verkregen voor de winst uit de buitenlandse onderneming tot het bedrag van de in aftrek gebrachte verliezen.

Bij invoering van de objectvrijstelling voor buitenlandse ondernemingswinsten in de vennootschapsbelasting komen verliezen van een buitenlandse onderneming in beginsel niet meer ten laste van de Nederlandse winst. Alleen definitieve verliezen die resteren bij staking kunnen, als aan de voorwaarden van het in dit wetsvoorstel opgenomen artikel 15i van de Wet Vpb 1969 wordt voldaan, in aftrek worden gebracht. De situatie dat een buitenlandse onderneming waarvan verliezen ten laste van de Nederlandse winst zijn gebracht zonder dat deze definitief zijn wordt omgezet in een deelneming kan zich dan ook niet meer voordoen. Artikel 13c van de Wet Vpb 1969 kan daarom vervallen. Deze bepaling zal, op grond van het overgangsrecht, na invoering van de objectvrijstelling voor buitenlandse ondernemingswinsten nog wel blijven gelden voor situaties waarin verliezen van een buitenlandse onderneming ten laste van de Nederlandse winst zijn gebracht op basis van de huidige regelgeving en deze buitenlandse onderneming vervolgens is of wordt omgezet in een deelneming. Dit wordt geregeld in het voorgestelde artikel 33b van de Wet Vpb 1969 (overgangsrecht).

Artikel X, onderdelen I en J (artikelen 13d en 13e van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)

Voor een toelichting op de wijzigingen van de artikelen 13d en 13e van de Wet Vpb 1969 wordt verwezen naar de toelichting op de ingevolge dit wetsvoorstel in te voegen afdeling 2.10a van de Wet Vpb 1969 (artikel X, onderdeel R).

Artikel X, onderdeel K (artikel 14 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)

De aanpassing van artikel 14, eerste, tweede en zevende lid, van de Wet Vpb 1969 hangt samen met de invoering van de eveneens in dit wetsvoorstel opgenomen objectvrijstelling voor buitenlandse ondernemingswinsten. Bij invoering van deze objectvrijstelling wordt voor de voorkoming van dubbele belasting bij voordelen uit zogenoemde laagbelaste buitenlandse beleggingsondernemingen een verrekening bij buitenlandse ondernemingswinsten ingevoerd. Deze is opgenomen in de voorgestelde artikelen 15h en 23d van de Wet Vpb 1969. Door de in artikel 23d opgenomen limieten kan het voorkomen dat in een jaar niet het volledige bedrag aan (forfaitaire) buitenlandse winstbelasting waarvoor aanspraak op verrekening bestaat, kan worden verrekend. Dit bedrag kan dan worden overgebracht naar het volgende jaar. Als een dergelijke aanspraak bestaat bij de overnemer bij een bedrijfsfusie kan, door toevoeging van de verrekening bij buitenlandse ondernemingswinsten aan artikel 14, eerste, tweede en zevende lid, van de Wet Vpb 1969 de bedrijfsfusie alleen geruisloos plaatsvinden onder nader te stellen voorwaarden. Dit is hetzelfde als ingeval er aanspraak bestaat op toepassing van de deelnemingsverrekening.

Behoort tot het vermogen dat in het kader van de bedrijfsfusie wordt overgedragen een vaste inrichting waarop de objectvrijstelling voor buitenlandse ondernemingswinsten van toepassing is, dan zal er sprake zijn van een voortzetting. Het saldo van de positieve en negatieve bedragen aan winst gaat derhalve over op de overnemer. Blijkt later dat er geen sprake was van een voortzetting doch van een overdracht in het zicht van staking dan zal het saldo van de positive en negatieve bedragen aan winst als het ware terugkeren bij het overdragende lichaam.

Artikel X, onderdeel L (artikel 14a van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)

De aanpassing van artikel 14a, tweede en vijfde lid van de Wet Vpb 1969 hangt samen met de invoering van de eveneens in dit wetsvoorstel opgenomen objectvrijstelling voor buitenlandse ondernemingswinsten. Bij invoering van deze objectvrijstelling wordt voor de voorkoming van dubbele belasting bij voordelen uit zogenoemde laagbelaste buitenlandse beleggingsondernemingen een verrekening bij buitenlandse ondernemingswinsten ingevoerd. Deze is opgenomen in de voorgestelde artikelen 15h en 23d van de Wet Vpb 1969. Door de in artikel 23d opgenomen limieten kan het voorkomen dat in een jaar niet het volledige bedrag aan (forfaitaire) buitenlandse winstbelasting waarvoor aanspraak op verrekening bestaat, kan worden verrekend. Dit bedrag kan dan worden overgebracht naar het volgende jaar. Als een dergelijke aanspraak bestaat bij de splitsende rechtspersoon indien deze ophoudt te bestaan dan wel bij de verkrijgende rechtspersoon bij een splitsing kan, door toevoeging van de verrekening bij buitenlandse ondernemingswinsten aan artikel 14a, tweede en vijfde lid, van de Wet Vpb 1969 de splitsing alleen geruisloos plaatsvinden onder nader te stellen voorwaarden. Dit is hetzelfde als in geval er aanspraak bestaat op toepassing van de deelnemingsverrekening.

Voor alle duidelijkheid wordt opgemerkt dat ingeval tot het vermogen dat in het kader van de splitsing overgaat een vaste inrichting behoort waarop de objectvrijstelling voor buitenlandse ondernemingswinsten van toepassing is, er sprake is van een voortzetting. Het saldo van de positieve en negatieve bedragen aan winst gaat derhalve over op het verkrijgende lichaam. Echter, ingeval de voortzetting plaatsvindt in het zicht van staking zal op grond van artikel 15i, het saldo terugkeren naar het lichaam die de vaste inrichting voor de splitsing had. In de situatie dat dit de splitsende vennootschap is, die ophoudt te bestaan, kan het saldo niet meer terugkeren. In de te stellen voorwaarden zal worden geregeld dat alsdan het stakingsverlies slechts kan worden verrekend met winsten die aan de vermogensbestanddelen van de gesplitste vennootschap zijn toe te rekenen.

De toevoeging van een twaalfde, dertiende en veertiende lid aan artikel 14a van de Wet Vpb 1969 is gericht tegen overnameholdingconstructies waarbij gebruik wordt gemaakt van een juridische splitsing. Dat is een constructie waarbij bijvoorbeeld een buitenlandse groep een Nederlandse BV overneemt en daarna verkoopt aan een door die groep opgerichte Nederlandse overnameholding die de koopsom schuldig blijft. Vervolgens vindt er een juridische splitsing plaats die ertoe leidt dat de overnameschuld en de onderneming van de overgenomen BV in hetzelfde lichaam worden samengebracht met als gevolg dat de betaalde rente over de schuldig gebleven koopsom kan worden verrekend met de winst van de overgenomen BV. Daarmee verdwijnt de winst van die BV (grotendeels) uit de Nederlandse heffingsgrondslag.

Voor een toelichting op de in het twaalfde en dertiende lid van artikel 14a van de Wet Vpb 1969 opgenomen renteaftrekbeperking in deze situatie wordt verwezen naar de toelichting hierna op het voorgestelde artikel 15ad van de Wet Vpb 1969 (artikel X, onderdeel Q).

Het veertiende lid van artikel 14a van de Wet Vpb 1969 betreft de rentelasten die eventueel voortvloeien uit de inkoop van aandelen die in het kader van de splitsing zijn uitgegeven of uit de terugbetaling op aandelen in het kader van de splitsing. De in het twaalfde lid van artikel 14a van de Wet Vpb 1969 opgenomen overnameholdingbepaling wordt in genoemd veertiende lid van overeenkomstige toepassing verklaard met betrekking tot deze rentelasten.

Artikel X, onderdeel M (artikel 14b van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)

De aanpassing van artikel 14b, tweede en vierde lid, van de Wet Vpb 1969 hangt samen met de invoering van de eveneens in dit wetsvoorstel opgenomen objectvrijstelling voor buitenlandse ondernemingswinsten. Bij invoering van deze objectvrijstelling wordt voor de voorkoming van dubbele belasting bij voordelen uit zogenoemde laagbelaste buitenlandse beleggingsondernemingen een verrekening bij buitenlandse ondernemingswinsten ingevoerd. Deze is opgenomen in de voorgestelde artikelen 15h en 23d van de Wet Vpb 1969. Door de in genoemd artikel 23d opgenomen limieten kan het voorkomen dat in een jaar niet het volledige bedrag aan (forfaitaire) buitenlandse winstbelasting waarvoor aanspraak op verrekening bestaat, kan worden verrekend. Dit bedrag kan dan worden overgebracht naar het volgende jaar. Als een dergelijke aanspraak bestaat bij de verkrijgende dan wel verdwijnende rechtspersoon bij een juridische fusie kan, door toevoeging van de verrekening bij buitenlandse ondernemingswinsten aan artikel 14b, tweede en vierde lid, van de wet Vpb 1969 de juridische fusie alleen geruisloos plaatsvinden onder nader te stellen voorwaarden. Dit is hetzelfde als in geval er aanspraak bestaat op toepassing van de deelnemingsverrekening.

In de situatie dat tot het vermogen van het fuserende lichaam die ophoudt te bestaan een vaste inrichting behoort waarop de objectvrijstelling voor ondernemingswinsten van toepassing is, dan zal het saldo van de positieve en negatieve bedragen aan winst overgaan op het verkrijgende lichaam. Dit lichaam zet de activiteiten immers voort. Blijkt dat er sprake van een voortzetting in het zicht van staking, dan zou het saldo moeten terugkeren naar het overdragende lichaam. Deze bestaat echter niet meer. Teneinde te voorkomen dat het saldo verloren gaat, zal in de voorwaarden worden geregeld dat het slechts kan worden verrekend met winsten die zijn toe te rekenen aan de vermogensbestanddelen van het overdragende lichaam dat in het kader van deze fusie ophoudt te bestaan.

De toevoeging van een negende, tiende en elfde lid aan artikel 14b van de Wet Vpb 1969 is gericht tegen overnameholdingconstructies waarbij gebruik wordt gemaakt van een juridische fusie. Dat is een constructie waarbij bijvoorbeeld een buitenlandse groep een Nederlandse BV overneemt en daarna verkoopt aan een door de groep opgerichte Nederlandse overnameholding die de koopsom schuldig blijft. Daarna vindt er een juridische fusie plaats die ertoe leidt dat de overnameschuld en de onderneming van de overgenomen BV in hetzelfde lichaam worden samengebracht. Met als gevolg dat de betaalde rente over de schuldig gebleven koopsom kan worden verrekend met de winst van de overgenomen BV. Daarmee verdwijnt de winst van die BV (grotendeels) uit de Nederlandse heffingsgrondslag.

Voor een toelichting op de in het negende en tiende lid van artikel 14b van de Wet Vpb 1969 opgenomen renteaftrekbeperking in deze situatie wordt verwezen naar de toelichting hierna op het voorgestelde artikel 15ad van de Wet Vpb 1969 (artikel X, onderdeel Q).

Het elfde lid van artikel 14b van de Wet Vpb 1969 betreft de rentelasten die eventueel voortvloeien uit de inkoop van aandelen die in het kader van de fusie zijn uitgegeven of terugbetaling op aandelen in het kader van de fusie. De in het negende lid van artikel 14b van de Wet Vpb 1969 opgenomen overnameholdingbepaling wordt in genoemd elfde lid van overeenkomstige toepassing verklaard met betrekking tot deze rentelasten.

Artikel X, onderdeel N (artikel 14c van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)

De aanpassingen van artikel 14c van de wet Vpb 1969 zien op de situatie dat tot de onderneming die deel uitmaakt van het vermogen waarmee geruisloos wordt teruggekeerd naar de inkomstenbelasting, een vaste inrichting behoort waarop de objectvrijstelling voor buitenlandse ondernemingswisten van toepassing is. Indien de vaste inrichting verlieslatend was, en derhalve het saldo van de vaste inrichting per saldo een negatief bedrag oplevert, kan dit onder te stellen voorwaarden in aanmerking worden genomen ondanks de omstandigheid dat er sprake is van een voortzetting. Wel kunnen nadere voorwaarden worden gesteld ten aanzien van de waardering van de verschillende vermogensbestanddelen waarmee de onderneming geruisloos wordt voortgezet.

Ingeval er niet voldoende winst aanwezig is waarmee het stakingsverlies kan worden verrekend zal dit verlies op dezelfde wijze als de normale verliezen in aanmerking kunnen worden genomen.

Artikel X, onderdeel O (artikel 15 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)

De wijziging van artikel 15, tiende lid, van de Wet Vpb 1969 legt vast dat bij algemene maatregel van bestuur (eveneens) regels kunnen worden gesteld over de toepassing van de objectvrijstelling voor buitenlandse ondernemingswinsten en over de verrekening bij buitenlandse ondernemingswinsten. Dergelijke regels zullen onder meer worden gesteld voor de toepassing van de stakingsverliesregeling in de eveneens in dit wetsvoorstel voorgestelde artikelen 15i en 15j van de Wet Vpb 1969. Indien tot het vermogen van een lichaam een vaste inrichting behoort, en dat lichaam gaat behoren tot een fiscale eenheid gaat het voor die stakingsverliesregeling van belang zijnde saldo van de vaste inrichtingsresultaten uit de voorgaande jaren over op de moedermaatschappij. Worden alle activiteiten in het land waarin de vaste inrichting is gevestigd gestaakt, dan zal de moedermaatschappij het stakingsverlies kunnen nemen. Is er echter sprake van een situatie dat de dochtermaatschappij in het zicht van staking in de fiscale eenheid wordt gevoegd, dan zal het resultaat als het ware terugkeren naar de dochtermaatschappij. Echter ingeval de fiscale eenheid niet wordt verbroken zal het verlies slechts kunnen worden verrekend met winsten die aan de dochtermaatschappij zijn toe te rekenen.

Bij invoering van de objectvrijstelling voor buitenlandse ondernemingswinsten wordt verder voor de voorkoming van dubbele belasting bij voordelen uit zogenoemde laagbelaste buitenlandse belegginsondernemingen een verrekening bij buitenlandse ondernemingswinsten ingevoerd. Deze is opgenomen in de voorgestelde artikelen 15h en 23d van de Wet Vpb 1969. Door de in genoemd artikel 23d opgenomen limieten kan het voorkomen dat in een jaar niet het volledige bedrag aan (forfaitaire) buitenlandse winstbelasting waarvoor aansprak op verrekening bestaat, kan worden verrekend. Door toevoeging van onderdeel i aan artikel 15, tiende lid, van de Wet Vpb 1969 kunnen nadere regels worden gesteld indien een dergelijke aanspraak bestaat bij opname in een fiscale eenheid. Dit is hetzelfde als in het geval er aanspraak bestaat op toepassing van de deelnemingsverrekening. Met de te stellen regels kan worden voorkomen dat door opname in de fiscale eenheid de mogelijkheden tot verrekening worden verruimd.

Artikel X, onderdeel P (artikel 15ac van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)

Met de wijziging van artikel 15ac, vijfde lid, van de Wet Vpb 1969 wordt de terminologie van deze bepaling aangepast aan de eveneens in dit wetsvoorstel opgenomen objectvrijstelling voor buitenlandse ondernemingswinsten. Hiermee is geen inhoudelijke wijziging beoogd. Ingevolge artikel 15, eerste lid, van de Wet Vpb 1969 wordt bij een fiscale eenheid de belasting geheven alsof de moeder en de dochtermaatschappij één belastingplichtige zijn. Een vaste inrichting van de dochtermaatschappij wordt dan ook aan de moedermaatschappij toegerekend. Dit heeft onder meer tot gevolg dat de objectvrijstelling bij de moedermaatschappij wordt toegepast. De door artikel 15ac, vijfde lid, bestreken situatie kan zich ook bij de objectvrijstelling voordoen, waardoor er meer winst zou worden vrijgesteld dan zonder toepassing van de fiscale eenheid.

Artikel X, onderdeel Q (artikel 15ad van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)

Het voorgestelde artikel 15ad van de Wet Vpb 1969 is gericht tegen overnameholdingconstructies waarbij bijvoorbeeld een buitenlandse groep een Nederlandse BV overneemt en daarna verkoopt aan een door de groep opgerichte Nederlandse overnameholding die de koopsom schuldig blijft. Daarna wordt een fiscale eenheid gevormd tussen de overnameholding en de BV. De door de overnameholding betaalde rente over de schuldig gebleven koopsom kan dan binnen fiscale eenheid zonder nadere voorziening worden verrekend met de winst van de BV. Daarmee verdwijnt de winst van die BV (grotendeels) uit de Nederlandse heffingsgrondslag.

Het eerste lid van artikel 15ad van de Wet Vpb 1969 beperkt de verrekening van de rente over de overnameschulden, door te bepalen dat die rente slechts aftrekbaar is tot het bedrag van de winst van de fiscale eenheid zonder toepassing van artikel 15ad, verminderd met het aandeel daarin van de geheel of gedeeltelijk met een schuld gefinancierde overgenomen maatschappij en vermeerderd met de rente over de overnameschulden. Daarbij worden de geheel of gedeeltelijk met vreemd vermogen gefinancierde overnames van het jaar zelf en van eerdere jaren samen genomen. Een negatief aandeel van de met een schuld gefinancierde overgenomen maatschappijen verhoogt de maximaal aftrekbare rente. Anders geformuleerd: de rente over de overnameschulden is door het eerste lid niet verrekenbaar met de winst van de fiscale eenheid voor zover toerekenbaar aan de overgenomen maatschappij. Dat betekent dat de aftrekbeperking van het eerste lid alleen effect heeft indien zonder fiscale eenheid de overnameholding na aftrek van de rente over de overnameschulden verlies maakt. Dat is meestal het geval als die overnameholding geen andere activiteiten heeft, omdat dan tegenover de overnamerente geen of onvoldoende belaste baten staan.

De aftrekbeperking geldt voor schulden die verband houden met de verwerving van een middellijk of onmiddellijk belang in een lichaam, zolang dat lichaam deel uitmaakt van een fiscale eenheid met de overnemer.

Het gaat om schulden die voortvloeien uit een overeenkomst van geldlening of een andere overeenkomst die daarmee in economische zin te vergelijken is zoals finance lease of huurkoop.

De overnameholdingmaatregel geldt ook voor derdenrente. De maatregel beoogt immers te voorkomen dat de winst van de overgenomen vennootschap wordt uitgehold door overnamerente. Het past bij dit uitgangspunt om geen onderscheid te maken tussen groepsrente en derdenrente. Ingevolge het tweede lid blijft de rente aftrekbaar zolang niet meer dan tweemaal het eigen vermogen wordt ingeleend. Banken zijn doorgaand niet bereid tot verder strekkende financiering. Tenslotte kan een uitzondering voor derdenrente ertoe leiden dat de aftrekbeperking wordt ontgaan door groepsrente om te zetten in derdenrente, waarbij ook van belang is dat banken het financieringsrisico meestal op groepsniveau beoordelen. De maatregel zou daardoor teveel aan effectiviteit verliezen.

Renteloze leningen blijven buiten beschouwing. Indien echter bij een renteloze geldlening de niet-verschuldigde rente fiscaal in aftrek komt omdat om niet-zakelijke redenen is afgezien van rentebetaling, wordt die renteloze lening fiscaal behandeld als een rentedragende geldlening en derhalve tot de overnameschulden gerekend. Rentedragende geldleningen waarvan de rente fiscaal volledig niet in aftrek komt, blijven eveneens buiten beschouwing. Als voorbeeld kan worden genoemd een geldlening waarop artikel 10a van de Wet Vpb 1969 van toepassing is.

Voorbeelden van schulden waar de regeling voor geldt zijn een bankkrediet en een obligatielening o/g. Een kortlopend leverancierskrediet is geen geldlening en wordt dus voor de regeling niet als vreemd vermogen aangemerkt. Belastingschulden behoren niet tot de geldleningen. Ook reserves en voorzieningen vallen niet onder het begrip geldleningen, evenmin als bijvoorbeeld verplichtingen uit hoofde van verzekerings- en pensioenovereenkomsten.

De maatregel met betrekking tot overnameschulden geldt niet alleen voor de rente maar ook voor kosten en voor positieve en negatieve valutaresultaten.

In het tweede lid van artikel 15ad van de Wet Vpb 1969 is bepaald dat de aftrekbeperking niet wordt toegepast tot een bedrag van € 1 000 000 aan renten (franchise). Ook blijft de aftrek in stand ingeval de fiscale eenheid na de overname niet overmatig is gefinancierd met vreemd vermogen (thincap-escape). De franchise van € 1 000 000 en de thincap-escape worden onafhankelijk van elkaar toegepast. In het derde tot en met zevende lid van het voorgestelde artikel 15ad van de Wet Vpb 1969 wordt dit verder uitgewerkt.

In het derde lid van artikel 15ad van de Wet Vpb 1969 is geregeld dat de aftrekbeperking op basis van het eerste lid slechts van toepassing is tot het laagste van de volgende bedragen:

a. de rente die volgens het eerste lid niet in aftrek komt, verminderd met € 1 000 000;

b. het op basis van het vierde lid van genoemd artikel berekende teveel aan overnamerente.

Volgens het vierde lid van artikel 15ad van de Wet Vpb 1969 is het teveel aan overnamerente, de tweede limiet van het derde lid van genoemd artikel, gelijk aan een gedeelte van de in het eerste lid van genoemd artikel bedoelde overnamerente, waarbij dit gedeelte gelijk is aan het gemiddelde teveel aan vreemd vermogen volgens het vijfde lid van genoemd artikel gedeeld door het gemiddelde bedrag van de overnameschulden volgens het eerste lid van genoemd artikel, waarbij is bepaald dat het bedrag van het teveel aan vreemd vermogen slechts in aanmerking wordt genomen voor zover het niet uitgaat boven het gemiddelde bedrag van de in het eerste lid van genoemd artikel bedoelde schulden, zodat deze breuk niet groter kan zijn dan 1.

Volgens het vijfde lid van artikel 15ad van de Wet Vpb 1969 is van een teveel aan vreemd vermogen sprake voor zover de schulden van de fiscale eenheid gemiddeld meer bedragen dan tweemaal het eigen vermogen. Het gaat dan alleen om de schulden die voortvloeien uit een overeenkomst van geldlening of een daarmee vergelijkbare overeenkomst, zoals huurkoop of finance lease. Renteloze leningen blijven buiten beschouwing omdat die de belastinggrondslag niet raken. Indien echter bij een renteloze geldlening de niet-verschuldigde rente fiscaal in aftrek komt omdat is afgezien van rentebetaling om niet-zakelijke redenen, wordt die renteloze lening fiscaal behandeld als een rentedragende geldlening en derhalve tot het vreemd vermogen gerekend. Rentedragende geldleningen waarvan de rente fiscaal volledig niet in aftrek komt, blijven eveneens buiten beschouwing. Als voorbeeld kan worden genoemd een geldlening waarop artikel 10a van toepassing is.

