**Wijziging van enkele belastingwetten en enige andere wetten (Belastingplan 2017)**

**Memorie van toelichting**

**Inhoudsopgave**

[I. ALGEMEEN 2](#_Toc461645944)

[1. Inleiding 2](#_Toc461645945)

[2. Samenstelling pakket Belastingplan 2017 3](#_Toc461645946)

[3. Opzet algemeen deel 4](#_Toc461645947)

[4. Inkomensbeleid 4](#_Toc461645948)

[5. Constructiebestrijding en aanpak belastingontwijking 9](#_Toc461645949)

[5.1. Maatregelen box 2-beleggen in vrijgestelde beleggingsinstellingen 10](#_Toc461645950)

[5.2. Beperking reikwijdte toerekeningsstop afgezonderde particuliere vermogens 12](#_Toc461645951)

[5.3. Innovatiebox 15](#_Toc461645952)

[5.4. Wijziging van enkele specifieke renteaftrekbeperkingen 28](#_Toc461645953)

[6. Stimulering start-ups 35](#_Toc461645954)

[7. Verlenging van de eerste tariefschijf van de vennootschapsbelasting 36](#_Toc461645955)

[8. Maatregelen als gevolg van jurisprudentie 37](#_Toc461645956)

[8.1. Teruggaaf dividendbelasting voor niet-ingezetenen en heffingvrij vermogen voor buitenlands belastingplichtigen 37](#_Toc461645957)

[8.2. Bouwterreinen in de btw 38](#_Toc461645958)

[8.3. Wijziging btw-vrijstelling voor watersportorganisaties 39](#_Toc461645959)

[9. Exportheffing afvalstoffenbelasting 40](#_Toc461645960)

[10. Budgettaire aspecten 41](#_Toc461645961)

[11. EU-aspecten 44](#_Toc461645962)

[12. Uitvoeringskosten Belastingdienst 45](#_Toc461645963)

[13. Gevolgen voor bedrijfsleven en burger 45](#_Toc461645964)

[14. Advies en consultatie 46](#_Toc461645965)

[II. ARTIKELSGEWIJZE TOELICHTING 47](#_Toc461645966)

# I. ALGEMEEN

### Inleiding

Het gaat na een aantal moeilijke jaren weer beter met de Nederlandse economie. Dit betekent niet dat alle problemen nu zijn opgelost. Het kabinet blijft zich inzetten om alle Nederlanders te laten profiteren van het economisch herstel, het belastingstelsel moet en kan eenvoudiger en de aanpak van belastingontwijking blijft aandacht vragen. Daarom gaat het kabinet door op de ingeslagen weg: het kabinet brengt de koopkracht in evenwicht, vereenvoudigt waar mogelijk en gaat ongewenst gebruik van fiscale regels tegen.

**Koopkracht**

Vorig jaar heeft het kabinet ruimte gevonden om met het vijfmiljardpakket de werkgelegenheid te bevorderen en de koopkracht te verbeteren. Ook dit jaar leidt het Belastingplan tot een evenwichtige verbetering van de koopkracht. Ouderen en jongeren, eenverdieners en tweeverdieners, gezinnen en alleenstaanden zijn in 2017 over het algemeen weer beter af dan in 2016. Ook bedrijven, en dan met name het midden- en kleinbedrijf, krijgen een steuntje in de rug doordat de eerste tariefschijf van de vennootschapsbelasting wordt verlengd.

**Vereenvoudiging**

Een tweede belangrijke doelstelling van het pakket Belastingplan 2017 is het belastingstelsel verder te vereenvoudigen. Dat is evenals vorig jaar een hele opgave. Vereenvoudigen dwingt tot het maken van keuzes, terwijl ingewikkelder maken – door bijvoorbeeld allerlei specifieke regelingen toe te voegen – ongemerkt vanzelf lijkt te gaan. Deze regelingen worden geïntroduceerd met de beste bedoelingen, maar vergroten in de toekomst de kans op incidenten rondom belastingen en toeslagen. Voor de Belastingdienst is het daarom noodzakelijk dat doorlopend wordt gewerkt aan het vereenvoudigen van het belastingstelsel. Dat komt ook overeen met de wens van burgers en bedrijven, die behoefte hebben aan begrijpelijke regels, waardoor kosten en frustratie bespaard worden. Het kabinet heeft daarom begin dit jaar iedereen de gelegenheid gegeven voorstellen te doen voor praktische vereenvoudigingen van het belastingstelsel. Een aantal van de ontvangen ideeën is opgenomen in het pakket Belastingplan 2017, onder meer in het wetsvoorstel Fiscale vereenvoudigingswet 2017.

**Belastingontwijking**

Belasting betalen doet bijna niemand voor zijn plezier. Juist daarom is het belangrijk dat iedereen zijn bijdrage levert. Als enkelen door gebruikmaking van constructies geen of weinig belasting betalen, ervaart de rest dat als onrechtvaardig. Dit schaadt de belastingmoraal. Daarom zet het kabinet in het pakket Belastingplan 2017 stappen om belastingontwijking tegen te gaan. Belastingdruk is immers alleen te dragen als iedereen zijn deel bijdraagt. Zo neemt het kabinet maatregelen met betrekking tot arbitrage tussen box 2 en box 3, renteaftrek in de vennootschapsbelasting en de innovatiebox.

### Samenstelling pakket Belastingplan 2017

Het pakket Belastingplan bestaat ook dit jaar uit verschillende wetsvoorstellen. In het wetsvoorstel Belastingplan 2017 zijn maatregelen opgenomen die per 1 januari 2017 budgettair effect hebben, zoals maatregelen die raken aan de koopkracht van burgers. Daarnaast zijn in het wetsvoorstel Belastingplan 2017 maatregelen opgenomen die zijn gericht op het tegengaan van belastingontwijking in nationale en internationale verhoudingen. De andere wetsvoorstellen uit het pakket Belastingplan 2017 zijn het wetsvoorstel Overige fiscale maatregelen 2017, het wetsvoorstel Fiscale vereenvoudigingswet 2017, het wetsvoorstel Wet uitfasering pensioen in eigen beheer en overige fiscale pensioenmaatregelen, het wetsvoorstel Wet fiscale maatregelen rijksmonumenten en scholing en het wetsvoorstel Wet tijdelijk verlaagd tarief laadpalen met een zelfstandige aansluiting. In het wetsvoorstel Overige fiscale maatregelen 2017 zijn maatregelen opgenomen ten behoeve van het noodzakelijke onderhoud van het fiscale stelsel en andere maatregelen die meer technisch van aard zijn of die geen budgettaire gevolgen hebben. Het wetsvoorstel Fiscale vereenvoudigingswet 2017 bevat maatregelen waarmee een stap wordt gezet richting de noodzakelijke vereenvoudiging van het fiscale stelsel. In het wetsvoorstel Wet uitfasering pensioen in eigen beheer en overige fiscale pensioenmaatregelen is het voorstel opgenomen om het pensioen in eigen beheer uit te faseren. Daarnaast bevat dat wetsvoorstel enkele andere fiscale pensioenmaatregelen, die mede gericht zijn op het vereenvoudigen van de fiscale regelingen voor pensioenen. Het wetsvoorstel Wet tijdelijk verlaagd tarief laadpalen met een zelfstandige aansluiting brengt wijzigingen aan in de energiebelasting voor de transitie naar elektrisch rijden. Het wetsvoorstel Wet fiscale maatregelen rijksmonumenten en scholing bevat enkele maatregelen voor het structureel op orde brengen van de begroting van het Ministerie van Onderwijs, Cultuur en Wetenschap, waarmee ook de uitvoering door de Belastingdienst vereenvoudigd wordt.

Het onderhavige wetsvoorstel, het wetsvoorstel Overige fiscale maatregelen 2017, het wetsvoorstel Fiscale vereenvoudigingswet 2017, het wetsvoorstel Wet uitfasering pensioen in eigen beheer en overige fiscale pensioenmaatregelen en het wetsvoorstel Wet fiscale maatregelen rijksmonumenten en scholing zijn aan te merken als inhoudelijke verzamelwetsvoorstellen. De wetsvoorstellen voldoen aan de criteria in de Notitie Verzamelwetgeving.[[1]](#footnote-1) Bij het onderhavige wetsvoorstel is sprake van budgettaire samenhang. De opbrengst van bepaalde maatregelen wordt gebruikt als dekking voor andere maatregelen. Bij het wetsvoorstel Overige fiscale maatregelen 2017 is sprake van uitvoeringstechnische samenhang, waarbij voor de doelgroep of de Belastingdienst – voor zover mogelijk – gelijktijdige invoering op 1 januari 2017 gewenst is. Voor het wetsvoorstel Fiscale vereenvoudigingswet 2017 geldt dat de maatregelen een thematische samenhang hebben, nu deze maatregelen zijn gericht op het vereenvoudigen van het belastingstelsel voor de burger en de Belastingdienst. Ook voor het wetsvoorstel Wet uitfasering pensioen in eigen beheer en overige fiscale pensioenmaatregelen geldt dat de maatregelen een thematische samenhang kennen, omdat de maatregelen zien op de fiscale behandeling van oudedagsvoorzieningen. De maatregelen die zijn opgenomen in het wetsvoorstel Wet fiscale maatregelen rijksmonumenten en scholing hangen thematisch samen nu deze voorstellen zijn gericht op het op orde brengen van de begroting van het Ministerie van Onderwijs, Cultuur en Wetenschap. De onderdelen van de verschillende wetsvoorstellen zijn niet van een omvang of complexiteit dat een afzonderlijk wetsvoorstel gerechtvaardigd zou zijn.

### Opzet algemeen deel

De paragrafen in het algemeen deel van deze memorie zijn op onderwerp gerangschikt. Allereerst worden in paragraaf de maatregelen toegelicht die voortkomen uit de besluitvorming over het inkomensbeleid in augustus. Daarna wordt een toelichting gegeven op de overige in het wetsvoorstel Belastingplan 2017 opgenomen maatregelen. Paragraaf licht de maatregelen toe tegen constructies waarmee belasting ontweken of uitgesteld kan worden. De versoepeling van de gebruikelijkloonregeling voor innovatieve start-ups wordt toegelicht in paragraaf en de diverse maatregelen die voortvloeien uit jurisprudentie in paragraaf . Tot slot wordt in paragraaf de maatregel toegelicht waarmee het tarief van de exportheffing in de afvalstoffenbelasting op nul wordt gezet. Voor een nadere toelichting op de afzonderlijke maatregelen wordt verwezen naar de artikelsgewijze toelichting bij dit wetsvoorstel. Aan het slot van het algemeen deel van deze memorie wordt in een aantal paragrafen achtereenvolgens ingegaan op de budgettaire effecten, de EU-aspecten, de gevolgen voor de uitvoeringskosten van de Belastingdienst, de gevolgen voor burgers en bedrijfsleven en het resultaat van advies en consultatie van dit wetsvoorstel.

### Inkomensbeleid

De besluitvorming in augustus van dit jaar heeft geleid tot de volgende fiscale maatregelen op het vlak van het inkomensbeleid: een beperking van de uit eerdere wetgeving voortvloeiende verlenging van de derde schijf van de loon- en inkomstenbelasting, een verhoging van de maximale algemene heffingskorting, een beperking van de uit eerdere wetgeving voortvloeiende verhoging van de maximale arbeidskorting in combinatie met een lager startpunt van de afbouw en een verhoging van de ouderenkorting. Deze maatregelen worden hierna toegelicht. Er vindt ook een technische correctie plaats van de tarieven in de eerste en tweede schijf van de loon- en inkomstenbelasting, vanwege een corresponderende verlaging van de premie voor de Algemene nabestaandenwet. Deze technische correctie wordt in het artikelsgewijze deel van deze memorie toegelicht.

*Beperking van de verlenging van de derde schijf van de loon- en inkomstenbelasting*

In 2016 bedraagt de bovengrens van de derde schijf van de loon- en inkomstenbelasting € 66.421. Op grond van de Wet maatregelen woningmarkt 2014 II, het Belastingplan 2016 en de inflatiecorrectie zou deze bovengrens per 2017 worden verhoogd naar € 67.472. Voorgesteld wordt om deze bovengrens, nadat de hiervoor genoemde verhogingen zijn aangebracht en de indexatie heeft plaatsgevonden, met € 400 te verlagen. In dat geval eindigt de derde schijf van de loon- en inkomstenbelasting in 2017 bij een belastbaar inkomen uit werk en woning van € 67.072.

*Verhoging van de algemene heffingskorting*

In 2016 bedraagt de maximale algemene heffingskorting € 2242. Op grond van het Belastingplan 2014, het Belastingplan 2016 en de inflatiecorrectie zou de maximale algemene heffingskorting per 2017 worden verlaagd naar € 2206. Voorgesteld wordt de maximale algemene heffingskorting, nadat de hiervoor genoemde verlagingen zijn aangebracht en de indexatie heeft plaatsgevonden, met € 48 te verhogen. In dat geval bedraagt de maximale algemene heffingskorting voor 2017 € 2254.

In de hierna opgenomen grafiek is het verloop van de algemene heffingskorting in de jaren 2016 en 2017 weergegeven. Voor 2017 wordt zowel het verloop zonder Belastingplan 2017 (2017 was) als met Belastingplan 2017 (2017 wordt) getoond.

***Figuur 1: Verloop algemene heffingskorting 2016 en 2017***



In de hierna opgenomen tabel is zichtbaar hoe hoog de algemene heffingskorting bij een bepaald belastbaar inkomen in box 1 is in de jaren 2016 en 2017, voor en na de wijziging van de maximale algemene heffingskorting.

***Tabel 1: Hoogte algemene heffingskorting bij een bepaald belastbaar inkomen box 1 in 2016 en 2017 in €.***

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Inkomen | 2016 | 2017 was | 2017 wordt |
| 10000 | 2242 | 2206 | 2254 |
| 20000 | 2238 | 2205 | 2253 |
| 30000 | 1756 | 1741 | 1774 |
| 40000 | 1274 | 1276 | 1296 |
| 50000 | 792 | 812 | 817 |
| 60000 | 309 | 347 | 338 |
| 70000 | 0 | 0 | 0 |

*Beperking van de verhoging van de maximale arbeidskorting en wijziging van het startpunt van de afbouw van de arbeidskorting*

In 2016 bedraagt de maximale arbeidskorting € 3103. Op grond van het Belastingplan 2014, het Belastingplan 2016 en de inflatiecorrectie zou de maximale arbeidskorting per 2017 worden verhoogd naar € 3269. Voorgesteld wordt om de maximale arbeidskorting, nadat de hiervoor genoemde verhogingen zijn aangebracht en de indexatie heeft plaatsgevonden, met € 46 te verlagen. In dat geval bedraagt de maximale arbeidskorting in 2017 € 3223.

Naast deze aanpassing van de maximale arbeidskorting, wordt ook het startpunt van de afbouw van de arbeidskorting aangepast. In 2016 ligt het startpunt van de afbouw op € 34.015. Op grond van het Belastingplan 2015, het Belastingplan 2016 en de inflatiecorrectie zou dit startpunt per 2017 worden verlaagd naar € 33.944. Voorgesteld wordt het startpunt van de afbouw van de arbeidskorting, nadat de hiervoor genoemde verlagingen zijn aangebracht en de indexatie heeft plaatsgevonden, verder te verlagen met € 1500. In dat geval komt het startpunt van de afbouw van de arbeidskorting in 2017 op € 32.444 te liggen.

In de hierna opgenomen tabel is zichtbaar wat het startpunt en het eindpunt van de afbouw van de arbeidskorting is in de jaren 2016 en 2017, voor en na de wijzigingen die in dit wetsvoorstel opgenomen zijn.

***Tabel 2: Hoogte afbouwgrens arbeidskorting 2016 t/m 2017 in €.***

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  | 2016 | 2017 was | 2017 wordt |
| Startpunt afbouw | 34.015 | 33.944 | 32.444 |
| Eindpunt afbouwtraject | 111.590 | 124.750 | 121.972 |

In de hierna opgenomen grafiek is het verloop van de arbeidskorting in de jaren 2016 en 2017 weergegeven. Voor 2017 wordt zowel het verloop zonder Belastingplan 2017 (2017 was) als met Belastingplan 2017 (2017 wordt) getoond.

***Figuur 2: Verloop arbeidskorting 2016-2017***



In de hierna opgenomen tabel is zichtbaar hoe hoog de arbeidskorting bij een bepaald inkomen is in de jaren 2016 en 2017, voor en na de wijziging van de maximale arbeidskorting en het startpunt van de afbouw van de arbeidskorting.

***Tabel 3: Hoogte arbeidskorting bij een bepaald arbeidsinkomen in 2016 en 2017 in €.***

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Inkomen | 2016 | 2017 was | 2017 wordt |
| 10000 | 400 | 364 | 361 |
| 20000 | 3103 | 3238 | 3192 |
| 30000 | 3103 | 3269 | 3223 |
| 40000 | 2864 | 3051 | 2951 |
| 50000 | 2464 | 2691 | 2591 |
| 60000 | 2064 | 2331 | 2231 |
| 70000 | 1664 | 1971 | 1871 |
| 80000 | 1264 | 1611 | 1511 |
| 90000 | 864 | 1251 | 1151 |
| 100000 | 464 | 891 | 791 |
| 110000 | 64 | 531 | 431 |
| 120000 | 0 | 171 | 71 |
| 130000 | 0 | 0 | 0 |

*Verhoging ouderenkorting*

Op grond van het Belastingplan 2016 wordt de in die wet opgenomen verhoging van de ouderenkorting per 2016 van € 222 per 2017 grotendeels teruggedraaid. Het Belastingplan 2016 bevat namelijk een verlaging van de ouderenkorting per 2017 van € 114. Voorgesteld wordt om de ouderenkorting, nadat de hiervoor genoemde verlaging is aangebracht en de indexatie heeft plaatsgevonden, met € 215 te verhogen. In dat geval wordt de ouderenkorting per 2017 € 1292 (in 2016: € 1187) voor pensioengerechtigden met een verzamelinkomen van niet meer dan € 36.057. Met deze verhoging van de ouderenkorting wordt de koopkracht van pensioengerechtigden structureel verbeterd.

In de hierna opgenomen grafiek is het verloop van de ouderenkorting in de jaren 2016 en 2017 weergegeven, voor en na de in dit wetsvoorstel opgenomen verhoging van de ouderenkorting. Voor 2017 wordt zowel het verloop zonder Belastingplan 2017 (2017 was) als met Belastingplan 2017 (2017 wordt) getoond.

***Figuur 3: Verloop ouderenkorting 2016-2017***



*Overzicht van heffingskortingen, tarieven en schijven*

De in dit wetsvoorstel opgenomen fiscale maatregelen op het vlak van het inkomensbeleid zijn onderdeel van het totale lastenbeeld van het kabinet en komen tot uitdrukking in het koopkrachtbeeld. In de begroting van het Ministerie van Sociale Zaken en Werkgelegenheid wordt het koopkrachtbeeld voor 2017 weergegeven. In de hierna opgenomen tabel wordt voor de volledigheid een overzicht gegeven van de heffingskortingen, tarieven en schijven van de loon- en inkomstenbelasting in 2016 en 2017.

