

**Nr. 3**

**MEMORIE VAN TOELICHTING**

**Inhoudsopgave**

<b>I. ALGEMEEN</b>	<b>2</b>	<b>5. Maatregelen in en om het huis</b>	<b>30</b>
<b>1. Inleiding</b>	<b>2</b>	5.1. Verlagen BTW-tarief voor schilderen en stukadoren	30
<b>2. Bevorderen ondernemerschap</b>	<b>6</b>	5.2. Verlagen BTW-tarief schoonmaakwerkzaamheden binnen woningen	31
2.1. Fiscaal bevorderen ondernemerschap	6	5.3. Herleving dubbele hypotheekrenteaftrek na tijdelijke verhuur	31
2.2. Uitbreiding faciliteiten voor speur- en ontwikkelingswerk	10	5.4. Defiscaliseren monumentenvrijstelling overdrachtsbelasting	32
2.3. Uitbreiding faciliteiten voor milieu- en energie-investeringen	11	<b>6. Herijking boetebeleid</b>	<b>33</b>
2.4. Uitbreiding faciliteiten zeescheepvaart	11	6.1. Verhoging verzuimboete bij niet-nakoming aangifteplicht	33
2.5. Van octrooi-box naar innovatiebox	12	6.2. Invoering verzuimboete bij niet-nakoming betalingsverplichting	35
2.6. Verruiming verliesverrekening in de vennootschapsbelasting	13	6.3. Overbrenging feiten strafrecht naar boeterecht	35
2.7. Verlengen willekeurige afschrijving	13	6.4. Indexatie verzuimboeten Algemene wet inzake rijksbelastingen	36
<b>3. Vergoening en mobiliteit</b>	<b>14</b>	6.5. Indexatie verzuimboeten Algemene douanewet, BPM en BZM	37
3.1. Klimaatbeleid en luchtkwaliteit	14	<b>7. Overige BTW-maatregelen</b>	<b>37</b>
3.2. Ombouw van de BPM naar een heffing op basis van CO <sub>2</sub> -uitstoot	15	7.1. Verlagen BTW-tarief digitale informatie op fysieke dragers	37
3.3. Uitbreiding bonus in de BPM voor zuinige auto's	16	7.2. Verlagen BTW-tarief tuktuks, motor- en fietstaxi's	38
3.4. Invoering nihil-tarief voor zeer zuinige personenauto's in de MRB	17	7.3. Aanpassen reikwijdte integratieheffing	38
3.5. Intensivering investeringsfaciliteiten voor zeer zuinige auto's	17	<b>8. Overige maatregelen</b>	<b>39</b>
3.6. Verlaging bijtelling privégebruik voor nulemissieauto's	18	8.1. Uitbreiding banksparen	39
3.7. Verlenging vrijstelling voor nulemissieauto's in de BPM	19	8.2. Persoonsgebonden aftrek en schulden in box 3	40
3.8. Stimulans Euro-6 dieselpersonenauto's in de BPM	19	8.3. Successierechtschulden in box 3	40
3.9. Technische correctie voor aardgasauto's	20	8.4. Heffingsrente successierechtschulden en -vorderingen	41
3.10. Uitwerking afbouw BPM richting kilometerprijs	21	<b>9. EU-aspecten</b>	<b>42</b>
3.11. Vrijstelling beprijzingsproeven	23	<b>10. Budgettaire aspecten</b>	<b>42</b>
3.12. Aanpassing afvalstoffenbelasting	23	<b>11. Uitvoeringskosten Belastingdienst</b>	<b>44</b>
<b>4. Arbeidsmarkt- en inkomensbeleid</b>	<b>25</b>	<b>12. Gevolgen voor bedrijfsleven en burger</b>	<b>44</b>
4.1. Kleine banen	25	<b>II. ARTIKELSGEWIJZE TOELICHTING</b>	<b>48</b>
4.2. Uitbreiding afdrachtvermindering onderwijs	27		
4.3. Aanpassen samenloop levensloopverlof en doorwerkbonus	29		
4.4. Koopkrachtpakket 2010	29		

## I. ALGEMEEN

### 1. Inleiding

Het voorliggende belastingplan en aanverwante wetsvoorstellen vormen de fiscale agenda van het kabinet voor 2010 en daarna. Dit jaar bevat deze fiscale agenda een uitwerking van de ambities van het kabinet uit het coalitieakkoord en aanvullend beleidsakkoord. Daarbij staan de speerpunten in het fiscaal beleid van dit kabinet centraal: bevorderen van innovatief ondernemerschap, vergroening en vereenvoudiging. Van deze speerpunten staat dit jaar vereenvoudiging extra in de belangstelling. Het fiscaal pakket bevat twee afzonderlijke wetsvoorstellen op het terrein van de vereenvoudiging, waarmee het kabinet een belangrijke stap zet naar een eenvoudiger belastingstelsel voor burgers, bedrijven en de Belastingdienst.

Eerder dit jaar is de fiscaliteit ingezet ten behoeve van de huidige economische crisis. Het kabinet heeft in het voorjaar een aanvullend beleidsakkoord met een omvangrijk stimuleringspakket gepresenteerd. Met dat stimuleringspakket heeft het kabinet een forse impuls aan de economie gegeven door o.a. intensivering van duurzame investeringen in energiebesparing bij huurwoningen, aan faciliteiten voor speur- en ontwikkelingswerk en door het op nul stellen van de tarieven in de vliegbelasting. Het merendeel van de fiscale voorstellen heeft zijn weg gevonden in het Fiscaal stimuleringspakket en overige fiscale maatregelen dat voor de zomer door de Staten-Generaal is aanvaard.

Het kabinet heeft bij de voorbereiding van dit Belastingplan 2010 goed geluisterd naar de geluiden in de samenleving. Met de vereenvoudigingsvoorstellen worden belangrijke ergernissen voor burgers en bedrijven weggenomen. Op deze wijze komt het kabinet tegemoet aan het groeiende vertrouwen van ondernemers dat de overheid de regeldruk kan verminderen.<sup>1</sup> Op het terrein van ondernemerschap heeft het kabinet een uitgebreide consultatieronde gehouden waarvan verslag wordt gedaan in een notitie die een bijlage vormt bij dit belastingplan. Ook het fiscaal symposium Werken aan werk, door het ministerie van Financiën georganiseerd, kan in deze rij worden opgenomen. Tijdens dit symposium stond de behandeling van verschillende vormen van arbeid binnen de fiscaliteit centraal. De resultaten hebben een bijdrage geleverd aan verdere fiscale beleidsontwikkeling, o.a. op het terrein van ondernemerschap, fiscale positie van de directeur-groootaandeelhouder en kostenvergoedingen.<sup>2</sup>

#### *Ondernemerschap*

Ondernemers zijn belangrijke innovators en vormen de motor van onze economie. Ze dragen bij aan werkgelegenheid, innovatie en economische groei. Met de maatregelen in dit belastingplan stimuleert het kabinet het starten en doorgroeien van ondernemingen en realiseert het een evenwichtiger verdeling van de ondernemersfaciliteiten. De maatregelen betreffen het afschaffen van het urencriterium voor de MKB-winstvrijstelling en het verhogen van de MKB-winstvrijstelling van 10,5% naar 12%. Hiermee verlaagt het kabinet de marginale belastingdruk op winstinkomsten en bevordert het doorgroei, ook van hybride en deeltijdondernemers. Tevens richt het kabinet de zelfstandigenaftrek beter op winstinkomen. Ten slotte acht het kabinet het, mede tegen de achtergrond van de huidige economische situatie, zinvol om investeringen door ondernemers extra te bevorderen. Hiertoe wordt de kleinschaligheidsinvesteringsaftrek aanzienlijk verruimd en gestroomlijnd. Hiervan profiteren zowel IB-ondernemers, inclusief hybride- en deeltijdondernemers, als directeuren-groootaandeelhouders (dga's). Voorts intensiveert het kabinet de faciliteiten voor speur- en ontwikkelingswerk, voor energie- en milieuo

<sup>1</sup> Belevingsmonitor Regeldruk 2009, Stratus marktonderzoek, Zoetermeer, 15 juni 2009.