In het zesde lid, onderdeel a, van artikel 15ad van de Wet Vpb 1969 is geregeld dat voor de toepassing van het vijfde lid van genoemd artikel het eigen vermogen wordt verminderd met de boekwaarde van de deelnemingen waarvoor de deelnemingsvrijstelling van toepassing is, omdat deze niet bijdragen aan de belastbare grondslag.

In het zesde lid, onderdeel b, van artikel 15ad van de Wet Vpb 1969 is geregeld dat fiscale reserves in dit verband niet als eigen vermogen worden beschouwd.

In het zesde lid, onderdeel c, van artikel 15ad van de Wet Vpb 1969 is een voorziening getroffen voor de afname van het eigen vermogen bij vorming van een fiscale eenheid. Dat doet zich met name voor als een deelneming is gekocht voor meer dan de fiscale boekwaarde vanwege aanwezige stille reserves en goodwill. Als deze deelneming wordt opgenomen in een fiscale eenheid met de moeder, wordt op de balans van de fiscale eenheid de kostprijs van de deelneming vervangen door de lagere boekwaarde van haar vermogensbestanddelen waardoor het eigen vermogen van de fiscale eenheid afneemt. Dit wordt vaak aangeduid met het goodwillgat. In verband daarmee wordt voor de bepaling van een teveel aan vreemd vermogen het eigen vermogen fictief verhoogd met die vermogensafname. Die verhoging wordt in 10 gelijke jaarmoten afgebouwd. De bijtelling voor het goodwillgat stopt als de gekochte deelneming uit de fiscale eenheid wordt ontvoegd. Bedraagt het goodwillgat bijvoorbeeld € 90 000 dan wordt het eigen vermogen in het jaar van voeging en de negen jaren daarna verhoogd met respectievelijk € 90 000, € 81 000, € 72 000 enz. Voor de minder vaak voorkomende situatie dat bij vorming van een fiscale eenheid het eigen vermogen toeneemt, is voorzien in een fictieve verlaging van het eigen vermogen, die ook in 10 gelijke jaarmoten wordt afgebouwd.

In het zesde lid, onderdeel d, van artikel 15ad van de Wet Vpb 1969 is geregeld dat het eigen vermogen voor de toepassing van het vijfde lid van genoemd artikel ten minste op nihil wordt gesteld.

In het zevende lid van artikel 15ad van de Wet Vpb 1969 is bepaald dat gemiddelden worden bepaald naar de standen bij het begin en het einde van het boekjaar, waarbij ter voorkoming van misbruik tijdelijke mutaties worden genegeerd voor zover deze plaatsvinden met het oog op de toepassing van genoemd artikel.

In het achtste lid is de werking van de overnameholdingbepaling beperkt tot bestanddelen van de winst die geen deel uitmaken van winst uit een andere staat als bedoeld in artikel 15e waarop de objectvrijstelling voor buitenlandse ondernemingswinsten van toepassing is en op bestanddelen van het vermogen welke niet dienstbaar zijn aan het behalen van dergelijke winst. Hierdoor wordt bij aanwezigheid van één of meer buitenlandse vaste inrichtingen de werking van de maatregel beperkt tot het Nederlandsehoofdhuis.

In het negende lid van artikel 15ad van de Wet Vpb 1969 is bepaald dat de in een jaar niet aftrekbare overnamerente wordt overgebracht naar het volgende jaar en in dat jaar wordt getoetst aan de aftrekbeperking van het eerste lid in samenhang met het achtste lid. Daarbij wordt niet opnieuw rekening gehouden met de franchise van € 1 000 000 en met de thincap-escape. Aftrek van de niet aftrekbare overnamerente in het volgende jaar is dus mogelijk voor zover de gestalde overnamerente in dat volgende jaar kan worden betaald uit de ‘eigen’ winst van de overnameholding. Hierna komt de aftrek van overnamerente uit het volgende jaar zelf aan bod, voor zover die kan worden betaald uit het restant van de ‘eigen’ winst, waarbij de aftrekbeperking wordt getoetst aan het hele artikel, inclusief de franchise van € 1 000 000 en de thincap-escape.

Hierna volgt een voorbeeld ter toelichting van de werking van artikel 15ad van de Wet Vpb 1969.

*Gegevens:*

- overnameschulden: € 20 000 000.

- rente over de overnameschulden: € 1 030 000.

- winst van de fiscale eenheid zonder toepassing van genoemd artikel: € 200 000.

- deel winst fiscale eenheid toerekenbaar aan verworven maatschappij: € 1 300 000.

- geldschulden van de fiscale eenheid, exclusief de overnameschulden: € 1 000 000.

- eigen vermogen van de fiscale eenheid: € 600 000.

- boekwaarde van niet gevoegde deelnemingen: € 300 000.

- er is geen goodwillgat.

*Uitwerking:*

Volgens het eerste lid is de overnamerente (€ 1 030 000) slechts aftrekbaar tot het bedrag van de winst van de fiscale eenheid (€ 200 000) verminderd met het deel ervan dat toerekenbaar is aan de verworven maatschappij (€ 1 300 000) en vermeerderd met de overnamerente (€ 1 030 000). Deze rekensom leidt tot: € 200 000 -/- € 1 300 000 + € 1 030 000 = negatief. Volgens het eerste lid van genoemd artikel, zonder rekening te houden met de inperkingen daarop in de volgende leden, is de overnamerente ad € 1 030 000 dus in het geheel niet aftrekbaar.

Volgens het tweede lid, eerste gedeelte, kan de aftrekbeperking niet meer bedragen dan het deel van het volgens het eerste lid berekende niet aftrekbare bedrag dat € 1 000 000 te boven gaat, dus in dit geval niet meer dan € 1 030 000 -/- € 1 000 000 = € 30 000. Volgens het tweede lid, tweede gedeelte, geldt er evenwel geen aftrekbeperking ingeval er geen sprake is van een teveel aan vreemd vermogen.

Of er sprake is van een teveel aan vreemd vermogen is geregeld in het vijfde en zesde lid. Voor de beantwoording van deze vraag is relevant het totale bedrag aan schulden en het volgens het zesde lid berekende bedrag aan eigen vermogen. En er is sprake van een teveel aan vreemd vermogen als de schulden meer bedragen dan tweemaal het bedrag aan eigen vermogen.

Het totale bedrag aan schulden bedraagt: € 20 000 000 + € 1 000 000 = € 21 000 000. Het volgens het zesde lid berekende bedrag aan eigen vermogen bedraagt: € 600 000 -/- € 300 000 = € 300 000. Het totale bedrag van het teveel aan vreemd vermogen bedraagt derhalve € 21 000 000 - (2 x € 300 000) = € 20 400 000. Omdat er in deze casus sprake is van een teveel aan vreemd vermogen, wordt de aftrekbeperking van het tweede lid, eerste gedeelte, (de hiervoor berekende € 30 000) niet teruggenomen.

Vervolgens moet ingevolge het derde lid nog worden bezien of de berekende € 30 000 uitgaat boven het volgens het vierde lid berekende bedrag van het teveel aan overnamerenten. Zo nee, dan is het resultaat dat € 30 000 aan rente niet aftrekbaar is. Zo ja, dan blijft de aftrekbeperking beperkt tot het volgens het vierde lid berekende lagere bedrag van het teveel aan overnamerenten.

Volgens het vierde lid wordt het bedrag van het teveel aan overnamerenten berekend door het bedrag ad € 1 030 000 aan rente over de overnameschulden te vermenigvuldigen met een breuk waarvan de teller wordt gevormd door het bedrag van het teveel aan vreemd vermogen (de hiervoor berekende € 20 400 000) en de noemer door het bedrag van de overnameschulden (€ 4 000 000), waarbij die breuk niet groter kan zijn dan 1. Dit leidt tot een bedrag van een teveel aan overnamerenten van € 1 030 000.

Nu de berekende € 30 000 niet uitgaat boven het volgens het vierde lid berekende bedrag van het teveel aan overnamerenten, is volgens het voorgestelde artikel 15ad van de Wet Vpb 1969 € 30 000 aan renten niet aftrekbaar bij de fiscale eenheid. Deze aftrekbeperking leidt ertoe dat de winst van de fiscale eenheid wordt gesteld op € 230 000 (= € 200 000 + € 30 000). De niet aftrekbare rente van € 30 000 wordt doorgeschoven naar het volgende jaar en wordt in dat jaar getoetst aan de aftrekbeperking van het eerste lid. Aftrek is dan mogelijk voor zover de overnamerente kan worden betaald uit de ‘eigen’ winst van de overnameholding.

Artikel X, onderdeel R (afdeling 2.10a, artikelen 15e, 15f, 15g, 15h, 15i en 15j van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)

***Objectvrijstelling voor buitenlandse ondernemingswinsten***

De regeling voor buitenlandse ondernemingswinsten die volgens dit wetsvoorstel zal worden opgenomen in de nieuw in te voegen afdeling 2.10a van de Wet Vpb 1969 bestaat uit drie elementen: een objectvrijstelling voor (actieve) buitenlandse ondernemingswinsten (artikelen 15e en 15f), een regeling voor laagbelaste buitenlandse beleggingsondernemingen (artikelen 15g, 15h en 23d) en een regeling voor de aftrek van per saldo geleden verliezen – hierna aan te duiden als stakingsverliezen – indien een belastingplichtige ophoudt winst uit een andere staat te genieten (artikelen 15i en 15j (plus aanvulling artikelen 13d en 13e). Deze bepalingen worden hieronder verder toegelicht.

In **artikel 15e** van de Wet Vpb 1969 is een zogenoemde objectvrijstelling voor buitenlandse ondernemingswinsten opgenomen. In artikel 15e, eerste lid, van de Wet Vpb 1969 is bepaald dat de (wereld)winst van een belastingplichtige met winst uit een andere staat wordt verminderd met de positieve en negatieve bedragen van de winst uit die andere staat. Het verminderen van de winst met een negatief bedrag aan winst uit een andere staat betekent een verhoging van de winst. Er wordt derhalve nog steeds uitgegaan van de wereldwinst en vervolgens wordt deze gecorrigeerd voor de – naar Nederlandse fiscale maatstaven bepaalde – winst uit een andere staat. Per saldo hebben buitenlandse winsten en verliezen aldus geen invloed meer op de Nederlandse heffingsgrondslag.

Met de gekozen systematiek wordt zo veel mogelijk aangesloten bij de huidige systematiek waarbij eveneens wordt uitgegaan van de wereldwinst en vervolgens op de voet van het Besluit voorkoming dubbele belasting 2001 (Bvdb 2001) vrijstelling wordt gegeven voor de winst uit buitenlandse onderneming. Alleen de wijze waarop met buitenlandse winsten en verliezen rekening wordt gehouden wijzigt, niet de vaststelling hiervan. Voordeel is dat aldus kan worden uitgegaan van het bestaande begrippenkader – onder meer ter bepaling van de aan een buitenlandse onderneming toe te rekenen winst – en de bestaande (internationaal ontwikkelde) invulling daarvan. Daarnaast blijven valutaresultaten die niet in het resultaat van een buitenlandse onderneming tot uitdrukking kunnen komen, door deze vormgeving tot de Nederlandse heffingsgrondslag behoren. Ook kan de belastingheffing over stille reserves, bij overbrenging van vermogensbestanddelen met een stille reserve van het hoofdhuis naar de buitenlandse vaste inrichting, plaats blijven vinden via de bestaande systematiek. In deze systematiek hoeft geen onmiddellijke afrekening plaats te vinden, maar worden de stille reserves, kortgezegd, eerst gaandeweg het verdere gebruik – mede door verschillen in afschrijvingsbasis voor de bepaling van de generale winst en de voorkomingswinst – of bij bijvoorbeeld vervreemding in de Nederlandse heffingsgrondslag betrokken.

De objectvrijstelling voor buitenlandse ondernemingswinsten geldt per staat. Per staat dienen de voordelen waarvoor de objectvrijstelling geldt gesaldeerd te worden en voor dit saldo geldt vervolgens de objectvrijstelling. Hiermee wordt aangesloten bij de per country-methode van het Bvdb 2001. Voor het totale uit de wereldwinst te elimineren bedrag aan winst uit een andere staat maakt het overigens geen verschil of de objectvrijstelling per staat of overall wordt berekend. Voor de stakingsverliesregeling, die is opgenomen in artikel 15i van de Wet Vpb 1969, is dit echter wel relevant. Zo kan een stakingsverlies behaald in een bepaalde staat aftrekbaar zijn, ook als in een andere staat een positief (stakings)resultaat is behaald. Dat de voordelen binnen een staat gesaldeerd worden sluit tevens aan bij de spiegelbeeldige situatie dat een buitenlandse belastingplichtige een onderneming heeft in Nederland. In dat geval wordt de buitenlandse belastingplichtige ook in de heffing betrokken voor het gehele (gesaldeerde) Nederlandse inkomen.

Ingevolge artikel 2, tweede lid, onderdeel d, van de AWR wordt onder een staat mede een Mogendheid verstaan. Onder Mogendheid wordt op grond van artikel 2, tweede lid, onderdeel c, van de AWR mede een daarmee gelijk te stellen bestuurlijke eenheid begrepen. De objectvrijstelling voor buitenlandse ondernemingswinsten kan derhalve ook van toepassing zijn op de winst die is behaald in een bestuurlijke eenheid met een eigen fiscale wetgeving (mits aan de voorwaarden wordt voldaan). Door de werking van deze bepalingen is de objectvrijstelling ook van toepassing op belastingplichtigen in Nederland met vaste inrichtingen in Aruba, Curaçao of Sint Maarten of op de BES-eilanden.

De inkomenscategorieën waarvoor de objectvrijstelling voor buitenlandse ondernemingswinsten geldt, zijn opgenomen in artikel 15e, tweede en derde lid, van de Wet Vpb 1969. Hierbij wordt onderscheid gemaakt tussen verdragslanden en niet-verdragslanden. Bij verdragslanden gaat het om landen waarmee Nederland een verdrag heeft afgesloten dat daadwerkelijk van kracht is. Uit artikel 2, tweede lid, onderdeel e, van de AWR volgt dat onder verdrag mede regelen ter voorkoming van dubbele belasting worden begrepen die zijn overeengekomen met een met een Mogendheid gelijk te stellen bestuurlijke eenheid. Daarnaast vallen onder deze groep de landen (bestuurlijke eenheden) waar in relatie tot Nederland een wederkerige regeling ter voorkoming van dubbele belasting bestaat. Het gaat hierbij met name om de Belastingregeling voor het Koninkrijk (in de relatie tot Aruba, Curaçao en Sint Maarten) en de Belastingregeling voor het land Nederland (in de relatie tot de BES-eilanden).

Een land wordt verder voor de toepassing van de voorgestelde regeling op een individuele belastingplichtige slechts als een verdragsland aangemerkt voor zover in dat verdrag een regeling is opgenomen – voor de verdeling van de heffingsrechten – die betrekking heeft op de winst van die belastingplichtige. Is bijvoorbeeld met een land een zogenoemd lucht- en scheepvaartverdrag van kracht, waarin een regeling voor lucht- en scheepvaartwinsten is opgenomen, dan zal dit land voor een in Nederland gevestigde lucht- of scheepvaartonderneming als een verdragsland worden aangemerkt (de winst uit die staat wordt alsdan bepaald op de voet van artikel 15e, tweede lid, onderdeel a). Hierbij is dan niet van belang of het om een “fiscaal” verdrag gaat, of om een breder verdrag waarin tevens een fiscale regeling ter voorkoming van dubbele belasting is opgenomen. Voor de overige Nederlandse belastingplichtigen, waarvan de winst niet door dat verdrag wordt bestreken, zal de winst uit die staat op de voet van artikel 15e, tweede lid, onderdeel b, van de Wet Vpb 1969 worden bepaald. Landen waarmee alleen een overeenkomst voor de uitwisseling van informatie (TIEA) is afgesloten of waarbij het belastingverdrag nog niet in werking is getreden, worden niet aangemerkt als verdragslanden.

Bij verdragslanden ziet de objectvrijstelling, volgens het tweede lid, onderdeel a, van artikel 15e van de Wet Vpb 1969, op de winst uit een buitenlandse onderneming, op de opbrengsten (verminderd met de daarmee verband houdende kosten) uit in de andere staat gelegen onroerende zaken en op de overige voordelen (verminderd met de daarmee verband houdende kosten) die ter heffing aan de andere staat zijn toegewezen. De (positieve of negatieve) voordelen uit deze inkomenscategorieën vallen echter alleen onder de objectvrijstelling voor buitenlandse ondernemingswinsten, voor zover in het verdrag erin is voorzien dat Nederland voor dergelijke voordelen, zo deze positief zouden zijn, voorkoming van dubbele belasting dient te verlenen volgens de vrijstellingsmethode. Dit volgt uit de laatste zinsnede van artikel 15e, tweede lid, onderdeel a, van de Wet Vpb 1969. De aan de aanwezigheid in een verdragsland toe te rekenen voordelen uit bijvoorbeeld de exploitatie van schepen of luchtvaartuigen in het internationale verkeer van een lucht- of scheepvaartonderneming waarvan de leiding in Nederland is gevestigd, zullen op basis hiervan niet onder de objectvrijstelling vallen, aangezien het heffingsrecht over deze inkomsten onder het verdrag aan Nederland zal zijn toegewezen. Nederland hoeft deze inkomsten dus niet vrij te stellen.

De koppeling van de objectvrijstelling aan het gelden van de vrijstellingsmethode onder de verdragen, heeft tevens tot gevolg dat voor de invulling van de verschillende inkomenscategoriën - en daarmee voor de bepaling of sprake is van een vaste inrichting, onroerende zaak e.d. – wordt aangesloten bij de invulling van de relevante begrippen in het van toepassing zijnde belastingverdrag. Hiermee wordt bereikt dat de objectvrijstelling aansluit bij de verdeling van de heffingsbevoegdheid op basis van het van toepassing zijnde belastingverdrag. (Alleen) voor de buitenlandse voordelen van een binnenlandse belastingplichtige die op basis van het verdrag ter heffing aan de andere staat zijn toegewezen, én die volgens het verdrag onder het bereik van de vrijstellingsmethode, als methode ter voorkoming van dubbele belasting, vallen, geldt de objectvrijstelling. Wel kan de reikwijdte van de objectvrijstelling hierdoor per verdrag verschillen, aangezien de invulling van de verschillende begrippen per verdrag anders kan zijn.

Bij niet-verdragslanden geldt de objectvrijstelling voor buitenlandse ondernemingswinsten op grond van artikel 15e, tweede lid, onderdeel b, van de Wet Vpb 1969 voor het gezamenlijke bedrag van de in een staat behaalde winst uit buitenlandse onderneming, de opbrengsten, verminderd met de daarmee verband houdende kosten, uit binnen het gebied van een andere staat gelegen onroerende zaken (en rechten die hier direct of indirect betrekking op hebben) en de opbrengsten, verminderd met de daarmee verband houdende kosten uit rechten op aandelen in de winst van een onderneming waarvan de leiding in een andere staat is gevestigd, voor zover deze rechten niet opkomen uit effectenbezit. De twee laatstgenoemde categoriën zijn dezelfde als de op dit moment opgenomen uitbreidingen van het begrip buitenlandse onderneming in artikel 32, tweede lid, van het Bvdb 2001. Aldus wordt aangesloten bij de bestaande invulling van deze begrippen. Het is voor toepassing van de objectvrijstelling niet van belang of de winst uit buitenlandse onderneming of de genoemde opbrengsten in het land waarin deze behaald worden, onderworpen zijn aan een belastingheffing naar de winst. De zogenoemde onderworpenheidseis, zoals die is opgenomen in het Bvdb 2001, vervalt voor actieve buitenlandse ondernemingen.

Een buitenlandse onderneming is een (gedeelte van een) onderneming die (onderscheidenlijk dat) wordt gedreven met behulp van een vaste inrichting binnen het gebied van een andere staat. De begrippen “gebied van een andere staat” en “vaste inrichting” zijn nader omschreven in artikel 15e, vierde lid, van de Wet Vpb 1969 en in artikel 15f van de Wet Vpb 1969. De omschrijving in genoemd vierde lid van het gebied van een andere staat is gelijk aan de omschrijving van het gebied van een andere Mogendheid in artikel 4 van het Bvdb 2001. Voor de invulling van dit begrip kan dus worden aangesloten bij de bestaande invulling ervan.

Artikel 15e, derde lid, van de Wet Vpb 1969 breidt het begrip buitenlandse onderneming voor niet-verdragslanden uit. Als een buitenlandse onderneming worden mede beschouwd werkzaamheden die gedurende een aaneengesloten periode van ten minste 30 dagen in, op of boven het winningsgebied van een andere staat worden verricht. De omschrijving van het winningsgebied van een andere staat in artikel 15e, derde lid, laatste volzin, van de Wet Vpb 1969 is ontleend aan artikel 32, vierde lid, van het Bvdb 2001.

Voor het van toepassing zijn van de objectvrijstelling op de in artikel 15e, derde lid, van de Wet Vpb 1969 opgenomen uitbreiding van het begrip buitenlandse onderneming is niet vereist dat al uit andere hoofde over een buitenlandse onderneming in de betreffende staat wordt beschikt. Deze inkomensbron kan zelfstandig kwalificeren als een buitenlandse onderneming waarvan de winsten onder de objectvrijstelling voor buitenlandse ondernemingswinsten vallen.

Zoals hiervoor is aangegeven kent de objectvrijstelling voor buitenlandse ondernemingswinsten ook bij niet-verdragslanden geen onderworpenheidseis voor actieve buitenlandse ondernemingen. Het maakt voor het van toepassing zijn van de objectvrijstelling niet uit of de buitenlandse winst in de andere staat in de belastingheffing wordt betrokken. Hierop is één uitzondering. Deze is opgenomen in artikel 15e, vijfde lid, van de Wet Vpb 1969. Heeft een inwoner van Nederland inkomsten uit de exploitatie van schepen of luchtvaartuigen in het internationale verkeer, dan geldt de objectvrijstelling bij de aanwezigheid van een vaste inrichting in een niet-verdragsland alleen als de daaraan toe te rekenen voordelen in de staat waarin de vaste inrichting zich bevindt in een belastingheffing naar de winst worden betrokken. In dit specifieke geval is een onderworpenheidseis opgenomen, omdat op grond van Nederlands en OESO-beleid het heffingsrecht over in het internationaal verkeer behaalde scheep- en luchtvaartwinst toekomt aan de staat waar zich de werkelijke leiding van de onderneming bevindt. Nederland is dus in beginsel gerechtigd de (volledige) lucht- en scheepvaartwinsten te belasten van ondernemingen waarvan de werkelijke leiding zich in Nederland bevindt. In relatie tot niet-verdragslanden wil Nederland alleen van dit heffingsrecht afzien als de vaste inrichting in dat andere land daadwerkelijk betrokken wordt in een belastingheffing naar de winst. Voor verdragslanden wordt hetzelfde bereikt via artikel 15e, tweede lid, onderdeel a, van de Wet Vpb 1969. De objectvrijstelling is in dat geval alleen van toepassing als het heffingsrecht over de voordelen onder het verdrag is toegewezen aan het land waar de vaste inrichting is gelegen, én Nederland hiervoor op basis van het verdrag een vrijstelling dient te verlenen.