***Tabel 4: Overzicht heffingskortingen, schijven en tarieven loon- en inkomstenbelasting2016 en 2017***

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Heffingskortingen | Stand 2016 | Stand 2017 |
| Maximum algemene heffingskorting onder AOW-leeftijd | € 2.242 | € 2.254 |
| Maximum algemene heffingskorting boven AOW-leeftijd | € 1.145 | € 1.151 |
| Afbouwpercentage algemene heffingskorting | 4,822% | 4,787% |
| Minimale algemene heffingskorting onder AOW-leeftijd | € 0 | € 0 |
| Minimale algemene heffingskorting boven AOW-leeftijd | € 0 | € 0 |
| Maximum arbeidskorting | € 3.103 | € 3.223 |
| Afbouwpercentage arbeidskorting | 4% | 3,6% |
| Minimale arbeidskorting | € 0 | € 0 |
| Opbouwpercentage arbeidskorting  | 27,698% | 28,317% |
| Maximum inkomensafhankelijke combinatiekorting | € 2.769 | € 2.778 |
| Jonggehandicaptenkorting | € 719 | € 722 |
| Ouderenkorting (lagere inkomens) | € 1.187 | € 1.292 |
| Ouderenkorting (hogere inkomens) | € 70 | € 71 |
| Alleenstaande ouderenkorting | € 436 | € 438 |

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Schijven en grenzen | Stand 2016 | Stand 2017 |
| Einde eerste schijf | € 19.922 | € 19.982 |
| Einde tweede schijf geboren voor 1 januari 1946 | € 34.027 | € 34.130 |
| Einde tweede schijf geboren na 1 januari 1946 | € 33.715 | € 33.791 |
| Einde derde schijf | € 66.421 | € 67.072 |

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Gecombineerde tarief IB/LB[[2]](#footnote-2) | Stand 2016 | Stand 2017 |
| Tarief eerste schijf onder AOW-leeftijd | 36,55% | 36,55% |
| Tarief eerste schijf boven AOW-leeftijd | 18,65% | 18,65% |
| Tarief tweede schijf onder AOW-leeftijd | 40,40% | 40,80% |
| Tarief tweede schijf boven AOW-leeftijd | 22,50% | 22,90% |
| Tarief derde schijf  | 40,40% | 40,80% |
| Tarief vierde schijf | 52% | 52% |

### Constructiebestrijding en aanpak belastingontwijking

Een van de voortdurende aandachtspunten van het fiscale beleid van het kabinet is de aanpak van internationale belastingontwijking, waarbij tegelijkertijd eerlijke concurrentie en het behoud van banen in Nederland zeker moet worden gesteld. Daarnaast neemt het kabinet waar nodig nationale maatregelen tegen constructies waarmee belasting ontweken of uitgesteld kan worden. Ieder jaar komen nieuwe ontwijkingsconstructies aan het licht, die fiscale gevolgen hebben die niet door de wetgever zijn bedoeld. Dit leidt tot ondermijning van de belastingmoraal van burgers die niet de mogelijkheid hebben belasting te ontwijken. Daarom stelt het kabinet ook dit jaar voor om enkele maatregelen te treffen tegen belastingontwijking. In dit wetsvoorstel zijn de volgende maatregelen opgenomen die bijdragen aan dit kabinetsbeleid: maatregelen tegen box 2-beleggen in vrijgestelde beleggingsinstellingen (vbi’s), het beperken van de reikwijdte van de toerekeningsstop van afgezonderde particuliere vermogens (APV’s), de invoering van de nexusbenadering en aanpassing van de toegang bij de innovatiebox en de wijziging van enkele specifieke renteaftrekbeperkingen. Deze maatregelen worden hierna toegelicht.

#### Maatregelen box 2-beleggen in vrijgestelde beleggingsinstellingen

In een vbi kunnen beleggingen worden gehouden met een vrijstelling van vennootschapsbelasting (Vpb) voor de beleggingsresultaten. Voor een belastingplichtige kan het voordelig zijn om het overtollige vermogen uit zijn besloten vennootschap (bv) af te splitsen naar een vbi, zodat dit vermogen voortaan vrij van Vpb rendeert. Dit afsplitsen kan geruisloos, waardoor hij op dat moment in box 2 niet hoeft af te rekenen over de aanmerkelijkbelangclaim (ab-claim) op de aandelen in de bv. Ook kan het voor de belastingplichtige voordelig zijn om box 3-vermogen tijdelijk onder te brengen in een zogenoemde flits-vbi, waarin hij een aanmerkelijk belang heeft. Dat vermogen wordt dan tegen het einde van een bepaald jaar ondergebracht in die vbi en vervolgens in het begin van het tweede daaropvolgende jaar teruggehaald naar box 3. Dit vermogen wordt dan gedurende iets meer dan één jaar belast in box 2, met een vrijstelling van Vpb voor het behaalde rendement, terwijl dit vermogen twee jaar lang ook niet in box 3 belast wordt. In die periode valt namelijk twee keer de datum 1 januari, hetgeen de peildatum is voor de bepaling van de rendementsgrondslag van box 3. Op deze wijze kan tot bijna 50% van het rendement op dit vermogen onbelast blijven.

Een motie van de Tweede Kamerleden Bashir en Groot roept de regering op om met voorstellen te komen om sluiproutes te dichten waarmee box 2- en box 3-heffing kan worden uitgesteld of ontlopen.[[3]](#footnote-3) Zoals hiervoor beschreven, kan de belastingdruk op box 2-vermogen worden beperkt door vermogen waarop een ab-claim rust onder te brengen in een vbi. Box 3-heffing kan ontgaan worden door vermogen tijdelijk in box 2 te plaatsen door in een vbi te beleggen. Daarom stelt het kabinet drie maatregelen voor die het minder aantrekkelijk maken om via box 2 in een vbi te beleggen. De eerste maatregel is dat voortaan in box 2 afgerekend moet worden over de positieve ab-claim als een lichaam waarin de belastingplichtige een aanmerkelijk belang heeft de vbi-status verkrijgt. Door deze maatregel kan een ab-claim niet langer doorgeschoven worden naar het fiscaalvriendelijke regime van de vbi. Om anticipatie op deze maatregel te voorkomen, wordt voorgesteld deze maatregel met terugwerkende kracht tot en met Prinsjesdag 2016 in werking te laten treden. De tweede maatregel is dat box 3-vermogen dat ondergebracht wordt in een vbi waarin de belastingplichtige een aanmerkelijk belang heeft niet alleen belast wordt in box 2, maar ook belast blijft in box 3 als dit vermogen binnen achttien maanden weer terugkomt naar box 3. Door deze maatregel wordt de flits-vbi tegengegaan. Wel komt er een tegenbewijsregel zodat er geen dubbele belastingheffing plaatsvindt als de belastingplichtige aannemelijk kan maken dat er een zakelijke reden was om het vermogen binnen achttien maanden weer terug te halen naar box 3. De derde maatregel is het automatisch koppelen van het percentage van het forfaitaire rendement uit een vbi aan het voor dat jaar geldende percentage van de hoogste schijf in box 3. Deze maatregel en een aantal meer technische wijzigingen worden nader toegelicht in het artikelsgewijze deel van deze memorie.

Om te voorkomen dat belastingplichtigen als gevolg van deze wetswijziging vermogen gaan onderbrengen in een buitenlands beleggingslichaam waarvan geen of nauwelijks winstbelasting wordt geheven in plaats van in een vbi, wordt voorgesteld de hiervoor beschreven maatregelen ook te laten gelden voor vermogen dat in een dergelijk buitenlands beleggingslichaam wordt ondergebracht.

*Onderzochte alternatieven*

Het kabinet heeft ook twee andere maatregelen onderzocht die het minder aantrekkelijk maken om via box 2 in een vbi of in een buitenlands beleggingslichaam te beleggen. Die maatregelen worden hieronder beschreven.

Ten eerste betreft dit het in box 3 belasten van een aanmerkelijk belang in een vbi of in een buitenlands beleggingslichaam. Dit zou een inbreuk op het boxenstelsel betekenen, hetgeen zou leiden tot de nodige complexiteit. Daarnaast is het mogelijk om in een buitenlands beleggingslichaam activiteiten onder te brengen die met een relatief klein kapitaal, bijvoorbeeld door inzet van arbeid, een relatief hoge winst genereren. Deze relatief hoge winst zou dan onbelast blijven in box 2, terwijl in box 3 slechts belasting hoeft te worden betaald over het forfaitaire rendement over het relatief lage kapitaal. Het kabinet schat in dat hierop geconstrueerd gaat worden als deze maatregel genomen zou worden.

De tweede onderzochte maatregel betreft het niet toestaan van het in aanmerking nemen van een negatieve ab-claim bij de vervreemding van het aanmerkelijk belang in de vbi of in het buitenlands beleggingslichaam, met als gevolg dat onder omstandigheden in box 2 uiteindelijk niet het werkelijke rendement belast wordt, maar minimaal het rendement dat maximaal in box 3 in aanmerking moet worden genomen. Een negatieve ab-claim kan ontstaan doordat de belastingplichtige met een aanmerkelijk belang in een vbi of in een buitenlands beleggingslichaam jaarlijks een forfaitair rendement van 4%[[4]](#footnote-4) over de waarde in het economische verkeer in aanmerking moet nemen in box 2[[5]](#footnote-5) en de verkrijgingsprijs van de aandelen of winstbewijzen in de vbi of in het buitenlands beleggingslichaam wordt verhoogd met dit forfaitaire voordeel. Op het moment van daadwerkelijke vervreemding van de aandelen of winstbewijzen is inkomstenbelasting (box 2) verschuldigd over het verschil tussen de overdrachtsprijs en de (verhoogde) verkrijgingsprijs. Een eventueel ab-verlies dat daarbij kan ontstaan, kan onder de huidige wetgeving verrekend worden of in een belastingkorting worden omgezet.

Deze maatregel roept veel vragen op, zoals wat te doen indien in een bepaald jaar meer dividend wordt uitgekeerd dan in box 2 minimaal in aanmerking moet worden genomen of de vraag of in totaal meer belast mag worden dan het minimumrendement in box 2 als het werkelijke langjarige rendement van de vbi of van het buitenlands beleggingslichaam niet hoger is. Ook deze maatregel zou in ieder geval tot complexiteit leiden voor zowel de belastingplichtige als voor de Belastingdienst.

Gezien de complexiteit die de onderzochte maatregelen met zich meebrengen, heeft het kabinet ervoor gekozen deze maatregelen niet in te voeren.

#### Beperking reikwijdte toerekeningsstop afgezonderde particuliere vermogens

Met ingang van 1 januari 2010 worden het vermogen en het inkomen van een APV, bijvoorbeeld een trust of een (buitenlandse) particuliere stichting, belast bij de inbrenger van het vermogen (of bij zijn erfgenamen). Het kan gaan om inkomen uit werk en woning, inkomen uit aanmerkelijk belang of inkomen uit sparen en beleggen. Met de APV-wetgeving wordt beoogd geen ‘zwevend’, dat wil zeggen nergens belast, vermogen te laten bestaan.

In de APV-regeling is tevens een bepaling opgenomen om dubbele belastingheffing te voorkomen: de zogenoemde toerekeningsstop. Deze toerekeningsstop voorkomt dat over dezelfde vermogensbestanddelen zowel belasting bij het APV als bij de inbrenger van het vermogen wordt geheven. De bezittingen en schulden alsmede de opbrengsten en uitgaven waarvoor het APV wordt betrokken in een winstbelasting, worden dan niet bij de inbrenger in aanmerking genomen bij de heffing van inkomstenbelasting. Deze toerekeningsstop geldt alleen als het APV zelf in een naar Nederlandse maatstaven reële heffing naar de winst wordt betrokken (van ten minste 10% over een vergelijkbare grondslag).

De APV-regeling als zodanig blijkt in de praktijk effectief bij de aanpak van belastingconstructies. Alleen de toerekeningsstop werkt in de praktijk niet uit zoals hij bedoeld is. De toerekeningsstop is bedoeld om dubbele belastingheffing te voorkomen, maar is steeds meer een route om toerekening aan de inbrenger te voorkomen, terwijl in het buitenland effectief (praktisch) geen (winst)belasting wordt geheven. Dat blijkt uit de ervaringen zoals die de afgelopen jaren zijn opgedaan. Sommige buitenlandse belastingstelsels (bijvoorbeeld in Cyprus, Hongkong, Liechtenstein, Malta en Singapore) lenen zich er in het bijzonder voor om op de Nederlandse toerekeningsstop in te spelen. Door de toerekeningsstop wordt in dergelijke situaties per saldo (nagenoeg) geen belasting betaald, niet in Nederland en niet (of nauwelijks) in het land waar het APV is gevestigd. Dat is in strijd met de bedoeling van de wetgever. Bovendien kan de toerekeningsstop ertoe leiden dat de gebruikelijkloonregeling, de terbeschikkingstellingsregeling en de dividendbelasting, in strijd met de bedoeling van deze regelingen, niet van toepassing zijn.

Belastingconstructies met APV’s die dienen om de Nederlandse heffingsgrondslag uit te hollen, zijn het kabinet een doorn in het oog. Waar mogelijk bestrijdt de Belastingdienst dit soort belastingconstructies in de uitvoeringssfeer. Maar omdat de situaties zich in verschillende jurisdicties voordoen en naar de wetgeving van het desbetreffende land statutair bijvoorbeeld wel sprake kan zijn van een belastingheffing van 10%, maar op een ondoorzichtige manier de werkelijke belastingruk lager is, is bestrijding moeilijk en tijdrovend. Tevens lijkt bestrijding onder de huidige wetgeving vaak niet mogelijk in gevallen waarin ook bij een (relatief) lage heffing bij het APV sprake is van een naar Nederlandse maatstaven reële heffing naar de winst, bijvoorbeeld door toepassing van een deelnemingsvrijstelling of een buitenlands tarief van precies 10%, terwijl indien het vermogen en het inkomen niet zouden zijn ondergebracht in een APV bij de inbrenger een (fors) hogere heffing in de inkomstenbelasting zou hebben plaatsgevonden.

Voorgesteld wordt daarom om de reikwijdte van de toerekeningstop te beperken (zie hierna). Om het belang van dit voorstel te benadrukken worden hierna drie belastingconstructies met de toerekeningsstop beschreven. De situaties hebben met elkaar gemeen dat de toerekeningsstop bewust wordt opgezocht waarbij er de facto (bijna) geen (winst)belasting wordt betaald en waardoor sprake is van strijdigheid met doel en strekking van de regeling. Van een “echte” compenserende heffing van een winstbelasting op het niveau van het APV is immers geen sprake.

**1. Deelnemingsvrijstelling**

In de eerste situatie gaat het om een door de inbrenger gehouden aanmerkelijk belang in een vennootschap dat is of wordt ingebracht in een buitenlandse APV en dat bij dit APV een deelneming vormt. Voor winsten van het APV geldt een tarief van 10% of meer, maar de voordelen (zoals dividenden) die het APV uit de deelneming ontvangt, vallen onder een met de deelnemingsvrijstelling vergelijkbare vrijstelling. Deze situatie leidt tot een normaal tarief op het niveau van het APV maar met een grondslag van (bijna) nihil. Uitgaande van een vergelijking met de winstsfeer kan er echter wel sprake zijn van een naar Nederlandse begrippen reële heffing. De toerekeningsstop wordt alsdan op basis van de huidige wetgeving op zichzelf terecht toegepast, maar feitelijk wordt er (bijna) geen belasting betaald. Dit terwijl die voordelen wel belast zouden zijn in box 2 als het door het APV gehouden aandelenbelang toegerekend zou worden aan de inbrenger van het vermogen (of, anders gezegd, indien dit niet zou zijn ingebracht in een APV).

**2. In werkelijkheid wordt geen (reële) belasting betaald**

In deze situatie is er naar de wetgeving van het land waar de APV is gevestigd weliswaar sprake van onderworpenheid aan belasting naar de winst, maar in werkelijkheid wordt er in dat land geen of nauwelijks belasting betaald. Deze constructie doet zich in vele verschijningsvormen voor: bijvoorbeeld een teruggaaf van een (groot) deel van de belasting op een later moment waardoor de belastingdruk uiteindelijk (veel) lager is dan 10%, of afspraken met de buitenlandse belastingdienst waardoor er in werkelijkheid minder belasting betaald wordt dan de belasting die het APV volgens de wetgeving aldaar verschuldigd is. Ook kan het voorkomen dat het lijkt alsof er een naar Nederlandse maatstaven reële heffing is omdat het tarief 10% is, maar de belastinggrondslag (veel) kleiner is waardoor er toch geen sprake is van een reële heffing. In die gevallen is de toerekeningsstop onterecht toegepast, maar is opsporing en bestrijding door de Belastingdienst zeer bewerkelijk.

**3. Tarief van ten minste 10%**

Sommige landen spelen in op onder andere het Nederlandse APV-regime door de mogelijkheid te bieden om te opteren voor een belastingheffing van exact 10%. Dit tarief is namelijk net voldoende om de toerekeningsstop te activeren. Het maakt in deze landen niet uit of het APV wel of niet een onderneming uitoefent in materiële zin. Het optionele tarief van 10% kan dus ook toegepast worden als het APV enkel banktegoeden of aandelen houdt. Met een APV die is gevestigd in een dergelijk land kan dus op eenvoudige wijze op de toepassing van de toerekeningsstop worden ingespeeld, maar met deze heffing van exact 10% is de belastingheffing wel een stuk lager dan de heffing in Nederland wanneer de toerekeningsstop niet van toepassing zou zijn. Dit verschil in belastingdruk werkt structuren in de hand die fiscaal zijn gedreven.

Voor de Belastingdienst is het zeer bewerkelijk om gevallen waarbij sprake is van onterecht gebruik van de toerekeningsstop, die zich in verschillende jurisdicties voordoen, te signaleren, waardoor belastingheffing in Nederland waarschijnlijk in veel gevallen onterecht achterwege blijft. De constructies die opgezet worden vergen onevenredig veel capaciteit van de Belastingdienst om te doorgronden en – waar dit onder de huidige wetgeving mogelijk is – te bestrijden. In de bijlage van deze memorie zijn enkele voorbeelden van constructies opgenomen die de noodzaak van reparatie laten zien.