<sup>2</sup> Alle schriftelijke bijdragen aan het symposium zijn verschenen in het themanummer «Fiscaal symposium: Werken aan Werk» van het Weekblad fiscaal recht, nr. 6812 van 14 mei 2009.

investeringen en zeescheepvaart. Innovatie levert een belangrijke bijdrage aan de versterking van het concurrentievermogen van Nederland. Het kabinet verruimt daarom de mogelijkheden voor innovatieve ondernemers om gebruik te maken van de octrooibox door schrappen van de plafonds en verlagen van het tarief. De octrooibox verandert daardoor in een innovatiebox. De (optionele) verruiming van de verliesverrekening en willekeurige afschrijving geven het bedrijfsleven een eenmalige liquiditeitsimpuls.

#### *Vergroening en mobiliteit*

Vergroening betekent in dit belastingplan vooral meer positieve stimulansen. Het kabinet geeft een flinke impuls aan het rijden met zuinige en schone personenauto's en creëert zodoende goedkope alternatieven voor het rijden in deze auto's. In combinatie met de eerder ingevoerde sloopregeling ligt het kabinet op koers om te komen tot de ambitieuze doelstelling die het kabinet zich heeft gesteld. Het kabinet wil in 2020 één van de meest duurzame en efficiënte energievoorzieningen in Europa hebben. Het coalitieakkoord bevat de doelstelling om de uitstoot van broeikasgassen zoals CO<sub>2</sub> in 2020 met 30% te reduceren ten opzichte van het niveau in 1990. Na de uitgebreide vergroeningsmaatregelen uit het Belastingplan 2008 en Belastingplan 2009 zet het kabinet in op het verruimen van de keuzemogelijkheden van de autorijder voor (zeer) zuinige voertuigen. Voor elektrische auto's, ook wel nulmissieauto's geheten, creëert het kabinet een nog gunstiger fiscaal regime door een nieuw verlaagd tarief in de bijtelling voor privégebruik te introduceren. Tot slot stimuleert het kabinet het afgraven van oude stortplaatsen via de afvalstoffenbelasting.

#### *Vereenvoudiging*

Aan het speerpunt vereenvoudiging wordt in dit fiscaal pakket extra aandacht besteed. Zoals gebruikelijk heeft het kabinet bij de totstandkoming van de afzonderlijke maatregelen van het Belastingplan 2010 gezocht naar een zo eenvoudig mogelijke vormgeving. Het fiscaal pakket Belastingplan 2010 bevat twee separate wetsvoorstellen waarin de vereenvoudigingsmaatregelen zijn opgenomen. In de Fiscale vereenvoudigingswet 2010 zijn vereenvoudigingsvoorstellen over uiteenlopende onderwerpen opgenomen. Zo wordt bijvoorbeeld de systematiek van vergoedingen en verstrekkingen in de loonsfeer sterk vereenvoudigd en wordt het mogelijk voorlopige aanslagen inkomstenbelasting ter herzien zonder formeel bezwaar te maken. Het wetsvoorstel Uniformering loonbegrip bevat daarnaast een majeure stap naar een vereenvoudigde loonheffing. Met dit vereenvoudigingspakket wordt een totale reductie aan administratieve lasten bereikt van structureel € 0,5 miljard. Ook de uitvoering van fiscale wet- en regelgeving door de Belastingdienst is gebaat bij deze plannen. Vanzelfsprekend is de vereenvoudigingsagenda breder dan alleen wetswijzigingen: de Belastingdienst geeft ook invulling aan tal van grotere en kleinere wijzigingen in de uitvoeringssfeer. Na de maatregelen voor vereenvoudiging van fiscale wet- en regelgeving in Belastingplan 2009, zoals automatisering van de VAR en afschaffing van de eerstedagsmelding, zet het kabinet hiermee opnieuw een belangrijke stap. Het verder wegnemen van belemmeringen in het elektronisch verkeer tussen bedrijven onderling draagt ook bij aan lastenverlichting voor bedrijven. Zo worden aan elektronische facturen niet langer aanvullende eisen gesteld. Het maakt nu niet meer uit of het om een papieren of e-factuur gaat.

Onderstaand kader geeft een overzicht van de vereenvoudigingen uit het fiscaal pakket Belastingplan 2010.

## **Kader 1 Overzicht vereenvoudigingen fiscaal pakket Belastingplan 2010**

### *Bedrijfsleven*

- Werkkostenregeling
- Uniformering loonbegrip
- Vereenvoudiging lijfrenten
- Vereenvoudiging belastingheffing op minerale oliën
- Vereenvoudigingen motorrijtuigenbelasting
- Vereenvoudigingen in het formeel recht
- Vereenvoudiging verpakkingenbelasting
- Geen gebruikelijk loon dga tot € 5 000

### *Burgers*

- Vereenvoudiging eigenwoningregeling inclusief bijleenregeling
- Vereenvoudiging lijfrenten/pensioenen
- Vereenvoudiging box 3
- Vereenvoudiging heffingskortingen
- Vereenvoudigingen motorrijtuigenbelasting
- Stroomlijning partnerbegrip
- Vereenvoudigingen in het formeel recht
- Vereenvoudiging dieetkostenregeling

In de inleiding van de memorie van toelichting op de Fiscale vereenvoudigingswet 2010 is een uitgebreide toelichting op de kabinetsvoorstellen inzake vereenvoudiging opgenomen. Bovendien bevat deze inleiding een overzicht van niet-wettelijke vereenvoudigingsmaatregelen die buiten het kader van het fiscaal pakket Belastingplan 2010 zijn genomen.