In artikel 15e, zesde lid, van de Wet Vpb 1969 wordt bepaald op welke wijze de aan een buitenlandse onderneming (vaste inrichting) toe te rekenen winst moet worden bepaald voor de toepassing van het tweede lid, onderdeel b. Het gaat derhalve om de winsttoerekening bij niet-verdragssituaties. De tekst van dit lid is ontleend aan de meest recente tekst van het OESO-modelverdrag, zoals tot stand gekomen bij de update 2010. Met deze tekst wordt bereikt dat in niet-verdragsituaties de winsttoerekening plaatsvindt volgens de meest moderne OESO-benadering. Bij verdragslanden zal de aan een buitenlandse onderneming toe te rekenen winst worden bepaald met inachtneming van de toerekeningsbepaling uit het van toepassing zijnde belastingverdrag. Voor beide situaties zij overigens verwezen naar het besluit van 15 januari 2011, nr. IFZ2010/457M (Stcrt 2011, 1375) (winstallocatie aan vaste inrichtingen).

Ingevolge artikel 15e, zevende lid, van de Wet Vpb 1969 geldt de objectvrijstelling voor buitenlandse ondernemingswinsten niet voor winst uit een zogenoemde laagbelaste buitenlandse beleggingsonderneming. Deze uitzondering is niet van toepassing als Nederland op basis van een door Nederland gesloten belastingverdrag (ook) een vrijstelling moet verlenen voor de winsten uit een buitenlandse onderneming die als een laagbelaste buitenlandse beleggingsonderneming kan worden aangemerkt. Dit kan zich voordoen onder de (oudere) Nederlandse belastingverdragen waarin in de voorkomingsbepaling nog geen regeling is opgenomen voor “passieve” buitenlandse ondernemingswinsten. In dat geval is de objectvrijstelling voor buitenlandse ondernemingswinsten wel van toepassing. Dit sluit aan bij de reikwijdte van de objectvrijstelling voor verdragslanden zoals opgenomen in artikel 15e, tweede lid, onderdeel a, van de Wet Vpb 1969. (Positieve en negatieve) winsten uit verdragslanden vallen onder de objectvrijstelling voor zover de winst, in geval van een negatieve winst zo deze positief zou zijn, op basis van het van toepassing zijnde belastingverdrag door Nederland dient te worden vrijgesteld.

In de verdragen waarin in de voorkomingsbepaling wel een regeling is opgenomen voor “passieve” buitenlandse ondernemingswinsten wordt voor de omschrijving van de gevallen waarin, in plaats van de vrijstellingsmethode, de verrekeningsmethode als methode ter voorkoming van dubbele belasting gaat gelden, veelal verwezen naar de nationale wetgeving van Nederland. Hiervoor wordt de omschrijving van het begrip laagbelaste buitenlandse beleggingsonderneming welke is opgenomen in het voorgestelde artikel 15g van de Wet Vpb 1969 van belang.

De in artikel 15e, achtste lid, van de Wet Vpb 1969 opgenomen uitzondering op de objectvrijstelling voor buitenlandse ondernemingswinsten betreft belastingplichtigen die als beleggingsinstelling zijn aangemerkt. Bij beleggingsinstellingen is de objectvrijstelling voor buitenlandse ondernemingswinsten niet van toepassing en blijft de winst uit een andere staat tot de in Nederland belastbare grondslag behoren. De winst wordt bij de beleggingsinstelling tegen een tarief van 0% belast. Een beleggingsinstelling heeft vervolgens op grond van artikel 28, tweede lid, onderdeel b, van de Wet Vpb 1969 de verplichting een bepaald gedeelte van de winst binnen 8 maanden na afloop van het jaar ter beschikking te stellen van de aandeelhouders en houders van bewijzen van deelgerechtigdheid. Deze achterliggende aandeelhouders worden dan voor de uitgedeelde winst in de belastingheffing betrokken. Als de objectvrijstelling voor buitenlandse ondernemingswinsten van toepassing zou zijn voor beleggingsinstellingen, zou dit de hoogte van de winst en daarmee van het uit te delen en bij de aandeelhouders te belasten bedrag beïnvloeden. Om dit te voorkomen is bij de objectvrijstelling voor buitenlandse ondernemingswinsten (net als bij de deelnemingsvrijstelling) een uitzondering opgenomen voor beleggingsinstellingen.

Het negende lid van artikel 15e van de Wet Vpb 1969 regelt dat de objectvrijstelling voor buitenlandse ondernemingswinsten, voor de toepassing van de artikelen 8, 10 en 13b vn die wet, mede als regeling ter voorkoming van dubbele belasting wordt aangemerkt.

In **artikel 15f** van de Wet Vpb 1969 wordt omschreven wat onder het begrip vaste inrichting moet worden verstaan voor de toepassing van artikel 15e, tweede lid, onderdeel b, van die wet. Het gaat dus om de invulling van het begrip vaste inrichting voor niet-verdragslanden. Voor verdragslanden wordt aangesloten bij de invulling van het begrip vaste inrichting op grond van het toepasselijke belastingverdrag.

De omschrijving van het begrip vaste inrichting komt materieelovereen met de huidige definitie van artikel 5 van het OESO-modelverdrag. De formulering is ten opzichte van de laatstgenoemde definitie op enkele punten aangepast om de definitie van vaste inrichting in te passen in de regeling van de objectvrijstelling. Ook is de tekst van artikel 5, tweede en zevende lid, van het OESO-modelverdrag niet overgenomen, omdat deze leden alleen dienen ter verduidelijking. Met de aanpassingen ten opzichte van de tekst van het OESO-modelverdrag zijn geen inhoudelijke afwijkingen beoogd. Aangesloten kan dus worden bij de bestaande (internationaal ontwikkelde) invulling van het begrip vaste inrichting.

***Laagbelaste buitenlandse beleggingsondernemingen***

In **artikel 15g** van de Wet Vpb 1969 wordt omschreven wanneer, voor de uitzondering op de objectvrijstelling voor buitenlandse ondernemingswinsten van artikel 15e, zevende lid, van die wet, sprake is van een laagbelaste buitenlandse beleggingsonderneming. Voor de voordelen uit een laagbelaste buitenlandse beleggingsonderneming geldt de objectvrijstelling voor buitenlandse ondernemingswinsten niet, tenzij op grond van een van toepassing zijnd belastingverdrag (toch) vrijstelling moet worden verleend voor de aan de buitenlandse onderneming toerekenbare winsten.

De mogelijkheden om passieve inkomsten te verplaatsen naar een laagbelastende jurisdictie via een buitenlandse onderneming zijn beperkt. Zo dient om onder de vrijstelling van artikel 15e, eerste lid, van de Wet Vpb 1969 te vallen allereerst sprake te zijn van een buitenlandse onderneming. Daarvoor is het nodig dat de aanwezigheid in het andere land voldoet aan de minimumvereisten (drempel) voor een vaste inrichting.

Als in een bepaald geval een vaste inrichting aanwezig is, is de belastingplichtige vervolgens niet vrij in het toerekenen van de bezittingen, het kapitaal en de winst aan de vaste inrichting. Welke activa zijn toe te rekenen aan de vaste inrichting en ook welke inkomsten bij de buitenlandse onderneming belast worden, is onder meer afhankelijk van de werkzaamheden en functies die uitgeoefend worden in de vaste inrichting. Aan de hand van deze regels zullen overtollige liquiditeiten van de belastingplichtige (vrijwel) nooit toe te rekenen zijn aan een vaste inrichting van de belastingplichtige. In het kader van de laagbelaste buitenlandse beleggingsonderneming wordt daarom volstaan met een minder gedetailleerde regeling dan in het kader van de deelnemingsvrijstelling.

Er is sprake van een laagbelaste buitenlandse beleggingsonderneming als aan twee cumulatieve voorwaarden wordt voldaan. De werkzaamheden van de buitenlandse onderneming dienen, tezamen met de (pro rata) toe te rekenen werkzaamheden van de lichamen waarin de belastingplichtige een belang heeft van ten minste 5% dat toerekenbaar is aan de buitenlandse onderneming, ten eerste grotendeels te bestaan uit beleggen, passieve concernfinanciering of passieve terbeschikkingstelling. Als tweede voorwaarde geldt dat de winst van de buitenlandse onderneming onvoldoende wordt belast (niet onderworpen aan een naar Nederlandse begrippen reële heffing).

*Werkzaamhedentoets (eerste lid, onderdeel a)*

Een buitenlandse onderneming is passief als de werkzaamheden grotendeels (voor meer dan 50%) bestaan uit beleggen, het direct of indirect financieren van de belastingplichtige of van met de belastingplichtige verbonden lichamen dan wel van bedrijfsmiddelen die door de belastingplichtige of met de belastingplichtige verbonden lichamen worden gebruikt. Hieronder valt ook het ter beschikking stellen van het gebruik of gebruiksrecht van dergelijke bedrijfsmiddelen. Deze omschrijving sluit zoveel mogelijk aan bij de huidige afbakening in het Bvdb 2001 die uitgaat van de werkzaamheden van de buitenlandse onderneming. Wel is expliciet in de wettekst opgenomen dat ook middellijke werkzaamheden moeten worden meegenomen. Dit betekent dat voor de vraag of een buitenlandse onderneming passief is mede moet worden gekeken naar de werkzaamheden van lichamen waarin de belastingplichtige een belang van ten minste 5% heeft dat toerekenbaar is aan de buitenlandse onderneming.

Van beleggen is sprake als het aanhouden van de vermogensbestanddelen er niet op is gericht een hoger rendement te behalen dan bij normaal vermogensbeheer kan worden verwacht. Van het financieren van (of het ter beschikking stellen aan) de belastingplichtige kan sprake zijn bij middellijke werkzaamheden, indien het lichaam waarvan de aandelen kunnen worden toegerekend aan de buitenlandse onderneming de belastingplichtige financiert (dan wel aan de belastingplichtige bedrijfsmiddelen ter beschikking stelt).

Zoals hiervoor aangegeven dienen ook de werkzaamheden van een lichaam waarin de belastingplichtige (direct of indirect) een belang heeft van ten minste 5% én waarbij dit aandelenbelang toerekenbaar is aan de buitenlandse onderneming te worden meegenomen. In dat geval tellen ook de werkzaamheden van dergelijke lichamen mee om te bepalen of de buitenlandse onderneming passief is. Deze middellijke werkzaamheden dienen pro rata te worden meegenomen. Als deelnemingen in zowel een lichaam met passieve werkzaamheden als in een lichaam met actieve werkzaamheden toerekenbaar zijn aan de buitenlandse onderneming moeten de werkzaamheden van beide lichamen worden meegenomen bij de beoordeling of de werkzaamheden van de buitenlandse onderneming overall bezien grotendeels passief zijn. Daarbij zal het afhangen van de specifieke feiten en omstandigheden van het geval en de weging van de verschillende werkzaamheden of de actieve of passieve werkzaamheden overheersen.Bij het wegen van verschillende werkzaamheden dient niet alleen gekeken te worden naar het aantal mensen (fte’s) of het aantal uren dat aan de verschillende werkzaamheden wordt besteed. Het begrip werkzaamheden dient kwalitatief te worden ingevuld, waarbij ook de functie die de buitenlandse onderneming heeft van belang is. Voor de volledigheid zij opgemerkt dat de situatie waarin een deelneming toerekenbaar is aan het vermogen van een buitenlandse vaste inrichting die zich bezighoudt met beleggen of passieve financiering / terbeschikkingstelling, zich, indien al, slechts in zeer bijzondere situaties kan voordoen. Zie voor het toerekenen van aandelen aan een vaste inrichting verder het besluit van 15 januari 2011, nr. DGB 2010/8223M (Stcrt. 2011, 1374).

*Onderworpenheidstoets (eerste lid, onderdeel b)*

Het eerste lid, onderdeel b, van artikel 15g van de Wet Vpb 1969 bevat de zogenoemde onderworpenheidstoets voor buitenlandse beleggingsondernemingen. Deze toets wordt op dezelfde wijze ingevuld als de toets van artikel 13, elfde lid, onderdeel a, van de Wet Vpb 1969. Als de werkzaamheden van de buitenlandse onderneming passief zijn, is de objectvrijstelling voor buitenlandse ondernemingswinsten toch van toepassing als de winst van de buitenlandse onderneming onderworpen is aan een voldoende belastend regime. Indien in het land van de buitenlandse onderneming voldoende belasting wordt geheven over de winst van de buitenlandse onderneming wordt aangenomen dat van het onderbrengen van mobiel kapitaal in een laagbelastende jurisdictie geen sprake is.

*Uitzonderingen (tweede lid)*

Op grond van het tweede lid van artikel 15g van de Wet Vpb 1969 worden bepaalde beleggings-, concernfinancierings- en terbeschikkingstellingswerkzaamheden niet aangemerkt als passief voor de toepassing van het eerste lid, onderdeel a, van dat artikel. Allereerst betreft dit de op basis van bij ministeriële regeling te stellen regels als actief aan te merken financierings- of terbeschikkingstellingswerkzaamheden (tweede lid, onderdeel a). Als de financierings- of terbeschikkingstellingswerkzaamheden als actief kunnen worden aangemerkt en de werkzaamheden van de buitenlandse onderneming overall bezien grotendeels bestaan uit dergelijke of andere actieve werkzaamheden, is geen sprake van een buitenlandse beleggingsonderneming waarvan de winsten niet onder de objectvrijstelling voor buitenlandse ondernemingswinsten vallen. Bij de vormgeving van de criteria ter beoordeling of sprake is van actieve financierings- of terbeschikkingstellingswerkzaamheden zal aansluiting worden gezocht bij de artikelen 2a en 2b van de Uitvoeringsbeschikking vennootschapsbelasting 1971.

De tweede, in het tweede lid, onderdeel b, van artikel 15g van de Wet Vpb 1969 opgenomen uitzondering ziet op de werkzaamheden die bestaan uit het houden van onroerende zaken of rechten die direct of indirect betrekking hebben op onroerende zaken. De exploitatie van een onroerende zaak kan, afhankelijk van de omstandigheden, aangemerkt worden als een belegging (beleggingswerkzaamheden) en daarmee als een passieve werkzaamheid. Het heffingsrecht over de inkomsten uit onroerende zaken is volgens de internationale opvattingen evenwel in het algemeen voorbehouden aan de bronstaat, dat wil zeggen het land waarin de onroerende zaak is gelegen. Ook zijn onroerende zaken niet mobiel. Er is daarom geen reden de objectvrijstelling voor buitenlandse ondernemingswinsten niet te verlenen als de werkzaamheden van de buitenlandse onderneming overall bezien grotendeels bestaan uit het houden van onroerende zaken. Voor de uitleg van het begrip onroerende zaken en de rechten die daarop direct of indirect betrekking hebben, wordt overeenkomstig het OESO-modelverdrag uitgegaan van de betekenis die dat begrip heeft volgens de wetgeving van de staat waarin de desbetreffende onroerende zaak is gelegen.

Als de onroerende zaken of daarop betrekking hebbende rechten echter in het bezit zijn van een beleggingsinstelling (artikel 28 van de Wet Vpb 1969) of een vrijgestelde beleggingsinstelling (artikel 6a van de Wet Vpb 1969) geldt de uitzondering niet. In dat geval worden de (beleggings)werkzaamheden die op deze onroerende zaken en rechten betrekking hebben wel als passief aangemerkt. De reden hiervoor is dat als de aandelen in de (vrijgestelde) beleggingsinstelling die de onroerende zaken bezit niet toerekenbaar zijn aan de buitenlandse onderneming de belastingplichtige voor de voordelen uit dit aandelenbelang geen recht op toepassing van de deelnemingsvrijstelling (als gevolg van artikel 13, twaalfde lid, onderdeel a, van de Wet Vpb 1969) heeft. De deelnemingsvrijstelling is in dat geval niet van toepassing, omdat anders in Nederland niet geheven zou kunnen worden over de voordelen uit in Nederland gelegen onroerende zaken of daarop betrekking hebbende rechten. Door de objectvrijstelling uit te sluiten voor voordelen uit een buitenlandse onderneming indien de aandelen in de (vrijgestelde) beleggingsinstelling die de onroerende zaken bezit toerekenbaar zijn aan de buitenlandse onderneming van de belastingplichtige wordt voorkomen dat de heffing in Nederland als gevolg van het niet van toepassing zijn van de deelnemingsvrijstelling wordt ontlopen in de situatie dat de aandelen toerekenbaar zijn aan een buitenlandse onderneming.

Indien ingevolge artikel 15g van de Wet Vpb 1969 sprake is van een laagbelaste buitenlandse beleggingsonderneming geldt de objectvrijstelling voor buitenlandse ondernemingswinsten niet. De winsten (positief dan wel negatief) blijven in dat geval behoren tot de heffingsgrondslag van de in Nederland gevestigde belastingplichtige.

**Artikel 15h** van de Wet Vpb 1969 regelt dat ter voorkoming van juridisch dubbele belasting (forfaitaire) verrekening wordt gegeven voor de op de winst van de laagbelaste buitenlandse beleggingsonderneming drukkende buitenlandse winstbelasting.

Als het gezamenlijke bedrag aan buitenlandse winsten van de belastingplichtige waarvoor de objectvrijstelling op grond van artikel 15e, zevende lid, van de Wet Vpb 1969 niet geldt positief is, bepaalt het eerste lid van artikel 15h van de Wet Vpb 1969 dat, ter verrekening van buitenlandse belasting, een (forfaitaire) vermindering wordt gegeven van de Nederlandse belasting. Het bedrag van de vermindering wordt berekend op grond van het eveneens in dit wetsvoorstel opgenomen artikel 23d van de Wet Vpb 1969. Hierbij wordt in beginsel uitgegaan van een (forfaitair) belastingtarief van 5% in het land van de laagbelaste buitenlandse beleggingsonderneming.

Een verschil met de systematiek bij de beleggingsdeelneming is dat voor de verrekening van de op de winsten van de laagbelaste buitenlandse beleggingsonderneming drukkende winstbelasting niet eerst brutering van deze winsten nodig is. De winst van de buitenlandse onderneming wordt namelijk bepaald (en in de heffingsgrondslag opgenomen) zonder dat rekening wordt gehouden met de in het land van de buitenlandse onderneming te betalen belasting (artikel 10, eerste lid, onderdeel e, van de Wet Vpb 1969). Er is dus geen sprake van netto-winsten (die eerst gebruteerd moeten worden), zoals bij een beleggingsdeelneming.

Bij negatieve winsten wordt, op grond van het tweede lid van artikel 15h van de Wet Vpb 1969, de heffingsgrondslag van de vennootschapsbelasting verminderd met 5/H maal het negatieve bedrag van de (gezamenlijke) winst uit de laagbelaste buitenlandse beleggingsonderneming. De vermindering van de winst met het aldus berekende negatieve bedrag betekent dat de winst verhoogd wordt. Bij de genoemde breuk staat H voor het in artikel 22 van de Wet Vpb 1969 opgenomen hoogste Vpb-tarief. Het aftrekbare verlies wordt door deze bijtelling meteen beperkt en is hierdoor – uitgaande van de huidige tarieven – de facto niet tegen 25%, maar tegen 20% aftrekbaar. Voordeel van het meteen beperken van de aftrek van negatieve voordelen in het jaar waarin het verlies wordt geleden is dat direct – in het jaar waarin het verlies wordt geleden – (spiegelbeeldig) rekening wordt gehouden met de forfaitaire verrekening van 5% bij buitenlandse winsten in latere jaren en dat dus geen inhaal nodig is. Als in latere jaren weer positieve voordelen uit de laagbelaste buitenlandse beleggingsonderneming worden genoten, wordt voor het volledige bedrag daarvan (forfaitaire) verrekening gegeven.

De gehanteerde verrekeningssystematiek is afgeleid van de deelnemingsverrekening die gegeven wordt bij de beleggingsdeelneming (artikel 13aa en 23c van de Wet Vpb 1969). Net als bij de regeling voor niet-kwalificerende beleggingsdeelnemingen wordt het bedrag waarvoor verrekening wordt gegeven overall bepaald. Daarom staat er gezamenlijke voordelen. Dit sluit ook aan bij de overall-benadering die op dit moment geldt in het Bvdb 2001 voor voordelen uit passieve buitenlandse ondernemingen. De overall-benadering heeft tot gevolg dat als een belastingplichtige laagbelaste buitenlandse beleggingsondernemingen heeft in verschillende landen de voordelen hiervan eerst allemaal gesaldeerd worden en dat op basis van het saldo vervolgens verrekening wordt gegeven.

Het derde lid van artikel 15h van de Wet Vpb 1969 bepaalt dat geen (forfaitaire) verrekening wordt gegeven als de laagbelaste buitenlandse beleggingsonderneming in het geheel niet is onderworpen aan een belasting naar de winst of als deze is onderworpen aan een winstbelasting die niet resulteert in een daadwerkelijke heffing. Hiermee wordt voorkomen dat het (forfaitaire) verrekeningstelsel van toepassing is, terwijl in het land van de buitenlandse onderneming in het geheel geen winstbelasting hoeft te worden betaald over de winst uit de buitenlandse onderneming.

Het vierde lid van het hiervoor genoemde artikel bepaalt dat geen verrekening wordt gegeven ten aanzien van een belastingplichtige die als beleggingsinstelling wordt aangemerkt. Als een beleggingsinstelling een laagbelaste buitenlandse beleggingsonderneming heeft, geldt het (forfaitaire) verrekeningstelsel dus niet. Dit stemt overeen met de deelnemingsverrekening.

Het bedrag van de vermindering die wordt gegeven ingevolge artikel 15h, eerste lid, van de Wet Vpb 1969 ingeval de winsten uit laagbelaste buitenlandse beleggingsondernemingen positief zijn, wordt bepaald op grond van **artikel 23d** van de Wet Vpb 1969. De systematiek voor de berekening van deze vermindering is afgeleid van de systematiek bij de deelnemingsverrekening van artikel 23c van de Wet Vpb 1969. Zo wordt in beginsel uitgegaan van een forfaitair tarief van 5% in het land van de laagbelaste buitenlandse beleggingsonderneming, maar wordt op verzoek van de belastingplichtige de werkelijk betaalde winstbelasting in aanmerking genomen. Het is hierbij aan de belastingplichtige om aan te tonen welk bedrag aan winstbelasting in het buitenland daadwerkelijk is betaald ter zake van de winst van de laagbelaste buitenlandse beleggingsonderneming. Ook buitenlandse winstbelasting betaald door lichamen waarin de belastingplichtige een onmiddellijk of middellijk belang van 5% of meer heeft (waarbij het belang in elke schakel 5% of meer bedraagt) dat toerekenbaar is aan de laagbelaste buitenlandse beleggingsonderneming wordt in aanmerking genomen als de belastingplichtige aantoont dat deze is toe te rekenen aan de winst van de laagbelaste buitenlandse beleggingsonderneming en daadwerkelijk is betaald. De mogelijkheid om de werkelijk betaalde winstbelasting te verrekenen is opgenomen in het derde lid van artikel 23d van de Wet Vpb 1969. In afwijking van de regeling bij de deelnemingsverrekening is het voor de verrekening bij buitenlandse ondernemingswinsten in beginsel in relatie tot alle landen mogelijk om de daadwerkelijk betaalde buitenlandse winstbelasting te verrekenen met de in Nederland verschuldigde vennootschapsbelasting. De reden hiervoor is dat het bij buitenlandse ondernemingen gaat om het voorkomen van juridisch dubbele belasting. De mogelijkheid om de daadwerkelijk betaalde belasting te verrekenen is daarom niet beperkt tot bepaalde EU-situaties. Daarnaast sluit het in beginsel in alle gevallen kunnen verrekenen van de op de winst van de buitenlandse onderneming drukkende buitenlandse winstbelasting ook aan bij de bestaande verrekeningsbepalingen voor winst uit een passieve buitenlandse onderneming in het Bvdb 2001 waarbij het ook met betrekking tot alle landen mogelijk is om de daadwerkelijk betaalde winstbelasting te verrekenen.