In 2009 adviseerde de Raad van State de toerekeningsstop niet in te voeren. De Raad achtte het enkele feit dat een belasting naar de winst wordt geheven niet toereikend voor rechtvaardiging van deze uitzondering op de APV-regeling, omdat dubbele belasting ook kan worden voorkomen door bij degene aan wie het vermogen wordt toegerekend de geheven winstbelasting te verrekenen als ware deze belasting een belasting naar het inkomen. De Raad adviseerde toen de bepaling waarin de toerekeningsstop is opgenomen opnieuw te bezien.[[6]](#footnote-6) De ervaringen van bijna zeven jaren APV-regeling leren dat de toerekeningsstop inderdaad een uitzondering is op de APV-regeling waar oneigenlijk gebruik of misbruik van wordt gemaakt. Bovendien wordt in de literatuur door sommige auteurs bepleit, dat behoefte bestaat aan een andere methode om dubbele belastingheffing te voorkomen.[[7]](#footnote-7)

Gezien het voorgaande stelt het kabinet voor om de reikwijdte van de toerekeningsstop te beperken en de voorkoming van dubbele belasting anders vorm te geven. Voorgesteld wordt om de toerekeningsstop alleen nog te laten gelden voor APV’s voor zover die een reële, actieve onderneming drijven. Zo wordt onder meer een dam opgeworpen tegen het op relatief eenvoudige wijze opzoeken van de toerekeningsstop via een passieve APV die als houdstermaatschappij fungeert. Flankerend aan dit voorstel zullen, voor de situaties waarin de toerekeningsstop niet van toepassing is, in het Besluit voorkoming dubbele belasting 2001 (Bvdb 2001) aanvullende voorkomingsregelingen worden getroffen om bij de Nederlandse belastingheffing van de inbrenger rekening te houden met daadwerkelijk in het buitenland betaalde belasting.[[8]](#footnote-8) Op grond van het Bvdb 2001 zal de door het APV in het vestigingsland betaalde winstbelasting kunnen worden verrekend met de door de inbrenger in Nederland verschuldigde inkomstenbelasting. Voor de buitenlandse heffing op APV-inkomsten in het land waar het vermogen van het APV zich bevindt, zal op grond van het Bvdb 2001 voorkoming van dubbele belasting worden verleend voor zover daar, op grond van een belastingverdrag of het Bvdb 2001, recht op zou hebben bestaan zonder de tussenkomst van het APV. Deze dubbele belasting is dan namelijk het gevolg van het feit dat Nederland het APV als transparant kwalificeert.

Dit voorstel wijzigt in wezen de scheidslijn tussen APV’s waarvan het vermogen en het inkomen wel aan de inbrenger (of zijn erfgenamen) wordt toegerekend (die als het ware als transparant worden behandeld) en de APV’s waarbij dit niet het geval is. Toerekening wordt hierbij nog meer het uitgangspunt. Het voor reële, actieve ondernemingen handhaven van de toerekeningsstop is in lijn met het Nederlandse internationale fiscale uitgangspunt dat ondernemingswinsten primair behoren te worden belast waar zij zijn gecreëerd.

Het voorstel geeft, samen met de voorstellen met betrekking tot vbi’s, invulling aan de motie van de Tweede Kamerleden Bashir en Groot, waarin de regering opgeroepen wordt om met voorstellen te komen om sluiproutes te dichten waarmee box 2- en box 3-heffing kan worden uitgesteld of ontlopen.[[9]](#footnote-9)

Vanaf de inwerkingtreding van de voorgestelde beperking van de reikwijdte van de toerekeningsstop zullen in een (aanzienlijk) aantal gevallen waarin dit voorheen niet het geval was het door een APV genoten inkomen en gehouden bezittingen, zoals aandelen en winstbewijzen, worden toegerekend aan de inbrenger of aan diens erfgenamen. De aldus toegerekende aandelen en winstbewijzen kunnen bij die inbrenger of diens erfgenamen gaan behoren tot een aanmerkelijk belang. Het voorstel voorziet hierbij in overgangsrecht dat de verkrijgingsprijs van deze aandelen en winstbewijzen vaststelt. Deze wordt in beginsel vastgesteld op de historische verkrijgingsprijs van de inbrenger vóór de inbreng in het APV. Hiermee wordt voorkomen dat de constructies met APV’s die in de afgelopen jaren hebben plaatsgevonden ertoe leiden dat over de waardestijging van de aandelen en winstbewijzen tot het moment van inwerkingtreding van de voorgestelde wijzigingen, definitief geen belasting meer geheven kan worden. Om te voorkomen dat reeds genoten of reeds belast inkomen dubbel belast wordt of juist onbelast blijft, voorziet het overgangsrecht in enkele correcties op de historische verkrijgingsprijs. In het artikelsgewijze deel van deze memorie wordt nader ingegaan op dit overgangsrecht. Omdat op relatief eenvoudige wijze op dit overgangsrecht geanticipeerd kan worden, wordt voorgesteld dat de maatregel met terugwerkende kracht tot en met het moment van publicatie van het onderhavige wetsvoorstel in werking treedt.

#### Innovatiebox

De innovatiebox verlaagt het effectieve belastingtarief van de vennootschapsbelasting voor winst uit innovatieve activiteiten. Daarmee is de innovatiebox vooral een belangrijk instrument voor het vestigingsklimaat. Hierdoor wordt het immers aantrekkelijk om innovatieve activiteiten in Nederland te verrichten, waarmee de relatieve concurrentiepositie van Nederland wordt verbeterd. Dat is goed voor de concurrentiekracht van de Nederlandse economie en het bevordert hoogwaardige werkgelegenheid in Nederland. Daarnaast is de innovatiebox een instrument voor het bevorderen van innovatieve activiteiten in Nederland. Innovatie is een bron van welvaartsgroei en levert een bijdrage aan de versterking van de Nederlandse economie. De innovatiebox speelt een rol bij het bevorderen van innovatie, omdat de innovatiebox innovatieve bedrijven aanzet tot het doen van meer onderzoek en ontwikkeling en succesvolle innovatieve bedrijven beloont.

De innovatiebox is alleen bedoeld voor onder­nemingen met een substantiële economische aanwezigheid in Nederland en voor innovatieve activiteiten die in Nederland worden ontplooid. Dit wordt voor de Nederlandse innovatiebox geborgd door het stellen van eisen aan de door de belastingplichtige verrichte activiteiten in Nederland (een zogenoemd substancecriterium). Door het vereiste dat de belastingplichtige voor de toepassing van de innovatiebox zelf een immaterieel activum heeft voortgebracht, wordt zeker gesteld dat ondernemingen die zich bedienen van kunstmatige structuren geen baat hebben bij de innovatiebox, terwijl reële innovatieve activiteiten effectief worden bevorderd en Nederland een aantrekkelijk vestigingsklimaat behoudt voor deze activiteiten. Alleen zo kan de innovatiebox effectief een bijdrage leveren aan innovatie en werkgelegenheid in Nederland.

Het substancecriterium mitigeert het risico dat een preferentieel regime, zoals een innovatiebox of een octrooibox, wordt gebruikt voor belastingontwijking, doordat in een ander land ontwikkelde immateriële activa met minimale substance worden verschoven naar een land waar voor winst behaald met dat activum een laag tarief geldt. Zorgen over dergelijke belastingontwijking door middel van een innovatie- of octrooiboxregime hebben ertoe geleid dat in de Gedragscodegroep van de Europese Unie afspraken zijn gemaakt over een verplicht substancecriterium. De Tweede Kamer is in december 2014 geïnformeerd over deze afspraken,[[10]](#footnote-10) die nader zijn uitgewerkt in het *Base Erosion and Profit Shifting* (BEPS)-project van de Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling (OESO).

Nederland heeft zich actief ingespannen voor het welslagen van het BEPS-project. Het tegengaan van belastingontwijking is een doelstelling die het kabinet van harte ondersteunt. Het BEPS-project bestaat uit vijftien actiepunten en heeft geleid tot een aantal rapporten die op 5 oktober 2015 door de OESO zijn gepresenteerd. Het vijfde actiepunt zag onder meer op de invulling van het vereiste van substantiële activiteiten in preferentiële regimes voor intellectueel eigendom, zoals innovatie- en octrooiboxen. De belangrijkste onderdelen van het rapport[[11]](#footnote-11) zien op (a) de invulling van het substancecriterium door middel van de zogenoemde nexusbenadering (ook wel: *nexus approach*), (b) de criteria voor de toegang tot preferentiële regimes voor intellectueel eigendom en (c) bepalingen over transparantie. De afspraken met betrekking tot transparantie behoeven geen implementatie in Nederland; de belastingverdragen en het Verdrag inzake wederzijdse administratieve bijstand in belastingzaken (WABB-verdrag) bieden reeds voldoende basis tot uitwisseling van informatie. Met het onderhavige wetsvoorstel worden de nexusbenadering en de toegangscriteria geïmplementeerd in de Nederlandse innovatiebox. Deze voorstellen doen naar het oordeel van het kabinet geen afbreuk aan de relatieve concurrentiepositie van Nederland, omdat de nexusbenadering in OESO-verband is vastgesteld en ook de Europese Gedragsgroep toeziet op naleving ervan door de verschillende lidstaten van de Europese Unie (EU-lidstaten). In grote lijnen zal de wetgeving van EU-lidstaten en OESO-landen met een preferentieel regime voor intellectueel eigendom dus hetzelfde zijn.

*Het substancecriterium in de huidige Nederlandse innovatiebox*

De Nederlandse innovatiebox kent sinds de introductie een substancecriterium. Het criterium bestaat uit twee onderdelen. Allereerst komt alleen winst die toerekenbaar is aan in Nederland ontplooide activiteiten en derhalve in Nederland wordt belast in aanmerking voor de innovatiebox. Dit wordt geborgd door de regelgeving met betrekking tot verrekenprijzen tussen gelieerde partijen, die is opgenomen in de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (Wet Vpb 1969) en in de bilaterale verdragen ter voorkoming van dubbele belasting die Nederland sluit. Daarenboven is voor toepassing van de innovatiebox vereist dat het immateriële activum door de belasting­plichtige zelf is voortgebracht. Daarvan is slechts sprake als de Nederlandse belastingplichtige zelf de activiteiten heeft verricht die hebben geleid tot het voortbrengen van het immateriële activum. Als de bepalende activiteiten die leiden tot een immaterieel activum niet in Nederland plaatsvinden, bestaat dus voor dat activum geen recht op de innovatiebox. Het overnemen van immateriële activa van een (andere) gelieerde partij kan derhalve niet leiden tot een besparing van belasting. Genoemde substancecriteria kennen een benadering op basis van de uitgeoefende functies, dat wil zeggen dat de aard en omvang van de innovatieve activiteiten in Nederland bepalend zijn voor de toegang tot de innovatiebox. De huidige innovatiebox kent dus nu al (internationaal gezien bovengemiddelde) maatregelen om belasting­ontwijking tegen te gaan. De substancecriteria dragen bij aan het doel van de innovatiebox, te weten het verbeteren van het vestigingsklimaat voor innovatieve bedrijven en het stimuleren van bedrijven tot het doen van meer onderzoek en ontwikkeling.

*De nexusbenadering als aanvullend substancecriterium*

In OESO-verband is gekozen voor een substancecriterium dat een mathematische benadering kent. Deze benadering wordt op dit moment in Nederland nog niet toegepast, maar alle landen met een octrooi- of innovatiebox hebben zich gecommitteerd om deze benadering te implementeren. Daarbij worden de uitgaven van de belastingplichtige voor het voortbrengen van kwalificerende immateriële activa gebruikt als indicatie voor de aan- of afwezigheid van substantiële activiteiten bij de belastingplichtige die een preferentieel regime wil toepassen voor intellectueel eigendom. Deze benadering wordt wel de nexusbenaderinggenoemd. Het kabinet heeft ingestemd met de nexusbenadering, omdat deze als doel heeft te voorkomen dat preferentiële regimes voor intellectueel eigendom kunnen worden gebruikt voor belasting­ontwijking. Omdat de Nederlandse innovatiebox op dit moment niet volledig in lijn is met de nexusbenadering, wordt de innovatiebox aangepast. Dat gebeurt met het onderhavige wetsvoorstel. Genoemde benadering komt bovenop en gaat in sommige gevallen verder dan de waarborgen tegen belastingontwijking die de Nederlandse innovatiebox reeds kent.

De nexusbenadering betekent dat, indien een gedeelte van de uitgaven van een belastingplichtige verband houdt met het uitbesteden van speur- en ontwikkelings­werk aan verbonden lichamen, een navenant deel van de voordelen niet in aanmerking komt voor de innovatiebox. De aanwezigheid van substantiële activiteiten wordt zodoende bepaald aan de hand van de verdeling van de uitgaven in verband met speur- en ontwikkelingswerk tussen vennootschappen van een concern. De nexusbenadering schrijft daartoe voor dat de volgende formule wordt toegepast:

$$kwalificerende voordelen=\frac{kwalificerende uitgaven×1,3}{totale uitgaven}×voordelen$$

Op grond van de nexusbenadering wordt het kwalificerende voordeel voor de innovatiebox dus bepaald door de kwalificerende uitgaven gedaan door de belastingplichtige ten behoeve van het voortbrengen van het kwalificerende immateriële activum te vermenigvuldigen met 1,3 (de teller), de uitkomst daarvan te delen door de totale uitgaven (de noemer) en de uitkomst daarvan te vermenigvuldigen met de voordelen die belastingplichtige verkrijgt uit kwalificerende immateriële activa. De noemer staat in deze berekening voor alle uitgaven gedaan door de belasting­plichtige ten behoeve van het voortbrengen van het kwalificerende immateriële activum. De teller bestaat uit de totale uitgaven, verminderd met de uitgaven die verband houden met het uitbesteden van speur- en ontwikkelingswerk aan een verbonden lichaam. De nexusbenadering uit de OESO-afspraken kent daarbij een zogenoemde verhoging, die bepaalt dat de uitgaven in verband met het onderzoekswerk dat belastingplichtige zelf uitvoert of uitbesteedt aan niet-verbonden lichamen, mag worden vermenigvuldigd met 1,3. Deze verhoging kan er echter niet toe leiden dat de kwalificerende voordelen groter zijn dan de voordelen. Met de verhoging wordt een belastingplichtige die een beperkt deel van het speur- en ontwikkelingswerk uitbesteedt binnen de groep niet onmiddellijk geconfronteerd met een verlaging van het innovatieboxvoordeel. Deze verhoging beoogt recht te doen aan het feit dat ondernemingen ook uit zakelijke overwegingen een deel van het speur- en ontwikkelingswerk kunnen uitbesteden binnen de groep.

**Voorbeeld**

Een belastingplichtige heeft een immaterieel activum ontwikkeld, waarvoor hij een S&O-verklaring en een octrooi heeft gekregen. De *totale uitgaven* die hij in voorgaande jaren heeft gedaan ten behoeve van deze ontwikkeling zijn 1560, waarvan 800 betrekking heeft speur- en ontwikkelingswerk dat de belastingplichtige zelf heeft verricht, 200 betrekking heeft op het uitbesteden van speur- en ontwikkelingswerk aan derden en 560 betrekking heeft op uitbesteden aan verbonden lichamen. De belastingplichtige behaalt in het jaar 1200 *nettovoordelen*.

De *kwalificerende uitgaven* zijn 1300, te weten de uitgaven die betrekking hebben op speur- en ontwikkelingswerk dat de belastingplichtige zelf verricht (800) en de uitgaven die betrekking hebben op het uitbesteden van speur- en ontwikkelingswerk aan niet-verbonden lichamen (200), vermenigvuldigd met 1,3. De *totale uitgaven* zijn 1560. De *kwalificerende voordelen* bedragen derhalve:

$$\frac{1300}{1560}×1200=1000$$

Van de 1200 nettovoordelen die de belastingplichtige heeft behaald uit het immateriële activum, wordt dus 1000 in de innovatiebox in aanmerking genomen.

De nexusbenadering kent ook bepalingen die moeten voorkomen dat belasting wordt ontweken door het overdragen van immateriële activa naar een vennootschap van het concern in een ander land. De Nederlandse innovatiebox kent reeds een verdergaande maatregel om dit te voorkomen, omdat slechts immateriële activa die door de belastingplichtige zelf zijn voortgebracht in aanmerking komen voor de innovatiebox. Aangekochte immateriële activa kwalificeren dus niet voor de innovatiebox. Omdat de Nederlandse innovatiebox voor deze activa dus al voldoende waarborgen biedt tegen belastingontwijking, is het niet nodig om ook de OESO-afspraken met betrekking tot aangekochte immateriële activa expliciet te implementeren. Wel wordt in de wet opgenomen dat ingeval een onderneming een immaterieel activum verkrijgt en doorontwikkelt, het aangekochte activum zelf niet kwalificeert voor de innovatiebox. Alleen de voordelen die zijn toe te rekenen aan het doorontwikkelen van het activum door de belastingplichtige zelf kunnen onder voorwaarden in aanmerking komen.

In OESO-verband is overeengekomen dat de nexusbenadering als weerlegbaar vermoeden mag worden beschouwd. Dat betekent dat belastingplichtigen in bijzondere gevallen tegenbewijs kunnen leveren, indien vanwege uitzonderlijke omstandigheden de nexusbenadering geen recht doet aan de economische realiteit. Het kabinet ziet vooralsnog geen kans dit weerlegbaar vermoeden te implementeren, omdat niet duidelijk is welke uitzonderlijke omstandig­heden het buiten toepassing laten van de nexusbenadering zouden rechtvaardigen. Indien in de praktijk blijkt dat de nexusbenadering in voorkomende gevallen onredelijk uitpakt, zal het kabinet de betreffende belastingplichtigen door middel van begunstigend beleid tegemoetkomen.

*Toegang tot de innovatiebox*

In OESO-verband zijn ook afspraken gemaakt over – grenzen aan – de toegang tot regimes voor intellectueel eigendom. Intellectueel eigendom kan verschillende vormen hebben. Voorbeelden van intellectuele eigendomsrechten zijn octrooirechten, auteursrechten, merkenrechten, handelsnaamrechten, kwekersrechten en databankenrechten. De Nederlandse innovatiebox geldt niet voor alle intellectuele eigendomsrechten. De innovatiebox is gericht op het bevorderen van technische innovatie. Daarom kent de innovatiebox tot op heden drie ‘toegangstickets’: een octrooi of een kwekersrecht dat is verleend ter zake van een immaterieel activum, en een S&O-verklaring die ten behoeve van de S&O-afdrachtvermindering is afgegeven voor het speur- en ontwikkelingswerk dat heeft geleid tot het immateriële activum (S&O-activum). Merken, logo’s en daarmee vergelijkbare vermogensbestanddelen zijn uitdrukkelijk uitgezonderd van de Nederlandse innovatiebox, omdat deze rechten niet voortvloeien uit technische innovatie.

*OESO-afspraken over toegang tot preferentiële regimes*

In OESO-verband is afgesproken dat merken, logo’s en daarmee vergelijkbare vermogensbestanddelen worden uitgesloten. Daarnaast zijn afspraken gemaakt over welke immateriële activa wel in aanmerking zouden kunnen komen voor de innovatiebox. Voor Nederland is relevant dat (i) octrooien, (ii) naar hun aard met octrooien vergelijkbare rechten als *utility models* (gebruiksmodel), kwekersrechten, weesgeneesmiddelen en aanvullende beschermingscertificaten, (iii) programmatuur en (iv) overige activa die niet voor de hand liggen en nieuw en nuttig zijn, worden genoemd als toegangstickets. Deze laatste categorie is zeer breed en zou daarom misbruikt kunnen worden om niet-innovatieve activiteiten te laten profiteren van een verlaagd belastingtarief. Daarom is het op grond van het hiervoor genoemde rapport slechts kleinere belastingplichtigen toegestaan met deze activa gebruik te maken van de innovatiebox. De toegang voor deze laatste categorie activa is daarom beperkt tot belastingplichtigen met, kort gezegd, een wereldwijde nettogroepsomzet van ten hoogste € 50 miljoen per jaar en brutovoordelen uit intellectueel eigendom van ten hoogste € 7,5 miljoen per jaar. Vanwege het ontbreken van de term ‘brutovoordeel’ als fiscaal begrip, wordt brutovoordeel gedefinieerd als de nettovoordelen vermeerderd met de kosten ter verwerving van die nettovoordelen.