### *Arbeidsmarkt- en inkomensbeleid*

Het kabinet zet een belangrijke stap met een aanpassing van de behandeling van zogenoemde kleine banen. Dat zijn banen van een geringe omvang voor jongeren. Het kabinet maakt het aannemen van jongeren voor dergelijke banen aantrekkelijker en geeft daarmee ruim baan aan een fiscaal instrument dat de bestrijding van jeugdwerkloosheid ten goede komt. Het kabinet intensiveert de afdrachtvermindering onderwijs om scholing van werknemers door het bedrijfsleven te stimuleren. Tevens wordt de afdrachtvermindering onderwijs voor startkwalificatie uitgebreid. Voorts past het kabinet de toepassing van de doorwerkbonus op de levensloopregeling aan. De doorwerkbonus is bedoeld om ouderen te stimuleren langer actief deel te nemen aan het arbeidsproces. Daarin past het toekennen van de doorwerkbonus aan ouderen die feitelijk van een vervroegd pensioen gebruik maken niet. De in dit belastingplan opgenomen wijzigingen van heffingskortingen en tarieven komen tot uitdrukking in het standaardkoopkrachtbeeld. In de begroting van het ministerie van Sociale Zaken en Werkgelegenheid wordt in het beleidsartikel «inkomensbeleid» het standaardkoopkrachtbeeld voor 2010 weergegeven.

### *Herijking boetebeleid*

In de huidige economische crisis ontstaat steeds meer verzet tegen belastingontduiking. Ook op nationaal niveau wordt belastingontduiking niet meer aanvaard. Teneinde van het fiscale boetestelsel ook in de toekomst voldoende afschrikking uit te laten gaan, neemt het kabinet nu enkele maatregelen in de boetesfeer waaronder het indexeren van de verzuimboetes. Tevens heeft het kabinet een beknopte verkenning naar het huidige boetebeleid uitgevoerd, die als bijlage bij dit belastingplan is bijgevoegd.

### *Overige maatregelen*

Het kabinet geeft gehoor aan de in de samenleving geuite wens ten

aanzien van te koop staande woningen. Als gevolg daarvan wordt het voor eigenaren van te koop staande woningen aantrekkelijker gemaakt om hun woning tijdelijk te verhuren. Voorts brengt het kabinet de BTW voor schilderen en stukadoren van woningen van twee jaar en ouder over naar het verlaagde tarief. De vrijstelling in de overdrachtsbelasting voor monumenten wordt gedefiscaliseerd en daarmee beter gericht op het in stand houden van monumenten. Twee bestaande onevenwichtigheden in de BTW-sfeer worden opgeheven door overbrenging van het algemene naar het verlaagde tarief. Zo wordt het vervoer per tuktuk, maar ook per motor- en fietstaxi gelijkgesteld met het vervoer per gewone taxi. Ook wordt digitale informatie op fysieke dragers, bijvoorbeeld luisterboeken maar ook dvd's bestemd voor informatieoverdracht in het onderwijs (zoals dat nu al het geval is bij schoolboeken) onder het verlaagde btw-tarief gebracht. Tot slot verruimt het kabinet de mogelijkheden van banksparen met twee nieuwe varianten.

#### *Indeling fiscaal pakket Belastingplan 2010*

Het fiscaal pakket Belastingplan 2010 bestaat zes wetsvoorstellen, die de fiscale voorstellen van het kabinet voor 2010 en daarna bevatten. Vier wetsvoorstellen worden op Prinsjesdag aan de Staten-Generaal aangeboden.

#### **Indeling fiscaal pakket Belastingplan 2010**

- Belastingplan 2010
- Overige fiscale maatregelen 2010
- Fiscale Vereenvoudigingswet 2010
- Wetsvoorstel uniformering loonbegrip
- Fiscale onderhoudswet 2010
- Wetsvoorstel afschaffing vliegbelasting

Het Belastingplan 2010 bevat zoals te doen gebruikelijk maatregelen die primair betrekking hebben op het budgettaire en koopkrachtbeeld van het komende jaar. De maatregelen die niet in dat wetsvoorstel thuishoren maar wel uiterlijk op 1 januari 2010 in werking moeten treden, zijn ondergebracht in het wetsvoorstel Overige fiscale maatregelen 2010. Het wetsvoorstel Fiscale vereenvoudigingswet 2010 bevat de voorstellen die dienen ter vereenvoudiging van fiscale wet- en regelgeving. De uniformering van het loonbegrip, eveneens een belangrijke fiscale vereenvoudiging, is vanwege het omvangrijke karakter van de maatregelen in een apart wetsvoorstel vormgegeven.

Naast bovenstaande vier wetsvoorstellen biedt het kabinet nog twee wetsvoorstellen aan de Staten-Generaal aan. In de Fiscale onderhoudswet 2010 zijn de fiscaaltechnische wijzigingen opgenomen die niet noodzakelijkerwijs op 1 januari 2010 in werking moeten treden. Met een afzonderlijk wetsvoorstel afschaffing vliegbelasting ten slotte komt het kabinet tegemoet aan de wens van de Eerste Kamer om dit voorstel niet in een verzamelwet ter behandeling aan te bieden.<sup>1</sup>

#### *Indeling Belastingplan 2010*

Het onderhavige wetsvoorstel, het Belastingplan 2010, is onderverdeeld in enkele thematische clusters: ondernemerschap, vergroening, inkomensbeleid, maatregelen in en om het huis en het boetebeleid. Naast deze clusters zijn in dit belastingplan maatregelen opgenomen met betrekking tot de omzetbelasting, banksparen, box 3 en heffingsrente op successierechtschulden en -vorderingen. De maatregelen worden hierna toegelicht. De budgettaire effecten, de Europeesrechtelijke aspecten en uitvoeringskosten zijn opgenomen in aparte hoofdstukken. De verschillende maatregelen zijn ook langs de lat van de bedrijfseffectentoets gelegd. De cijfer-

<sup>1</sup> Kamerstukken I 2008/09, 31 301, nr. D herdruk.

matige conclusies uit dat proces zijn beschreven in het hoofdstuk  
Gevolgen voor bedrijfsleven en burger.

*Indeling Belastingplan 2010*

**Bevorderen ondernemerschap**

Fiscaal bevorderen ondernemerschap  
Uitbreiding faciliteiten speur- en ontwikkelingswerk  
Uitbreiding faciliteiten energie- en milieu-investeringen  
Uitbreiding faciliteiten zeescheepvaart  
Van octrooibox naar innovatiebox  
Verruiming verliesverrekening  
Verlengen willekeurige afschrijving

**Vergroening**

Uitbreiding bonus voor zuinige auto's in de BPM  
Invoering nihil tarief voor zeer zuinige auto's in de MRB  
Intensivering investeringsfaciliteiten voor zeer zuinige auto's  
Verlaging bijtelling privégebruik voor nulemissieauto's  
Verlenging vrijstelling voor nulemissieauto's in de BPM  
Stimulans Euro-6 dieselpersonenauto's in de BPM  
Technische correctie aardgasauto's  
Vrijstelling beprijzingsproeven  
Aanpassing afvalstoffenbelasting

**Inkomensbeleid**

Kleine banen  
Uitbreiding afdrachtvermindering onderwijs  
Aanpassen samenloop doorwerkbonus en levensloop  
Koopkrachtpakket

**Maatregelen in en om het huis**

Verlagen BTW-tarief voor schilderen en stukadoren  
Verlagen BTW-tarief schoonmaakwerkzaamheden binnen woningen  
Herleving dubbele hypotheekrenteafrek na tijdelijke verhuur  
Defiscaliseren monumentenvrijstelling overdrachtsbelasting