Op grond van het tweede lid, onderdeel b, van artikel 23d van de Wet Vpb 1969 wordt het bedrag van de vermindering beperkt tot de belasting die in Nederland verschuldigd zou zijn over het gezamenlijke bedrag aan winst uit laagbelaste buitenlandse beleggingsondernemingen waarop op grond van artikel 15e, zevende lid, van de Wet Vpb 1969 de objectvrijstelling voor buitenlandse ondernemingswinsten niet van toepassing is (de zogenoemde tweede limiet). Verder kan de vermindering op grond van het vierde lid van artikel 23d van de Wet Vpb 1969 nooit meer bedragen dan de in Nederland verschuldigde vennootschapsbelasting. De vermindering kan dus niet leiden tot een teruggave van vennootschapsbelasting. Uit genoemd vierde lid volgt verder dat de verrekening bij buitenlandse ondernemingswinsten in dit kader pas in aanmerking wordt genomen nadat verminderingen volgens de verdragen, het Bvdb 2001 en de deelnemingsverrekening zijn toegepast. Als door deze beperkingen van het te verrekenen bedrag in een jaar niet het volledige bedrag aan forfaitaire verrekening of de daadwerkelijk verschuldigde belasting in mindering kan worden gebracht op de verschuldigde vennootschapsbelasting kan het bedrag aan niet-verrekende belasting op grond van het vijfde lid van artikel 23d van de Wet Vpb 1969 worden overgebracht naar een volgend jaar. Overbrenging vindt alleen plaats als het in een volgend jaar te verrekenen bedrag door de inspecteur bij voor bezwaar vatbare beschikking is vastgesteld.

***Stakingsverliezen***

Op de resultaten van de vaste inrichting is ingevolge artikel 15e van de Wet Vpb 1969, de objectvrijstelling voor buitenlandse ondernemingswinsten van toepassing. Dit brengt kortweg met zich dat de winsten en verliezen van de vaste inrichting geen invloed hebben op de in Nederland verschuldigde belasting. Hiervoor geldt echter ingevolge **artikel 15i** van de Wet Vpb 1969 een uitzondering ingeval de activiteiten in het buitenland zijn gestaakt en blijkt dat de vaste inrichting per saldo verlieslatend was en dit verlies als gevolg van die staking definitief is geworden. Een bedrag ter grootte van het negatieve saldo van de positieve en negatieve bedragen aan buitenlandse winst waarop de objectvrijstelling van toepassing is, kan dan ten laste van het Nederlandse resultaat worden gebracht (hierna: stakingsverlies).

Het moet gaan om een negatief saldo dat definitief is. Het is denkbaar dat in het andere land verliezen zijn verrekend met bijvoorbeeld winsten van een zustermaatschappij. Alsdan zijn die verliezen al verrekend en is er geen reden om in Nederland ter zake van die verliezen alsnog een tegemoetkoming te geven. In het tweede lid van artikel 15i van de Wet Vpb 1969 is dan ook geregeld dat ingeval in het andere land een tegemoetkoming is verleend voor verliezen die (mede) hebben geleid tot het negatieve saldo, het negatieve saldo moet worden verminderd met deze verliezen. Hierdoor wordt bereikt dat er slechts eenmaal een tegemoetkoming wordt verleend voor geleden verliezen. De bewijslast dat er sprake is van een stakingsverlies ligt bij de belastingplichtige, alsmede met betrekking tot de omvang van dat verlies. Het moet gaan om een gebleken stakingsverlies.

Het stakingsverlies wordt in aanmerking genomen op het tijdstip waarop de activiteiten in het andere land zijn gestaakt. De activiteiten worden geacht niet te zijn gestaakt indien deze in belangrijke mate reeds zijn of worden voortgezet door een met de belastingplichtige verbonden lichaam.

Worden de activiteiten van de vaste inrichting verkocht aan een derde, dan kan het stakingsverlies in beginsel worden genomen. Dit leidt uitzondering in de situatie waarin volgens het buitenlandse belastingregime de verliezen van de vaste inrichting overgaan op de koper van de verkochte activiteiten. De verliezen zijn dan nog niet definitief verloren gegaan en er is dan geen reden om voor deze verliezen in Nederland een tegemoetkoming te geven. In het derde lid van artikel 15i van de Wet Vpb 1969 is dan ook opgenomen dat het stakingsverlies wordt gecorrigeerd voor het gedeelte daarvan dat volgens de buitenlandse wetgeving wordt doorgeschoven naar een derde.

Ingeval de belastingplichtige binnen een termijn van drie jaar na de staking van de vaste inrichting wederom activiteiten in het betreffende land start, wordt de nieuwe activiteit gezien als een voortzetting van de oude vaste inrichting. Dit brengt met zich mee dat het reeds in aftrek gekomen stakingsverlies achteraf bezien te vroeg in aftrek is gekomen. Daarom wordt deze aftrek bij de start van de nieuwe activiteiten teruggenomen door een winstbijtelling in dat startjaar (vijfde lid). Deze winstbijtelling wordt niet geneutraliseerd door de objectvrijstelling voor buitenlandse-ondernemingswinsten (zesde lid, eerste volzin) en wordt daarna aangemerkt als een negatief bedrag aan winst uit de andere staat. Per saldo is daarmee bereikt dat het oude saldo van winsten en verliezen van de gestaakte vaste inrichting is doorgeschoven naar de nieuwe activiteiten.

Ingeval de belastingplichtige zekerheid wenst te verkrijgen over het saldo van de positieve en negatieve bedragen aan winst uit een andere staat, kan hij de inspecteur verzoeken om een voor bezwaar vatbare beschikking. De beschikking ziet slechts op het saldo van de positieve en negatieve bedragen aan winst uit een andere staat dat in Nederland op grond van de objectvrijstelling uit de wereldwinst is geëlimineerd en niet op het al dan niet verrekend zijn van verliezen in het andere land met winsten van andere entiteiten.

Een stakingsverlies kan ingevolge artikel 15i van de Wet Vpb 1969 niet in aftrek komen indien de activiteiten in belangrijke mate zijn of worden voortgezet door een met de belastingplichtige verbonden lichaam. Een voortzetting doet zich bijvoorbeeld voor indien de activiteiten worden verkocht aan een verbonden lichaam. Het is ook mogelijk dat de activiteiten als gevolg van bijvoorbeeld een juridische fusie overgaan. Om te voorkomen dat het saldo verloren zou gaan, is in **artikel 15j** van de Wet Vpb 1969 geregeld dat het saldo meegaat met de activiteiten. Deze gaan over op het verbonden lichaam waarbij het verbonden lichaam geacht wordt het saldo te hebben genoten.

Deze doorschuiving is imperatief en geldt zowel ingeval het saldo positief is als ingeval het saldo negatief is. Dus niet alleen in de situatie waarin er bij de overdragende belastingplichtige een stakingsverlies is te constateren, maar ook in situaties waarin de resultaten van de buitenlandse vaste inrichting tot dan toe per saldo positief zijn.

Ingeval de activiteiten door het voortzettende lichaam worden gestaakt, wordt bij dat lichaam bezien of er een stakingsverlies is, waarbij mede in aanmerking worden genomen de positieve en negatieve bedragen die op de voet van de artikelen 15i en 15j van de Wet Vpb 1969 zijn doorgeschoven naar dat lichaam.

Indien het voortzettende lichaam de activiteiten binnen 3 jaar nadat de activiteiten door het verbonden lichaam zijn verkregen, staakt, wordt nagegaan of er wel sprake is geweest van een reële voortzetting en niet van een voortzetting met het oog op de doorschuiving. Alleen bij een reële voortzetting blijft de doorschuiving intact. Bij een voortzetting met het oog op de doorschuiving wordt geconstateerd dat er geen reële voortzetting is geweest, met als gevolg dat het saldo als het ware terugkeert naar de overdrager. Een en ander heeft ten doel te voorkomen dat ingeval de overdragende belastingplichtige niet over voldoende belastbare grondslag beschikt om het stakingsverlies te kunnen verrekenen maar de voortzettende belastingplichtige wel, met het oog op het te verrekenen stakingsverlies de activiteiten worden overgedragen.

De bewijslast dat er sprake is van een reële voortzetting rust op het voortzettende lichaam. Dat lichaam moet aannemelijk maken dat de staking is gebaseerd op zakelijke, niet zijnde fiscale, omstandigheden die zich pas hebben voorgedaan nadat de voortzetting is aangevangen.

Belastingplichtigen die zekerheid wensen te verkrijgen over het saldo dat mee overgaat, kunnen hiertoe een verzoek richten aan de inspecteur.

Aan **artikel 13d** van de Wet Vpb 1969 wordt aan het tweede lid een onderdeel toegevoegd dat ziet op de situatie dat de vaste inrichting die voorheen door de belastingplichtige werd gedreven wordt “omgezet” in een verbonden lichaam waarop de deelnemingsvrijstelling van toepassing is. In die situatie is er sprake van een voortzetting van de activiteiten door een verbonden lichaam waarop artikel 15i van die wet van toepassing is en het saldo van de positieve en negatieve bedragen wordt doorgeschoven naar dat verbonden lichaam. Ingeval dat verbonden lichaam niet in Nederland is gevestigd, heeft de doorschuiving per saldo geen effect. Alsdan zouden de door de belastingplichtige op de vaste inrichting geleden verliezen als het ware verloren gaan. Om dit te voorkomen is geregeld dat ingeval de deelneming wordt geliquideerd en ontbonden het opgeofferde bedrag wordt verhoogd met het negatieve saldo dat ingevolge artikel 15j van de Wet Vpb 1969 naar dat verbonden lichaam is doorgeschoven. Dit negatieve saldo moet wel worden verminderd met eventuele winsten die na de omzetting zijn behaald. Voor de berekening van de verhoging van het opgeofferd bedrag dient dan ook te worden bijgehouden in hoeverre dit saldo nog aanwezig zou zijn geweest ingeval de deelneming wel in Nederland zou zijn gevestigd en het bedrag naar die deelneming zou zijn doorgeschoven.

De wijziging in het tweede lid, onderdeel b, van artikel 13d van de wet Vpb 1969 is het gevolg van de eveneens in dit wetsvoorstel voorgestelde afschaffing van artikel 13c van die wet. Door het afschaffen van deze bepaling kan de verwijzing naar artikel 13c in het tweede lid, onderdeel b, vervallen.

Aan **artikel 13e** van de Wet Vpb 1969 wordt een derde lid toegevoegd dat de samenloop tussen een liquidatieverlies van artikel 13d van de Wet Vpb 1969 en een stakingsverlies op grond van artikel 15i van de Wet Vpb 1969 regelt.

Deze regeling heeft kortweg ten doel te voorkomen dat een verlies én als liquidatieverlies én als stakingsverlies in aanmerking kan worden genomen.

Wordt een dochtermaatschappij ontbonden en behoort tot het vermogen van de dochter een vaste inrichting dan zal de moedermaatschappij als (deel van de) liquidatieuitkering de vaste inrichting krijgen. De moedermaatschappij zet alsdan de vaste inrichting voort en ingevolge artikel 15j van de Wet Vpb 1969 gaat daarbij het saldo van de vaste inrichtingsresultaten over op de moedermaatschappij. Ingevolge artikel 13d en artikel 13evan de Wet Vpb 1969 komt de moedermaatschappij ook in aanmerking voor verrekening van het liquidatieverlies vanwege de ontbinding van de dochtermaatschappij. Ingeval de van de dochtermaatschappij afkomstige activiteiten vervolgens door de moedermaatschappij worden gestaakt, dan zou de moedermaatschappij zonder nadere voorziening zowel het liquidatieverlies ter zake van de ontbinding van de dochter als het stakingsverlies ter zake van het einde van de vaste inrichting kunnen nemen. Dit zou (voor een deel) leiden tot een dubbele verliesneming. Het derde lid, onderdeel a, van artikel 13e van de Wet Vpb 1969 ziet op deze situatie. Het liquidatieverlies wordt dan ook verminderd met het stakingsverlies dat op de moedermaatschappij is overgegaan en bij haar tot aftrek is gekomen. Stel dat het saldo van de vaste inrichtingsresultaten was negatief 100 en het liquidatieverlies dat ingevolge het eerste lid van artikel 13e nog in aftrek mag komen is 200. Indien de activiteiten worden gestaakt en de moeder van het stakingsverlies slechts 80 in aftrek op de winst heeft kunnen brengen, zonder dat de winst zou omslaan in een verlies, is het stakingsverlies voor 80 verrekend. Deze 80 vermindert het in aftrek te brengen liquidatieverlies. Het in aftrek te brengen liquidatieverlies wordt alsdan 120.

Het derde lid, onderdeel b, van artikel 13e van de Wet Vpb 1969 ziet op de situatie dat niet de moedermaatschappij maar bijvoorbeeld een zustermaatschappij de activiteiten voortzet. Op de zustermaatschappij gaat het saldo van de vaste inrichtingresultaten over. Ingeval de dochtermaatschappij wordt gestaakt, zal geen liquidatieverlies kunnen worden genomen aangezien de activiteiten binnen de groep worden voortgezet. Het liquidatieverlies dat de moedermaatschappij niet mag nemen wordt toegevoegd aan het opgeofferde bedrag van de deelneming in de zustermaatschappij die de activiteiten voortzet, met als gevolg een groter liquidatieverlies als die zuster wordt geliquideerd. Ingeval de zustermaatschappij de vaste inrichting staakt zal de zuster een eventueel stakingsverlies kunnen nemen. Indien vervolgens die zuster wordt ontbonden kan het zo zijn dat de verliezen van de vaste inrichting zowel door het stakingsverlies als door het liquidatieverlies kunnen worden genomen. Om deze cumulatie te voorkomen is in het derde lid, onderdeel b, geregeld dat de verhoging van het opgeofferde bedrag wordt verminderd met het stakingsverlies voor zover dit stakingsverlies bij de betreffende zustermaatschappij in aftrek is gekomen.

Artikel X, onderdeel S (artikel 17 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)

Ingevolge de huidige tekst van artikel 17, derde lid, onderdeel b, van de Wet Vpb 1969 geldt een buitenlandse belastingplicht voor in het buitenland gevestigde lichamen met een niet tot het ondernemingsvermogen behorend aanmerkelijk belang in een in Nederland gevestigde vennootschap. Voorgesteld wordt om voor toepassing van deze regeling als aanvullende (beperkende) voorwaarde op te nemen dat de belastingplichtige dit aanmerkelijk belang houdt met als voornaamste doel of een van de voornaamste doelen om de heffing van Nederlandse inkomsten- of dividendbelastingheffing bij een ander te ontgaan. Voor de invulling van dit criterium kan aansluiting worden gezocht bij de jurisprudentie van het HvJ EU over de verenigbaarheid van anti-ontgaansbepalingen met het EU-recht, waarin wordt gesproken over “volstrekt kunstmatige constructies”.[[1]](#footnote-1) Dit begrip dient hierbij overigens niet te beperkt te worden uitgelegd. De aanwezigheid van enig (bijkomend) niet-fiscaal motief hoeft nog niet te betekenen dat geen sprake meer kan zijn van een volstrekt kunstmatige constructie met als doel om de normaal verschuldigde belasting te ontwijken. Van een volstrekt kunstmatige (ontgaans)constructie kan bijvoorbeeld sprake zijn indien een buiten de EU gevestigde aandeelhouder met een belang in een Nederlandse vennootschap, een EU-lichaam tussenschuift om de heffing van Nederlandse inkomsten- of dividendbelasting te ontgaan, zonder dat dit EU-lichaam of de vestiging van het lichaam in de EU-lidstaat reële betekenis heeft. Ook bundelingsstructuren waarbij portfolio-belangen van buitenlandse beleggers in Nederlandse vennootschappen worden “gebundeld” via een buitenlandse entiteit om dividendbelasting te ontgaan, kunnen als volstrekt kunstmatig worden aangeduid indien de buitenlandse entiteit bijvoorbeeld niet in voldoende mate beschikt over kwalitatief personeel met voldoende bevoegdheden met betrekking tot het belang in de Nederlandse vennootschap.

Om te bepalen of er sprake is van een volstrekt kunstmatige constructie moet volgens de mededeling van de Europese Commissie van 19 december 2006 een vergelijkende analyse worden gemaakt of de economische realiteit overeenkomt met de juridische vorm.[[2]](#footnote-2) Objectieve elementen voor het beoordelen van de economische realiteit zijn onder meer de plaats van werkelijke leiding, de tastbare aanwezigheid van de vestiging (substance) en het reële commerciële risico dat de entiteit draagt. Of in een concreet geval sprake is van een volstrekt kunstmatige ontgaansconstructie zal evenwel van geval tot geval, op basis van de concrete omstandigheden van het voorliggende geval, moeten worden beoordeeld.

Ingevolge artikel 17, vijfde lid, van de Wet Vpb 1969 wordt de vennootschapsbelastingheffing gesteld op 15% over de ontvangen dividenduitdelingen indien het aanmerkelijk belang alleen wordt gehouden om de heffing van dividendbelasting te ontgaan. Hiermee wordt aansluiting gezocht bij de heffingsgrondslag van de Wet op de dividendbelasting 1965 (Wet DB 1965), hetgeen past in de lijn om de buitenlandse AB-regeling verder om te vormen tot een gerichte anti-misbruikbepaling. Het tarief van 15% wordt geëffectueerd door het in aanmerking te nemen belastbare inkomen slechts voor een evenredig gedeelte in aanmerking te nemen bij het bepalen van de heffingsgrondslag.

*Voorbeeld:*

Stel het belastbare inkomen uit een AB bedraagt 100, bestaande uit dividend dat kwalificeert als opbrengst in de zin van de Wet DB 1965. Uitgaande van een vpb-tarief van 25% wordt dan 60 (15/25 maal 100) als inkomen uit dat aanmerkelijk belang in aanmerking genomen. Deze 60 wordt belast tegen 25%; dit leidt in dit voorbeeld tot een belastingschuld van 15 (effectief dus 15% van 100).

Artikel X, onderdeel T (artikel 17a van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)

Als gevolg van de in artikel X, onderdeel S, van dit wetsvoorstel voorgestelde wijziging van artikel 17, derde lid, onderdeel b, van de Wet Vpb 1969 blijft (ook) de in artikel 17a van de Wet Vpb 1969 opgenomen regeling inzake de buitenlandse belastingplicht bij schuldvorderingen op een in Nederland gevestigd lichaam (waarin een aanmerkelijk belang bestaat), buiten toepassing tenzij sprake is van misbruik. Dit geldt ook voor EU-situaties. In verband hiermee kan de bepaling in artikel 17a, tweede lid, van de Wet Vpb 1969, die een uitzondering maakt op voornoemde regeling voor (bepaalde) EU-lichamen, vervallen.

Artikel X, onderdeel U (aanduiding hoofdstuk VA van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)

De aanduiding van hoofdstuk VA van de Wet Vpb 1969 dient te worden aangepast in verband met de eveneens in dit wetsvoorstel opgenomen toevoeging van de verrekening bij buitenlandse ondernemingswinsten aan hoofdstuk VA. Hierdoor bestaat hoofdstuk VA voortaan uit de deelnemingsverrekening (artikel 23c van de Wet Vpb 1969) en de verrekening bij buitenlandse ondernemingswinsten (artikel 23d van de Wet Vpb 1969).

Artikel X, onderdeel V (artikel 23c van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)

De wijziging van artikel 23c, zesde lid, van de Wet Vpb 1969 is het gevolg van de eveneens in dit wetsvoorstel voorgestelde invoering van de objectvrijstelling voor buitenlandse ondernemingswinsten. Door de invoering van de objectvrijstelling is de deelnemingsverrekening niet langer de laatste vermindering die in aanmerking wordt genomen. Dit wordt de verrekening bij buitenlandse ondernemingswinsten. De laatste zinsnede van artikel 23c, zesde lid, kan daarom vervallen. Verder vindt een redactionele aanpassing plaats van artikel 23c, zesde lid, om de formulering van deze bepaling in overeenstemming te brengen met de tekst van het eveneens in dit wetsvoorstel voorgestelde artikel 23d, vierde lid, van de Wet Vpb 1969.

Artikel X, onderdeel W (artikel 23d van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)

Voor een toelichting op het nieuwe artikel 23d van de Wet Vpb 1969 wordt verwezen naar de toelichting op de nieuwe afdeling 2.10a van de Wet Vpb 1969 (artikel X, onderdeel R)

Artikel X, onderdeel X (artikel 25 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)

Ingevolge de voorgestelde wijziging van artikel 1 van de Wet DB 1965 (artikel XIII, onderdeel A) worden de leden van een coöperatie in misbruiksituaties belastingplichtig voor de dividendbelasting. Om in die situaties effectief dividendbelasting te kunnen heffen, wordt ter zake de inhoudingsvrijstelling van artikel 4 van de Wet DB 1965 uitgesloten. In dat kader past het ook om de door een coöperatie ingehouden dividendbelasting uit te zonderen als verrekenbare voorheffing, behoudens voor zover de met die dividendbelasting verband houdende opbrengst bij het betreffende lid deel uitmaakt van zijn Nederlandse inkomen. Hiertoe strekt de wijziging van artikel 25, eerste lid, van de Wet Vpb 1969.

Voorts dient in verband met de voorgestelde afschaffing van de levensloopregeling met ingang van 1 januari 2012 in artikel 25, vierde lid, van de Wet Vpb 1969 de verwijzing naar de levensloopregeling te worden geschrapt.

Artikel X, onderdeel Y (artikelen 33b, 33c en 33d van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)

De voorkoming van dubbele belasting voor inwoners van Nederland met winst uit een (actieve) buitenlandse onderneming is thans, voor de vennootschapsbelasting, geregeld in de artikelen 31 tot en met 35 van het Bvdb 2001. De hierbij gehanteerde voorkomingstechniek is van overeenkomstige toepassing onder de belastingverdragen. Bij de invoering van de objectvrijstelling voor buitenlandse ondernemingswinsten wordt op andere wijze in de voorkoming van dubbele belasting voorzien. Genoemde voorkomingsregeling uit het Bvdb 2001 kan dan vervallen. Het Bvdb 2001 zal hierop worden aangepast. Wel zijn enkele overgangsregelingen nodig om de beide systemen goed op elkaar te laten aansluiten. Daartoe dienen de voorgstelde artikelen 33b, 33c en 33d van de Wet Vpb 1969, die hierna worden toegelicht.