Een immaterieel activum kan ook kwalificeren voor de innovatiebox op het moment dat er nog geen sprake is van een definitief octrooi of kwekersrecht, maar wel een aanvraag hiertoe is ingediend. De reden is dat tijdens een dergelijke aanvraagperiode reeds juridische bescherming voor het immateriële activum geldt en het immateriële activum ook al winst kan genereren. In het vervolg van deze toelichting wordt onder een octrooi of kwekersrecht tevens verstaan de aanvraag van een octrooi of kwekersrecht. Toepassing van de innovatiebox dient echter uitsluitend plaats te vinden wanneer het octrooi of kwekersrecht ook daadwerkelijk wordt verleend en wordt voldaan aan de overige voorwaarden. Om die reden is ook een regeling opgenomen op grond waarvan het onterecht genoten voordeel wordt teruggenomen op het moment dat blijkt dat de aanvraag is afgewezen.

Met een octrooi, een met octrooi vergelijkbaar recht of programmatuur wordt verder gelijkgesteld een exclusieve licentie om een dergelijk activum te gebruiken op een bepaalde wijze, voor een bepaalde termijn of in een bepaald geografisch gebied. Een dergelijke licentie vervult immers een vergelijkbare rol voor de onderneming als het recht waar de licentie betrekking op heeft. Met deze gelijkstelling wordt het mogelijk gemaakt om de innovatiebox te gebruiken in gevallen waarin een octrooi is afgegeven aan een ander dan de belastingplichtige die het immateriële activum heeft ontwikkeld. Dat doet zich bijvoorbeeld voor bij ondernemingen die octrooien centraal beheren in een andere vennootschap dan de vennootschap die het speur- en ontwikkelingswerk doet.

Indien een belastingplichtige beschikt over een octrooi of een met een octrooi vergelijkbaar recht kwalificeren ook alle immateriële activa die samenhangen met het activum waarvoor het octrooi of een met een octrooi vergelijkbaar recht is afgegeven of geregistreerd. Van samenhangende activa zal doorgaans sprake zijn indien de activiteiten van een onderzoeksafdeling van een onderneming leiden tot meerdere immateriële activa. In de regel zullen de kosten en opbrengsten van de onderzoeks­activiteiten die hebben geleid tot verschillende immateriële activa niet goed te scheiden zijn. In een dergelijk geval kwalificeren, als wordt voldaan aan de overige voorwaarden, alle immateriële activa die voortvloeien uit het speur- en ontwikkelings­werk van deze onderzoeksafdeling, indien ten minste voor één van deze activa een octrooi of een met een octrooi vergelijkbaar recht is afgegeven of geregistreerd. Hetzelfde geldt als het gaat om programmatuur, ook dan kwalificeren alle immateriële activa die samenhangen met de programmatuur.

*Verhouding en implementatie afspraken met reikwijdte Nederlandse innovatiebox*

De hiervoor beschreven en in de OESO overeengekomen criteria voor de toegang tot een innovatiebox zijn op sommige punten anders dan die voor de huidige Nederlandse innovatiebox.

Met dit wetsvoorstel worden de vereiste aanpassingen in de toegang tot de innovatiebox geïmplementeerd. Daarnaast wordt, in lijn met de aanbeveling uit de evaluatie van de innovatiebox 2010-2012[[12]](#footnote-12) en Kansrijk Innovatiebeleid,[[13]](#footnote-13) de S&O-verklaring centraal gesteld als toegangsticket voor de innovatiebox. Voor ieder (samenhangend) immaterieel activum is vereist dat het voortvloeit uit speur- en ontwikkelingswerk waarvoor aan de belastingplichtige een S&O-verklaring is afgegeven. Hierdoor wordt de binding van de kwalificerende innovatieve activiteiten met Nederland en het innovatieve karakter van de regeling verder versterkt.

Bij belastingplichtigen die gemiddeld over vijf jaar bezien een nettogroepsomzet hebben van meer dan € 50 miljoen per jaar (€ 250 miljoen over 5 jaar) of brutovoordelen behalen uit innovatieve activa van meer dan € 7,5 miljoen per jaar (€ 37,5 miljoen over 5 jaar), vindt de innovatiebox verder slechts toepassing indien belastingplichtige naast deze S&O-verklaring ook beschikt over de hiervoor genoemde mogelijke toegangstickets. Een immaterieel activum kan kwalificeren als sprake is van een octrooi, kwekersrecht, gebruiksmodel of vergunning voor het in de handel brengen van een geneesmiddel of programmatuur. Tevens kan in bepaalde situaties sprake zijn een kwalificerend immaterieel activum als sprake is van een aanvraag, exclusieve licentie of samenhangende activa, zoals hiervoor omschreven.

Na de aanpassingen ingevolge dit wetsvoorstel bestaat de toets of voor een immaterieel activum gebruik kan worden gemaakt van de innovatiebox derhalve uit twee stappen. De eerste toets is of voor het speur- en ontwikkelingswerk dat heeft geleid tot het activum een S&O-verklaring is afgegeven. Daarmee wordt geborgd dat sprake is van technische innovatie. Deze toets geldt voor zowel grotere als kleinere belastingplichtigen. Als tweede stap moeten grotere belastingplichtigen toetsen of voor het activum een tweede toegangsticket aanwezig is. Hiermee wordt de innovatiebox in overeenstemming gebracht met de OESO-afspraken.

**Voorbeeld S&O-activa**

Een belastingplichtige met een brutovoordeel uit innovatieve activa van meer dan € 7,5 miljoen per jaar of een nettogroepsomzet van meer dan € 50 miljoen per jaar (hierna: een grotere belastingplichtige) ontwikkelt één immaterieel activum. Hij heeft voor het speur- en ontwikkelingswerk dat heeft geleid tot het immateriële activum alleen een S&O-verklaring verkregen (S&O-activum). Onder de huidige innovatiebox kwalificeert dit immateriële activum voor de innovatiebox. Onder de aangepaste innovatiebox zal dit activum niet kwalificeren, omdat niet wordt voldaan aan het vereiste dat voor het activum of voor de daarmee samenhangende activa een octrooi of een met een octrooi vergelijkbaar recht is afgegeven en het activum ook niet bestaat uit programmatuur. Evenmin beschikt de belastingplichtige over een exclusieve licentie of heeft de belastingplichtige een aanvraag ingediend voor een octrooi of kwekersrecht.

**Voorbeeld programmatuur**

Een grotere belastingplichtige ontwikkelt één immaterieel activum, dat bestaat uit programmatuur. Hij heeft voor het speur- en ontwikkelingswerk dat heeft geleid tot het immateriële activum een S&O-verklaring gekregen (S&O-activum). Onder de huidige innovatiebox kwalificeert het immateriële activum. Onder de aangepaste innovatiebox kwalificeert het immateriële activum ook, omdat het een S&O-activum betreft dat bestaat uit genoemde programmatuur.

**Voorbeeld samenhangende activa**

Een grotere belastingplichtige ontwikkelt verschillende immateriële activa ter verbetering van de printers die hij verkoopt. Voor de ontwikkeling van al deze activa heeft hij een S&O-verklaring gekregen. Tevens is voor een van deze immateriële activa een octrooi afgegeven. Onder de huidige innovatiebox kwalificeren deze immateriële activa omdat het S&O-activa zijn. Onder de aangepaste innovatiebox kwalificeren deze immateriële activa ook, omdat zij worden toegepast ten behoeve van dezelfde productgroep. Zij hangen dus samen met een S&O-activum waarvoor een octrooi is afgegeven.

*Kwalificerende voordelen voor de innovatiebox*

De nexusbenadering houdt – kort gezegd – in dat een deel van de voordelen uit immateriële activa niet in aanmerking komt voor de innovatiebox, indien de belastingplichtige speur- en ontwikkelingswerk uitbesteedt binnen de groep. Daarnaast worden twee aspecten van het bepalen van de voordelen uit immateriële activa in de wet tot uitdrukking gebracht: het aggregatieniveau voor het bepalen van de voordelen en de wijze van het bepalen van de voordelen. Deze twee aspecten dienen uiteraard in onderling verband te worden gezien, aangezien het aggregatieniveau invloed heeft op de wijze van het bepalen van de voordelen.

*Aggregatieniveau voor het bepalen van de voordelen*

Een belastingplichtige die beschikt over meerdere kwalificerende immateriële activa hoeft de voordelen uit deze activa niet in alle gevallen per immaterieel activum vast te stellen. Indien de voordelen, de drempel en de nexusbreuk niet redelijkerwijs per immaterieel activum kunnen worden bepaald, mogen zij per samenhangende groep van immateriële activa worden vastgesteld. Dat kan bijvoorbeeld het geval zijn indien het onderzoek van een onderzoeksafdeling jaarlijks leidt tot meerdere activa (waarvoor bijvoorbeeld een octrooi is verleend), waarbij het onderzoek voor de verschillende technologieën samenhangt en de technologie in verschillende producten wordt gebruikt. In een dergelijk geval is het redelijkerwijs niet mogelijk om voordelen toe te rekenen aan individuele immateriële activa en is een benadering per groep van immateriële activa geboden.

*Wijze van bepalen van de voordelen*

Nadat is vastgesteld of de voordelen die in aanmerking komen voor de innovatiebox worden bepaald per activum of per groep van samenhangende activa, rijst de vraag op welke wijze de voordelen worden berekend. Daarvoor geldt geen vaste rekenregel of vast percentage. Het bepalen van de voordelen is maatwerk en vereist een benadering waarbij rekening wordt gehouden met de specifieke feiten en omstandigheden. Per geval dient te worden vastgesteld wat de meest passende wijze is om de voordelen te berekenen. Dit wordt door middel van dit wetsvoorstel gecodificeerd. In de praktijk worden verschillende economische benaderingen gebruikt om de voordelen uit immateriële activa te bepalen. Daarbij kan onder andere worden gedacht aan de zogenoemde afpelmethode en de kostengerelateerde methode. De huidige in de praktijk veelgebruikte methoden en de gevallen waarin deze worden toegepast, zijn toegelicht in het beleidsbesluit van 1 september 2014.[[14]](#footnote-14)

*Administratieverplichtingen*

Van belastingplichtigen die de innovatiebox toepassen, mag worden verwacht dat zij beschikken over documentatie waaruit blijkt dat zij de wettelijke bepalingen op de juiste wijze toepassen. In OESO-verband is afgesproken dat gebruikers van preferentiële regimes aan documentatievereisten moeten voldoen. In de Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR) is een algemene administratieverplichting opgenomen die een dergelijke documentatie van belastingplichtigen verlangt. Met het onderhavige wetsvoorstel wordt daarnaast een bijzondere administratieverplichting geïntroduceerd. Deze verplicht een belastingplichtige die de innovatiebox toepast om documentatie in zijn administratie op te nemen waaruit blijkt:

* dat de belastingplichtige een of meer kwalificerende immateriële activa bezit,
* wat de omvang is van de voordelen die belastingplichtige verkrijgt uit deze immateriële activa,
* wat de meest passende methode is voor het bepalen van de voordelen uit deze immateriële activa, en
* wat de omvang is van de uitgaven ten behoeve van de voortbrenging van de kwalificerende immateriële activa, uitgesplitst naar uitgaven voor het uitbesteden van speur- en ontwikkelingswerk binnen de groep en overige uitgaven.

De nu voorgestelde bijzondere verplichting vormt een aanvulling op de algemene administratieverplichting die is opgenomen in de AWR en bevat een niet-limitatieve opsomming van de documentatie die de belastingplichtige in elk geval in zijn administratie moet opnemen. Deze additionele verplichting geldt slechts voor gegevens die betrekking hebben op boekjaren die zijn aangevangen op of na 1 januari 2017. In dat kader gelden enkele overgangsbepalingen voor belastingplichtigen met betrekking tot boekjaren die zijn aangevangen voor 1 januari 2017.

*S&O-verklaring*

Zoals hiervoor benoemd wordt de S&O-verklaring centraal gesteld als toegangsticket voor de innovatiebox. Nu het niet meer mogelijk is om zonder S&O-verklaring toegang te hebben tot de innovatiebox, wordt in dit onderdeel kort uiteengezet hoe het proces met betrekking tot de S&O-verklaring is ingericht.

De belastingplichtige die speur- en ontwikkelingswerk verricht dient een S&O-verklaring aan te vragen bij de Rijksdienst voor Ondernemend Nederland (RVO.nl) om in aanmerking te kunnen komen voor de S&O-aftrek dan wel de S&O-afdrachtvermindering. De aanvraag wordt ingediend via het eLoket. RVO.nl beoordeelt de aanvraag en geeft, als aan de voorwaarden wordt voldaan, een S&O-verklaring af. Indien de aanvraag (gedeeltelijk) wordt afgewezen kan bezwaar worden gemaakt door middel van een gemotiveerd bezwaarschrift. Als de beslissing op het bezwaarschrift door RVO.nl ook afwijzend is, kan beroep worden aangetekend bij het College van Beroep voor het bedrijfsleven. In de S&O-verklaring zelf staat meer informatie over de bezwaar- en beroepsmogelijkheden. Meer informatie over het aanvragen van een S&O-verklaring kan worden gevonden op de site van RVO.nl.[[15]](#footnote-15)

*Overgangsrecht*

De wijzigingen in de innovatiebox treden in werking op 1 januari 2017, met dien verstande dat zij met het oog op de uitvoerbaarheid slechts toepassing vinden op boekjaren die aanvangen op of na 1 januari 2017. Voor immateriële activa die uiterlijk op 30 juni 2016 zijn voortgebracht gaat overgangsrecht gelden, indien de belastingplichtige met betrekking tot een dergelijk activum uiterlijk in het boekjaar waar 30 juni 2016 in valt, kiest voor toepassing van de innovatiebox. Het overgangsrecht voorziet erin dat de innovatiebox, zoals die gold op 31 december 2016, van toepassing blijft op deze activa. Het overgangsrecht eindigt voor boekjaren die uiterlijk eindigen op 30 juni 2021.

Daarnaast wordt overgangsrecht getroffen voor activa die vóór 1 januari 2017 zijn voortgebracht en waarvoor aan de belastingplichtige een octrooi of kwekersrecht is verleend, maar waarvoor voor de ontwikkeling aan de belastingplichtige geen S&O-verklaring is afgegeven. Deze activa worden aangemerkt als kwalificerende immateriële activa. Daardoor kwalificeren deze activa na afloop van het hiervoor beschreven overgangsrecht voor de aangepaste innovatiebox.

Tevens is overgangsrecht getroffen voor immateriële activa die zijn voortgebracht voor 1 januari 2017, maar waarvoor vóór 1 juli 2016 nog geen octrooi of kwekersrecht is verleend. Dergelijke activa kwalificeren voor het nieuwe regime als het octrooi of kwekersrecht is verleend.

*Gevolgen wijzigingen innovatiebox voor bestaande vaststellingsovereenkomsten*

Alle bestaande vaststellingsovereenkomsten (VSO’s) waarin afspraken over de toepassing van de huidige innovatiebox zijn opgenomen, komen behoudens het overgangsrecht in beginsel te vervallen vanwege de ontbindende voorwaarde in de VSO dat bij relevante wetswijzigingen de VSO komt te vervallen.

Voor de belastingplichtigen die als kleinere belastingplichtigen zijn aan te merken, kwalificeert een immaterieel activum dat is voortgevloeid uit speur- en ontwikkelingswerk waarvoor enkel een S&O-verklaring is afgegeven als toegang tot de innovatiebox. De innovatiebox zal voor deze kleinere belastingplichtigen in veel gevallen ook voor de immateriële activa die na 30 juni 2016 zijn voortgebracht onverkort van toepassing blijven.

Voor deze kleinere belastingplichtigen zal daarom uit doelmatigheidsoverwegingen bij beleidsbesluit onder voorwaarden worden goedgekeurd dat de ontbindende voorwaarde in de bestaande VSO die betrekking heeft op de huidige innovatiebox niet wordt vervuld. De conceptgoedkeuring is opgenomen in het bij deze toelichting als bijlage opgenomen conceptbeleidsbesluit.

Voor belastingplichtigen die geen kleinere belastingplichtige zijn, heeft de aanpassing van de innovatiebox mogelijk meer gevolgen. Belastingplichtigen die een nieuwe VSO overeen willen komen, kunnen contact opnemen met de betreffende inspecteur. De Belastingdienst streeft ernaar om waar dat nodig en mogelijk is, tijdig een nieuwe VSO overeen te komen. Hiertoe wordt extra capaciteit beschikbaar gesteld bij de Belastingdienst. Ondanks deze extra capaciteit is het waarschijnlijk niet mogelijk begin 2017 alle nu bestaande VSO’s opnieuw af te sluiten. Voor de volledigheid wordt opgemerkt dat een VSO onder bepaalde voorwaarden ook met terugwerkende kracht van toepassing kan zijn.

*Reacties op de internetconsultatie*

Op de internetconsultatie,[[16]](#footnote-16) die liep van 19 mei 2016 tot en met 16 juni 2016, zijn in totaal 24 reacties binnengekomen, waarvan 17 openbaar zijn. De reacties zijn afkomstig van koepel- en belangenorganisaties (totaal 8) en particulieren en bedrijven (totaal 16). In alle reacties wordt het belang van de innovatiebox benadrukt. Voorafgaand aan de internetconsultatie is met VNO-NCW gesproken, waarbij VNO-NCW naar aanleiding van het eindrapport van het BEPS-project nogmaals het belang van de innovatiebox in zijn algemeenheid heeft onderstreept. Na afloop van de internetconsultatie is op ambtelijk niveau gesproken met EY over de gevolgen van het geconsulteerde wetsvoorstel voor een specifieke sector.

De volgende (7) koepel- en belangenorganisaties hebben openbaar gereageerd op de internetconsultatie:

* Federatie Nederlandse Levensmiddelen Industrie (FNLI);
* Vereniging Familiebedrijven Nederland (FBNed);
* Actal;
* The Netherlands British Chamber of Commerce;
* Nederlandse Orde van Belastingadviseurs;
* Register Belastingadviseurs; en
* VNO-NCW.

De volgende (10) particulieren en bedrijven hebben openbaar gereageerd op de internetconsultatie:

* VanOoijen Belastingadviseurs NV;
* Otterspeer Haasnoot & Partners;
* De heer G. Bennink;
* PNO Consultants;
* HGM Consultants;
* Omnyacc Huyg & Partners Belastingadviseurs;
* Rasser De Haan BV;
* NovioTax;
* AC Adviseurs;
* HVK Stevens Belastingadvies.