**Herijking boetebeleid**

Verhoging verzuimboete bij niet-nakoming aangifteplicht  
Invoering verzuimboete bij niet-nakoming betalingsverplichting  
Overbrenging feiten strafrecht naar boeterecht  
Indexatie verzuimboeten AWR  
Indexatie verzuimboeten Adw

**BTW-maatregelen**

Verlagen BTW-tarief digitale informatiedragers  
Verlagen BTW-tarief tuktuks, motor- en fietstaxi's  
Aanpassing reikwijdte integratieheffing

**Overige maatregelen**

Uitbreiding banksparen  
Persoonsgebonden aftrek en schulden in box 3  
Successierechtsschulden in box 3  
Heffingsrente successierechtsschulden en -vorderingen

## **2. Bevorderen ondernemerschap**

### *2.1. Fiscaal bevorderen ondernemerschap*

Ondernemers zijn van groot belang voor de economie. Uit onderzoek blijkt dat ondernemers van belang zijn voor de productiviteit, groei en werkgelegenheid. Ook biedt ondernemerschap kansen voor groepen die het moeilijk hebben op de arbeidsmarkt of andere voorkeuren hebben ten aanzien van bijvoorbeeld werktijden of werklocatie. Er bestaan diverse soorten ondernemers met elk hun eigen economische dynamiek. Veel hardwerkende ondernemers hebben een min of meer stabiele onderne-

ming die niet of zeer geleidelijk groeit. Zij vervullen vaak een belangrijke economische en maatschappelijke functie. Daaronder zijn ook veel ondernemers, vaak aangeduid als «zzp-ers», die er welbewust voor kiezen geen personeel aan te nemen. Zij leveren onder andere vanwege hun flexibiliteit een positieve bijdrage aan de economische dynamiek en aan de economische veerkracht van de maatschappij.

Uit onderzoek blijkt bovendien dat vooral snelgroeiende ondernemingen bijdragen aan innovatie en het creëren van werkgelegenheid. Het aantal doorgroeiërs in Nederland is echter relatief laag. Doorgroei kan effectief worden gestimuleerd door lagere marginale tarieven voor winstinkomen te bereiken. Ook het verminderen van de administratieve lasten werkt bevorderend voor ondernemerschap.

Vorig jaar is in de notitie fiscaal bevorderen ondernemerschap bij het Belastingplan 2009 de vraag gesteld of een andere, meer evenwichtige verdeling van de ondernemersfaciliteiten haalbaar is, waarbij deze faciliteiten meer dan nu bijdragen aan het starten en doorgroeien van ondernemingen.<sup>1</sup> Bij de behandeling van dat belastingplan is toegezegd om bedrijfsleven en advieswereld te consulteren over het fiscaal bevorderen van ondernemerschap en om daarover bij het Belastingplan 2010 weer een aparte notitie op te nemen. De desbetreffende vervolgnote is opgenomen in bijlage 1 bij dit belastingplan. Daarin wordt onder andere ingegaan op de genoemde toezeggingen en consultaties. Met de maatregelen in dit belastingplan realiseert het kabinet een evenwichtiger verdeling van ondernemersfaciliteiten en wordt het starten en doorgroeien van ondernemingen gestimuleerd. Dit gebeurt met behoud van de inkomenspositie van de kleine zelfstandige.

#### *Afschaffen urencriterium en verhogen MKB-winstvrijstelling*

De MKB-winstvrijstelling stelt een vast percentage van de winst vrij van belasting. Hiervoor geldt thans nog de voorwaarde dat wordt voldaan aan het urencriterium. Deze voorwaarde vervalft. Voortaan bestaat dus recht op de MKB-winstvrijstelling ongeacht het aantal uren dat aan een onderneming wordt besteed. Hybride en deeltijdondernemers krijgen daardoor ook MKB-winstvrijstelling. Hybride ondernemers zijn mensen die naast een baan een onderneming hebben. Deeltijdondernemers zijn mensen die in deeltijd (zonder baan ernaast) ondernemen, bijvoorbeeld in combinatie met de zorg voor kleine kinderen. Voorts verhoogt het kabinet de MKB-winstvrijstelling van 10,5 naar 12%.

De verhoging van de MKB-winstvrijstelling in combinatie met het afschaffen van het urencriterium voor de MKB-winstvrijstelling verlaagt de marginale belastingdruk op winstinkomen en bevordert doorgroei, ook van hybride en deeltijdondernemers. Immers, hoe meer winst er wordt gemaakt hoe hoger de (absolute) vrijstelling. Het wordt bovendien aantrekkelijker om een onderneming te starten in deeltijd of naast een dienstbetrekking. De maatregel past daarmee in het kabinetsbeleid om de overgang van een uitkering of van werk in loondienst naar ondernemerschap te vergemakkelijken. Met het toekennen van de MKB-winstvrijstelling aan hybride en deeltijdondernemers ontstaat ook een evenwichtiger verdeling van ondernemersfaciliteiten.

#### *Beter richten zelfstandigenaftrek*

Het kabinet richt de zelfstandigenaftrek beter op winstinkomen. De hoogte en de indexatie van de zelfstandigenaftrek blijven ongewijzigd. De zelfstandigenaftrek kan alleen niet langer worden verrekend met ander inkomen, zoals loon of een VUT-uitkering. De ondernemersfaciliteit wordt in beginsel dus alleen nog verleend voor winstinkomen. Door deze aanpassing in de verrekeningsystematiek komt de zelfstandigenaftrek – meer

<sup>1</sup> Kamerstukken II 2008/09, 31 704, nr. 3, blz. 86 e.v.

dan nu – terecht bij ondernemers die een succes maken van hun onderneming. Bovendien komen ondernemers met ander inkomen hiermee voor de ondernemersfaciliteiten in een vergelijkbare positie met ondernemers die geen ander inkomen hebben. Het beter richten van de zelfstandigenaftrek draagt ook bij aan een evenwichtiger verdeling van ondernemersfaciliteiten.

Om het starten vanuit een dienstbetrekking te blijven stimuleren en ondersteunen, geldt de aanpassing in de verrekening van de zelfstandigenaftrek niet voor starters. Voor starters verandert er dus niets. Zij mogen net als nu gedurende drie jaar de zelfstandigenaftrek inclusief startersaftrek nog verrekenen met ander inkomen. Daarnaast blijft voor starters ten aanzien van de zelfstandigenaftrek de reguliere verrekening over de jaren heen gelden.

Niet-startende ondernemers raken de zelfstandigenaftrek in een slecht jaar niet kwijt. Zij kunnen deze, zoals nu gebeurt bij ondernemers zonder ander inkomen, in een ander jaar alsnog verrekenen met winst. Als een niet-startende ondernemer in een jaar een verlies heeft of een te lage winst om de volledige zelfstandigenaftrek te kunnen verzilveren, kan hij het niet verrekende deel van de zelfstandigenaftrek maximaal 9 jaar voortwenten. De termijn van 9 jaar sluit aan bij de termijn van de voorwaartse verliesverrekening. In het eerstvolgende jaar dat er voldoende winst is, kan dus niet alleen de zelfstandigenaftrek van dat jaar maar ook de eventueel nog niet verrekende zelfstandigenaftrek uit voorgaande jaren worden afgetrokken van de winst. De zelfstandigenaftrek gaat dus niet verloren maar blijft – net als nu – aftrekbaar, ook als er één jaar of een aantal jaren op rij verliezen zijn.