**Artikel 33b**, eerste lid, van de Wet Vpb 1969 ziet op de situatie dat bij het van toepassing worden van de objectvrijstelling, onder de voorkomingsregeling van het Bvdb 2001, nog een bedrag aan in te halen negatieve buitenlandse winst uit een staat openstaat. Op basis van artikel 35 van het Bvdb 2001 (inhaalregeling) komt een dergelijk bedrag in mindering op de – vrij te stellen – positieve buitenlandse winsten uit die staat van latere jaren. Na inwerkingtreding van de objectvrijstelling voor buitenlandse ondernemingswinsten vallen deze toekomstige, positieve buitenlandse winsten evenwel onder de objectvrijstelling. In artikel 33b, eerste lid, van de Wet Vpb 1969 is in lijn hiermee geregeld dat de objectvrijstelling niet van toepassing is op de positieve winsten uit de desbetreffende staat, tot het nog openstaande bedrag aan buitenlandse verliezen is ingehaald.

*Voorbeeld:* BV A heeft een boekjaar gelijk aan het kalenderjaar. In 2009 start A activiteiten in land X door middel van een vaste inrichting. Over de jaren 2009, 2010 en 2011 lijdt A door middel van deze vaste inrichting buitenlandse verliezen van € 1 mln, € 1 mln en € 2 mln. Deze verliezen zijn in die jaren bij de bepaling van de wereldwinst in aanmerking genomen, en hebben hierdoor de in Nederland te belasten winst verminderd. Op de voet van artikel 43 van het Bvdb 2001 is bij de aanslag over het jaar 2011 een beschikking vastgesteld van een naar een volgend jaar over te brengen negatieve buitenlandse winst van € 4 mln.

Vanaf 2012 begint de vaste inrichting winst te maken. In 2012 bedraagt de buitenlandse winst 0,5 mln, in 2013 € 1 mln en in 2014 € 4 mln.

*Uitwerking:* Volgens de in artikel 33b, eerste lid, van de Wet Vpb 1969 opgenomen overgangsregeling geldt de objectvrijstelling van artikel 15e van de Wet Vpb 1969 niet voor de buitenlandse winst van het jaar 2012. De (wereld)winst over het jaar wordt derhalve niet verminderd met de buitenlandse winst van € 0,5 mln. Op verzoek van de belastingplichtige wordt het resterende bedrag aan in te halen buitenlands verlies uit land X van € 3,5 mln bij voor bezwaar vatbare beschikking vastgesteld. In het jaar 2013 geldt de objectvrijstelling eveneens niet voor de buitenlandse winst uit land X van € 1 mln. Het restant aan in te halen buitenlands verlies bedraagt dan € 2,5 mln. Van de in het jaar 2014 in land X behaalde buitenlandse winst valt vervolgens een bedrag van € 4 mln minus € 2,5 mln is € 1,5 mln onder de objectvrijstelling. De wereldwinst van BV A wordt met dit bedrag verminderd.

Artikel 33b, tweede lid, onderdelen a en b, van de Wet Vpb 1969 komen overeen met artikel 35, tweede lid, van het Bvdb 2001.

In het derde lid van artikel 33b wordt geregeld dat toepassing van de objectvrijstelling voor buitenlandse ondernemingswinsten niet wordt uitgesloten voor positieve voordelen uit een andere staat als een belastingplichtige een bedrag aan in te halen negatieve buitenlandse winst heeft en vervolgens is opgehouden winst uit een andere staat te genieten en niet weer binnen drie jaar na dat tijdstip winst uit die andere staat is gaan genieten. Verder dient aan de voorwaarden van het eveneens in dit wetsvoorstel voorgestelde artikel 15i, tweede, derde en vierde lid, van de Wet Vpb 1969 voor het in aanmerking kunnen nemen van een stakingsverlies te worden voldaan. Gevolg van deze bepaling is dat als aan de voorwaarden voor definitieve aftrek van een stakingsverlies (artikel 15i van de Wet Vpb 1969) onder de voorgestelde objectvrijstelling voor buitenlandse ondernemingswinsten wordt voldaan, ook voor een resterend bedrag aan in te halen negatieve buitenlandse winst van voor de invoering van de objectvrijstelling geldt dat deze definitief aftrekbaar is.

Artikel 33b, vierde lid, van de Wet Vpb 1969 opent de mogelijkheid voor belastingplichtigen om het na toepassing van het eerste lid van dit artikel nog resterende bedrag aan in te halen negatieve winst uit een staat, door de inspecteur bij voor bezwaar vatbare beschikking te laten vaststellen. Het vierde lid is gebaseerd op de artikelen 42 en 43 van het Bvdb 2001. Anders dan in laatstgenoemde artikelen is evenwel niet gekozen voor een jaarlijkse beschikking, maar (alleen) voor een beschikking op verzoek.

De overgangsregeling voor een bij inwerkingtreding van de objectvrijstelling nog openstaand bedrag aan vrij te stellen buitenlandse winst is niet neergelegd in artikel 33b van de Wet Vpb 1969. Voor een dergelijk, op basis van artikel 34 van het Bvdb 2001 naar een volgend jaar door te schuiven, bedrag zal de doorschuifregeling en de vrijstellingsmethode uit het Bvdb 2001 van toepassing blijven. Een daartoe strekkende overgangsbepaling zal in het Bvdb 2001 worden opgenomen bij de aanpassing van het Bvdb 2001 aan de voorgestelde objectvrijstelling voor buitenlandse ondernemingswinsten in de Wet Vpb 1969.

In artikel 33b, vijfde lid, van de Wet Vpb 1969 wordt geregeld dat artikel 13c van de Wet Vpb 1969 van toepassing blijft op situaties waarin in het verleden buitenlandse verliezen ten laste van de Nederlandse belastbare winst zijn gebracht. In dit artikel 13c is een regeling opgenomen om, kort gezegd, te voorkomen dat de inhaalregeling voor buitenlandse verliezen wordt ontgaan door een buitenlandse onderneming om te zetten in een deelneming. In de nieuwe regeling van de objectvrijstelling komen buitenlandse verliezen alleen in aftrek op de in Nederland te belasten winst indien deze definitief zijn geleden. Een inhaalregeling is niet meer opgenomen. In samenhang hiermee wordt voorgesteld artikel 13c van de Wet Vpb voor de structurele situatie te laten vervallen. Het artikel blijft echter wel van belang voor bestaande situaties waarin nog onder het huidige regime buitenlandse verliezen ten laste van de in Nederland te belasten winst zijn gebracht. Dit ziet dan zowel op de situatie waarin de omzetting in een deelneming al in het verleden heeft plaatsgevonden, als op die waarin een dergelijke omzetting pas plaatsvindt na inwerkingtreding van dit wetsvoorstel.

De in de artikelen 39 tot en met 41 van het Bvdb 2001 opgenomen regeling voor de verrekening van buitenlandse belasting bij passieve winst uit een buitenlandse onderneming, kent een voortwentelingsregeling voor de in een jaar (nog) niet verrekende belasting (artikel 40 van het Bvdb 2001) en een inhaalregeling voor negatieve, gezamenlijke bedragen aan passieve buitenlandse winst (artikel 41). In **artikel 33c** van de Wet Vpb 1969 wordt geregeld op welke wijze de ten tijde van de inwerkingtreding van de objectvrijstelling voor buitenlandse ondernemingswinsten nog openstaande bedragen aan belasting of verliezen worden meegenomen in de nieuwe in artikel 23d van de Wet Vpb 1969 op te nemen regeling voor de verrekening van buitenlandse belasting bij de laagbelaste buitenlandse beleggingsonderneming. Uitgangspunt hierbij is dat met de op basis van de regeling in het Bvdb 2001 door te schuiven bedragen, op een onder de nieuwe regeling passende wijze, nog zoveel mogelijk op dezelfde wijze rekening wordt gehouden, als dat onder de regeling in het Bvdb 2001 het geval zou zijn geweest.

**Artikel 33d** van de Wet Vpb 1969 ziet op de doorwerking van vóór de inwerkingtreding van de objectvrijstelling voor buitenlandse ondernemingswinsten genoten buitenlandse winsten naar de nieuwe regeling voor stakingsverliezen, zoals neergelegd in het voorgestelde artikel 15i van de Wet Vpb 1969. Ingevolge dat artikel 15i, tweede lid, bestaat het stakingsverlies uit een staat uit het negatieve saldo van de op de voet van het voorgestelde artikel 15e van de Wet Vpb 1969 in aanmerking genomen bedragen aan winst uit die staat. Het gaat dan om het saldo van de buitenlandse winsten (verliezen) van het jaar waarin de buitenlandse activiteiten worden beëindigd zelf en van alle voorafgaande jaren (waarin de belastingplichtige in dat land actief was). Aldus is van belang het door de belastingplichtige gedurende zijn periode van buitenlandse activiteiten in een andere staat, in totaal behaalde resultaat.

Door de verwijzing in artikel 15i, tweede lid, van de Wet Vpb 1969 naar de “in aanmerking genomen bedragen” op de voet van artikel 15e van de Wet Vpb 1969, tellen de in de jaren vóór de inwerkingtreding van de objectvrijstelling voor buitenlandse ondernemingswinsten behaalde buitenlandse winsten in beginsel niet mee voor de bepaling van het stakingsverlies. Voor de in die periode behaalde buitenlandse verliezen is dit ook terecht; deze kunnen immers op basis van het thans geldende regime direct ten laste van de in Nederland belastbare winst worden gebracht. Zouden deze buitenlandse verliezen ook worden meegenomen voor de bepaling van een stakingsverlies, dan zouden deze mogelijkerwijs dubbel in aanmerking kunnen worden genomen.

Het voorgaande ligt anders bij de in de jaren voor de inwerkingtreding van de objectvrijstelling voor buitenlandse ondernemingswinsten gerealiseerde positieve buitenlandse winsten uit een staat. Nu het stakingsverlies wordt gesteld op het saldo van de buitenlandse resultaten over de gehele looptijd van de buitenlandse activiteiten in een land, zou het voor de hand liggen deze winsten wel mee te tellen. Daar staat tegenover dat het meenemen van gegevens uit een ver verleden op praktische problemen kan stuiten, met name indien de belastingplichtige (of de inspecteur) toen nog niet kon weten dat die gegevens in de toekomst van belang zouden kunnen gaan worden. Alles afwegende is er in artikel 33d, eerste lid, van de Wet Vpb 1969 voor gekozen om bij de bepaling van het stakingsverlies wel de vóór de inwerkingtreding van de objectvrijstelling voor buitenlandse ondernemingswinsten behaalde buitenlandse winsten in aanmerking te nemen, maar dit – om praktische redenen – te beperken tot een periode van vijf jaar.

Op het voorgaande wordt in artikel 33d, eerste lid, tweede volzin, van de Wet Vpb 1969 evenwel een uitzondering gemaakt voor de situatie waarin een positieve buitenlandse winst uit een staat is verrekend met een negatief bedrag aan winst uit die staat van een ander jaar (vergelijk de artikelen 34 en 35 van het Bvdb 2001). Voor zover buitenlandse verliezen, door een verrekening met buitenlandse winsten, per saldo niet ten laste van de in Nederland te belasten winst zijn gekomen, is er ook geen aanleiding om de aldus verrekende positieve buitenlandse winsten bij de bepaling van een stakingsverlies in aanmerking te nemen.

Een soortgelijke uitzondering geldt voor de situatie waarin de objectvrijstelling voor buitenlandse ondernemingswinsten op basis van artikel 33b, eerste lid, van de Wet Vpb 1969, wegens nog in te halen buitenlandse verliezen van vóór de inwerkingtreding, niet van toepassing is op buitenlandse winsten uit een andere staat. Ook deze positieve buitenlandse winsten, van na de inwerkingtreding van de objectvrijstelling voor buitenlandse ondernemingswinsten, waarop aldus de objectvrijstelling niet van toepassing is, tellen niet mee bij de bepaling van een (eventueel) stakingsverlies. Dit is neergelegd in artikel 33d, tweede lid, van de Wet Vpb 1969.

Artikel XI

Artikel XI, onderdelen A en B (artikelen 15ab en 20a van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)

De wijzigingen van de artikelen 15ab en 20a van de Wet Vpb 1969 houden verband met de in dit wetsvoorstel opgenomen vervanging van de regeling van de heffingsrente door die van de belastingrente. Deze vervanging is toegelicht bij de wijziging van artikel 30f van de AWR (artikel XXVIII, onderdeel C). Omdat de regeling belastingrente niet voorziet in het vergoeden van rente in de situaties, bedoeld in artikel 20a, is het niet langer nodig om in dat artikel expliciet te bepalen dat geen rente wordt vergoed in deze situaties.

Artikel XI, onderdeel C (artikel 25 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)

De wijzigingen van artikel 25, vierde lid, van de Wet Vpb 1969 bewerkstellingen, met ingang van 1 januari 2013, samen met de wijziging van artikel 9.2 van de Wet IB 2001 (artikel II, onderdeel P), dat indien in het kader van vitaliteitssparen wordt belegd in aandelen per saldo het brutodividend tot de in dat kader opgebouwde voorziening gaat behoren. Met deze bepalingen wordt beoogd de uitvoeringslasten voor de Belastingdienst en de belastingplichtigen die deelnemen aan vitaliteitssparen te verminderen. Er is geen inhoudelijke wijziging beoogd ten opzichte van de thans op dat punt voor de levensloopregeling geldende regeling.

Artikel XII

Artikel XII (overgangsrecht artikel 12 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)

In het eerste lid van artikel XII wordt geregeld dat herbestedingsreserves die op 31 december 2011 bestaan, worden aangemerkt als bestedingsreserves, voor zover het lichaam dat de herbestedingsreserve heeft gevormd, ook kwalificeert onder de nieuwe regeling. De overgangsregeling heeft tot gevolg dat voor oude (tot bestedingsreserves omgevormde) herbestedingsreserves de vijfjaarstermijn gaat gelden.

In het tweede lid wordt geregeld dat voor lichamen die vanaf 2012 niet meer aan de voorwaarden voldoen, de reserve gedurende de periode overeenkomstig de oude wettelijke bepaling aangewend kan worden. Hiermee wordt een eerbiedigende werking verleend aan de oude regeling. Voor deze oude herbestedingsreserve geldt de in de regeling zoals die luidde op 31 december 2011 opgenomen driejaarstermijn.

Artikel XIII

Artikel XIII, onderdeel A (artikel 1 van de Wet op de dividendbelasting 1965)

Ingevolge het voorgestelde artikel 1, zevende lid, van de Wet DB 1965 wordt een lid van een coöperatie in misbruiksituaties belastingplichtig voor de dividendbelasting. Van misbruik is bijvoorbeeld sprake in geval van kunstmatige constructies waarbij een buiten Nederland gevestigd lichaam met een belang in een Nederlandse vennootschap, een coöperatie tussenschuift om de Nederlandse dividendbelasting te ontgaan, zonder dat de coöperatie reële betekenis heeft. Hetzelfde geldt voor een buiten Nederland gevestigd lichaam met een belang in een buiten Nederland gevestigde vennootschap, dat een coöperatie zonder reële betekenis tussenschuift om buitenlandse belasting te ontgaan. In het laatste geval is het imago van Nederland in het buitenland in het geding. Bij het ontgaan van buitenlandse belasting kan met name worden gedacht aan het ontgaan van buitenlandse (bron)belasting op dividenden.

Voor de vraag of belastingplicht aan de orde is, dient op het niveau van de coöperatie eerst te worden getoetst of sprake is van een volstrekt kunstmatige constructie om de heffing van Nederlandse dividendbelasting of buitenlandse belasting bij een ander te ontgaan. Indien dit op basis van de concrete omstandigheden het geval is, worden de leden van die coöperatie bij wie het lidmaatschapsrecht niet tot het vermogen van een onderneming behoort ingevolge de eerste volzin belastingplichtig voor de dividendbelasting, en wordt de coöperatie dus inhoudingsplichtig. De toets of het lidmaatschapsrecht al dan niet tot het vermogen van een onderneming behoort, vindt dus per lid plaats.

Ingevolge de tweede volzin kan de inhoudingsplicht ook gelden ter zake van uitdelingen aan leden waarbij het lidmaatschapsrecht wel tot het vermogen van een onderneming behoort ingeval de coöperatie direct of indirect aandelen, winstbewijzen of geldleningen als bedoeld in artikel 10, eerste lid, onderdeel d, van de Wet Vpb 1969 in een Nederlandse vennootschap houdt. In dat kader wordt bepaald dat de eerste volzin van overeenkomstige toepassing is voor zover de opbrengst van het lidmaatschapsrecht in de coöperatie niet te boven gaat het naar evenredigheid aan dat lidmaatschapsrecht toe te rekenen deel van de zuivere winst die bij de Nederlandse vennootschap reeds aanwezig was vlak voordat de coöperatie het belang verkreeg. De coöperatie is dus niet meer inhoudingsplichtig voor zover de opbrengst genoemd bedrag te boven gaat. Hierbij is uitgegaan van de fifo-gedachte (“first in, first out”). Door de aansluiting bij de eerste volzin vindt ook de tweede volzin alleen toepassing in ontgaansituaties. Meer specifiek gaat het daarbij om een coöperatie die het belang in de in Nederland gevestigde vennootschap houdt met als voornaamste of een van de voornaamste doelen om de heffing van dividendbelasting te ontgaan. Van het ontgaan van dividendbelasting is in ieder geval sprake bij een loutere verhanging binnen concernverband van een in Nederland gevestigde vennootschap met een latente dividendbelastingclaim naar een coöperatie. In dit kader kan ook worden gewezen op het beleid om verzoeken om toepassing van artikel 28a, derde lid, van de Wet Vpb 1969 bij omzetting van een BV in een coöperatie af te wijzen voor wat betreft de dividendbelasting. Dit omdat bij een dergelijke omzetting een latente dividendbelastingclaim verloren gaat.[[3]](#footnote-3)

Voornoemde inhoudingsplicht wordt gerealiseerd door voor de toepassing van de Wet DB 1965 het lidmaatschapsrecht en de coöperatie gelijk te stellen met een winstbewijs respectievelijk een vennootschap met een in aandelen verdeeld kapitaal. Hiermee wordt geregeld dat, voor de naar verwachting niet of nauwelijks voorkomende gevallen van misbruik, de rechtsfiguur van de coöperatie een plaats krijgt in de Wet DB 1965 zonder ingrijpende wijzigingen van het wettelijk systeem. Tevens sluit deze gelijkstelling aan bij de gelijkstelling in het aanmerkelijkbelangregime van de Wet IB 2001.[[4]](#footnote-4) Door de gelijkstelling uit te sluiten voor artikel 4, eerste en tweede lid, van de Wet DB 1965 wordt bewerkstelligd dat de inhoudingsvrijstelling niet kan worden toegepast ter zake van uitkeringen aan de leden waarvoor de coöperatie inhoudingsplichtig is. Hierdoor kan in de geschetste situaties van de leden de dividendbelasting ook effectief worden geheven.

Ingevolge de derde volzin wordt voor de toepassing van de eerste en de tweede volzin onder een coöperatie mede verstaan een vereniging op coöperatieve grondslag en wordt onder een lidmaatschapsrecht mede verstaan een daarmee op één lijn te stellen bewijs van

deelgerechtigdheid tot het vermogen.

Artikel XIII, onderdeel B (artikel 4 van de Wet op de dividendbelasting 1965)

In verband met de voorgestelde afschaffing van de levensloopregeling met ingang van 1 januari 2012 dient in artikel 4, zesde lid, van de Wet DB 1965 de verwijzing naar de levensloopregeling te worden geschrapt.

Artikel XIII, onderdeel C (artikel 10 van de Wet op de dividendbelasting 1965)

De voorgestelde toevoeging van een nieuw derde lid aan artikel 10 van de Wet DB 1965 heeft tot gevolg dat de bestaande regeling tot teruggaaf van de dividendbelasting in een aantal gevallen wordt opengesteld voor lichamen die zijn gevestigd in kwalificerende derde landen en overigens in eenzelfde positie verkeren als de in het eerste lid van dat artikel bedoelde rechtspersonen. Het gaat dan om lichamen die in de lidstaat van vestiging niet aan een belastingheffing naar de winst zijn onderworpen en die, ware zij in Nederland gevestigd geweest, ook alhier niet aan de heffing van vennootschapsbelasting zouden zijn onderworpen. Hierbij kan met name worden gedacht aan vrijgestelde pensioenfondsen maar ook eventueel aan vrijgestelde Sovereign Wealth Funds of andere vrijgestelde (overheids)lichamen.

Indien een rechtspersoon is vrijgesteld van vennootschapsbelasting, kan deze de ingehouden dividendbelasting op ontvangen dividenden niet verrekenen met verschuldigde vennootschapsbelasting. Het huidige artikel 10, eerste lid, van de Wet DB 1965 bepaalt daarom dat aan een in Nederland gevestigde rechtspersoon die niet aan de vennootschapsbelasting is onderworpen op zijn verzoek teruggaaf wordt verleend van de te zijnen laste in een kalenderjaar ingehouden dividendbelasting. Deze bepaling is reeds eerder van overeenkomstige toepassing verklaard op de in artikel 10, tweede lid, van de Wet DB 1965 genoemde lichamen gevestigd in een andere lidstaat van de EU of een bij ministeriële regeling aangewezen EER-staat.

Aan de openstelling van de teruggaafregeling voor lichamen in derde landen, zoals thans voorgesteld, worden twee belangrijke voorwaarden gesteld. De eerste voorwaarde is dat het moet gaan om een bij ministeriële regeling aangewezen derde land waarmee afdoende informatie-uitwisseling bestaat; zie verder hierna. De tweede voorwaarde is dat de ten laste van het buitenlandse lichaam ingehouden dividendbelasting betrekking heeft op zogenoemde ‘portfolio investeringen’. Hieronder worden verstaan die investeringen die kunnen worden getoetst aan de vrijheid van kapitaalverkeer en die geen ‘directe investering’ vormen in de zin van de standstillbepaling van artikel 64 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie (VwEU). Indien de belastingplichtige zich in een concrete situatie niet kan beroepen op de vrijheid van kapitaalverkeer is geen sprake van een ‘portfolio-investering’ in de zin van het nieuwe derde lid. Er bestaat dan geen recht op teruggaaf van dividendbelasting. De overige verdragsvrijheden hebben immers geen werking richting derde landen. Ingevolge artikel 64 van het VwEU doet het in artikel 63 van het VwEU voorziene vrije kapitaalverkeer geen afbreuk aan de toepassing op derde landen van beperkingen die op 31 december 1993 bestonden uit hoofde van het nationale recht in verband met onder meer ‘directe investeringen’. Ingeval sprake is van een ‘directe investering’ in de zin van genoemde bepaling kan Nederland zich met betrekking tot de teruggaafregeling beroepen op de standstillbepaling en vindt de teruggaaf aan het in het kwalificerende derde land gevestigde vrijgestelde lichaam op grond van het voorgestelde derde lid evenmin plaats. Onder het begrip ‘directe investeringen’ wordt volgens de rechtspraak van het HvJ EU verstaan investeringen welke gericht zijn op de vestiging of handhaving van duurzame en directe economische betrekkingen tussen de aandeelhouder en de betrokken vennootschap en die de aandeelhouder de mogelijkheid bieden daadwerkelijk deel te hebben in het bestuur van of de zeggenschap over de betrokken vennootschap.[[5]](#footnote-5) Of sprake is van een ‘directe investering’ dan wel als tegenhanger van dit begrip een ‘portfolio-investering’ in de zin van het voorgestelde derde lid zal telkens afhangen van de feiten en omstandigheden van het geval.