Hierna worden de meest in het oog springende punten besproken. In een groot aantal reacties komt de toegangstoets aan de orde. Deze toets houdt in dat aan grotere ondernemingen slechts toegang tot de innovatiebox wordt verleend indien ze beschikken over zowel een S&O-verklaring alsook een zogenoemd ‘juridisch ticket’. Van een juridisch ticket is sprake in geval van een octrooi, kwekersrecht, programmatuur of een vergunning voor het in de handel brengen van een geneesmiddel, of een exclusieve licentie op een van de voorgenoemde juridische tickets. Volgens de afspraken die in OESO-verband zijn gemaakt, zou het eisen van slechts een juridisch ticket ook voldoende zijn voor het verlenen van toegang tot preferentiële regimes voor immateriële activa. Daarom is in de internetconsultatie gevraagd de S&O-verklaring als toegangseis te laten vervallen en toegang toe te staan op basis van een van de voornoemde juridische tickets. Daarnaast wordt met betrekking tot het juridische ticket aangegeven dat in sommige gevallen geen octrooi kan worden aangevraagd in verband met bedrijfsgeheimen.

In de internetconsultatie wordt in veel reacties verzocht de juridische tickets breder te formuleren. Onder andere wordt voorgesteld een lijst op te nemen met rechten die vergelijkbaar zijn met patenten, octrooien en andere juridische tickets. Ook wordt voorgesteld om een ruimere toepassing te hanteren voor vergunningen die afgegeven worden om een geneesmiddel op de markt te mogen brengen. In het conceptwetsvoorstel worden vergunningen genoemd die zijn afgegeven door Europese instanties en in de consultatie is verzocht om een ruimere toepassing hiervan.

Uit veel reacties blijkt dat er problemen worden voorzien in de toepassing van de innovatiebox vanwege de aanvraagperiode van de juridische tickets, omdat het kan voorkomen dat het enige jaren duurt voordat het juridisch ticket – bijvoorbeeld een octrooi – daadwerkelijk is verleend. In de tussenliggende periode van aanvraag tot daadwerkelijke verlening van het juridisch ticket geniet belastingplichtige reeds juridische bescherming. De belastingplichtige zou voor die periode echter voor de voordelen die voortvloeien uit dat immaterieel activum geen innovatiebox mogen toepassen. Daarom wordt in deze reacties voorgesteld dit aan te passen en toepassing van de innovatiebox toe te staan vanaf het moment van aanvraag, indien ook aan de overige voorwaarden is voldaan.

In een aantal reacties wordt de vraag gesteld waarom bij de groepsbenadering voor de nexusbreuk wordt aangesloten bij het begrip ‘verbonden lichaam’ van artikel 10a, vierde lid, van de Wet Vpb 1969. Er wordt gesteld dat volgens de afspraken die zijn gemaakt in OESO-verband zou moeten worden aangesloten bij ‘zeer overheersende zeggenschap’. Daarom wordt gevraagd om aansluiting te vinden bij het begrip groepsmaatschappij van artikel 24b van Boek 2 van het Burgerlijk Wetboek, wat kort gezegd inhoudt dat sprake is van een groep bij een zeggenschap van 50% of groter.

Tevens worden enkele vragen gesteld over de grens voor kleinere belastingplichtige. Gevraagd wordt het begrip ‘verwervingskosten’ nader toe te lichten en voorbeelden te noemen van gevallen waarin de belastingplichtige in achtereenvolgende jaren als kleinere dan wel grotere belastingplichtige wordt aangemerkt. Daarnaast wordt gevraagd hoe moet worden omgegaan met verkorte boekjaren als gevolg van voeging in een fiscale eenheid of als gevolg van fusies en splitsingen. Ook wordt gevraagd om voor de grens van kleinere belastingplichtigen af te wijken van de OESO-afspraken en de *Small and Medium Enterprise*-grens (250 fte en € 43 miljoen eigen vermogen) van de Europese Commissie te hanteren. Hiermee zou worden voorkomen dat de voorgestelde grens voor kleinere belastingplichtigen met een grote inkoopcomponent onredelijk uitpakt.

Uitgaven ter zake van huisvestingskosten worden in het consultatievoorstel gekwalificeerd als indirecte kosten en komen derhalve niet in aanmerking voor de totale en kwalificerende uitgaven in de nexusbreuk. Dit is in lijn met hetgeen in OESO-verband is afgesproken. In de internetconsultatie is gevraagd of het juist is dat uitgaven aan bijvoorbeeld laboratia waar R&D-activiteiten worden verricht, niet in aanmerking zouden moeten komen voor de nexusbreuk. In de reacties wordt verzocht huisvestingskosten op te nemen als directe kosten die mee worden genomen in de nexusbreuk.

In een groot aantal reacties is de vraag gesteld waarom het weerlegbaar vermoeden van het rapport voor actiepunt 5 van het BEPS-project van de OESO niet is opgenomen. In een paar reacties wordt aandacht gevraagd voor de gevolgen van het wetsvoorstel voor innovatieve activiteiten die door samenwerkingsverbanden worden verricht. Er wordt gevraagd naar de uitvoering van de nieuwe wetgeving door de Belastingdienst. Onder andere wordt gevraagd hoe wordt omgegaan met bestaande afspraken over toepassing van de huidige innovatiebox, of er voldoende capaciteit is bij de Belastingdienst om deze nieuwe wetgeving te implementeren en er wordt gevraagd naar mogelijke voorlichting door de Belastingdienst. In de consultatie is gevraagd de forfaitaire regeling te verruimen.

Wat betreft de administratieve lasten voor de belastingplichtigen van het conceptwetsvoorstel is geadviseerd om de regeldrukgevolgen van deze maatregelen kwantitatief in beeld te brengen en in de memorie van toelichting te beschrijven. Met betrekking tot de administratieve lasten wordt geadviseerd goede voorlichting te bieden over de uitbreiding van de administratieve en inhoudelijke eisen bij het toepassen van de innovatiebox en bestaande gebruikers hierover actief te informeren.

Ten slotte is in een aantal reacties de vraag aan de orde gekomen hoe moet worden omgegaan met gevallen waarbij de voordelen ten behoeve van de berekening van de nexusbreuk niet per activum kunnen worden berekend.

*Herzieningen naar aanleiding van de consultatie*

Naar aanleiding van de reacties op de internetconsultatie is het wetsvoorstel op een aantal punten gewijzigd. Daarnaast is, mede vanwege verzoeken die zijn gedaan in reacties op de internetconsultatie, de memorie van toelichting op enkele plekken aangepast teneinde de werking van de wettekst te verduidelijken. Hierna wordt ingegaan op de belangrijkste wijzigingen die zijn aangebracht naar aanleiding van de internetconsultatie.

In de internetconsultatie zijn enerzijds opmerkingen gemaakt over de toets die plaatsvindt alvorens toegang wordt verleend tot de innovatiebox en anderzijds het beperkte aantal juridische tickets dat toegang tot de innovatiebox biedt. Het kabinet hecht veel waarde aan de S&O-verklaring als toegangselement. Niet alleen omdat het voor de Belastingdienst een goed uitvoerbaar controlemiddel is, maar ook omdat de S&O-verklaring de substance in Nederland waarborgt. Als de innovatieve activiteiten dan daadwerkelijk in Nederland zijn verricht, is het niet nodig de toegang van deze (technische) innovaties tot de innotatiebox verdergaand dan de OESO te beperken. Omdat de OESO de ruimte biedt om meer juridische tickets toe te staan dan in het consultatiedocument stonden genoemd, zijn daarom additionele juridische tickets opgenomen die toegang tot de innovatiebox verlenen. Deze additionele tickets zijn naar hun aard met octrooien vergelijkbare rechten, te weten utility models (gebruiksmodel) en aanvullende beschermingscertificaten. Tevens wordt in het navolgende punt ingegaan op het additionele ticket: de aanvraag.

De aanvraagperiode van een patent of octrooi kan meerdere jaren behelzen. Tijdens een dergelijke aanvraagperiode geldt reeds juridische bescherming voor het immateriële activum en kan het immateriële activum tevens al winst genereren. De OESO-afspraken bieden ruimte om toegang tot de innovatiebox te verlenen vanaf het moment van aanvraag van het ‘juridisch ticket’ in tegenstelling tot het moment van verlening waar in het conceptwetsvoorstel bij werd aangesloten. Derhalve is opgenomen dat voor de toepassing van de innovatiebox mag worden aangesloten bij het moment van aanvraag van een octrooi of kwekersrecht. Toepassing van de innovatiebox dient echter uitsluitend plaats te vinden wanneer de aanvraag ook daadwerkelijk wordt verleend en uiteraard wordt voldaan aan de overige voorwaarden. Om die reden is ook een regeling opgenomen op grond waarvan het onterecht genoten voordeel wordt teruggenomen op het moment dat blijkt dat de aanvraag is afgewezen.

Daarnaast is het overgangsrecht verduidelijkt en is in het artikelsgewijze deel van deze memorie uitgebreider ingegaan op het overgangsrecht. In deze memorie is nader aandacht geschonken aan de samenloop van toepassing van de innovatiebox met een (ont)voeging in een fiscale eenheid, een bedrijfsfusie en afsplitsing. Tevens is een voorbeeld opgenomen waarin nader wordt ingegaan op het bepalen of een belastingplichtige kwalificeert als grotere of kleinere belastingplichtige voor de innovatiebox.

In de nieuwe wetgeving voor de innovatiebox staat de S&O-verklaring centraal als toegangsticket. In de memorie van toelichting is nader ingegaan op de rechtsbescherming en de gang van zaken ten aanzien van de aanvraagprocedure van een S&O-verklaring. In deze memorie is nader ingegaan op het uitsluiten van uitgaven die niet direct verband houden met het speur- en ontwikkelingswerk dat heeft geleid tot het immateriële activum. Het uitsluiten van indirecte uitgaven, zoals huisvestingkosten, is in OESO-verband besloten. In deze memorie is nader ingegaan op de begrippen voortbrengingskosten en kosten ter verwerving van de voordelen.

Tijdens de consultatie is gevraagd de bestaande forfaitaire regeling te verruimen. De forfaitaire regeling draagt voor een bepaalde groep belastingplichtigen bij aan de vermindering van de complexiteit van de regeling namelijk de groep waarvoor de administratieve lasten van de innovatiebox niet opweegt tegen het daaraan verbonden belastingvoordeel. Het verruimen van de forfaitaire regeling ligt echter niet in lijn met het streven om toepassing van de innovatiebox meer te laten aansluiten bij daadwerkelijke innovatie. Bovendien zijn er geen aanwijzingen dat met de huidige grens van de forfaitaire regeling de oorspronkelijke doelstelling onvoldoende wordt bereikt.

In de consultatie is gevraagd naar de uitvoering van de nieuwe wetgeving door de Belastingdienst en hoe wordt omgegaan met bestaande afspraken over toepassing van de huidige innovatiebox, met name voor kleinere belastingplichtigen. In het algemeen deel van de toelichting wordt nader ingegaan op de bestaande afspraken in de zogenoemde vaststellingsovereenkomsten. Ook is een bijlage toegevoegd met een conceptbeleidsbesluit waarin is opgenomen dat voor de kleinere belastingplichtigen uit doelmatigheidsoverwegingen onder voorwaarden wordt goedgekeurd dat de ontbindende voorwaarde in de bestaande VSO die betrekking heeft op de huidige innovatiebox niet wordt vervuld.

#### Wijziging van enkele specifieke renteaftrekbeperkingen

De wijzigingen in enkele specifieke renteaftrekbeperkingen zijn via internet geconsulteerd in de periode van 20 juni 2016 tot en met 18 juli 2016. Naar aanleiding van de reacties op de internetconsultatie is het wetsvoorstel op een aantal punten gewijzigd. Daarnaast is, mede vanwege de reacties de memorie van toelichting op enkele plekken aangepast teneinde de praktijk meer handvatten te geven over de reikwijdte van de voorgestelde wijziging. Aan het einde van dit onderdeel wordt nader ingegaan op de consultatie.

De vergoeding over vreemd vermogen, de rentebetaling, is in de vennootschapsbelasting in beginsel aftrekbaar bij de bepaling van de winst. Hoewel daartegenover staat dat rente aan de ontvangstkant in beginsel wordt belast, kan de allocatie van rentelasten binnen een internationaal concern evenwel van groot belang zijn voor de belastingdruk van ondernemingen. Hierbij geldt dat internationaal opererende ondernemingen in de praktijk kunnen inspelen op effectievetariefsverschillen die er tussen verschillende landen bestaan om de vennootschapsbelasting te drukken via grondslaguitholling binnen concernverband. Zo kan bijvoorbeeld worden ingespeeld op tariefsverschillen door vanuit een vennootschap in een laagbelastend land een lening te verstrekken aan een groepsvennootschap in een hoogbelastend land. De ontvangen groepsrente wordt dan niet of tegen een laag effectief tarief belast. De betaalde groepsrente komt ten laste van de grondslag van de groepsmaatschappijen met een hoger belastingtarief. Hetzelfde effect kan worden bereikt door gebruik te maken van internationale kwalificatieverschillen tussen verschillende belastingstelsels, waardoor de afgetrokken rente niet of pas op een (veel) later tijdstip wordt belast.

In de Wet Vpb 1969 is een aantal specifieke renteaftrekbeperkingen opgenomen om ongewenste vormen van grondslaguitholling door renteaftrek tegen te gaan. Zo bestaat er een specifieke renteaftrekbeperking gericht tegen structuren waarbij in Nederland belastbare winst door middel van het kunstmatig creëren van een renteaftrek wordt geërodeerd ten gunste van groepsvennootschappen met een lage belastingdruk (hierna: renteaftrekbeperking gericht tegen winstdrainage). Een lage belastingdruk bij de ontvanger kan hierbij, naast een laag tarief, ook voortkomen uit verliesverrekeningsmogelijkheden, internationale mismatches of speciale faciliteiten waardoor er geen of een kleine grondslag is waarover belasting wordt geheven. De rente is in Nederland aftrekbaar tegen het statutaire Vpb- tarief, terwijl de daartegenover staande rentebate - bijvoorbeeld in een laagbelastend land - niet of tegen een laag effectief belastingtarief wordt belast. De renteaftrekbeperking gericht tegen winstdrainage bouwt voort op de zogenoemde fraus-legisjurisprudentie en is van toepassing als er sprake is:

1) van een schuld aan een verbonden lichaam of verbonden natuurlijke persoon,

2) van een zogenoemde ‘besmette rechtshandeling’ en

3) van een verband tussen de schuld en de besmette rechtshandeling.

Bij een dergelijke schuld wordt de renteaftrek beperkt tenzij tegenbewijs wordt geleverd door de belastingplichtige over de zakelijkheid van de rechtshandeling en financiering.

Om excessieve schuldfinancieringen bij overnameholdingconstructies te ontmoedigen, is de fiscale aftrekbaarheid van rente op bovenmatige schuldfinanciering bij overnames gevolgd door voeging in een fiscale eenheid beperkt door invoering van een overnameholdingbepaling. In de hierna opgenomen figuur wordt dit geïllustreerd:



Het doel van de overnameholdingbepaling is om te voorkomen dat bovenmatige rente die is verschuldigd in het kader van de financiering van de overname, ten laste van de winst van de overgenomen vennootschap wordt gebracht. Een voorbeeld van een overnameholdingconstructie is de situatie waarin een private-equitygroep een Nederlandse bv overneemt via een Nederlandse overnameholding. Die overnameholding financiert de overname meestal met een combinatie van bankleningen en aandeelhoudersleningen. Daarna wordt een fiscale eenheid gevormd tussen de overnameholding en de overgenomen bv. De door de overnameholding betaalde rente kan in beginsel binnen de fiscale eenheid worden afgetrokken van de winst van de overgenomen bv. Daarmee zou de (fiscale) winst van deze bv (grotendeels) uit de heffingsgrondslag kunnen verdwijnen. De overnameholdingbepaling regelt dat de (bovenmatige) overnamerente in beginsel niet in aftrek komt voor zover de overnameholding op ‘stand alone basis’ niet genoeg eigen winst maakt om de overnamerente tegen af te zetten.

In de initiatiefnota van de Tweede Kamerleden Nijboer en Groot ‘Private Equity: einde aan de excessen’ wordt door de initiatiefnemers onder andere ingegaan op de overnameholdingbepaling.[[17]](#footnote-17) Volgens de initiatiefnemers lijkt deze regeling redelijk te functioneren maar kan deze op een aantal punten robuuster gemaakt worden. In de kabinetsreactie op de initiatiefnota heeft het kabinet allereerst het belang van de rol van private-equityinvesteerders onderkend als alternatieve bron voor financiering van het Nederlands bedrijfsleven, naast bancair krediet.[[18]](#footnote-18) Naast de rol als verstrekker van risicodragend vermogen is een vitale private-equitysector ook om een andere reden van belang. Voor Nederlandse pensioenfondsen vormen private-equityfondsen een alternatieve beleggingscategorie, naast aandelen en obligaties, die hun de mogelijkheid biedt hun beleggingen te diversificeren. Een onderzoek van de Erasmus Universiteit uit 2007 bevatte geen aanwijzingen dat de private-equitysector in Nederland gekenmerkt werd door excessen die leidden tot negatieve gevolgen voor de overgenomen bedrijven en hun stakeholders.[[19]](#footnote-19) Omdat echter in de maatschappelijke discussie over private equity ook andere, kritische geluiden te horen zijn, laat het kabinet opnieuw onderzoek uitvoeren naar de effecten van private-equityinvesteerders in Nederland.

Het voorgaande laat onverlet dat het kabinet in de kabinetsreactie op de initiatiefnota heeft laten weten dat het de opvatting van de initiatiefnemers over de overnameholdingbepaling onderschrijft. Tijdens het notaoverleg op 21 maart 2016 is nogmaals herhaald dat het kabinet de drie door de initiatiefnemers genoemde aanpassingen in de overnameholdingbepaling zal opnemen in het pakket Belastingplan 2017.[[20]](#footnote-20)

In dit kader stelt het kabinet in de eerste plaats voor de berekeningssystematiek van de overnameholdingbepaling aan te scherpen voor het geval een overnameschuld door middel van een zogeheten ‘debt-push down’ van het niveau van de overnameholding naar het niveau van de overgenomen vennootschap verplaatst wordt. Verder wordt voorgesteld om de termijn van zeven jaar, waarbinnen de financiering moet worden afgebouwd van ten hoogste 60% van de verkrijgingsprijs naar ten hoogste 25% van de verkrijgingsprijs, nader aan te scherpen. Hiermee wordt voorkomen dat door de overgenomen vennootschap steeds onder een nieuwe overnameholding te hangen waardoor de termijn van zeven jaar voor de afbouw van de maximale niet bovenmatige financiering telkens opnieuw zou aanvangen. Tot slot wordt als derde voorgesteld om het eerbiedigende overgangsrecht niet meer van toepassing te laten zijn in de specifieke situatie dat een overnameholding op of na 1 januari 2017 in een nieuwe fiscale eenheid met een andere moeder wordt opgenomen. Hiermee wordt voorkomen dat bij een hernieuwende overname via een overnameholding na genoemde datum de oude financieringen onder het overgangsrecht blijven meelopen waardoor de overnameholdingbepaling in zoverre de facto buiten toepassing zou blijven.