Het beter richten van de zelfstandigenaftrek kan geïllustreerd worden aan de hand van de volgende, aan de praktijk ontleende, voorbeelden.

*Voorbeeld 1: de bijklussende werknemer*

A heeft een baan met onregelmatige werktijden (ook 's nachts en weekends). Vanwege deze omstandigheden is hij in staat een eigen autorijschool te hebben. Ondanks een volledige of bijna volledige betrekking in loondienst kan A aannemelijk maken dat hij voldoende uren besteedt aan zijn onderneming en dus recht heeft op de zelfstandigenaftrek. De onderneming is niet erg winstgevend, maar de zelfstandigenaftrek kan volledig in mindering worden gebracht op het looninkomen.

*Voorbeeld 2: de reislustige vutter*

B is met de VUT en heeft zich toegelegd op het schrijven van reisgidsen die betrekking hebben op bijzondere ver gelegen bestemmingen. De kosten die hij hiervoor maakt komen voor een groot deel ten laste van de onderneming. In de tijd waarin hij niet op reis is, schrijft hij de reisgidsen en voert hij overleg met uitgevers. Al met al komt hij ruim aan het urencriterium. Gezien de hoge kosten die gepaard gaan met de reizen en de tegenvallende opbrengsten van de reisgidsen maakt B de facto nauwelijks winst. Hij kan de zelfstandigenaftrek toch verzilveren via de VUT-uitkering.

*Voorbeeld 3: de vutter die zijn vrije tijd wil benutten*

C leeft van een VUT-uitkering en benut zijn vrije tijd onder andere voor een internet-handeltje. Hij heeft hier alle tijd voor en de activiteiten zijn uitgegroeid tot een onderneming. Over de winstgevendheid maakt hij zich niet zo druk, hij hoeft er niet van te leven. De onderneming boekt elk jaar een zeer bescheiden winst. De zelfstandigenaftrek is geen probleem, C kan makkelijk de nodige uren halen en de zelfstandigenaftrek verzilveren via de VUT-uitkering.



*Voorbeeld 4: de werknemer die ook eigen baas wil zijn*

D was vroeger fulltime in loondienst werkzaam maar heeft haar dienstverband vermindert naar 20 uur. Zij is daarnaast dezelfde werkzaamheden gaan uitoefenen in een eigen zaak aan huis. D kan aannemelijk maken dat zij ondernemer is en voor de werkzaamheden aan huis voldoet aan het urencriterium. De eigen zaak is niet erg winstgevend maar het verlies dat ontstaat door toepassing van de zelfstandigenaftrek kan D aftrekken van haar looninkomen.

Het beter richten van de zelfstandigenaftrek leidt ertoe dat A, B, C en D na de opstartfase de zelfstandigenaftrek niet meer kunnen aftrekken van hun loon en VUT-uitkering. Zij zullen voldoende winst moeten gaan maken – dat wil zeggen ten minste € 9 251 op jaarbasis – om de zelfstandigenaftrek volledig te kunnen verzilveren. Als zij gedurende één of een aantal jaren een lagere winst of een verlies hebben, kunnen zij de in dat jaar niet-verrekenende zelfstandigenaftrek meenemen naar een volgend jaar en dan alsnog verrekenen met winst. Maar als er structureel onvoldoende winst is of verlies, kan de zelfstandigenaftrek niet langer worden verzilverd via het andere inkomen. A, B, C en D worden hierdoor gestimuleerd om (meer) winst te gaan maken. Het is uiteraard ook denkbaar dat zij hun activiteiten ongewijzigd voortzetten, omdat zij daar nu eenmaal plezier aan beleven en voor hun hoofdinkomen toch niet afhankelijk zijn van de winst.

De combinatie van ongewijzigde zelfstandigenaftrek, verhoging van de MKB-winstvrijstelling, het laten vervallen van het urencriterium voor de MKB-winstvrijstelling en het beter richten van de zelfstandigenaftrek op winstinkomen leidt ertoe dat alle voltijdondernemers die meer winst maken dan de zelfstandigenaftrek en belasting betalen erop vooruit gaan. Hybride en deeltijdondernemers gaan erop vooruit als zij winst maken en belasting betalen. Ondernemers die op dit moment de zelfstandigenaftrek verrekenen met ander inkomen ondervinden een nadeel. Echter, als zij in latere jaren weer winst gaan maken wordt het nadeel op dat moment door voortwenteling van de zelfstandigenaftrek weer ingelopen.

*Verruimen en stroomlijnen kleinschaligheidsinvesteringsaftrek*

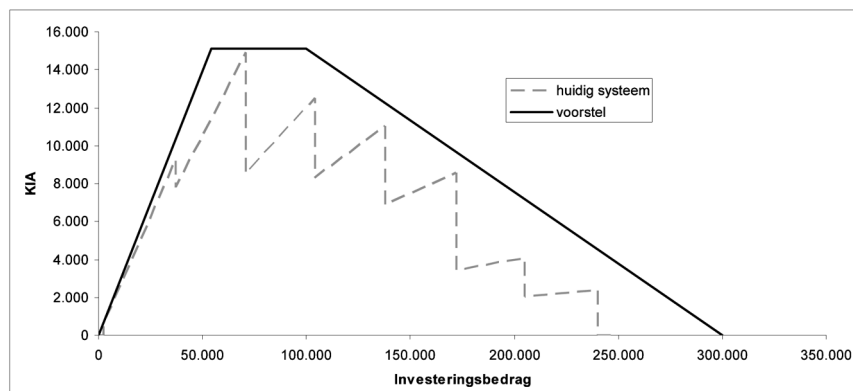
Het kabinet bevordert het investeren door ondernemers door de kleinschaligheidsinvesteringsaftrek (KIA) te verruimen en te stroomlijnen. De KIA wordt met 29% geïntensiveerd. Omdat de groei van een onderneming gepaard gaat met (uitbreidings)investeringen, sluit dit aan bij het streven om doorgroei te bevorderen. Daarnaast kan het bevorderen van investeringen onder de huidige economische omstandigheden bijdragen aan het op peil houden van de productie en de werkgelegenheid. De KIA is bedoeld om investeringen van een beperkte omvang te bevorderen en is hierdoor vooral gericht op het midden- en kleinbedrijf.

De stroomlijning hangt samen met de huidige schijfgrenzen in de KIA. Deze schijfgrenzen leiden ertoe dat de omvang van de KIA grillig verloopt: als de ondernemer 1 euro extra investeert, kan dit leiden tot een sterke daling van de KIA. Dit is te zien aan de «zaagtanden» in de onderstaande figuur. De stroomlijning van de KIA houdt in dat deze grote marginale verschillen worden verwijderd waardoor de KIA een gelijkmatiger verloop krijgt.