De aandeelhouder die een beroep doet op artikel 10 van de Wet DB 1965 dient uiteraard de relevante gegevens voor dit verzoek te verstrekken. Indien de verzoekende aandeelhouder de relevante gegevens niet heeft verstrekt wordt het verzoek tot teruggaaf niet ingewilligd. Het is immers de belastingplichtige die de bewijslast heeft dat aan de voorwaarden van een teruggaafverzoek wordt voldaan. De verstrekte informatie kan zonodig worden geverifieerd bij de bevoegde autoriteiten van het vestigingsland van het buitenlandse lichaam. Omdat voor de toepassing van de teruggaafregeling samenwerking met de belastingautoriteiten van het vestigingsland van het buitenlandse lichaam noodzakelijk is, wordt de uitbreiding van de teruggaafregeling beperkt tot bij ministeriële regeling aan te wijzen derde landen waarmee Nederland een regeling is overeengekomen die voorziet in de uitwisseling van inlichtingen. Wanneer een regeling van een lidstaat de toekenning van een belastingvoordeel afhankelijk stelt van de vervulling van voorwaarden waarvan de naleving slechts kan worden gecontroleerd door het verkrijgen van inlichtingen van de bevoegde autoriteiten van een derde land, mag die lidstaat volgens vaste jurisprudentie van het HvJ EU immers in beginsel de toekenning van dit voordeel weigeren wanneer het onmogelijk blijkt om deze inlichtingen van dit derde land te verkrijgen. Dit is met name het geval indien een uit een overeenkomst of verdrag voortvloeiende verplichting voor dit derde land om inlichtingen te verstrekken ontbreekt.[[6]](#footnote-6)

Het voorgestelde vierde lid regelt dat de teruggaafregeling van het tweede lid en van het voorgestelde derde lid niet van toepassing is met betrekking tot lichamen die een vergelijkbare functie vervullen als beleggingsinstellingen als bedoeld in artikel 6a of artikel 28 van de Wet Vpb 1969. Dit is thans voor de lichamen gevestigd in de EU of de EER geregeld in de tweede volzin van het tweede lid. Deze volzin kan vervallen.

Artikel XIII, onderdeel D (artikel 11a van de Wet op de dividendbelasting 1965)

De wijziging van artikel 11a van de Wet DB 1965 vloeit voort uit de wijziging van artikel 10 van die wet (artikel XIII, onderdeel C) en is van technische aard. Tevens wordt van de gelegenheid gebruik gemaakt om een onjuiste verwijzing te herstellen.

Artikel XIV

Artikel XIV (artikel 4 van de Wet op de dividendbelasting 1965)

Artikel 4, zesde lid, van de Wet DB 1965 bevat een vrijstelling op grond waarvan een beleggingsinstelling waarin een belastingplichtige via vitaliteitssparen participeert geen dividendbelasting behoeft in te houden op opbrengsten die worden aangewend ter verwerving van vitaliteitsspaarrechten van deelneming. Net als bij de in artikel XI, onderdeel C, bedoelde situatie, gaat ook in deze situatie dus het brutodividend tot de vitaliteitssparenvoorziening behoren. Indien de beleggingsinstelling geen gebruik maakt van deze vrijstelling, kan de beheerder van de beleggingsinstelling de dividendbelasting verrekenen. De situatie is in dat geval gelijk aan die van de bank. Met deze bepalingen wordt beoogd de uitvoeringslasten voor de Belastingdienst en de belastingplichtigen die deelnemen aan vitaliteitssparen te verminderen. Er is geen inhoudelijke wijziging beoogd ten opzichte van de thans op dat punt voor de levensloopregeling geldende regeling. Naast de aanpassing in verband met de vervanging van de levensloopregeling door vitaliteitssparen, is de tekst redactioneel aangepast met het oog op een verbetering van de leesbaarheid van de genoemde bepaling.

Artikel XV

Artikel XV (artikel 67 van de Successiewet 1956)

De wijziging van artikel 67 van de Successiewet 1956 houdt verband met de vervanging van de regeling van de heffingsrente door die van de belastingrente. Deze vervanging is toegelicht bij de wijziging van artikel 30f van de AWR (artikel XXVIII, onderdeel C).

Artikel XVI

Artikel XVI, onderdelen A en B (artikelen 9 en 13 van de Wet op belastingen van rechtsverkeer)

Dit onderdeel betreft een redactionele aanpassing van de anticumulatie-regelingen van de artikelen 9 en 13 van de WBR. Deze regelingen zien op de opvolgende verkrijging van onroerende zaken. Ten aanzien van de ter zake van de eerste verkrijging verschuldigde overdrachtsbelasting gold vanuit het verleden nog dat het hierbij moest gaan om overdrachtsbelasting die naar het gewone tarief verschuldigd was geworden. Omdat deze inmiddels achterhaalde redactie in de nieuwe situatie met twee tarieven alleen maar tot verwarring zou leiden, vervalt dit criterium.

Artikel XVI, onderdeel C (artikelen 14 van de Wet op belastingen van rechtsverkeer)

Dit onderdeel regelt de verlaging van het tarief overdrachtsbelasting naar 2 procent voor de verkrijging van woningen of van rechten waaraan deze zijn onderworpen. Onder woningen wordt in dit kader verstaan onroerende zaken die op het moment van de juridische overdracht naar hun aard zijn bestemd voor bewoning. Als een onroerende zaak feitelijk wordt bewoond, maar naar zijn aard niet bestemd is voor bewoning, dan wordt deze onroerende zaak niet aangemerkt als woning. Bij twijfel of een onroerende zaak naar zijn aard bestemd is voor bewoning is mede van belang of de gemeente aan de onroerende zaak een woonbestemming heeft gegeven. Het gedogen door de gemeente van bewoning is niet voldoende om een onroerende zaak als woning aan te merken.

Voor toepassing van het verlaagde tarief maakt het geen verschil of de verkrijger de woning zelf gaat bewonen of dat de verkrijger de woning verhuurt aan een particulier. Ook ontneemt tijdelijke leegstand aan de onroerende zaak niet het karakter van woning.

De maatregel geldt ook voor de tweede woning en de recreatiewoning, indien deze naar hun aard bestemd zijn voor bewoning. Daarnaast geldt de maatregel voor een nieuwe woning in aanbouw. Als de fundering is aangebracht is in dit kader sprake van een nieuwe woning in aanbouw. Een onroerende zaak die geen woning is, maar wordt verbouwd tot woning valt niet onder de maatregel.

Als woning zijn in ieder geval niet aan te merken:

* bedrijfsgebouwen en –ruimtes;
* afzonderlijke garageboxen;
* hotels/pensions;
* asielzoekerscentra;
* een onroerende zaak die bestemd is voor gebruik als een verpleeg- of verzorgingsinstelling of ziekenhuis;
* internaten; en
* grond bestemd voor woningbouw.

Tot de woning behoren eveneens de ondergrond en de tuin en aanhorigheden zoals garages, schuren, serres, aan- en uitbouwen, tuinhekken en dergelijke die zich bevinden op hetzelfde perceel als de woning. In dit kader is het wel van belang dat er een woning wordt verkregen. De maatregel geldt dus bijvoorbeeld niet voor de verkrijging van een los stuk grond of een aparte verkrijging van een garage die in gebruik komen bij de woning.

Indien een aanhorigheid zich niet bevindt op hetzelfde (kadastrale) perceel als de woning kan de maatregel toch toegepast worden als aan de volgende cumulatieve vereisten is voldaan: de percelen grenzen aan elkaar, de percelen zijn naar verkeersopvatting te beschouwen als één geheel en de percelen zijn tegelijkertijd aan de koper geleverd door dezelfde verkoper. De maatregel geldt dus niet voor de verkrijging van een garagebox die niet grenst aan het perceel van de woning. Echter, een garage die tot hetzelfde gebouwencomplex als de woning behoort en tegelijkertijd met de woning van dezelfde verkoper is verkregen, wordt wel tot de woning gerekend.

Voor onroerende zaken die niet geheel naar hun aard zijn bestemd voor bewoning geldt dat uitsluitend op de waarde van het deel dat voor bewoning is bestemd het tarief van 2 procent wordt toegepast. Als de onroerende zaak qua oppervlakte voor 90 procent of meer naar zijn aard bestemd is voor bewoning, kan voor de verkrijging van de gehele onroerende zaak het tarief van 2 procent worden toegepast.

De tariefverlaging geldt ook voor de verkrijging van aandelen in onroerendezaaklichamen en rechten van lidmaatschap van verenigingen of coöperaties als bedoeld in artikel 4, eerste lid, van de WBR. Voor deze verkrijgingen geldt het tarief van 2 procent voor zover deze aandelen en rechten middellijk of onmiddellijk woningen vertegenwoordigen. Het tarief van 2 procent kan uitsluitend worden toegepast op de waarde als bedoeld in artikel 10 van de WBR voor zover die waarde betrekking heeft op woningen.

Artikel XVII

Artikel XVII (artikel 14 van de Wet op belastingen van rechtsverkeer)

Ingevolge dit onderdeel vervalt de verlaging van het tarief overdrachtsbelasting voor de verkrijging van woningen met ingang van 1 juli 2012.

Artikel XVIII

Artikel XVIII, onderdelen A en B (artikelen 17c en 28 van de Wet op de omzetbelasting 1968)

In verband met het intrekken van de Wet op de verbruiksbelastingen van alcoholvrije dranken en van enkele andere produkten met ingang van 1 januari 2013 dienen met ingang van die datum ook de verwijzingen naar die wet in de artikelen 17c en 28 van de Wet OB 1968 te worden aangepast.

Artikelen XVIII, onderdeel C, en XIX (artikelen 28s en 28w van de Wet op de omzetbelasting 1968)

De wijzigingen van de artikelen 28s en 28w van de Wet op de omzetbelasting 1968 houden verband met de vervanging van de regeling van de heffingsrente door die van de belastingrente. Deze vervanging is toegelicht bij de wijziging van artikel 30f van de AWR (artikel XXVIII, onderdeel C). De wijziging van artikel 28w treedt in werking met ingang van 1 januari 2015 omdat dat het tijdstip is waarop ingevolge de Wet van 3 december 2009 tot wijziging van de wet op de omzetbelasting 1968 in verband met de invoering van een nieuwe heffing van omzetbelasting, alsmede een nieuwe regeling voor de teruggaaf van omzetbelasting aan in een andere lidstaat gevestigde ondernemers (implementatie richtlijnen BTW-pakket) (Stb. 546) dit artikel 28w in werking treedt.

Artikel XX

Artikel XX (artikel 25a van de Wet op de motorrijtuigenbelasting 1994)

Zoals toegelicht in het algemeen deel van deze memorie wordt de belasting zware motorrijtuigen (Eurovignet) afgeschaft. Dit vindt plaats door intrekking van de Wet belasting zware motorrijtuigen zoals opgenomen in artikel XXI. De dekking van deze afschaffing wordt grotendeels gevonden in een verhoging van de tarieven van de motorrijtuigenbelasting (MRB) voor de zelfde categorie voertuigen, namelijk de vrachtwagens met een maximaal toegelaten massa van 12 000 kg of meer. Hiertoe strekt de wijziging van artikel 25a, eerste lid, van de Wet op de motorrijtuigenbelasting 1994 (Wet MRB 1994). De tarieven worden voor zware vrachtwagens verhoogd met 122%. Daarnaast wordt de reeds bestaande differentiatie in artikel 25a, tweede lid, van de Wet MRB 1994 versterkt door naast de reeds bestaande opslagen voor oudere Euroklassen een afzonderlijke opslag van 20% in te voeren voor EURO 3-voertuigen. Deze wijze van differentiatie houdt in dat de schoonste motoren (EURO 4, 5 en per 1 januari 2013: 6) worden ontzien en dat de meer vervuilende vrachtauto’s worden geconfronteerd met een malus die oploopt tot 90% van de normaal verschuldigde MRB (EURO 0). Voor de situatie dat ten aanzien van de Euronorm geen aantekening aanwezig is in het kentekenregister of op het kentekenbewijs, voorziet het vijfde lid van artikel 25a van de Wet MRB 1994 in een regeling die aansluit bij de datum voor de eerste toelating tot het verkeer. Uitgangspunt van deze regeling is, dat de vrachtauto op de datum van eerste toelating tot het verkeer geacht wordt te hebben voldaan aan de op dat moment minimaal verplichte Euronorm voor nieuwe voertuigen. Nu in de motorrijtuigenbelasting ook voor EURO 3-voertuigen een opslag gaat gelden, wordt in onderdeel d van het vijfde lid van artikel 25a van de Wet MRB 1994 voor deze voertuigen een nadere datumgrens opgenomen, ter afgrenzing van de schonere EURO 4-voertuigen die voldoen aan de norm zoals die vanaf 1 oktober 2005 voor nieuwe vrachtauto’s is voorgeschreven. Voor de hogere Euronormen worden geen vergelijkbare datumgrenzen opgenomen, omdat zoals gezegd voor de schoonste motoren geen opslag gaat gelden.

De wijzigingen treden in werking op 1 januari 2013, waarbij echter is voorzien in een inwerkingtreding op een bij koninklijk besluit te bepalen tijdstip. Duidelijkheidshalve wordt hier opgemerkt dat de in artikel XX opgenomen tarieven in werking treden voordat daarop op diezelfde datum inflatiecorrectie wordt toegepast uit hoofde van artikel 81a van de Wet op de motorrijtuigenbelasting 1994.

Artikel XXI

Artikel XXI (Wet belasting zware motorrijtuigen)

Dit artikel bewerkstelligt de in het algemene deel van deze memorie genoemde afschaffing van de belasting zware motorrijtuigen, ofwel het Eurovignet, in Nederland. De intrekking van de wet ingevolge het eerste lid vindt plaats op een bij koninklijk besluit te bepalen tijdstip; beoogd op 1 januari 2013. Het Eurovignet als zodanig verdwijnt door deze intrekking niet, dat gebeurt uitsluitend wanneer ook de andere bij het verdrag aangesloten landen, België, Denemarken, Luxemburg en Zweden, ook het verdrag opzeggen of anderszins aangeven niet meer te zullen heffen.

Het vervallen van de belasting op zware motorrijtuigen ingevolge het eerste lid maakt tevens de opzegging of opschorting van het op 9 februari 1994 te Brussel tot stand gekomen Verdrag inzake de heffing van rechten voor het gebruik van bepaalde wegen door zware vrachtwagens (Trb. 1994, 69) noodzakelijk. Voor opzegging van het Verdrag geldt dat deze plaats dient te vinden per begin van het kalenderjaar; een beëindiging van de heffing van het gemeenschappelijk gebruiksrecht kan op elk willekeurig tijdstip ingaan. Artikel 17 van het Verdrag voorziet in deze mogelijkheid en bevat ook de daarvoor geldende procedure. In beide gevallen is een opzegtermijn van negen maanden van toepassing. Mede gezien de grotere flexibiliteit is ervoor gekozen om over te gaan tot de beëindiging van de heffing van het gemeenschappelijk gebruiksrecht. Het tweede lid van dit artikel voorziet hierin.

Artikel XXII

Artikel XXII, onderdeel A (artikel 73 van de Wet op de accijns)

Ingevolge de toevoeging aan artikel 73 van de Wet op de accijns wordt nader gepreciseerd dat accijnszegels staatseigendom zijn. De achtergrond van deze bepaling is dat de Nederlandse staat bij faillissement van een partij die in het bezit is van accijnszegels de accijnszegels kan terugvorderen. Op het moment dat een accijnszegel is aangebracht op een tabaksproduct, wordt het accijnszegel echter wegens natrekking onderdeel van het product waarop het is aangebracht. Hiermee wordt het accijnszegel eigendom van de eigenaar van het tabaksproduct.

Deze bepaling ziet dan ook op de gevallen waarin de accijnszegels nog niet zijn aangebracht op een tabaksproduct. Doel hiervan is de accijnszegels die nog niet op tabaksproducten zijn aangebracht in geval van faillissement van de fabrikant als eigendom te kunnen terugvorderen. Op deze manier kan onjuist gebruik en mogelijke fraude met onbedrukte accijnszegels worden voorkomen.

Artikel XXII, onderdeel B (artikel 75 van de Wet op de accijns)

Artikel 75 van de Wet op de accijns legt vast wie accijnszegels kan aanvragen. Dat zijn de vergunninghouder van een accijnsgoederenplaats voor tabaksproducten, de in Nederland gevestigde geregistreerde geadresseerde, de fiscaal vertegenwoordiger van een niet in Nederland gevestigd bedrijf die buiten Nederland tabaksproducten van accijnszegels voorziet en

een in Nederland gevestigd bedrijf dat buiten Nederland tabaksproducten van accijnszegels voorziet. Allen dienen te beschikken over een door de inspecteur verleende toestemming voor het aanvragen van accijnszegels.

Voorwaarde voor het aanvragen van accijnszegels is dat de zegelaanvrager in het bezit is van een door de inspecteur verstrekte toestemming zegelaanvraag. Deze toestemming is noodzakelijk in verband met een goede beheersing van de zegeladministratie van de zegelaanvrager. De fiscaal vertegenwoordiger van meerdere niet in Nederland gevestigde bedrijven die buiten Nederland tabaksproducten van accijnszegels voorzien, moet voor elk bedrijf afzonderlijk toestemming verkrijgen van de inspecteur. In het vierde lid van deze bepaling zijn de gevallen opgesomd waarin de inspecteur de toestemming kan intrekken.

Er wordt een delegatiegrondslag gecreëerd om bij ministeriële regeling voorwaarden en beperkingen te stellen waaronder de toestemming voor het aanvragen van accijnszegels wordt verleend. Gedacht kan worden aan bepalingen over een sluitende zegeladministratie. In het vijfde lid van deze bepaling zijn de gevallen opgesomd waarin de inspecteur de toestemming kan intrekken.

Daarnaast wordt er een delegatiegrondslag gecreëerd om bij algemene maatregel van bestuur voorwaarden en beperkingen te stellen over de uitslag van tabaksproducten en de daarmee gepaard gaande betaling van de accijns, door anderen dan degene die de accijnszegels heeft aangevraagd. Dit betreft bijvoorbeeld de situatie waarin buiten Nederland accijnszegels op tabaksproducten worden aangebracht en dat de zegelaanvrager en de importeur verschillende personen zijn. Er kan ook worden gedacht aan de situatie waarin de accijnszegels worden aangevraagd en aangebracht op de tabaksproducten in een andere lidstaat waarna de tabaksproducten voorzien van accijnszegels in Nederland door een accijnsgoederenplaatshouder worden uitgeslagen.

Artikel XXII, onderdeel C (artikel 76 van de Wet op de accijns)

Degene die de accijnszegels aanvraagt moet behalve voor accijnsproducten ook zekerheid stellen voor het bedrag aan accijns en omzetbelasting dat de accijnszegels vertegenwoordigen*.*

De verplichting daartoe is vastgelegd in het eerste lid van het voorgestelde artikel 76 van de Wet op de accijns. Deze zegelzekerheid heeft tot doel het financieel risico van vermis van accijnszegels af te dekken. De hoogte van de te stellen zegelzekerheid wordt bepaald bij het aanvragen van de toestemming zegelaanvraag door de inspecteur. Het bedrag van de zekerheid wordt door de inspecteur vastgesteld bij voor bezwaar vatbare beschikking. De vaststelling geschiedt tot een zodanig bedrag dat het bedrag aan accijns en omzetbelasting dat de accijnszegels vertegenwoordigen voldoende verzekerd kan worden geacht. Naar aanleiding van de wijziging van de heffingssystematiek wordt hierbij expliciet vastgelegd dat de accijnszegels een bedrag aan accijns en omzetbelasting vertegenwoordigen. Overeenkomstig artikel 28 van de Wet op de omzetbelasting 1968 geschiedt de heffing van de omzetbelasting van tabaksproducten met overeenkomstige toepassing van de voor de tabaksaccijns geldende regels. Indien de vergunninghouder van een accijnsgoederenplaats zekerheid heeft gesteld op basis van artikel 56 (zekerheid voor het accijnsproduct zelf – in casu het tabaksproduct) kan die zekerheid mede dienen als zegelzekerheid.

Het vervallen van het “oude” artikel 76 van de Wet op de accijns betekent ook dat de oude systematiek van het verschuldigd worden van de accijns bij het aanvragen van de accijnszegels met de daarbij behorende krediettermijn is vervallen. Dit is toegelicht in het algemeen deel van deze memorie.

Artikel XXII, onderdeel D (artikel 76a van de Wet op de accijns)

De gewijzigde systematiek waarin de accijns op tabaksproducten wordt geheven bij uitslag (of invoer) brengt met zich mee dat de bepalingen, waaronder het onderhavige artikel 76a van de Wet op de accijns, die betrekking hadden op de verschuldigdheid van accijns op basis van de aanvraag van accijnszegels (en de eventuele teruggaaf daarvan) hun belang hebben verloren.

Artikel XXII, onderdeel E (artikel 77 van de Wet op de accijns)

In het nieuwe artikel 77 van de Wet op de accijns wordt een heffingsbepaling gecreëerd voor het vermis van accijnszegels. Onder vermis van accijnszegels worden accijnszegels verstaan die door een zegelaanvrager zijn ontvangen en waarvan niet is aangetoond dat zij zijn aangebracht op een tabaksproduct dat is uitgeslagen tot verbruik. Als vermiste accijnszegels worden niet aangemerkt accijnszegels die deel uitmaken van de zegelvoorraad, retour zijn gezonden, onder ambtelijk toezicht zijn vernietigd, verloren zijn gegaan door overmacht of ongeval of op tabaksproducten zijn aangebracht en met betrekking tot deze tabaksproducten de accijns in een andere lidstaat verschuldigd is geworden, en de verwijdering of vernietiging van de accijnszegels wordt aangetoond.

De financiële aansprakelijkheid voor het verloren gaan van accijnszegels wordt bij de zegelaanvrager gelegd. Wegens betaling bij uitslag worden de accijnszegels om niet verstrekt terwijl ze wel een intrinsieke waarde vertegenwoordigen. Dit zou illegale handel en namaak in de kaart kunnen spelen, aangezien de accijnszegels nog voor gebruik geschikt kunnen zijn. Betreffende bepaling dient ter dekking van dit risico.