In de kabinetsreactie bij de initiatiefnota is aangetekend dat nut en noodzaak van de overnameholdingbepaling bij een latere implementatie van een generieke renteaftrekbeperking, als gevolg van de uitkomsten van het BEPS-project van G20 en OESO, ten principale wordt bezien. In de *Anti Tax Avoidance Directive*[[21]](#footnote-21) van de Europese Commissie is, conform de BEPS-uitkomsten, een generieke renteaftrekbeperking opgenomen: een zogenoemde earnings-strippingmaatregel. Na invoering van een earnings-strippingmaatregel is de overnameholdingbepaling wellicht helemaal niet meer nodig. Het kabinet bevestigt dan ook hetgeen hierover in de kabinetsreactie bij de initiatiefnota is opgenomen.

In de kabinetsreactie op de initiatiefnota is tevens opgenomen dat zal worden bezien of naast de hiervoor genoemde wijzigingen in de overnameholdingbepaling nog andere maatregelen kunnen of moeten worden genomen om onwenselijke renteaftrek in het kader van overnames te bestrijden. Naar de mening van het kabinet kan pas van een effectieve set maatregelen kan worden gesproken als de aangekondigde maatregelen in de overnameholdingbepaling worden vergezeld van een aanpassing in de eerdergenoemde renteaftrekbeperking gericht tegen winstdrainage. Voorwaarde voor toepassing van die renteaftrekbeperking is dat de leningen zijn verstrekt door een ‘verbonden lichaam’. Er is, kort gezegd, sprake van een verbonden lichaam indien een lichaam meer dan een derde belang houdt in een ander lichaam. In de praktijk is gebleken dat overnamestructuren soms zo worden of zijn vormgegeven dat er geen sprake is van formele verbondenheid terwijl er in materiële zin wel degelijk sprake is van verbondenheid omdat door verschillende investeerders wordt opgetreden als een samenwerkende groep. Het gaat in dergelijke gevallen om een gecoördineerde investering die in totaal ten minste een derde belang vertegenwoordigt. Met het expliciet wettelijk vastleggen dat ook sprake is van de vereiste “verbondenheid” bij de aanwezigheid van een samenwerkende groep kan grondslaguitholling bij dergelijke structuren effectiever worden bestreden. De maatregel heeft gevolgen voor binnenlandse en buitenlandse overnamepartijen. Naar verwachting zullen buitenlandse partijen in de praktijk meer te maken krijgen met de maatregel dan binnenlandse partijen omdat in internationale structuren er normaal gesproken eerder sprake van is dat de corresponderende rentebaten tegen een laag effectief tarief worden belast.

De voorgestelde aanpassing is naar de mening van het kabinet in lijn met de doelstellingen van het BEPS-project om grondslaguitholling en winstverschuivingen tegen te gaan en deze blijft – naar de mening van het kabinet – ook van belang als een earnings-strippingmaatregel zou worden geïmplementeerd.

De voorgestelde wijzigingen in de renteaftrekbeperking gericht tegen winstdrainage en in de overnameholdingbepaling zijn van toepassing voor boekjaren die aanvangen op of na 1 januari 2017.

*Consultatie*

Op de internetconsultatie zijn in totaal 10 reacties binnengekomen, waarvan 7 openbaar. De reacties zijn afkomstig van 6 koepel- of belangenorganisaties, 3 bedrijven en een natuurlijk persoon.

De openbare reacties op de internetconsultatie zijn ontvangen van:

* Netherlands British Chamber of Commerce;
* Register Belastingadviseurs;
* FNV;
* Nederlandse Orde van Belastingadviseurs;
* Nederlandse Vereniging van Participatiemaatschappijen;
* Baker & McKenzie; en
* De heer R.C.H.M. Huuskes.

De reacties geven een tweeledig beeld. Enerzijds worden (delen van) de maatregelen onderschreven. Anderzijds zijn er belangstellenden die hun aarzeling hebben bij (delen van) de maatregelen op zich dan wel bij het moment waarop de voorgestelde maatregelen worden ingevoerd. Hierna wordt op de belangrijkste punten uit de reacties op de consultatie ingegaan.

*Belangrijkste ingebrachte punten: 1. Invulling begrip ‘samenwerkende groep’*

In de meeste reacties komt naar voren dat er behoefte is aan een meer concrete invulling van het begrip samenwerkende groep. Er wordt hierbij gewezen op de onzekerheid die een dergelijke materiële toets voor de praktijk kan opleveren en op de onwenselijkheid daarvan. Of er sprake is van een samenwerkende groep in de zin van de voorgestelde aanpassing van de bepaling tegen winstdrainage door rente-aftrek, is afhankelijk van feiten en omstandigheden van het individuele geval. Hoewel het wettelijk vastleggen van een meer materiële toets als de “samenwerkende groep” rechtsonzekerheid tot gevolg kan hebben, heeft dit naar de mening van het kabinet de voorkeur boven het op basis van bestaande structuren nauwkeuriger omschrijven van de situaties die worden bestreden. Indien dit laatste al mogelijk zou zijn, dan zou dit als reële risico hebben dat de aanscherping relatief eenvoudig kan worden ontweken door de structuur iets anders vorm te geven. Naar aanleiding van de consultatie is het artikelsgewijze deel van deze memorie van toelichting wel aangevuld en verduidelijkt teneinde de praktijk meer handvatten te geven over de reikwijdte van de voorgestelde wijziging en het begrip samenwerkende groep.

*Belangrijkste ingebrachte punten: 2. Eerbiedigende werking aanpassing renteaftrekbeperking gericht tegen winstdrainage voor bestaande situaties*

Door verschillende belangstellenden wordt vanwege de voorgestelde wijziging van de renteaftrekbeperking gericht tegen winstdrainage gevraagd om eerbiedigende werking voor bestaande situaties. Door het verlenen van een eerbiedigende werking zou de nu geldende regeling van toepassing blijven op bestaande rechtsposities en verhoudingen.

Uitgangspunt is dat een nieuwe wettelijke regeling niet alleen van toepassing is op hetgeen na de inwerkingtreding voorvalt, maar ook op hetgeen bij de inwerkingtreding reeds bestaat. In beginsel heeft een nieuwe wettelijke regeling onmiddellijke werking.[[22]](#footnote-22) Het voorgaande laat onverlet dat deze onmiddellijke werking – naar aanleiding van een belangenafweging – opzij kan worden gezet voor bestaande rechtsposities en verhoudingen. Bij die belangenafweging spelen, zo blijkt onder meer uit de Aanwijzingen voor de regelgeving, de al dan niet aanwezige gerechtvaardigde verwachtingen omtrent het voortduren van een regeling een rolen is van belang of er sprake is van een grote breuk met het oude recht.[[23]](#footnote-23) Daarnaast kunnen naar de mening van het kabinet bij die belangenafweging bijvoorbeeld het doel van de voorgestelde aanpassing, de budgettaire aspecten en de uitvoeringsaspecten meewegen.

Indien deze uitgangspunten worden toegepast op de wijziging van de renteaftrekbeperking gericht tegen winstdrainage komt het kabinet tot de navolgende weging. Het bieden van eerbiedigende werking zou er in dit geval toe leiden dat er gebruik kan blijven worden gemaakt van kunstmatige structuren waarbij rentelasten worden gecreëerd die de Nederlandse belastinggrondslag uithollen, terwijl het kabinet juist ook deze wenst te bestrijden.

Daarnaast is de mogelijkheid om een groep aandeelhouders die in eenstemmigheid samenwerken ten aanzien van een bepaald doel aan te merken als samenwerkende groep niet nieuw. Zo is dit standpunt al eens bevestigd in jurisprudentie van de Hoge Raad.[[24]](#footnote-24) Bij de behandeling van de Invoeringswet vereenvoudiging en flexibilisering bv-recht is in het kader van de renteaftrek gericht tegen winstdrainage voorts aangegeven dat onder omstandigheden ook bij een groep samenwerkende aandeelhouders – bij elk van die aandeelhouders – sprake kan zijn van een kwalificerend belang.[[25]](#footnote-25) Verder wordt het standpunt in voorkomende gevallen in de praktijk ook door de Belastingdienst ingenomen. Gelet op voorgaande is het kabinet van mening dat de gebruikers van deze aftrek, ook gezien de zeer uitdrukkelijke constructies die zijn toegepast, zich konden realiseren dat zij buiten de bedoeling van de wetgever traden, waarmee een gerechtvaardigde verwachting niet aan de orde kan zijn. In die zin is er ook geen grote breuk met het huidige recht.

Vervolgens wordt erop gewezen dat het bieden van eerbiedigende werking ertoe zou leiden dat de budgettaire opbrengst in de eerste jaren fors lager zou zijn. Ten slotte is de maatregel zonder eerbiedigende werking voor de Belastingdienst in de uitvoering het meest eenvoudig.

Alles overziend meent het kabinet dat er geen aanleiding is om af te wijken van het uitgangspunt van onmiddellijke werking. Er wordt in dit voorstel dan ook niet in eerbiedigende werking voorzien voor de wijziging van de renteaftrekbeperking gericht tegen winstdrainage.

*Belangrijkste ingebrachte punten: 3. Aanpassing overgangsrecht overnameholdingbepaling*

In vrijwel alle reacties op de internetconsultatie wordt aangegeven dat de beperking van het bestaande eerbiedigende overgangsrecht voor de overnameholdingbepaling, zoals die was opgenomen in het consultatiedocument, te vergaand is. Met name de omstandigheid dat genoemde beperking met ingang van 1 januari 2017 ook zou gaan gelden voor situaties waarin vóór die datum een nieuwe fiscale eenheid is aangegaan, stuit op grote bezwaren. Het kabinet erkent dat de maatregel zoals neergelegd in het consultatiedocument gevolgen kan hebben voor structuren en financieringen die tot nu toe onder het overgangsrecht vallen. Daarmee zijn, anders dan bij situaties die worden geraakt door de invoering van het begrip samenwerkende groep, in deze situaties door het kabinet bij belastingplichtigen gerechtvaardigde verwachtingen gewekt. Het kabinet is de belangstellenden op dit punt dan ook tegemoetgekomen. De wettekst en de memorie van toelichting zijn op dit punt aangepast.

*Belangrijkste ingebrachte punten: 4. Aanpassing invulling “andere fiscale eenheid” ten behoeve van overgangsrecht*

In een enkele reactie op de consultatie komt naar voren dat er onduidelijkheid bestaat over wat er dient te worden begrepen onder “andere fiscale eenheid”. Dit is van belang bij de vraag wanneer het bestaande eerbiedigende overgangsrecht bij de overnameholdingbepaling ook na de voorgestelde aanpassing van toepassing blijft. Het artikelsgewijze deel van de memorie van toelichting is aangevuld teneinde de gevraagde duidelijkheid te geven.

*Belangrijkste ingebrachte punten: 5. Samenloop huidige pakket aan maatregelen en Anti Tax Avoidance Directive (ATAD)*

Uit de consultatie blijkt verder dat bij een deel van de belangstellenden behoefte bestaat aan een nadere toelichting hoe de wijzigingen op het gebied van renteaftrekbeperkingen zich verhouden tot de aanstaande wijzigingen, eveneens op het gebied van renteaftrekbeperkingen, als gevolg van ATAD. De Nederlandse vennootschapsbelasting kent een aantal specifieke renteaftrekbeperkingen. Deze renteaftrekbeperkingen hebben als doel om grondslaguitholling via renteaftrek te voorkomen. Bij de implementatie van de earnings-strippingmaatregel uit de ATAD, zal – met het oog op het voorkomen van overlap, overkill en ingewikkelde samenloop – ten aanzien van iedere specifieke renteaftrekbeperking worden beoordeeld of het wenselijk is dat deze naast de generieke renteaftrekbeperking blijft bestaan. Nadat duidelijk is hoe de earnings-strippingregeling zal worden vormgegeven, kan worden beoordeeld of daarnaast nog behoefte bestaat aan een bepaling die specifiek gericht is tegen excessieve financiering van overnames, zoals de bestaande overnameholdingbepaling. Het kabinet stelt niettemin voor om deze bepaling ook nu aan te passen omdat hierdoor de doelstellingen van de overnameholdingbepaling beter worden bereikt. Het kabinet acht de in het onderhavige wetsvoorstel opgenomen maatregelen daarom vooralsnog wenselijk. Ten aanzien van de beoogde wijzigingen in de renteaftrekbeperking gericht tegen winstdrainage geldt eveneens dat dit artikel zo effectief mogelijk zou moeten werken met het oog op het tegengaan van de uitholling van de Nederlandse belastinggrondslag. Overigens zal naar verwachting van het kabinet de specifieke renteaftrekbeperking gericht tegen winstdrainage ook na implementatie van een earnings-strippingmaatregel nog steeds van grote waarde zijn.[[26]](#footnote-26)

### Stimulering start-ups

In de begeleidende brief bij het Belastingplan 2016 is aangekondigd dat het kabinet vanaf 2017 € 50 miljoen per jaar beschikbaar stelt voor de stimulering van start-ups/mkb.[[27]](#footnote-27)

Start-ups die zich bezighouden met speur- en ontwikkelingswerk moeten voor deze werkzaamheden extra investeringen doen. Innovatieve bezigheden zijn met bovengemiddelde onzekerheid omgeven: de kans dat innovaties mislukken, is groter dan de kans dat een beproefde activiteit mislukt. Dit betekent dat veel bedrijven terughoudend zijn met investeringen in speur- en ontwikkelingswerk. Dergelijk speur- en ontwikkelingswerk is echter van groot belang voor de economie. Ook andere bedrijven profiteren via kennisspillovers vaak van het speur- en ontwikkelingswerk van deze innovatieve start-ups. Tegen deze achtergrond is onderzocht op welke wijze innovatieve start-ups extra kunnen worden gestimuleerd. Hierbij is mede getoetst aan de criteria volgens het Toetsingskader belastinguitgaven. Het kabinet stelt voor een deel van het gereserveerde bedrag van € 50 miljoen te bestemmen voor een gerichte verruiming van de zogenoemde gebruikelijkloonregeling voor innovatieve start-ups.[[28]](#footnote-28)

Onder de huidige gebruikelijkloonregeling wordt het belastbare loon van directeuren-grootaandeelhouders ten minste gesteld op het hoogste van de volgende bedragen:

a. 75% van het loon uit de meest vergelijkbare dienstbetrekking;

b. het hoogste loon van de werknemers die in dienst zijn van hetzelfde bedrijf of van met het bedrijf verbonden bedrijven;

c. € 44.000 (bedrag 2016).

Volgens de start-upsector is het internationaal gebruikelijk dat de dga in de eerste jaren afziet van loon zodat de middelen in de onderneming kunnen worden geïnvesteerd.[[29]](#footnote-29) Voor dga’s van (startende) ondernemingen met lage of geen winst is het onder omstandigheden mogelijk het loon in overleg met de Belastingdienst op een lager bedrag vast te stellen dan bij dga’s van andere ondernemingen. Dat proces wordt door sommige start-ups ervaren als tijdrovend met een onzekere uitkomst.

Vanwege deze door de start-upsector ervaren knelpunten van de gebruikelijkloon­regeling wordt voorgesteld deze fiscale regeling te versoepelen. Op grond van de voorgestelde maatregel mag vanaf 2017 het belastbare loon van directeur-grootaandeelhouders (dga’s) van innovatieve start-ups voor de toepassing van de gebruikelijkloonregeling worden vastgesteld op het wettelijke minimumloon. Dit zal mogelijk worden gemaakt voor dga’s van bedrijven die speur- en ontwikkelingswerk verrichten en voor de toepassing van de S&O-afdrachtvermindering als starter worden aangemerkt.

Het doel van deze maatregel is het stimuleren van innovatieve start-ups door een verbetering van hun liquiditeitspositie. Doordat de dga als gevolg van de voorgestelde maatregel zichzelf minder loon hoeft uit te betalen, blijft er met deze maatregel meer geld in de innovatieve start-up beschikbaar om te kunnen groeien. Daarnaast kunnen innovatieve start-ups gebruikmaken van deze regeling zonder met de Belastingdienst in overleg te moeten treden.

De maatregel is voorzien van een horizonbepaling, op grond waarvan deze bepaling vervalt per 1 januari 2022, tenzij de maatregel voor die datum positief wordt geëvalueerd. De maatregel zal worden geëvalueerd op doelmatigheid en doeltreffendheid. Bij de evaluatie zal onder meer worden gekeken in welke mate de maatregel bijdraagt aan de beoogde stimulering van innovatieve start-ups door te kijken naar het effect op de hoogte van het loon bij de doelgroep en als afgeleid effect daarvan de verbetering van hun liquiditeitspositie.

### Verlenging van de eerste tariefschijf van de vennootschapsbelasting

De eerste tariefschijf van de vennootschapsbelasting van 20% wordt in 2018 verlengd van € 200.000 naar € 250.000, in 2020 van € 250.000 naar € 300.000 en in 2021 van € 300.000 naar € 350.000. Deze maatregel is aangekondigd in de brief van 1 juli 2016 over de voorgestelde uitfasering van het pensioen in eigen beheer.[[30]](#footnote-30) Van de verlenging van de Vpb-tariefschijf profiteert het gehele in Nederland actieve bedrijfsleven en in het bijzonder het midden- en kleinbedrijf. De schijfverlenging maakt tevens het opbouwen van nettovermogen in de bv aantrekkelijker en past in de geest van de motie van het lid Neppérus,[[31]](#footnote-31) waarin het kabinet is opgeroepen het fiscale vestigingsklimaat op een verantwoorde manier aantrekkelijk te houden.

### Maatregelen als gevolg van jurisprudentie

#### Teruggaaf dividendbelasting voor niet-ingezetenen en heffingvrij vermogen voor buitenlands belastingplichtigen

Naar aanleiding van jurisprudentie van de Hoge Raad (HR) en het Hof van Justitie van de Europese Unie (HvJ EU) en gelet op het EU-recht wordt in de dividendbelasting een teruggaafregeling ingevoerd. Verder wordt in de inkomstenbelasting geregeld dat ook bij (niet-kwalificerende) buitenlandse belastingplichtigen met een box 3-inkomen het heffingvrije vermogen in aanmerking wordt genomen.[[32]](#footnote-32) Toepassing van beide maatregelen is vooruitlopend op wetgeving reeds bij beleidsbesluit goedgekeurd.[[33]](#footnote-33) In het onderhavige wetsvoorstel worden deze goedkeuringen gecodificeerd.