Door de verruiming in combinatie met de stroomlijning van de KIA krijgen ondernemers bij alle investeringsniveaus waarvoor nu KIA wordt verkregen een hogere investeringsaftrek. Bovendien loopt de KIA voortaan door tot investeringen van € 300 000 in plaats van € 240 000. Het maximale percentage van de KIA wordt verhoogd van 25 naar 28%. Het maximale bedrag aan kleinschaligheidsinvesteringsaftrek bedraagt € 15 120 en wordt bereikt bij een investeringsbedrag van € 54 000. Deze maximale aftrek loopt door tot een investeringsbedrag van € 100 000.

Daarna begint een geleidelijke afbouw van de KIA totdat het investeringsniveau van € 300 000 is bereikt.

**Figuur 1: kleinschaligheidsinvesteringsaftrek naar niveau investeringen huidig regime en na verruiming en stroomlijning**



Toelichting op figuur 1: op de horizontale as is het totale bedrag aan investeringen in een kalenderjaar weergegeven en op de verticale as het bijbehorende bedrag aan investeringsaftrek.

Daarnaast breidt het kabinet de KIA nog uit met zeer zuinige personenauto's inclusief nullemissieauto's. Personenauto's (behalve als ze bestemd zijn voor beroepsvervoer) zijn nu uitgezonderd van de KIA. Dat verandert dus voor zover het zeer zuinige auto's en nullemissieauto's betreft. Daardoor wordt de ondernemer verder geprikkeld om bij aanschaf van een nieuwe bedrijfsauto te kiezen voor een zeer zuinige auto of een nullemissieauto.

Van de verruiming en de stroomlijning van de KIA profiteren zowel IB-ondernemers, inclusief hybride en deeltijdondernemers, als ondernemers die hun onderneming in de BV-vorm drijven (dga's).

## 2.2. Uitbreiding faciliteiten voor speur- en ontwikkelingswerk

In het beleidsprogramma «Samen werken samen leven» heeft het kabinet aangekondigd in het kader van het bevorderen van innovatief ondernemerschap de WBSO te intensiveren.<sup>1</sup> De WBSO is de verzamelnaam voor de afdrachtvermindering speur- en ontwikkelingswerk in de Wet vermindering afdracht loonbelasting en premie voor de volksverzekeringen (WVA) en de aftrek speur- en ontwikkelingswerk in de Wet inkomstenbelasting 2001 (hierna: Wet IB 2001). In 2009 heeft de eerste tranche van deze intensivering plaatsgevonden, waarbij de definitie van speur- en ontwikkelingswerk is verruimd. Daarnaast zijn in het kader van de economische crisis in het Fiscaal stimuleringspakket maatregelen opgenomen om direct liquiditeitsvoordeel aan het bedrijfsleven te verstrekken. Voor de jaren 2009 en 2010 is tijdelijk extra geld beschikbaar gesteld voor intensivering van de WBSO.

De WBSO is een succesvolle regeling waar bedrijven en ondernemers veelvuldig gebruik van maken. In 2008 is dusdanig meer van de regeling gebruik gemaakt, dat er sprake is geweest van overschrijding van het budget. Deze overschrijding zal moeten worden verrekend in 2010. Het kabinet kiest er voor om deze overschrijding te dekken uit het budget dat bij het coalitieakkoord bestemd was voor de WBSO. Dit neemt niet weg dat er in het onderhavige belastingplan ruimte is voor een incidentele extra intensivering voor het jaar 2010. Het gaat om een verhoging van de loongrens in de eerste schijf van € 150 000 naar € 220 000. Hierdoor kan

<sup>1</sup> Kamerstukken II 2006/07, 31 070, nr. 1.

de S&O-inhoudingsplichtige over een groter deel van het S&O-loon het voor 2010 geldende verhoogde percentage van de eerste schijf toepassen. Deze incidentele intensivering levert direct een extra liquiditeitsvoordeel op voor het bedrijfsleven.

### *2.3. Uitbreiding faciliteiten voor milieu- en energie-investeringen*

In het coalitieakkoord is een verruiming van de budgetten van de energie-investeringsaftrek (EIA) en de milieu-investeringsaftrek (MIA) ten behoeve van het werkprogramma «Schoon en Zuinig» toegezegd. Voor 2010 is een structurele intensivering beschikbaar, die net als in 2009 pro rata zal worden toegevoegd aan de EIA en MIA budgetten. Investeringen in duurzame en milieuvriendelijke bedrijfsmiddelen zullen hierdoor nog meer worden gestimuleerd. Het initiatief voor de uitwerking hiervan ligt bij de betrokken ministeries.

### *2.4. Uitbreiding faciliteiten zeescheepvaart*

Het kabinet streeft ernaar kabelleggers, pijpenleggers, onderzoeksschepen en kraanschepen onder het tonnageregime te brengen. Tijdens de parlementaire behandeling van Overige fiscale maatregelen 2005 is een amendement aangenomen dat ertoe strekte kabelleggers, onderzoeksschepen en kraanschepen onder het tonnageregime te brengen.<sup>1</sup> Hiervoor was goedkeuring nodig van de Europese Commissie. De Europese Commissie gaf destijds aan dat deze uitbreiding niet verenigbaar was met de communautaire richtsnoeren betreffende staatssteun voor het zeevervoer.<sup>2</sup> In verband daarmee is die uitbreiding niet gerealiseerd en bij het Belastingplan 2006 komen te vervallen.

In een beschikking van 13 januari 2009 aan Denemarken heeft de Europese Commissie te kennen gegeven dat zij wederom van mening is dat activiteiten van kabelleggers niet onder zeevervoer vallen, zoals gedefinieerd in de verordeningen en richtsnoeren.<sup>3</sup> Daarentegen oordeelt de Commissie dat het leggen van kabels voor het bereiken van de doelstellingen van de richtsnoeren wel naar analogie moet worden gelijkgesteld met zeevervoer en derhalve tot de werkingssfeer van die bepaling moet worden gerekend. De Europese Commissie acht de uitdagingen in verband met de mondiale concurrentie en de verplaatsing van activiteiten naar landen buiten de Gemeenschap waarmee communautaire kabelleggers worden geconfronteerd, vergelijkbaar met die van de communautaire scheepvaart. Bovendien vallen de activiteiten van kabelleggers in de Gemeenschap onder dezelfde arbeids-, technische en veiligheidsregelgeving als de communautaire scheepvaart. Ten slotte is er net als in de scheepvaart behoefte aan gekwalificeerde en geschoolde zeelui.

Naar aanleiding van deze beschikking streeft het kabinet ernaar kabelleggers, pijpenleggers, onderzoeksschepen en kraanschepen alsnog onder het tonnageregime te brengen. Het gaat daarbij om de vervoersactiviteiten die met deze schepen worden verricht. Hiermee worden zij op één lijn gesteld met baggerschepen en schepen die sleep- en hulpverleningswerkzaamheden verrichten. De laatstgenoemde schepen kunnen reeds voor het tonnageregime in aanmerking komen voor zover het gaat om de vervoersactiviteiten die deze werkzaamheden met zich brengen.

Gelet op het staatssteunkarakter van de maatregelen dienen de voorstellen door de Europese Commissie te worden goedgekeurd voordat deze in werking kunnen treden. De maatregelen treden daarom in werking op een bij koninklijk besluit te bepalen tijdstip, na verkrijging van goedkeuring van de Europese Commissie. De Europese Commissie toetst of de maatregelen voldoen aan de communautaire richtsnoeren betreffende

<sup>1</sup> Kamerstukken II 2004/05, 29 758, nr. 19.