De zegelaanvrager is aansprakelijk voor het bedrag aan accijns en omzetbelasting dat de accijnszegels vertegenwoordigen vanaf het moment dat de accijnszegels door de zegelaanvrager in ontvangst zijn genomen op het distributiepunt. De zegelaanvrager (of iemand die door de zegelaanvrager hiertoe gemachtigd is) krijgt bij ontvangst van de accijnszegels op het distributiepunt van de zegelproducent een afgiftebewijs.

Het bedrag aan accijns en omzetbelasting dat de vermiste accijnszegels vertegenwoordigen wordt door de inspecteur vastgesteld bij voor bezwaar vatbare beschikking. Hierbij maakt de inspecteur een onderscheid tussen bedrukte accijnszegels en onbedrukte blanco accijnszegels. Ten aanzien van dit onderscheid wordt in het vijfde lid gepreciseerd dat onder ‘bedrukte accijnszegels’ accijnszegels worden verstaan die zijn voorzien van de gegevens met betrekking tot de soort tabaksproduct, de kleinhandelsprijs, de hoeveelheid en de tariefcode als het accijnszegels voor sigaretten of rooktabak betreft of van de gegevens met betrekking tot de soort tabbaksproduct en de kleinhandelsprijs als het sigaren betreft. Daarnaast wordt in het vijfde lid gepreciseerd dat onder “onbedrukte blanco accijnszegels” accijnszegels worden verstaan accijnszegels die geen opdruk hebben. Ook blanco accijnszegels die inmiddels zijn bedrukt door een zegelaanvrager worden in het licht van dit artikel beschouwd als bedrukte accijnszegels.

Voor bedrukte accijnszegels wordt de hoogte van het bedrag aan accijns en omzetbelasting dat de accijnszegels vertegenwoordigen afgeleid van het bedrag dat als prijs en hoeveelheid op die accijnszegels is vermeld naar het op dat moment geldende tarief. Voor onbedrukte blanco accijnszegels dient de inspecteur zelf de hoogte van de accijns en omzetbelasting vast te stellen. In het vierde lid wordt bepaald dat hij dat doet op basis van de verschuldigde accijns behorend bij een gewogen gemiddelde prijs en hoeveelheid per zegelaanvrager op het moment waarop het vermis wordt vastgesteld naar het op dat moment geldende tarief.

Artikel XXII, onderdeel F (artikel 78 van de Wet op de accijns)

De wijziging in dit artikel bewerkstelligt dat de tariefcode wordt toegevoegd aan de gegevens die op basis van artikel 78 op accijnszegels moeten worden vermeld.

Artikel XXII, onderdeel G (artikel 79 van de Wet op de accijns)

Op grond van het gewijzigde artikel 79 dienen accijnszegels die de zegelaanvrager niet meer wenst te gebruiken onder ambtelijk toezicht te worden vernietigd. Daarnaast wordt een delegatiegrondslag gecreëerd ten aanzien van het retour zenden van accijnszegels en de vernietiging van accijnszegels onder ambtelijk toezicht. Bij het retour zenden kan gedacht worden aan accijnszegels waar iets mee mis is wat aan de zegelproducent is te wijten. Bij de vernietiging onder ambtelijk toezicht kan worden gedacht aan accijnszegels die een zegelaanvrager niet meer wil gebruiken bijvoorbeeld wegens een gewijzigde kleinhandelsprijs.

Artikel XXII, onderdeel H (artikel 95a van de Wet op de accijns)

Artikel 95a van de Wet op de accijns bepaalt dat in geval van een autonome accijnsverhoging een fabrikant, importeur of groothandel nog twee maanden na de ingangsdatum van de nieuwe accijnstarieven producten met “oude” accijnszegels mag verkopen, te koop aanbieden of afleveren. Na ommekomst van deze twee maanden is dit verboden. Door vereenvoudiging van het proces met betrekking tot accijnszegels kan er snellere levering van accijnszegels plaatsvinden, terwijl de partijen die werken met ongedrukte accijnszegels ook zelf het drukproces in de hand hebben. Fabrikanten hebben hierdoor minder tijd nodig voor het doorvoeren van wijzigingen. De termijn van twee maanden die geboden wordt om nog “oud product” uit te slaan is derhalve niet meer nodig. Om deze reden wordt deze periode bij onderhavige wijziging ingekort tot een maand.

Artikel XXII, onderdeel I (artikel 96 van de Wet op de accijns)

Artikel 96 van de Wet op de accijns bevat een aantal verboden met betrekking tot accijnszegels. Op grond van het gewijzigde artikel 96 gelden deze verboden voor een ieder die toestemming heeft om accijnszegels aan te vragen.

Artikel XXIII

Artikel XXIII (overgangsbepaling heffingssystematiek tabaksaccijns)

Dit artikel betreft een overgangsbepaling voor de wijzigingen in Wet op de accijns en de Wet op de verbruiksbelastingen van alcoholvrije dranken en enkele andere produkten als gevolg van de wijziging van het heffingssysteem van de tabaksaccijns. Het eerste lid strekt ertoe om de bij dit wetsvoorstel te wijzigen artikelen 76, 76a, 77 en 79 van de Wet op de accijns zoals deze luidden op 31 mei 2012, tot 1 januari 2013 in stand te laten voor de afwikkeling van de in deze artikelen bedoelde procedures voor accijnszegels die vóór 1 juni 2012 zijn aangevraagd. Het tweede lid beoogt de bij deze wet gewijzigde artikelen 76, 77 en 79 van de Wet op de accijns zoals deze luidden op 31 mei 2012, tot 1 januari 2013 in stand te laten voor de afwikkeling van de in deze artikelen bedoelde procedures voor belastingzegels die vóór 1 juni 2012 zijn aangevraagd. De overgansbepalingen met betrekking tot nog resterende onvoorziene technische punten kunnen op grond van het derde lid bij ministeriële regeling worden vastgesteld.

Artikel XXIV

Artikel XXIV, onderdelen A, B, C, D, E en F (artikelen 1, 2, 90, 91 en 92 en de hoofdstukken II en IV van de Wet belastingen op milieugrondslag)

Dit artikel strekt ertoe de grondwaterbelasting en de afvalstoffenbelasting met ingang van 1 januari 2012 af te schaffen. Dit maakt deel uit van de in het algemeen deel van deze memorie toegelichte afschaffing van een aantal kleine belastingen. Er is voor gekozen de bestaande nummering in de Wet belastingen op milieugrondslag te handhaven.

Artikel XXV

Artikel XXV, onderdelen A, B, C, D, E en F (artikelen 1, 89, 90, 91 en 92 en de hoofdstukken III en VIII van de Wet belastingen op milieugrondslag)

Dit artikel strekt ertoe de belasting op leidingwater en de verpakkingenbelasting met ingang van 1 januari 2013 af te schaffen. Dit maakt deel uit van de in het algemeen deel van deze memorie toegelichte afschaffing van een aantal kleine belastingen. Er is voor gekozen de bestaande nummering in de Wet belastingen op milieugrondslag te handhaven.

Artikel XXVI

Artikel XXVI (artikel 35 van de Wet op de verbruiksbelastingen van alcoholvrije dranken en van enkele andere produkten)

Pruim- en snuiftabak dient, net als tabaksproducten, te zijn voorzien van accijnszegels. Artikel 35 van de Wet op de verbruiksbelastingen van alcoholvrije dranken en van enkele andere produkten bepaalt dan ook dat de bepalingen met betrekking tot de accijnszegels in de Wet op de accijns van overeenkomstige toepassing zijn op de zegels die worden gebruikt voor de onderhavige producten. De wijziging van het onderhavige artikel 35 strekt er toe de verwijzing naar de artikelen van de Wet op de accijns in overeenstemming te brengen met de artikelen in de Wet op de accijns zoals deze ingevolge artikel XXII worden gewijzigd. Alsdan geldt ook voor de verbruiksbelasting op pruim- en snuiftabak dat met ingang van 1 juni 2012 de verschuldigdheid ontstaat op het moment van uitslag tot verbruik van de pruim- en snuiftabak.

Artikel XXVII

Artikel XXVII (Wet op de verbruiksbelastingen van alcoholvrije dranken en van enkele andere produkten)

Deze bepaling bewerkstelligt de intrekking van de Wet op de verbruiksbelastingen van alcoholvrije dranken en van enkele andere produkten met ingang van 1 januari 2013. Dit maakt deel uit van de in het algemeen deel van deze memorie toegelichte afschaffing van een aantal kleine belastingen. Intrekking van deze wet brengt mee dat de op deze wet gebaseerde uitvoeringsregelingen van rechtswege vervallen. Dit betreft het Uitvoeringsbesluit verbruiksbelastingen van alcoholvrije dranken en van enkele andere produkten en de Uitvoeringsregeling verbruiksbelastingen van alcoholvrije dranken en van enkele andere produkten.

Artikel XXVIII

Artikel XXVIII, onderdelen A, B en H (artikel 24a, hoofdstuk VA en artikel 30j van de Algemene wet inzake rijksbelastingen)

De wijzigingen van de artikelen 24a en 30j en van de aanhef van hoofdstuk VA van de AWR houden verband met de vervanging van de regeling van de heffingsrente door die van de belastingrente. Deze vervanging is toegelicht bij de wijziging van artikel 30f van de AWR (artikel XXVIII, onderdeel C).

Artikel XXVIII, onderdelen C en (deels) D (artikelen 30f en 30fc van de Algemene wet inzake rijksbelastingen)

De voorgestelde artikelen 30f en 30fc van de AWR zien op het in rekening brengen van belastingrente bij de inkomstenbelasting en de vennootschapsbelasting in de gevallen dat er sprake is van een voorlopige aanslag (artikel 30f), een definitieve aanslag (artikel 30fc) of een navorderingsaanslag (artikel 30fc).

In het eerste lid van de artikelen 30f en 30fc wordt bepaald dat indien een belastingaanslag met een te betalen bedrag zes maanden of meer na afloop van het heffingtijdvak is vastgesteld, belastingrente in rekening wordt gebracht. Ingevolge artikel 5 van de AWR geldt de dagtekening van de belastingaanslag als dagtekening van de vaststelling.

In het tweede lid van de artikelen 30f en 30fc van de AWR wordt bepaald wat het tijdvak is waarover de belastingrente wordt berekend. Voor de inkomstenbelasting vangt dit tijdvak aan op 1 juli na afloop van het kalenderjaar waarop de belastingaanslag betrekking heeft. Voor de vennootschapsbelasting vangt dit tijdvak aan zes maanden na afloop van het belastingjaar. De renteperiode eindigt – indien niet de uitzondering van het derde lid van het artikel van toepassing is - op de dag voorafgaande aan de dag waarop de belastingaanslag ingevolge artikel 9 van de Invorderingswet 1990 (IW 1990) invorderbaar is; een belastingaanslag is ingevolge genoemd artikel invorderbaar zes weken na de dagtekening van de belastingaanslag. Zou de belastingplichtige deze betalingstermijn overschrijden, dan wordt hem vanaf de vervaldag van de betalingstermijn invorderingsrente krachtens artikel 28 van de IW 1990 in rekening gebracht.

In het derde lid van artikel 30f en in het derde en vierde lid van artikel 30fc wordt een uitzondering opgenomen wat betreft het einde van de periode waarover de in rekening te brengen rente wordt berekend. Deze uitzondering betreft situaties waarin de inspecteur niet binnen een redelijke termijn naar aanleiding van een verzoek of een aangifte een belastingaanslag heeft opgelegd overeenkomstig dat verzoek of die aangifte. Bij een verzoek om een (voorlopige) aanslag is die termijn 8 weken. Bij een aangifte is de redelijke termijn voor het opleggen van een voorlopige aanslag met in achtneming van die aangifte 13 weken. De vermeerdering van deze termijnen met de betalingstermijn van zes weken van artikel 9 van de IW 1990, geeft de termijnen die in het derde lid zijn opgenomen. De termijn van artikel 30fc, vierde lid, komt voort uit de 8 weken termijn aangevuld met de betalingstermijn van een navorderingsaanslag.

Als aanvullende voorwaarde geldt in artikel 30f dat het verzoek moet zijn ingediend op de door de inspecteur aangegeven wijze, dat wil zeggen met gebruikmaking van de daartoe door de inspecteur beschikbaar gestelde verzoekformulieren.

De uitzondering van het derde lid van artikel 30f van de AWR en het derde en vierde lid van artikel 30fc geldt niet indien de inspecteur niet overeenkomstig het verzoek of de aangifte de voorlopige aanslag oplegt. Met andere woorden, wanneer hij afwijkt van dat verzoek of die aangifte door een correctie aan te brengen.

De grondslag voor de renteberekening is het te betalen bedrag aan belasting. Voor de definitieve aanslag en de navorderingsaanslag wordt dit in het zesde lid van artikel 30fc verduidelijkt.

*Voorbeeld 1*: Over het belastingjaar 2012 wordt op 15 maart 2013 aangifte IB gedaan. De Belastingdienst legt vervolgens op 15 juni 2013 een voorlopige aanslag van € 600 op. Er wordt geen rente in rekening gebracht, omdat de aanslag is vastgesteld vóór 1 juli 2013.

*Voorbeeld 2*: Over het belastingjaar 2012 wordt op 15 juni 2013 aangifte IB gedaan. De Belastingdienst legt vervolgens op 15 september 2013 een voorlopige aanslag van € 600 op. Omdat de aanslag is vastgesteld na 30 juni 2013 wordt rente in rekening gebracht vanaf 1 juli 2013. De renteperiode eindigt zes weken na 15 september 2013. Omdat de Belastingdienst niet langer dan 13 weken heeft gedaan over de vaststelling van de aanslag, is er geen verkorting van de renteperiode.

*Voorbeeld 3*: Over het belastingjaar 2012 wordt op 15 juni 2013 aangifte IB gedaan. De Belastingdienst legt vervolgens conform de aangifte, op 1 mei 2014 een definitieve aanslag van € 600 op (waarmee geen voorheffingen zijn verrekend). Omdat de aanslag is vastgesteld na 30 juni 2013 wordt rente in rekening gebracht vanaf 1 juli 2013. De renteperiode eindigt – volgens de hoofdregel - zes weken na 1 mei 2014. Omdat de Belastingdienst langer dan 13 weken heeft gedaan over de vaststelling van deze aanslag, is de uitzondering van toepassing. Dit leidt ertoe dat de renteperiode eindigt 19 weken na ontvangst van de aangifte; dus 19 weken na 15 juni 2013.

Artikel XXVIII, onderdeel (deels) D (artikelen 30fa, 30fb, 30fd en 30fe van de Algemene wet inzake rijksbelastingen)

*Artikelen 30fa en 30fd*

De voorgestelde artikelen 30fa en 30fd van de AWR bepalen in welke situaties er rente wordt vergoed aan belastingplichtigen voor de inkomstenbelasting en de vennootschapsbelasting wanneer een voorlopige aanslag (artikel 30fa) of een definitieve aanslag(artikel 30fd) met een terug te geven bedrag wordt vastgesteld.

Rente wordt vergoed als de belastingaanslag wordt vastgesteld na zes maanden na afloop van het belastingjaar en de Belastingdienst lang heeft gedaan over deze vaststelling. Als norm geldt hierbij 13 weken voor de vaststelling van een aanslag naar aanleiding van een aangifte en 8 weken naar aanleiding van een verzoek. Het moet dan wel gaan om een belastingaanslag die is vastgesteld conform de ingediende aangifte of het ingediende verzoek tot vaststelling van de belastingaanslag. Rentevergoeding is niet aan de orde indien de vastgestelde belastingaanslag afwijkt van het ingediende verzoek of de ingediende aangifte.

Omdat bij aanslagen met een te betalen bedrag waarbij rente in rekening wordt gebracht, de in rekening te brengen rente wordt berekend tot op de dag voorafgaande aan die dag waarop de belastingaanslag ingevolge artikel 9 van de IW 1990 invorderbaar is – dat is dus tot zes weken na de dagtekening van de aanslag -, wordt de te vergoeden rente berekend tot zes weken na de dagtekening van de teruggaafbeschikking.

Als aanvullende voorwaarde geldt ook in artikel 30fa van de AWR dat een verzoek om een voorlopige aanslag vast te stellen, moet zijn ingediend op de voorgeschreven wijze, dat wil zeggen met gebruikmaking van de daartoe door de inspecteur beschikbaar gestelde verzoekformulieren.

*Voorbeeld 4*: Over het belastingjaar 2012 wordt op 15 maart 2013 aangifte IB gedaan. De Belastingdienst legt vervolgens op 15 augustus 2013 een voorlopige aanslag op met een terug te geven bedrag van € 600 overeenkomstig de ingediende aangifte. Er wordt rente vergoed omdat de aanslag een dagtekening heeft na 30 juni 2013 en de Belastingdienst meer dan drie maanden nodig heeft gehad voor het opleggen van de voorlopige aanslag. Er wordt rente vergoed over de periode 1 juli 2013 tot zes weken na 15 augustus 2011.

*Artikel 30fb*

In het voorgestelde artikel 30fb van de AWR wordt geregeld in welke gevallen er belastingrente wordt vergoed of in rekening wordt gebracht wanneer er sprake is van een herziening van een voorlopige aanslag inkomstenbelasting of vennootschapsbelasting. Het instrument van herziening bestaat voor de inkomstenbelasting sinds 2010 (zie artikel 9.5 van de Wet IB 2001) en wordt bij het wetsvoorstel Overige fiscale maatregelen 2012 ook voor de vennootschapsbelasting ingevoerd met ingang van het belastingjaar 2012.

In dit artikel 30fb zijn de verschillende situaties die zich bij een herziening kunnen voordoen, uitgeschreven.

In het eerste lid gaat het om de situatie waarin een positieve voorlopige aanslag met een te betalen bedrag hoger wordt, dus nog positiever. Over het verschil tussen deze twee positieve bedragen wordt belastingrente in rekening gebracht vanaf 1 juli volgend op het belastingjaar tot zes weken na de dagtekening van de voorlopige aanslag waarin de resultaten van de herziening zijn opgenomen. Ook hier geldt de beperking van de renteperiode ingeval de inspecteur traag is geweest met het vaststellen van de herziening (vergelijk artikel 30f, derde lid).

Het tweede lid bepaalt dat indien een positieve voorlopige aanslag met een te betalen bedrag aan belasting lager wordt, dus minder positief, ter zake van de vermindering rente wordt vergoed ingeval de inspecteur traag is geweest in het vaststellen van de herziening naar aanleiding van een verzoek of een aangifte. Mocht in de eerdere voorlopige aanslag belastingrente zijn begrepen, wordt een evenredig deel van deze rente teruggegeven. Rente wordt niet vergoed als de inspecteur afwijkt van het verzoek en niet overeenkomstig het verzoek de voorlopige aanslag herziet.

In het derde lid wordt beschreven hoe de renteberekening plaatsvindt indien een voorlopige aanslag met een te betalen bedrag aan belasting wijzigt in een voorlopige aanslag met een terug te ontvangen bedrag aan belasting. De voorlopige aanslag gaat dus “door de nul”. Zo in de eerdere voorlopige aanslag belastingrente is begrepen, wordt deze teruggegeven. Over het verschil in belasting, dus de teruggaaf aan belasting, wordt geen belastingrente vergoed, tenzij wordt voldaan aan de voorwaarden uit artikel 30fa, eerste lid, van de AWR: de inspecteur is “te traag geweest” met de vaststelling van de herziening overeenkomstig het door de belastingplichtige ingediende verzoek.

Het vierde lid ziet op voorlopige aanslagen die voorheen negatief waren (dus met een terug te geven bedrag aan belasting) en die na herziening positief worden en dus voor het verschil leiden tot een te betalen bedrag. Met betrekking tot het verschil tussen het negatieve bedrag en het positieve bedrag na herziening wordt belastingrente in rekening gebracht ingeval de herziening wordt vastgesteld na zes maanden na afloop van het belastingjaar. Stel de voorlopige aanslag was aanvankelijk 100 negatief en is na herziening 200 positief, dan leidt de herziening tot een te betalen bedrag van 300; over deze 300 wordt dan de in rekening te brengen belastingrente berekend vanaf zes maanden na afloop van het belastingjaar (ongeacht wanneer de eerdere voorlopige aanslag is vastgesteld). Ook hier geldt dat de renteperiode – die aanvangt zes maanden na afloop van het belastingjaar - wordt beperkt indien de inspecteur ‘te traag is geweest’ met de vaststelling van de herziening.

Het vijfde lid heeft betrekking op de herziening van een voorlopige aanslag die negatief is tot een voorlopige aanslag die minder negatief is. Met betrekking tot het verschil tussen de negatieve bedragen wordt belastingrente in rekening gebracht ingeval de herziening wordt vastgesteld na zes maanden na afloop van het belastingjaar. Stel de voorlopige aanslag was aanvankelijk 100 negatief en is na herziening 25 negatief, dan leidt de herziening tot een te betalen bedrag van 75; over deze 75 wordt dan de in rekening te brengen belastingrente berekend vanaf zes maanden na afloop van het belastingjaar (ongeacht wanneer de eerdere voorlopige aanslag is vastgesteld). Ook hier geldt dat de renteperiode – die aanvangt zes maanden na afloop van het belastingjaar - wordt beperkt indien de inspecteur ‘te traag is geweest’ met de vaststelling van de herziening.

In het zesde lid gaat het om een negatieve voorlopige aanslag die door middel van een herziening nog negatiever wordt. De belastingplichtige krijgt in deze situatie dus een belastingteruggaaf. In dit geval wordt belastingrente vergoed als wordt voldaan aan de situatie in artikel 30fa, eerste lid: de herziening wordt naar aanleiding van een verzoek of aangifte vastgesteld na zes maanden na afloop van het belastingjaar en de inspecteur is “traag geweest” met de vaststelling van de herziening.

Het zevende lid regelt dat bij een herziening van een positieve voorlopige aanslag tot een voorlopige aanslag met een minder positief bedrag of een negatief bedrag en bij een herziening van een voorlopige aanslag met een negatief bedrag tot een voorlopige aanslag met een groter negatief bedrag er geen rente zal worden vergoed als de herziening het gevolg is van een bezwaar- of beroepsprocedure. In deze situaties wordt eerder in rekening gebrachte rente wel evenredig verminderd.

*Artikel 30fe*

In artikel 30fe van de AWR wordt geregeld dat bij een vermindering van een aanslag of navorderingsaanslag naar aanleiding van een bezwaarschrift of een gerechtelijke procedure er geen rente wordt vergoed. Mocht eerder belastingrente in rekening zijn gebracht, dan wordt die rente wel gecorrigeerd. Aan de hand van het volgende voorbeeld wordt dit toegelicht (onderdelen e en f van het voorbeeld).

*Uitgebreid voorbeeld - Belastingplichtige X voor de inkomstenbelasting - betreft belastingjaar 2012.*

a. Voorlopige aanslag 29 februari 2012 (hierna VA 1): te betalen belasting € 100 000.

*Uitwerking*: geen belastingrente omdat VA1 is opgelegd vóór 1 juli 2013 (artikel 30f, eerste lid).

b. Op 1 februari 2013 vraagt X uitstel voor de inlevering aangifte 2012 tot 1 oktober 2013. Bij dit uitstel geeft hij een berekende schatting van zijn inkomen in 2012. Deze schatting leidt tot een belastingschuld van € 115 000. Inspecteur verleent uitstel tot 1 oktober 2013 en legt op 1 mei 2013 een herziening voorlopige aanslag op (VA 2) met een te betalen bedrag van € 15 000.