De HR heeft op 4 maart 2016 in drie zaken over de dividendbelasting arrest gewezen, in vervolg op een eerdere beantwoording van door de HR in dit kader aan het HvJ EU gestelde vragen. De zaken hebben betrekking op verzoeken om teruggaaf van dividendbelasting van buitenlandse aandeelhouders (twee natuurlijke personen in België en een vennootschap in Frankrijk) met Nederlandse portfolioaandelen. In navolging van het HvJ EU oordeelt de HR dat de heffing van dividendbelasting in dergelijke situaties onder omstandigheden in strijd kan zijn met de vrijheid van kapitaalverkeer. Binnenlandse aandeelhouders kunnen de ingehouden dividendbelasting namelijk als voorheffing verrekenen met de inkomstenbelasting (natuurlijke personen) of vennootschapsbelasting (lichamen), terwijl voor buitenlandse aandeelhouders deze mogelijkheid niet bestaat. Voor hen is de dividendbelasting geen voorheffing maar een eindheffing. Buitenlandse aandeelhouders kunnen hierdoor, onder omstandigheden, meer belasting zijn verschuldigd dan binnenlandse belastingplichtigen in vergelijkbare omstandigheden.

Daarom wordt geregeld dat voor een niet-ingezeten natuurlijke persoon en een niet-ingezeten lichaam met Nederlandse aandelen teruggaaf op verzoek mogelijk wordt van ingehouden dividendbelasting. Die teruggaaf is mogelijk voor zover deze dividendbelasting hoger is dan de inkomstenbelasting of vennootschapsbelasting die verschuldigd zou zijn indien de natuurlijke persoon of het lichaam inwoner van Nederland zou zijn geweest. Een teruggaaf van dividendbelasting wordt niet verleend indien de natuurlijke persoon of het lichaam recht heeft op volledige verrekening van de Nederlandse belasting in de woonstaat of vestigingsstaat op grond van een tussen Nederland en die woonstaat of die vestigingsstaat gesloten verdrag ter voorkoming van dubbele belasting.

De arresten van de HR en de uitleg van het HvJ EU hebben ook doorwerking naar de belastingheffing over het forfaitaire rendement van Nederlandse vermogensbestanddelen in box 3 (met name in Nederland gelegen onroerende zaken) van buitenlandse belastingplichtigen. Het gaat dan om het heffingvrije vermogen. Op basis van de huidige wetgeving wordt bij (niet-kwalificerende) buitenlandse belastingplichtigen voor de bepaling van het voordeel uit sparen en beleggen (box 3) geen rekening gehouden met het heffingvrije vermogen. Het HvJ EU merkt het heffingvrije vermogen evenwel aan als een vrijstelling die aan alle ingezeten belastingplichtigen, los van hun persoonlijke situatie, wordt toegekend. Uitgaande hiervan kan het heffingvrije vermogen niet worden gezien als een zogenoemde persoonlijke aftrekpost, en volgt uit het EU-recht dat het heffingvrije vermogen ook moet worden verleend aan (niet-kwalificerende) buitenlandse belastingplichtigen met een box 3-inkomen. Daarom wordt geregeld dat ook bij (niet-kwalificerende) buitenlandse belastingplichtigen met een box 3-inkomen het heffingvrije vermogen in aanmerking wordt genomen.

#### Bouwterreinen in de btw

Het kabinet ziet zich genoodzaakt om voor te stellen het begrip bouwterrein in de Wet op de omzetbelasting 1968 (Wet OB 1968) te verruimen naar aanleiding van een arrest van het HvJ EU van 17 januari 2013.[[34]](#footnote-34) Het al dan niet kwalificeren als bouwterrein heeft fiscale consequenties. Voor de levering van een bouwterrein is namelijk btw verschuldigd en geldt vanwege samenloop, een vrijstelling van overdrachtsbelasting. Indien op het moment van levering de onbebouwde grond niet kwalificeert als bouwterrein geldt de omgekeerde situatie, waardoor een vrijstelling voor de btw geldt, maar wel overdrachtsbelasting verschuldigd is.

Uit het genoemde arrest blijkt dat de uitleg op basis van de huidige nationale wetsbepaling beperkter is dan de uitleg van hetzelfde begrip op basis van de bepaling in de BTW-richtlijn.[[35]](#footnote-35) De huidige wetsbepaling bevat namelijk vier limitatieve voorwaarden waaraan moet worden voldaan om als bouwterrein te kwalificeren. Volgens het HvJ EU kan een terrein als bouwterrein in de zin van de BTW-richtlijn worden aangemerkt, wanneer uit een beoordeling van alle omstandigheden – met inbegrip van de intentie van partijen, mits deze wordt ondersteund door objectieve gegevens – blijkt dat op de datum van levering het betrokken terrein daadwerkelijk bestemd was om te worden bebouwd. Doordat de huidige Wet OB 1968 geen rekening houdt met andere factoren dan de vier genoemde voorwaarden, kwalificeert een aantal terreinen niet als bouwterrein en wordt de levering van deze terreinen op grond van de Nederlandse wet vrijgesteld van btw. Als gevolg van het arrest van het HvJ EU kunnen belastingplichtigen door een rechtstreeks beroep te doen op de BTW-richtlijn de ruimere definitie van een bouwterrein van toepassing laten zijn. In dat geval wordt ter zake van de levering van die bouwterreinen wel btw in rekening gebracht. Met deze wetswijziging implementeert het kabinet de ruimere uitleg van het begrip bouwterrein in de nationale wetsbepaling. Het is immers de taak van de wetgever om EU-richtlijnen volledig en correct in de nationale rechtsorde om te zetten.

Verder wil het kabinet van de gelegenheid gebruik maken om te verduidelijken dat aan de eis dat het bij een bouwterrein om onbebouwde grond moet gaan op grond van de rechtspraak van het HvJ EU ook wordt voldaan als de leverancier grond levert waarop nog een gebouw staat maar waarbij hij zich er toe heeft verbonden om dit gebouw in het kader van de levering volledig te slopen.[[36]](#footnote-36)

Met betrekking tot de heffing van overdrachtsbelasting doet zich de vraag voor of de op de BTW-richtlijn gebaseerde ruimere uitleg van het begrip bouwterrein, op grond van de huidige tekst in de Wet op belastingen van rechtsverkeer (WBR), ook kan worden doorgetrokken naar de toepassing van de samenloopvrijstelling. Dit is het geval. De samenloopvrijstelling dient van toepassing te zijn bij de verkrijging van een perceel grond dat ingevolge de BTW-richtlijn als bouwterrein kwalificeert en waarover dus btw is verschuldigd.[[37]](#footnote-37) Vooruitlopend op deze wetsaanpassing is daarom bij beleidsbesluit goedgekeurd dat bij de verkrijging van een met btw belast bouwterrein, dat enkel op basis van de BTW-richtlijn als zodanig kwalificeert, de samenloopvrijstelling van toepassing is.[[38]](#footnote-38) Door de samenloopvrijstelling kan geen dubbele belasting optreden en werken de btw en de overdrachtsbelasting als communicerende vaten. Daar staat tegenover dat het door de implementatie niet meer mogelijk is om als belastingplichtige de krenten uit de pap te halen door steeds voor de meest voordelige route te kiezen.

De aanpassing in de Wet OB 1968 heeft tot gevolg dat voor gevallen waar sprake is van een verkrijging van een bouwterrein de samenloopvrijstelling van overdrachtsbelasting, zoals geregeld in de WBR, van rechtswege van toepassing is. Hierdoor is het niet langer nodig om bij beleidsbesluit goed te keuren dat voor de alhier bedoelde bouwterreinen de samenloopvrijstelling van toepassing is. Het betreffende beleidsbesluit komt dan ook na inwerkingtreding van de wijziging te vervallen.

#### Wijziging btw-vrijstelling voor watersportorganisaties

Watersportorganisaties die geen winst beogen, vallen voor hun diensten ten behoeve van de sport onder de btw-vrijstelling, ook wel aangeduid als de sportvrijstelling. Over de toepassing hiervan heeft de Europese Commissie een inbreukzaak aangespannen tegen het Koninkrijk der Nederlanden naar aanleiding van klachten vanuit de commerciële jachthavenexploitanten, ondersteund door de HISWA. Het HvJ EU heeft in die zaak op 25 februari 2016 geoordeeld dat Nederland de (sport)vrijstelling voor niet-winstbeogende watersportorganisaties zowel te strikt als te ruim toepast.[[39]](#footnote-39) De voorliggende wijziging dient ertoe de nationale wet in overeenstemming te brengen met de jurisprudentie van het HvJ EU.

De vrijstelling is enerzijds te strikt toegepast omdat Nederland de vrijstelling niet toestaat aan niet-winstbeogende watersportorganisaties indien zij personeel in dienst hebben voor het verrichten van werkzaamheden verricht aan vaartuigen en voor het ter beschikking stellen van lig- en bergplaatsen voor vaartuigen. Dit personeelscriterium is in strijd met de BTW-richtlijn. Door dat oordeel komt die uitzondering op de vrijstelling te vervallen.

Deze uitzondering op de vrijstelling is in het verleden juist tot stand gekomen na overleg met vertegenwoordigers van zowel de commerciële jachthavens (HISWA) als de verenigingsjachthavens (Koninklijk Nederlands Watersport Verbond) om tegemoet te komen aan bezwaren van de commerciële jachthavens in verband met concurrentieverstoring. Aan die bezwaren is tegemoet gekomen door ook niet-winstbeogende watersportverenigingen met personeel in dienst in de heffing van btw te betrekken voor zover dat personeel werkzaamheden verrichtte met betrekking tot vaartuigen of het ter beschikking stellen van lig- en bergplaatsen voor vaartuigen. Door de nationale wet in overeenstemming te brengen met de jurisprudentie van het HvJ EU wordt – wat het personeelscriterium betreft - teruggegaan naar de situatie van vóór de uitzondering op de vrijstelling en daarmee vallen de desbetreffende werkzaamheden ten behoeve van de sport wederom onder de btw-vrijstelling.

De vrijstelling is anderzijds te ruim toegepast voor het ter beschikking stellen van lig- en bergplaatsen voor zover deze plaatsen worden gebruikt door vaartuigen voor recreatief gebruik. Het HvJ EU geeft specifiek aan dat de vrijstelling niet geldt voor het ter beschikking stellen van lig- en bergplaatsen voor vaartuigen die gelet op hun objectieve kenmerken niet geschikt zijn voor de beoefening van sport of lichamelijke opvoeding. Dit oordeel wordt expliciet als uitzondering op de sportvrijstelling opgenomen.

Het HvJ EU heeft in het arrest echter geen invulling gegeven aan het begrip ‘sport’. Ook bevat de BTW-richtlijn geen definitie van het begrip ‘sport’. Het HvJ EU benoemt echter expliciet dat recreatieve vaartuigen gelet op hun objectieve kenmerken niet geschikt zijn voor de beoefening van sport of lichamelijke opvoeding. Hieruit moet worden afgeleid dat het HvJ EU de term watersport als zodanig kennelijk niet synoniem acht aan het beoefenen van sport of lichamelijke opvoeding als bedoeld in de BTW-richtlijn. Behoudens deze kanttekening door het HvJ EU zal voor de definitie van sport worden aangesloten bij hetgeen daarover is vermeld in de toelichting bij tabel I van de Wet OB 1968.[[40]](#footnote-40)

De voornoemde uitspraak van het HvJ EU heeft directe werking waar het in het voordeel van belastingplichtige is. Zij kunnen zich hierop beroepen voor alle nog niet definitief vaststaande aangiftetijdvakken. Dit voordeel zal zich voordoen bij niet-winstbeogende watersportorganisaties die personeel in dienst hadden voor de genoemde werkzaamheden. Zij kunnen weer gebruik maken van de btw-vrijstelling voor die werkzaamheden, maar verliezen vanaf dat moment wel het recht op aftrek van de btw op de kosten en investeringen die toe te rekenen zijn aan die vrijgestelde prestaties.

Waar de uitspraak in het nadeel is van belastingplichtige zal deze uitspraak pas zijn werking hebben vanaf de inwerkingtreding van de onderhavige wetswijziging. Dit nadeel zal zich voordoen bij niet-winstbeogende watersportorganisaties die lig- en bergplaatsen ter beschikking stellen voor recreatieve vaartuigen voor zover zij geen gebruik kunnen maken van een andere vrijstelling zoals voor fondswervende activiteiten. Dit betekent voor deze watersportorganisaties dat zij in de heffing van btw worden betrokken voor die terbeschikkingstelling, maar dat zij vanaf dat moment ook recht hebben op aftrek van btw op kosten en investeringen die toe te rekenen zijn aan die belaste prestaties.

### Exportheffing afvalstoffenbelasting

Dit wetsvoorstel regelt dat het tarief van de exportheffing in de afvalstoffenbelasting op nul wordt gezet, met terugwerkende kracht tot 1 juli 2015. Ingevolge een amendement op het Belastingplan 2015 is de afvalstoffenbelasting mede verschuldigd voor het verkrijgen van toestemming tot overbrenging van afvalstoffen uit Nederland om deze in het buitenland te laten verbranden. Deze zogenoemde exportheffing is met ingang van 1 juli 2015 van toepassing. Bij de exportheffing wordt uit oogpunt van uitvoerbaarheid en handhaafbaarheid aangesloten bij de beschikking van de exporteur ingevolge de Europese Verordening betreffende de overbrenging van afvalstoffen (EVOA).[[41]](#footnote-41) Deze opzet, waarbij geen rekening wordt gehouden met de werkelijk geëxporteerde hoeveelheden afvalstoffen en de precieze wijze van verwerking in het buitenland, kan er echter toe leiden dat bij verwerking in een andere lidstaat meer belasting is verschuldigd dan bij vergelijkbare verwerking in Nederland. Daarmee is deze heffing Europeesrechtelijk niet houdbaar. Anders dan gedacht is het niet mogelijk gebleken de exportheffing binnen de bestaande EVOA-systematiek op een uitvoerbare en handhaafbare manier Europees houdbaar te maken. In overleg met de Eerste en Tweede Kamer is daarom in maart van dit jaar vooruitlopend op wetgeving de exportheffing bij beleidsbesluit op nihil gesteld, met terugwerkende kracht tot en met de ingangsdatum van de exportheffing van 1 juli 2015. In voorliggend wetsvoorstel wordt dit nultarief in de wet opgenomen, eveneens met terugwerkende kracht tot en met 1 juli 2015. De derving wordt vanaf 2017 gedekt uit een verhoging van het tarief van de afvalstoffenbelasting. Daarnaast wordt in samenwerking met de branche onderzocht of het mogelijk is een exportheffing in de afvalstoffenbelasting zodanig vorm te geven dat deze zowel Europees houdbaar als uitvoerbaar en handhaafbaar is.

### Budgettaire aspecten

Zoals vermeld in de inleiding bestaat het pakket Belastingplan 2017 uit verschillende wetsvoorstellen, waarbij sprake is van budgettaire samenhang. Het budgettaire beeld is sluitend gemaakt door het geheel aan opbrengsten en dervingen van de verschillende wetsvoorstellen binnen het pakket te salderen en leidt tot het lastenbeeld zoals opgenomen in de Miljoenennota 2017.

In hierna opgenomen tabel is voor de resterende kabinetsperiode (2016 en 2017) en structureel het budgettaire effect weergegeven van alle maatregelen van het wetsvoorstel Belastingplan 2017. Het wetsvoorstel Belastingplan 2017 heeft een budgettaire derving van € 125 miljoen (cumulatief 2016 en 2017).

***Tabel 5: Budgettaire beeld wetsvoorstel Belastingplan 2017 (op transactiebasis in € miljoen)***

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  | *2016* | *2017* | *Struc.* |
| *Koopkrachtmaatregelen:*Verhogen algemene heffingskortingVerhogen ouderenkortingBeperken verhoging eindpunt 3e schijfWijzigingen arbeidskorting | 0000 | -455-35874462 | -455-35874462 |
| *Totaal koopkrachtmaatregelen* | *0* | *-277* | *-277* |
| *Overige maatregelen:*Box 2-beleggen in vrijgestelde beleggingsinstellingenBeperken reikwijdte toerekeningsstop APV’sInnovatieboxWijziging specifieke renteaftrekbeperkingenVerlengen 1e schijf VpbStimulering start-ups versoepeling gebruikelijk loonBouwterrein in de btwExportheffing afvalstoffenbelastingWijziging btw-vrijstelling voor watersportorganisatiesTeruggaaf dividendbelasting voor niet-ingezetenenHeffingvrij vermogen voor buitenlandse belastingplichtigen | 010000000-1-15 | 05141670-291201-1-10 | 05148167-225-291201-1-10 |
| *Totaal overige maatregelen* | *-15* | *159* | *68* |
| Totaal budgettair effect Belastingplan maatregelen | **-15** | **-118** | **-209** |

*Toelichting*

In totaal wordt vanaf 2017 structureel € 1,1 miljard vrijgemaakt om een evenwichtig koopkrachtbeeld te realiseren. Hiervan wordt een deel van de middelen ingezet voor intensiveringen in de uitgaven. De resterende koopkrachtmaatregelen worden geëffectueerd door middel van dit wetsvoorstel.

De algemene heffingskorting zal structureel worden verhoogd met € 48. Dit kost structureel € 455 miljoen. Daarnaast zal, om de koopkracht voor de ouderen te verbeteren, de ouderenkorting structureel met € 358 miljoen worden geïntensiveerd. Dit komt neer op een structurele verhoging van de ouderenkorting met € 215.

Ter dekking van deze maatregelen wordt de afbouwgrens van de arbeidskorting naar voren gehaald, zonder dat het afbouwpercentage wijzigt, en wordt deze verlaagd. De wijzigingen in de arbeidskorting resulteren in een structurele opbrengst van € 462 miljoen.

Tot slot wordt voor het koopkrachtbeeld de verlenging van de derde schijf in de loon- en inkomstenbelasting, zoals voortvloeit uit de Wet maatregelen woningmarkt 2014 II, het Belastingplan 2016 en de inflatiecorrectie, beperkt met € 400. De structurele opbrengst hiervan bedraagt € 74 miljoen.

In het inkomstenkader is in het Belastingplan 2016 reeds een reservering gemaakt voor start-upmaatregelen,[[42]](#footnote-42) die wordt ingezet om de versoepeling van de gebruikelijkloonregeling van innovatieve start-ups te dekken. De budgettaire derving als gevolg van het aanpassen van de gebruikelijkloonregeling ter stimulering van innovatieve start-ups is € 29 miljoen per jaar. Het resterende deel van deze reservering wordt aangewend ter dekking van een subsidieregeling.

Daarnaast is vorig jaar in het inkomstenkader een taakstelling opgenomen voor de derving als gevolg van de Wet aanpassing fiscale eenheid (“BEPS-taakstelling”). [[43]](#footnote-43) Deze taakstelling wordt in het inkomstenkader ingepast door middel van de opbrengsten uit de invoering van de Vpb-plicht voor zeehavens en de in dit wetsvoorstel opgenomen wijzigingen in de innovatiebox en de renteaftrekbeperkingen. De overdekking wordt ingezet voor de schijfverlenging van de eerste schijf in de vennootschapsbelasting.