<sup>2</sup> PbEU C 13 van 17 januari 2004, blz. 3 e.v.

<sup>3</sup> PbEU L 119 van 14 mei 2009, blz. 23 e.v.

staatssteun voor het zeevervoer. Dit doet zij door de regeling, mede in de context van de regelingen in andere landen, in haar totaliteit te beoordelen. Hierdoor voorkomt de Commissie in beginsel concurrentievervalsing tussen de lidstaten. Indien deze goedkeuring na 1 januari 2010 wordt ontvangen, is het streven de maatregel tot en met 1 januari 2010 terug te laten werken. Of terugwerkende kracht mogelijk is, zal afhangen van de beschikking van de Commissie.

#### *2.5. Van octrooi-box naar innovatiebox*

Innovatie is een bron voor duurzame economische groei en levert een belangrijke bijdrage aan de versterking van het concurrentievermogen van Nederland. Omdat het belangrijk is dat Nederland ook in de toekomst aantrekkelijk blijft voor ondernemingen om hun innovatieve activiteiten uit te voeren, verruimt het kabinet de mogelijkheden voor innovatieve ondernemers om gebruik te maken van de octrooi-box. Het schrapt de plafonds voor zowel octrooi-activa als S&O-activa, verlaagt het effectieve tarief naar 5% en legt in de wet vast hoe met exploitatieverliezen dient te worden omgegaan. Vooral voor innovatieve ondernemingen die zich met S&O activiteiten bezighouden die niet met een octrooi samenhangen, betekent dit een forse verruiming ten opzichte van de huidige octrooi-box. Door het gelijktrekken van S&O-activa met octrooi-activa erkent het kabinet het belang van innovatieve activiteiten in de breedste zin van het woord. Deze verruiming betekent dat de naam «octrooi-box» de lading niet langer dekt. Daarom zal voortaan worden gesproken van «innovatiebox».

Sinds 1 januari 2007 kunnen bedrijven die voor uitvindingen of technische toepassingen een octrooi hebben gekregen, gebruik maken van de octrooi-box. Nadat de voortbrengingskosten van de octrooi-activa zijn ingelopen, kunnen de resterende voordelen tot een bedrag van vier maal de voortbrengingskosten in de octrooi-box worden gebracht. Het plafond is destijds opgenomen met het oog op de budgettaire risico's (een forfaitaire begrenzing van vier maal het totaal van de voortbrengingskosten). Het effectieve tarief waartegen deze voordelen vervolgens worden belast, bedraagt tot nu toe 10%.

Per 1 januari 2008 is de octrooi-box uitgebreid met immateriële activa waarvoor door SenterNovem een S&O-verklaring is afgegeven. Hierdoor ging de octrooi-box ook gelden voor voordelen uit activa waarvoor geen octrooi is aangevraagd, of die niet voor een octrooi in aanmerking komen, maar die wel zijn voortgekomen uit innovatieve werkzaamheden. Ingegeven door de destijds beperkte budgettaire ruimte werd naast het plafond van vier maal de voortbrengingskosten voor deze S&O-activa tevens een absoluut maximum ingesteld van € 400 000.

Het kabinet schaft per 1 januari 2010 de plafonds voor zowel de octrooi-activa als de S&O-activa af. Gebleken is dat het plafond van vier maal de voortbrengingskosten in de regel niet wordt bereikt. Voor deze activiteiten leidt het plafond dus tot onnodige administratieve lasten voor bedrijven en uitvoeringskosten voor de Belastingdienst. Het schrappen van het plafond van € 400 000 voor voordelen uit S&O-activa betekent een aanzienlijke verruiming van de mogelijkheden om gebruik te maken van de innovatiebox. Innovatieve activiteiten die niet in aanmerking komen voor een octrooi of waar geen octrooi voor wordt aangevraagd, maar die wel in aanmerking komen voor een S&O-verklaring, worden vanaf 1 januari 2010 binnen de innovatiebox gelijk behandeld als octrooi-activa. Opgemerkt wordt dat in verband met het afschaffen van het absolute plafond van € 400 000 voor S&O-activa, het daarmee samenhangende absolute maximum van € 100 000 aan voortbrengingskosten tevens komt te vervallen.

Door het afschaffen van de plafonds wordt de innovatiebox aantrekkelijker voor software en bedrijfsgeheimen. Software is niet octrooieerbaar en kwam daardoor in eerste instantie niet in aanmerking voor de octrooi-box. De verruiming per 2008 heeft software onder de reikwijdte van de box gebracht, maar door het plafond van € 400 000 slechts voor een beperkt bedrag. Hetzelfde geldt voor bedrijfsgeheimen. Hoewel vaak wel octrooieerbaar zien bedrijven ervan af om een octrooi aan te vragen voor bedrijfsgeheimen, omdat het octrooieregister openbaar is. Via de S&O-route kunnen deze bedrijven toch van de innovatiebox gebruik maken. Met het vervallen van het plafond van € 400 000 kunnen deze mogelijkheden voortaan maximaal worden benut.

Door het maximum voor S&O-activa af te schaffen verwacht het kabinet tevens een oplossing te hebben gevonden voor twee als beperking ervaren gevolgen van het octrooi-vereiste. Ten eerste gaat het om het vereiste dat een octrooi verleend moet zijn voordat van de innovatiebox gebruik kan worden gemaakt. Winsten die worden behaald gedurende de periode dat de octrooiaanvraag aanhangig is, kunnen hierdoor niet aan de innovatiebox worden toegerekend. Omdat een S&O-verklaring normaliter in een eerder stadium wordt afgegeven dan een octrooi wordt verleend, kunnen bedrijven winsten al in een eerder stadium aan de innovatiebox toerekenen. Ten tweede gaat het om het vereiste van de juridische eigendom van het octrooi. Bedrijven die de economische eigendom van een octrooi hebben, maar niet de juridische eigendom, kunnen geen gebruik maken van de innovatiebox via de weg van de octrooi-activa. Wanneer deze activa ook in aanmerking komen voor een S&O-verklaring, kan via deze weg de innovatiebox toch worden toegepast.

Ten aanzien van exploitatieverliezen is in de praktijk bij de octrooi-box een probleem opgekomen. De exploitatieverliezen ter zake van een immaterieel actief die in de box vallen, zouden niet volledig, maar slechts voor een effectief tarief van 10% in aanmerking kunnen worden genomen. Met het beleidsbesluit van 11 augustus 2009 is voor de toepassing van de octrooi-box een oplossing gevonden.<sup>1</sup> Goedgekeurd is dat deze verliezen in de jaren 2009 en 2010 volledig in plaats van tegen een effectief tarief van 10% in aanmerking kunnen worden genomen. Daaraan is wel gekoppeld dat de innovatieverliezen het drempelbedrag verhogen en eerst dienen te worden ingelopen, alvorens de voordelen weer in aanmerking komen voor de box. Voor de innovatiebox wordt een en ander thans duidelijk in de wettekst vastgelegd.