*Uitwerking*: geen belastingrente omdat VA2 is opgelegd vóór 1 juli 2013 (artikel 30f, eerste lid).

c. Op 20 september 2013 doet X aangifte. Volgens deze aangifte is de belastingschuld over 2012 € 120 000. Na aftrek van VA1 en VA2 resteert een te betalen bedrag van € 5000. Op 1 november legt de inspecteur naar aanleiding van deze aangifte een herziene voorlopige aanslag op (VA3) met een te betalen bedrag van € 5000.

*Uitwerking*: belastingrente over € 5000 met als renteperiode 1 juli 2013 tot en met 1 november plus zes weken (betalingstermijn) = 13 december 2013 (artikel 30fb, eerste lid).

d. Op 1 juni 2014 legt de inspecteur de definitieve aanslag over 2012 op. Hij heeft een correctie aangebracht, met als gevolg dat de belastingschuld over 2012 uiteindelijk € 150 000 bedraagt. Na aftrek van de voorlopige aanslagen luidt het te betalen bedrag derhalve € 30 000.

*Uitwerking*: belastingrente over € 30 000 met als renteperiode 1 juli 2013 tot en met 1 juni 2014 plus zes weken = 13 juli 2014 (artikel 30fc, tweede lid).

e. Op 1 juli 2014 maakt X bezwaar tegen de correctie. De ontvanger verleent uitstel van betaling. De inspecteur komt bij uitspraak op bezwaar van 1 november 2014 gedeeltelijk tegemoet aan het bezwaar. Hij verlaagt de aanslag met € 20 000.

*Uitwerking*: De aanslag wordt verminderd naar aanleiding van het bezwaar. Een evenredig deel van de eerder in rekening gebrachte belastingrente wordt verminderd (artikel 30fe, eerste lid, in verbinding met 30fb, tweede lid: de eerder in rekening gebrachte belastingrente wordt verminderd met 20/30 deel). Er wordt geen belastingrente vergoed. Omdat de aanslag nog openstaat en de € 20 000 hierop wordt afgeboekt, zal de ontvanger over dit bedrag geen invorderingsrente berekenen, dit is zo bepaald in artikel 28, eerste lid, laatste gedeelte, van de IW 1990.

f. Op 1 december 2014 gaat X in beroep bij de Rechtbank. Hij vraagt de ontvanger om uitstel van betaling. Bij uitspraak van 1 mei 2015 beslist de rechter dat de aanslag nog moet worden verminderd met € 7000.

*Uitwerking*: De aanslag wordt verminderd naar aanleiding van de uitspraak van de rechter. Een evenredig deel van de eerder in rekening gebrachte belastingrente wordt verminderd (artikel 30fe, eerste lid, in verbinding met 30fb, tweede lid: de eerder in rekening gebrachte belastingrente wordt verminderd met 7/30 deel). Er wordt geen belastingrente vergoed. Ingevolge artikel 28, eerste lid, van de IW 1990 wordt voor genoemd 7/30 deel geen invorderingsrente in rekening gebracht.

g. Navordering - Op 1 juni 2016 wordt 25 000 euro nagevorderd (dagtekening navorderingsaanslag 1 juni).

*Uitwerking*: belastingrente over € 25 000 met als renteperiode 1 juli 2013 tot en met 12 juli 2016 (artikel 30fc, tweede lid, is van toepassing).

Artikel XXVIII, onderdeel E (artikel 30g van de Algemene wet inzake rijksbelastingen)

In artikel 30g van de AWR wordt bepaald wanneer er rente in rekening wordt gebracht bij de erfbelasting. Dit artikel toont veel overeenkomsten met de huidige heffingsrentebepalingen voor de erfbelasting. In het tweede lid wordt het tijdvak waarover de belastingrente wordt berekend opgenomen. Voorgesteld wordt dit voortaan in alle situaties te laten eindigen op de dag voorafgaand aan de dag waarop de aanslag invorderbaar is ingevolge artikel 9 van de IW 1990.

In het derde lid wordt tevens voorzien in de maximale periode waarover belastingrente in rekening kan worden gebracht na de ontvangst van een verzoek of de aangifte als de belastingaanslag overeenkomstig dit verzoek of deze aangifte wordt vastgesteld.

In het vierde lid wordt geregeld dat de ter zake van een belastingaanslag gerekende belastingrente evenredig wordt verminderd indien deze aanslag als gevolg van een bezwaar- of beroepsprocedure wordt verminderd of vernietigd. Dit geldt ook als er sprake is van een belastingaanslag die ambtshalve wordt verminderd.

Bij de erfbelasting wordt nimmer bealstingrente vergoed.

Artikel XXVIII, onderdeel F (artikel 30h van de Algemene wet inzake rijksbelastingen)

Voor de belastingen, opgesomd in artikel 30h, eerste lid, van de AWR verandert er voor het in rekening brengen van belastingrente weinig in vergelijking tot de huidige situatie wanneer er heffingsrente in rekening wordt gebracht. Het tijdvak waarover de rente wordt berekend, loopt van de dag volgend op het kalender- of boekjaar waarop de nageheven belasting betrekking heeft en eindigt op de dag voorafgaande aan die waarop de naheffingsaanslag ingevolge artikel 9 van de IW 1990 invorderbaar is.

De grondslag voor de berekening van de belastingrente is de nageheven belasting. In het derde lid wordt bepaald dat indien de naheffingsaanslag het gevolg is van een vrijwillige verbetering van een aangifte die binnen drie maanden na het einde van het kalender- of boekjaar is gedaan, er geen belastingrente in rekening wordt gebracht. Wordt de belasting te laat betaald, maar voordat er een naheffingsaanslag wordt vastgesteld, dan wordt er belastingrente in rekening gebracht overeenkomstig het eerste en tweede lid van dit artikel met als grondslag de te laat betaalde belasting. Bij te late betaling wordt geen belastingrente in rekening gebracht als de te late betaling plaatsvindt binnen drie maanden na afloop van het boek- of kalenderjaar waarop de te laat betaalde belasting betrekking heeft.

Het vijfde lid bepaalt dat de ter zake van een naheffingsaanslag in rekening gebrachte belastingrente evenredig wordt verminderd indien deze aanslag als gevolg van een bezwaar- of beroepsprocedure wordt verminderd of vernietigd. Dit geldt ook als er sprake is van een naheffingsaanslag die ambtshalve wordt verminderd.

Artikel XXVIII, onderdeel G (artikelen 30ha en 30hb van de Algemene wet inzake rijksbelastingen)

*Artikel 30ha*

In artikel 30ha van de AWR wordt geregeld wanneer belastingrente wordt vergoed bij de in artikel 30h van de AWR opgesomde belastingen. Het eerste lid bepaalt dat belastingrente wordt vergoed als een teruggaafbeschikking niet binnen acht weken na ontvangst van een verzoek om een teruggaafbeschikking is vastgesteld. Het tijdvak waarover de belastingrente wordt berekend, vangt aan acht weken na ontvangst van het verzoek en eindigt veertien dagen na de dagtekening van de teruggaafbeschikking. Er geldt echter – net als in de huidige heffingsrenteregeling- een drempelperiode van 3 maanden als gevolg waarvan de renteperiode niet eerder aanvangt dan op 1 april na afloop van het kalenderjaar. De renteperiode eindigt veertien dagen na de dagtekening van de teruggaafbeschikking. Deze termijn van veertien dagen is het spiegelbeeld van de betalingstermijn zoals die op grond van artikel 9 van de IW 1990 geldt voor een naheffingsaanslag. Het voorgaande is ook van toepassing op de renteperiode die geldt voor de situaties van het tweede en derde lid van artikel 30ha van de AWR.

Artikel 30ha, tweede lid, regelt dat er ook belastingrente wordt vergoed als er recht ontstaat op een teruggaaf die verband houdt met een eerder door de inspecteur ingenomen standpunt over de hoogte van de verschuldigde belasting. Het betreft hier uitsluitend situaties waarin de belanghebbende het niet eens is met de hoogte van de aangifte- en afdrachtverplichting die het gevolg is van het standpunt van de inspecteur en daarom bezwaar maakt tegen de eigen aangifte. Het tijdvak loopt in deze situatie van de dag na de voldoening of afdracht van de belasting tot veertien dagen na de dagtekening van de teruggaafbeschikking.

Ook als er sprake is van een afwijzende beschikking op een verzoek om een teruggaaf die later wordt vervangen door een teruggaafbeschikking, wordt belastingrente vergoed, zo bepaalt het derde lid van artikel 30ha van de AWR. De belastingrente wordt berekend over het tijdvak dat aanvangt acht weken na de ontvangst van het verzoek om de teruggaaf en eindigt veertien dagen na de dagtekening van de teruggaafbeschikking.

*Artikel 30hb*

Voor de hoogte van het percentage van de belastingrente wordt aangesloten bij de wettelijke rente voor niet-handelstransacties. Dit percentage wordt ingevolge artikel 6:120, eerste lid, van het Burgerlijk Wetboek bepaald bij algemene maatregel van bestuur.[[7]](#footnote-7)

Aanpassing van het percentage van de wettelijke rente geschiedt, voor zover nodig, halfjaarlijks per 1 januari en per 1 juli door bij de herfinancieringsrente (peildatum ultimo oktober respectievelijk ultimo april) van de Europese Centrale Bank 2,25 procentpunt op te tellen. Om al te grote veranderingen te vermijden wordt een verlaging of verhoging beperkt tot maximaal 2 procentpunten. Er vindt een afronding plaats van halven of meer naar boven en overigen naar beneden.

Artikel XXIX

Artikel XXIX, onderdelen A, B en C (artikelen 2, 22 en 25 van de Invorderingswet 1990)

De wijzigingen van de artikelen 2, 22 en 25 van de IW 1990 houden verband met de voorgestelde vervanging van de regeling van de heffingsrente door die van de belastingrente. Deze vervanging is toegelicht bij de wijziging van artikel 30f van de AWR (artikel XXVIII, onderdeel C).

Artikel XXIX, onderdeel E (artikel 28 van de Invorderingswet 1990)

Artikel 28 van de IW 1990 ziet op het in rekening brengen van invorderingsrente aan belastingschuldigen. Het eerste lid bepaalt dat bij overschrijding van de enige of laatste betalingstermijn van de belastingaanslag invorderingsrente in rekening wordt gebracht over het op de belastingaanslag openstaande bedrag. Wordt er met de belastingaanslag een belastingaanslag verrekend die betrekking heeft op dezelfde belasting en hetzelfde tijdvak, dan wordt er ter zake van deze verrekening geen invorderingsrente in rekening gebracht.

Het tijdvak waarover de invorderingsrente enkelvoudig wordt berekend vangt aan op de dag na de dag waarop de belastingaanslag invorderbaar is volgens artikel 9 van de Invorderingwet 1990 en eindigt op de dag voorafgaand aan die van de betaling. Is er sprake van versnelde invordering, zoals bedoeld in artikel 10 van de IW 1990, dan wordt geen rekening gehouden met deze versnelde invordering en blijft het tijdvak voor de renteberekening zoals opgenomen in de eerste volzin van het tweede lid.

Is er aan de belastingschuldige uitstel van betaling verleend krachtens de in het derde lid opgesomde leden van artikel 25 van de IW 1990 of op grond van artikel 224 van het Communautair Douanewetboek, dan wordt geen invorderingsrente in rekening gebracht over de periode waarvoor dit uitstel is verleend. Wordt het door de ontvanger verleende uitstel beëindigd, of vindt betaling niet plaats binnen de termijn waarvoor uitstel van betaling is verleend, dan wordt in afwijking van het derde lid wel invorderingsrente in rekening gebracht. Het tijdvak waarover in deze gevallen invorderingsrente in rekening wordt gebracht, wordt bepaald bij algemene maatregel van bestuur.

Artikel XXIX, onderdeel F (artikelen 28a en 28b van de Invorderingswet 1990)

*Artikel 28a*

Het vergoeden van invorderingsrente wordt geregeld in artikel 28a van de IW 1990. Het eerste lid bepaalt dat indien de ontvanger een uit te betalen bedrag niet binnen zes weken na de dagtekening van de daartoe strekkende belastingaanslag of beschikking, uitbetaald aan de belastingplichtige, er invorderingsrente wordt vergoed.

Het tijdvak waarover de invorderingsrente enkelvoudig wordt berekend vangt op grond van het tweede lid aan op de dag na de dagtekening van de tot uitbetaling strekkende belastingaanslag of beschikking en eindigt op de dag voorafgaand aan die van de betaling. Is er reeds belastingrente vergoed over een gedeelte van deze periode, dan wordt ingevolge de tweede volzin van dat lid over deze dagen geen invorderingsrente vergoed.

Indien het aan de belastingplichtige is te wijten dat de uitbetaling niet op tijd heeft plaatsgevonden, deze heeft bijvoorbeeld een verkeerd rekeningnummer doorgegeven, dan wordt op grond van het derde lid geen invorderingsrente vergoed.

Het vierde lid bepaalt dat er geen invorderingsrente wordt vergoed als er sprake is van een voorlopige (conserverende) aanslag inkomstenbelasting of vennootschapsbelasting waarvan het aanslagbiljet een dagtekening heeft die ligt in het jaar waarover deze is vastgesteld.   
In het vijfde lid wordt een afwijkende termijn van 3 maanden opgenomen wanneer het de terugbetaling betreft van rechten bij invoer als bedoeld in titel VII, hoofdstuk 5, van het Communautair Douanewetboek.

*Artikel 28b*

Het eerste lid van artikel 28b van de IW 1990 ziet op de situatie waarin een belastingaanslag wordt herzien of verminderd terwijl eerder een verzoek om uitstel van betaling van deze aanslag door de Belastingdienst is afgewezen. Heeft de belastingschuldige een verzoek om uitstel van betaling gedaan met betrekking tot het door hem bestreden bedrag en is dit verzoek om uitstel door de ontvanger bij beschikking afgewezen, dan wordt er invorderingsrente vergoed over het terug te geven bedrag.

Het tijdvak waarover de invorderingsrente wordt vergoed, is opgenomen in het tweede lid. Het tijdvak vangt aan op de dag na de dag waarop de belastingaanslag ingevolge artikel 9 van de IW 1990 invorderbaar is en eindigt zes weken na de dagtekening van de vermindering of de herziening.

Artikel XXIX, onderdeel G (artikel 29 van de Invorderingswet 1990)

Artikel 29 van de IW 1990 regelt de hoogte van de invorderingsrente. Het niveau van de invorderingsrente is gelijk aan dat van de belastingrente. De hoogte van de belastingrente is toegelicht in artikel XXVIII, onderdeel G (toelichting op artikel 30hb van de AWR).

Artikel XXX

Artikel XXX, onderdelen A en B (artikelen 27 en 30 van de Algemene wet inkomensafhankelijke regelingen)

De wijzigingen van de artikelen 27 en 30 van de Wet Algemene wet inkomensafhankelijke regelingen houden verband met de voorgestelde vervanging van de regeling van de heffingsrente door die van de belastingrente. Deze vervanging is toegelicht bij de wijziging van artikel 30f van de AWR (artikel XXVIII, onderdeel C).

Artikel XXXI

Artikel XXXI (artikelen 73, 80, 100 en 101 van de Mijnbouwwet)

De wijzigingen van de artikelen 73, 80, 100 en 101 van de Mijnbouwwet houden verband met de vervanging van de regeling van de heffingsrente door die van de belastingrente en de wijzigingen van de regeling van de invorderingsrente. De vervanging van de regeling heffingsrente door de regeling belastingrente is toegelicht bij de wijziging van artikel 30f van de AWR. De wijzigingen in de regeling invorderingsrente zijn toegelicht bij de wijzigingen van de artikelen 28 en 29 van de IW 1990 (artikel XXIX, onderdelen E en G).

Artikel XXXII

Artikel XXXII (artikel 7 van de Natuurschoonwet 1928)

De wijziging van artikel 7 van de Natuurschoonwet 1928 houdt verband met de vervanging van de regeling van de heffingsrente door die van de belastingrente. Deze vervanging is toegelicht bij de wijziging van artikel 30f van de AWR (artikel XXVIII, onderdeel C).

Artikel XXXIII

Artikel XVI (artikel 50 van de Zorgverzekeringswet)

Het onderhavige artikel betreft een wijziging van artikel 50 van de Zorgverzekeringswet zoals dat artikel na inwerkingtreding van de Wet uniformering loonbegrip vorm krijgt. De wijziging houdt verband met de vervanging van de regeling van de heffingsrente door die van de belastingrente, welke is toegelicht bij de wijziging van artikel 30f van de AWR (artikel XXVIII, onderdeel C).

Artikel XXXIV

Artikel XXXIV (overgangsrecht vervanging heffingsrente door belastingrente)

In dit artikel is overgangsrecht opgenomen ter zake van de vervanging van de regeling van de heffingsrente door die van de belastingrente. Zo blijft bijvoorbeeld voor een aanslag inkomstenbelasting die wordt vastgesteld in 2013 en die betrekking heeft op het kalenderjaar 2011, het regime ter zake van de heffingsrente van toepassing. Met betrekking tot aanslagen inkomstenbelasting 2012 of later geldt het regime van de belastingrente.

Betreft het een aanslag vennootschapsbelasting over een boekjaar dat is aangevangen vóór 1 januari 2012, dan blijft voor die aanslag het regime van de heffingsrente gelden. Voor boekjaren die aanvangen op 1 januari 2012 of later, geldt geen overgangsrecht en geldt derhalve het regime van de belastingrente.

Voor de invorderingsrente geldt het percentage van de wettelijke rente vanaf 2013 ook voor belastingaanslagen van jaren vóór 2013, met dien verstande dat de wettelijke rente wordt berekend vanaf 1 januari 2013, en dat voor de renteperiode daarvoor het rentepercentage van toepassing is dat bij ministeriële regeling is vastgesteld.

Artikel XXXV

Artikel XXXV (artikel IIIbis van het Belastingplan 2011)

In verband met de afschaffing van de levensloopregeling dient de in artikel IIIbis, onderdeel D, van het Belastingplan 2011 opgenomen wijzigingsopdracht te worden aangepast, omdat daarin nog wordt verwezen naar een bepaling waarin de levensloopverlofkorting is opgenomen.

Artikel XXXVI

Artikel XXXVI, onderdelen A en B (artikelen III en XXX van de Wet uniformering loonbegrip)

De bepalingen in artikel III, onderdeel A, onder 1, en onderdeel J, onder 4 en onder 6, artikel XXX, onderdeel F, onder 4 en artikel XXX, onderdeel I, onder 4, van de Wet uniformering loonbegrip zijn wijzigingsbepalingen van artikelen die ingevolge het onderhavige wetsvoorstel worden gewijzigd, te weten de artikelen 11, eerste lid, onderdeel j, en 22a, derde en zesde lid, van de Wet LB 1964 en de artikelen 8.11, derde lid, en 10.7, zesde lid, van de Wet IB 2001, en in verband daarmee moeten worden aangepast. De aanpassing is slechts van technische aard.

Artikel XXXVIII

Artikel XXXVIII (inwerkingtreding)

Het wetsvoorstel treedt ingevolge het eerste lid van artikel XXXVIII in werking met ingang van 1 januari 2012.

Het eerste lid, onderdelen a, b en c, regelt dat de in die onderdelen genoemde wijzigingen eerst worden toegepast nadat de inflatiecorrectie van artikel 10.1 van de Wet IB 2001, onderscheidenlijk de artikelen 20a, tweede lid, en 20b, tweede lid, van de Wet LB 1964 en artikel 22d van de Wet LB 1964, voor het kalenderjaar 2012 toepassing heeft gevonden.

Ingevolge het eerste lid, onderdelen d en e, krijgen de in artikel X, onderdelen L, onder 3, M, onder 3, en Q, opgenomen bepalingen met betrekking tot overnameschulden geen materieel terugwerkende kracht.

Ingevolge het eerste lid, onderdeel f, vinden de in artikel X opgenomen wijzigingen met betrekking tot de vennootschapsbelasting voor het eerst toepassing met betrekking tot boekjaren die aanvangen op of na 1 januari 2012.

Ingevolge het tweede lid werkt artikel XVI terug tot en met 15 juni 2011, zijnde de datum waarop vooruitlopend op wetgeving het tarief voor woningen in de overdrachtsbelasting bij beleidsbesluit is verlaagd naar 2 procent.

De intrekking van het Eurovignet en de bijbehorende dekking daarvan in de motorrijtuigenbelasting (artikelen XX en XXI) treden ingevolge het derde lid in werking op een bij koninklijk besluit te bepalen tijdstip. De beoogde inwerkingtredingsdatum is 1 januari 2013, de inwerkingtreding op een bij koninklijk besluit te bepalen tijdstip is echter noodzakelijk om flexibiliteit te kunnen betrachten. De belasting wordt immers geheven op basis van een verdrag met meerdere landen en de uitvoering van de heffing is gedeeltelijk in handen van een externe serviceprovider waarmee een gecompliceerd contract is gesloten. Dit maakt het feitelijke tijdstip van de inwerkingtreding onzeker.

De in artikel XXXIII opgenomen wijziging van artikel 50 van de Zorgverzekeringswet treedt ingevolge het derde lid eveneens in werking op een bij koninklijk besluit te bepalen tijdstip. Dit houdt verband met het feit dat de wijziging van genoemd artikel 50 betrekking heeft op de tekst van dit artikel zoals dit vorm krijgt in de Wet uniformering loonbegrip die ook op een bij koninklijk besluit te bepalen tijdstip in werking treedt.

De Minister van Financiën,

De Staatssecretaris van Financiën,

1. Zie arrest van het HvJ EU van 16 juli 1998, zaak C-264/96 (ICI), BNB 1998/420, en arrest van het HvJ EU van 12 september 2006, zaak C-196/04 (Cadburry Schweppes), BNB 2007/54. [↑](#footnote-ref-1)
2. Mededeling van de Europese Commissie, COM(2007) 785 def. [↑](#footnote-ref-2)
3. Besluit van 4 april 2011, nr. BLKB2011/511M (Stcrt. 9808). [↑](#footnote-ref-3)
4. Zie artikel 4.5a van de Wet IB 2001. [↑](#footnote-ref-4)
5. Zie HvJ EU 12 december 2006, zaak C-446/04, (Test Claimants in the FII Group Litigation), BNB 2007/130 en HvJ EU 20 mei 2008, zaak C-194/06, (Orange European Smallcap Fund NV), BNB 2008/290. [↑](#footnote-ref-5)
6. Zie HvJ EU 18 december 2007, zaak C-101/05 (Skatteverket tegen A), Jurispr. 2007, blz. l-11531. [↑](#footnote-ref-6)
7. Koninklijk Besluit van 18 januari 1971 (Stb. 27), laatstelijk gewijzigd bij Koninklijke besluit van 23 juni 2011 (Stb. 317). [↑](#footnote-ref-7)