De eerste schijf in de vennootschapsbelasting wordt met drie stappen verlengd. Het voorstel is om in 2018 de eerste schijf te verlengen met € 50.000 tot € 250.000, in 2020 deze verder te verlengen tot € 300.000 en in 2021 tot € 350.000.

***Tabel 6: Budgettaire effect verlengen eerste schijf vennootschapsbelasting (op transactiebasis in € miljoen)***

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
|  | 2017 | 2018 | 2019 | 2020 | 2021 | Struc. |
| Schijflengte 1e schijf | 200.000 | 250.000 | 250.000 | 300.000 | 350.000 | 350.000 |
| Budgettaire derving  | 0 | 90 | 90 | 160 | 225 | 225 |

De maatregelen omtrent box 2-beleggen in vbi’s heeft geen budgettair effect. Verwachting is dat als gevolg van de verplichte afrekening van de ab-claim dga’s er niet langer voor zullen kiezen om beclaimd box 2-vermogen onder te brengen in een vbi.

De beperking van de reikwijdte van de toerekeningsstop van APV’s heeft een budgettair effect van € 5 miljoen per jaar vanaf 2017. De budgettaire opbrengst in 2016 ziet op de terugwerkende kracht tot en met Prinsjesdag 2016.

De aanpassingen in de innovatiebox kennen een oplopende budgettaire opbrengst van € 14 miljoen in 2017 tot structureel € 148 miljoen vanaf 2022. De oplopende reeks is een gevolg van het overgangsrecht. In de hierna opgenomen tabel is de gehele budgettaire reeks weergegeven.

***Tabel 7: Budgettaire effect wijzigingen innovatiebox (op transactiebasis in € miljoen)***

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| 2017 | 2018 | 2019 | 2020 | 2021 | 2022 | Struc. |
| 14 | 43 | 73 | 102 | 145 | 148 | 148 |

De wijzigingen van de specifieke renteaftrekbeperkingen kennen een structurele opbrengst van € 167 miljoen vanaf 2017.

Het aanpassen van het begrip bouwterrein in de Wet OB 1968 leidt tot een structurele budgettaire opbrengst van € 12 miljoen per jaar vanaf 2017. De wijziging omtrent de watersportvrijstelling in de Wet OB 1968 resulteert in een budgettaire derving in 2016 voor de nog niet vaststaande tijdvakken. Deze is echter zeer beperkt (nihil). Na invoering van de wijziging omtrent de watersportvrijstelling in de Wet OB 1968 heeft de maatregel een structurele budgettaire opbrengst van € 1 miljoen per jaar.

De gederfde opbrengsten in de afvalstoffenbelasting als gevolg van het op nihil zetten van de exportheffing van € 8 miljoen per jaar wordt structureel gedekt middels een verhoging van het tarief van de afvalstoffenbelasting. Het tarief van de afvalstoffenbelasting zal hierdoor stijgen met € 1,15 van € 13,07 tot een tarief van € 14,22 per 1.000 kilogram afvalstoffen (tarief voor indexatie). De derving als gevolg van het beleidsbesluit, waarin het tarief van de exportheffing met terugwerkende kracht is geregeld tot en met de ingangsdatum 1 juli 2015, is reeds in het inkomstenkader opgenomen bij dit besluit.

De teruggaaf dividendbelasting voor niet ingezetenen en het in aanmerking nemen van het heffingvrije vermogen voor buitenlandse belastingplichtigen is een codificatie van een beleidsbesluit. De geraamde derving van de teruggaaf dividendbelasting is € 1 miljoen per jaar. Dit sluit aan bij de tot op heden ontvangen verzoeken tot teruggaaf.

De derving als gevolg van het in aanmerking nemen van het heffingvrije vermogen voor buitenlandse belastingplichtigen is € 15 miljoen in 2016 en € 10 miljoen voor 2017 en verder. In 2016 is de derving incidenteel € 5 miljoen hoger als gevolg van afhandeling van aangehouden bezwaarschriften van belastingplichtigen.

Het geheel van de maatregelen maakt deel uit van het totale lastenbeeld zoals dat is beschreven in de Miljoenennota 2017. De resterende (structurele) middelen uit het wetsvoorstel Belastingplan 2017 worden derhalve ingezet ten behoeve van het inkomstenkader.

### EU-aspecten

Als gevolg van de voorgestelde wijziging van de gebruikelijkloonregeling mag het belastbare loon van dga’s van bedrijven die speur- en ontwikkelingswerk verrichten en voor de S&O-afdrachtvermindering als starter kwalificeren voor de toepassing van de gebruikelijkloonregeling op het wettelijke minimumloon worden gesteld. Dit is staatssteun voor zover sprake is van een verlaging van de verschuldigde werkgeverspremies voor de werknemersverzekeringen, de opslag kinderopvangtoeslag en de inkomensafhankelijke bijdrage Zorgverzekeringswet. Op het voordeel dat bedrijven hiermee ontvangen, zal de de-minimisregeling worden toegepast. Als rekenregel wordt het voordeel van de maatregel gesteld op de gemiddelde besparing per dga aan werkgeverspremies voor de werknemersverzekeringen, opslag kinderopvangtoeslag en de inkomensafhankelijke bijdrage Zorgverzekeringswet bij een maximale verlaging van de grondslag als gevolg van het toepassen van deze maatregel. Dit geldt uiteraard alleen als de dga onder de werknemersverzekeringen valt. De maatregel is niet van toepassing indien als gevolg van het toepassen van deze maatregel het de-minimisplafond wordt overschreden.

Op het terrein van de btw leidt een tweetal arresten tot aanpassingen. Naar aanleiding van het arrest van het HvJ EU van 17 januari 2013[[44]](#footnote-44) wordt de definitie van het begrip bouwterrein in de Wet OB 1968 aangepast om deze in overeenstemming te brengen met de BTW-richtlijn. Ingevolge het arrest van het HvJ EU van 25 februari 2016[[45]](#footnote-45) wordt de btw-vrijstelling voor watersportorganisaties aangepast. Op het terrein van de directe belastingen wordt een teruggaafregeling in de dividendbelasting ingevoerd naar aanleiding van een arrest van het HvJ EU van 17 september 2015[[46]](#footnote-46) in een drietal gevoegde zaken en de daaropvolgende uitspraken van de HR van 4 maart 2016.[[47]](#footnote-47) Gelet op deze jurisprudentie en het EU-recht wordt verder ook de Wet IB 2001 aangepast zodat ook bij niet-kwalificerende buitenlandse belastingplichtigen het heffingvrije vermogen in aanmerking wordt genomen in box 3.

### Uitvoeringskosten Belastingdienst

De voorstellen van dit wetsvoorstel zijn door de Belastingdienst beoordeeld met de uitvoeringstoets nieuwe stijl. Voor alle voorstellen uit het onderhavige wetsvoorstel geldt dat de Belastingdienst die uitvoerbaar en handhaafbaar acht per de voorgestelde inwerkingtredingsdatum. De gevolgen voor de uitvoering zijn beschreven in de uitvoeringstoetsen die als bijlage zijn bijgevoegd.

Een aantal voorstellen uit dit wetsvoorstel heeft uitvoeringskosten voor de Belastingdienst tot gevolg. Een voorstel heeft structurele besparingen tot gevolg. Deze voorstellen zijn opgenomen in de hierna opgenomen tabel. De besparingen worden ingezet ter invulling van de bestaande taakstelling bij de Belastingdienst. De uitvoeringskosten bij de Belastingdienst zullen binnen begroting IX, artikel 1, worden ingepast.

***Tabel 8: Overzicht additionele uitvoeringskosten Belastingdienst (Bedragen x € 1.000, afgerond op veelvouden van € 100.000)***

|  |
| --- |
| Uitvoeringskosten Belastingplan 2017 |
|  | **2016** | **2017** | **2018** | **2019** | **2020** | **2021** |
| Innovatiebox | - | 1.000 | 790 | 730 | 730 | 810 |
| Teruggaaf dividendbelasting voor niet-ingezetenen en heffingvrij vermogen voor buitenlands belastingplichtigen | 270 | 60 | 60 | 60 | 60 | 60 |
| Beperking reikwijdte toerekeningsstop APV’s | - | - | - | -30 | -110 | -210 |
| Totaal | **270** | **1.060** | **850** | **760** | **680** | **660** |

### Gevolgen voor bedrijfsleven en burger

Van de in dit wetsvoorstel opgenomen maatregelen hebben alleen die inzake de innovatiebox een meer dan verwaarloosbaar effect op de administratieve lasten. Van de maatregelen inzake de innovatiebox heeft met name de voorgestelde maatregel inzake de nexus-bepaling effect. Als gevolg van deze maatregel wordt een toename van de administratieve lasten voor bedrijven verwacht van € 0,6 miljoen structureel.

### Advies en consultatie

Over de maatregel die het tarief van de exportheffing in de afvalstoffenbelasting op nul zet, heeft overleg plaatsgevonden met de Vereniging Afvalbedrijven (VA) en de Branchevereniging Breken en Sorteren (BRBS Recycling).

Over de implementatie van het arrest van het HvJ EU inzake de btw-vrijstelling voor watersportorganisaties[[48]](#footnote-48) in de Nederlandse wetgeving heeft overleg plaatsgevonden met de HISWA, het Watersportverbond, het NOC-NSF en het Verbond Nederlandse Motorbootsport (KNMC/VNM).

Tevens is advies gevraagd aan de Raad voor de Rechtspraak. De Raad verwacht door de wijzigingen met betrekking tot de vbi en APV een toename in de werklast van € 1,1 miljoen. De Raad verwacht een toename van jaarlijks 200 grotendeels meervoudige zaken in eerste aanleg, waarvan naar verwachting in 25% van de gevallen hoger beroep wordt ingesteld.

Het kabinet verwacht echter dat het aantal zaken niet wezenlijk zal verschillen ten opzichte van nu. De maatregelen die zien op box 2-beleggingen in vbi’s zullen ertoe leiden dat deze praktijk nagenoeg niet meer zal plaatsvinden. Voor wat betreft de wijziging in de voorwaarden wanneer vermogen van een APV aan de inbrenger van het vermogen wordt toegerekend verwacht het kabinet evenmin dat het aantal beroepszaken zal wijzigen. In 2014[[49]](#footnote-49) gaven 300 belastingplichtigen aan dat de toerekeningsstop op hen van toepassing is. Geschillen over de toerekeningsstop worden in de praktijk meestal in de aanslag- of bezwaarfase in overleg met de belastingplichtigen opgelost. De gewijzigde voorwaarden zijn in de artikelsgewijze toelichting verduidelijkt ten opzichte van de versie die de Raad heeft ontvangen. Om deze redenen zijn geen uitvoeringskosten als gevolg van deze maatregelen in dit wetsvoorstel opgenomen.

# ARTIKELSGEWIJZE TOELICHTING

1. Kamerstukken I 2010/11, 32 500 VI, M. [↑](#footnote-ref-1)
2. Inclusief premie voor de volksverzekeringen. [↑](#footnote-ref-2)
3. Kamerstukken II 2015/16, 34 302, nr. 98. [↑](#footnote-ref-3)
4. Met ingang van 1 januari 2017 wordt dit, afgezien van de mogelijke bijstelling op grond van het met ingang van die datum in werking tredende artikel 10.6bis van de Wet IB 2001, 5,5%. [↑](#footnote-ref-4)
5. Wanneer er wel dividend wordt uitgekeerd wordt het forfaitaire rendement verminderd met dit dividend (maar niet verder dan tot nihil). [↑](#footnote-ref-5)
6. Kamerstukken II 2008/09, nr. 31 930, nr. 4, blz. 13. [↑](#footnote-ref-6)
7. X.G.R. Auerbach en S.H. Hompe, ‘De wetgever en het APV-regime: ‘kurieren am Symptom’, *WFR* 2014/757. [↑](#footnote-ref-7)
8. Het Bvdb 2001 voorziet reeds in voorkoming van dubbele belasting in geval van APV’s voor box 2- en box 3-inkomen. [↑](#footnote-ref-8)
9. Kamerstukken II 2015/16, 34 302, nr. 98. [↑](#footnote-ref-9)
10. Kamerstukken II 2014/15, 25 087, nr. 80. [↑](#footnote-ref-10)
11. OESO, *Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance,* 2015. [↑](#footnote-ref-11)
12. Kamerstukken II 2015/16, 34 302, nr. 111. [↑](#footnote-ref-12)
13. CPB, *Kansrijk Innovatiebeleid*, 2016, pagina 92. [↑](#footnote-ref-13)
14. Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 1 september 2014, nr. BLKB2014/1054M (Stcrt. 2014, 25141). [↑](#footnote-ref-14)
15. <http://www.rvo.nl/subsidies-regelingen/publicaties-wbso> of <https://mijn.rvo.nl/wbso-fiscale-regeling-voor-research-en-development>. [↑](#footnote-ref-15)
16. De openbare reacties en de geconsulteerde conceptwettekst en conceptmemorie van toelichting zijn terug te vinden op: <https://www.internetconsultatie.nl/innovatiebox> [↑](#footnote-ref-16)
17. Kamerstukken II 2015/16, 34 267, nr. 2. [↑](#footnote-ref-17)
18. Kamerstukken II 2015/16, 34 267, nr. 3. [↑](#footnote-ref-18)
19. De Jong, Rooseboom, Verbeek en Verwijmeren, *Hedgefondsen en Private Equity in Nederland* (2007). [↑](#footnote-ref-19)
20. Kamerstukken II 2015/16, 34 267, nr. 9, blz. 23. [↑](#footnote-ref-20)
21. Voorstel voor een richtlijn van de Raad tot vaststelling van regels ter bestrijding van belastingontwijkingafspraken die de werking van de interne markt rechtstreeks schaden (COM (2016) 26). [↑](#footnote-ref-21)
22. Aanwijzing voor de regelgeving, Aanwijzing 166 (onmiddellijke werking). [↑](#footnote-ref-22)
23. Zie ook de bijlage bij de brief van de Staatssecretaris van Financiën van 8 oktober 1996 (Kamerstukken II 1996/97, 25 212, nr. 1). [↑](#footnote-ref-23)
24. Zie onder meer BNB 1994/88, r.o. 3.3 e.v. en BNB 1998/128, r.o. 3.3 e.v. [↑](#footnote-ref-24)
25. Kamerstukken II 2010/11, 32 426, nr. 7, blz. 10. [↑](#footnote-ref-25)
26. Tijdens het Algemeen Overleg over de voorstellen van de Europese Unie ter uitvoering van de BEPS-afspraken op 10 maart 2016 heeft de Staatssecretaris van Financiën opgemerkt dat artikel 10a van de Wet Vpb 1969 waarschijnlijk in stand moet blijven maar dat daar nog geen eindoordeel over is (Kamerstukken II 2015/16, 22 112, nr. 2108, blz. 42). [↑](#footnote-ref-26)
27. Kamerstukken II 2015/16, 34 302, nr. 5, blz. 3. [↑](#footnote-ref-27)
28. Deze voorstellen zijn toegelicht in de brief van de Minister van Economische zaken van 24 mei 2016, Kamerstukken II 2015/16, 32 637, nr. 241. [↑](#footnote-ref-28)
29. Kamerstukken II 2015/16, 32 637, nr. 241, blz. 13. [↑](#footnote-ref-29)
30. Kamerstukken II 2015/16, 34 302, nr. 122, blz. 3. [↑](#footnote-ref-30)
31. Kamerstukken II 2015/16, 34 302, nr. 73. [↑](#footnote-ref-31)
32. HR 4 maart 2016, nr. 12/02502bis, ECLI:HR:2016:362, HR 4 maart 2016, nr. 12/04717bis, ECLI:HR:2016:361, HR 4 maart 2016, nr. 12/03235bis, ECLI:HR:2016:363, en HvJ EU 17 september 2015, nrs. C‑10/14 (J.B.G.T. Miljoen), C‑14/14 (X) en C‑17/14 (Société Générale S.A.), ECLI:EU:C:2015:608. [↑](#footnote-ref-32)
33. Besluit van 25 april 2016, nr. DGB 2016/1731M (Stcrt. 2016, 22561). [↑](#footnote-ref-33)
34. HvJ EU 17 januari 2013, nr. C-543/11 (Woningstichting Maasdriel), ECLI:EU:C:2013:20. [↑](#footnote-ref-34)
35. Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PbEU 20016, L 347). [↑](#footnote-ref-35)
36. HvJ EG 19 november 2009, nr. C-461/08 (Don Bosco Onroerend Goed), ECLI:EU:C:2009:722. [↑](#footnote-ref-36)
37. Rechtbank Zeeland-West-Brabant 17 december 2015, nr. BRE 14/6545, ECLI:NL:RBZWB:2015:8728. [↑](#footnote-ref-37)
38. Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 2 juni 2016, nr. BLKB2016/508M (Stcrt. 2016, 29598). [↑](#footnote-ref-38)
39. HvJ EU, 25 februari 2016, nr. C-22/15 (Commissie-Nederland), ECLI:EU:C:2016:118. [↑](#footnote-ref-39)
40. BLKB2014/123M, toelichting op post b 3: actieve sportbeoefening laat zich in algemene zin omschrijven als een actieve inspanning van lichaam en/of geest met het oogmerk om het lichamelijk en/of geestelijk welzijn te verbeteren, waarbij competitie- en/of spelelementen/spelregels een rol spelen. [↑](#footnote-ref-40)
41. Verordening (EG) nr. 1013/2006 van het Europees Parlement en de Raad van 14 juni 2006 betreffende de overbrenging van afvalstoffen (PbEU 2006, L 190). [↑](#footnote-ref-41)
42. Kamerstukken II 2015/16, 34 302, nr. 5. [↑](#footnote-ref-42)
43. Kamerstukken II 2015/16, 34 323, nr. 3 en nader toegelicht in Kamerstukken II 2015/16, 34 323, nr. 6. [↑](#footnote-ref-43)
44. HvJ EU 17 januari 2013, C-543/11 (Woningstichting Maasdriel), ECLI:EU:2013:20. [↑](#footnote-ref-44)
45. HvJ EU 25 februari 2016, C-22/15 (Commissie/Nederland), ECLI:EU:C:2016:118. [↑](#footnote-ref-45)
46. HvJ EU 17 september 2015, C-10/14 (Miljoen), C-14/14 (X) en C-17/14 (Société Générale S.A.), ECLI:EU:C:2015:608. [↑](#footnote-ref-46)
47. HR 4 maart 2016, nr. 12/02502bis, ECLI:HR:2016:362; HR 4 maart 2016, nr. 12/04717bis, ECLI:HR:2016:361; HR 4 maart 2016, nr. 12/03235bis, ECLI:HR:2016:363. [↑](#footnote-ref-47)
48. HvJ EU, 25 februari 2016, nr. C-22/15 (Commissie-Nederland), ECLI:EU:C:2016:118. [↑](#footnote-ref-48)
49. Dit is het meest recente jaar waarover cijfers beschikbaar zijn. [↑](#footnote-ref-49)