#### *2.6. Verruiming verliesverrekening in de vennootschapsbelasting*

Het kabinet voorziet in een tijdelijke mogelijkheid tot verruiming van de verliesverrekening in de vennootschapsbelasting. Belastingplichtigen in de vennootschapsbelasting kunnen ervoor kiezen om de huidige achterwaartse verliesverrekening van één jaar te verlengen met twee extra jaren. In ruil hiervoor wordt dan de huidige voorwaartse verliesverrekening van negen jaar ingekort tot zes jaar. Voor de extra verrekeningsjaren geldt een plafond van maximaal € 10 miljoen per jaar. Zoals aangegeven is dit een tijdelijke maatregel die zal gelden voor de belastingjaren 2009 en 2010.

#### *2.7. Verlengen willekeurige afschrijving*

Om de liquiditeits- en financieringspositie van bedrijven die voor vervanging- of uitbreidingsinvesteringen staan te verbeteren heeft het kabinet besloten met ingang van 2009 een tijdelijke willekeurige afschrijving in te voeren. Deze maatregel geldt alleen voor investeringen die in 2009 worden verricht. Om ook ondernemingen die in 2010 investeringen

---

<sup>1</sup> DG Bel 2009/4084M, Stcrt. 2009, 12 556.

verrichten de mogelijkheid te geven deze in twee jaar af te schrijven (maximaal 50% in 2010 en maximaal 50% in 2011) en daarmee het bedrijfsleven een extra liquiditeitsimpuls te geven heeft het kabinet besloten om deze maatregel met een jaar te verlengen. Onder deze maatregel vallen ook de investeringen in zeer zuinige personenauto's, zoals beschreven in hoofdstuk 3.

### **3. Vergroening en mobiliteit**

#### *3.1. Klimaatbeleid en luchtkwaliteit*

Het kabinet streeft ernaar de uitstoot van broeikasgassen in 2020 met 30% te verminderen ten opzichte van 1990. Voor de sector verkeer en vervoer is de doelstelling in 2020 een CO<sub>2</sub>-reductie van 13 tot 17 megaton te bereiken. Aangezien personenauto's ongeveer de helft van de CO<sub>2</sub>-uitstoot van de sector voor hun rekening nemen, zou ook de helft van de CO<sub>2</sub>-reductie in 2020 van personenauto's moet komen. Dit kan worden gerealiseerd met behulp van verbetering van de voertuigefficiëncy, aanschaf van zuiniger auto's en het beprijzen van het wegverkeer. Verbetering van de voertuigefficiëncy wordt mede bereikt door op Europees niveau eisen te stellen aan het brandstofverbruik van personenauto's. Inmiddels is de Verordening om de CO<sub>2</sub>-emissies van nieuwe personenauto's te maximaleren (gemiddeld 130 gram per kilometer) vastgesteld.<sup>1</sup> De uitstoot van broeikasgassen is bij uitstek een mondiaal vraagstuk. Verbetering van de luchtkwaliteit daarentegen speelt vooral op lokaal niveau. Dankzij de genomen maatregelen, zoals bijvoorbeeld de stimulering van het roetfilter bij dieselauto's, is de luchtkwaliteit al veel verbeterd. Desondanks blijft in Nederland de uitstoot van met name fijn stof en stikstofdioxide op sommige plaatsen nog een probleem. De fiscale maatregelen in dit belastingplan op het vlak van voertuigen zijn daarom niet alleen gericht op het stimuleren van zuiniger auto's, maar ook op het verbeteren van de luchtkwaliteit.

#### *Inleiding pakket vergroening en mobiliteit*

Het kabinet heeft in de fiscale vergroeningsbrief van 3 juni 2009 tien vergroeningsmaatregelen beschreven die het in dit belastingplan wil realiseren.<sup>2</sup> Dit belastingplan bevat de volgende maatregelen op het vlak van vergroening:

- uitbreiding bonus voor de categorie zuinige personenauto's in de BPM;
- invoering nihil tarief voor zeer zuinige personenauto's;
- intensivering investeringsfaciliteiten voor zeer zuinige auto's;
- verlaging bijtelling privégebruik voor nul-emissieauto's;
- verlenging vrijstelling nul-emissieauto's in de BPM;
- stimulans Euro-6 dieselpersonenauto's in de BPM;
- technische correctie aardgasauto's in de BPM;
- vrijstelling voor beprijzingsproeven in het kader van Anders Betalen voor Mobiliteit;
- fiscale faciliteit voor afgraving van oude stortplaatsen in de afvalstoffenbelasting.

Twee maatregelen uit de vergroeningsbrief zijn niet in dit Belastingplan opgenomen. Gelet op de uitkomsten van het op 1 juli 2009 gehouden algemeen overleg met de Tweede Kamer over deze brief zal het kabinet de accijns op E85 verlagen om rekening te houden met de lagere energie-inhoud van E85 zodra de milieuwinst voldoende bevestigd is en het onderscheid tussen duurzame en niet-duurzame biobrandstoffen voor deze accijnskorting voldoende houdbaar is.<sup>3</sup> Voorts zal een differentiatie van de tarieven in de Wet op de motorrijtuigenbelasting 1994 (hierna: MRB) naar emissieklasse worden ingevoerd nadat de Wegenverkeerswet is aangepast en het dus mogelijk wordt om in de MRB aan te sluiten bij de in het kentekenregister opgenomen gegevens inzake de emissies. Het

<sup>1</sup> Verordening (EG) nr. 443/2009 van 23 april 2009 van het Europees Parlement en de Raad tot vaststelling van emissienormen voor nieuwe personenauto's, in het kader van de communautaire geïntegreerde benadering om de CO<sub>2</sub>-emissies van lichte voertuigen te beperken (PbEU L 140).

<sup>2</sup> Kamerstukken II 2008/09, 31 492, nr. 11.

<sup>3</sup> Kamerstukken II 2008/09, 31 492, nr. 19.

desbetreffende wetsvoorstel tot wijziging van de Wegenverkeerswet is in voorbereiding. Het Belastingplan 2011 zal een voorstel bevatten voor een MRB-differentiatie voor dieselauto's op basis van het al dan niet aanwezig zijn van een affabriekroetfilter. Zoals eerder aan de Tweede Kamer is gemeld,<sup>1</sup> geven metingen van TNO aan dat de emissies van dieselpersonen- en bestelauto's in de praktijk soms hoger zijn dan op basis van de euroklasse mag worden verondersteld. De aanwezigheid van een affabriekroetfilter draagt er evenwel zorg voor dat ook in de praktijk de uitstoot van fijn stof wordt teruggebracht tot hoogstens 5 mg/km. Om die reden ligt het dan ook in de rede om de differentiatie van de tarieven in de MRB hierop te richten. Het Belastingplan 2011 zal een voorstel bevatten voor een MRB-differentiatie voor dieselauto's op basis van het al dan niet aanwezig zijn van een affabriekroetfilter. Een maatregel die niet in de vergroeningsbrief voorkwam, is de vrijstelling voor beprijzingsproeven.

In de vergroeningsbrief is een onderzoek naar het gebruik van rode diesel aangekondigd. Dit onderzoek zal naar verwachting voor de zomer 2010 zijn afgerond. Tegelijkertijd met het onderzoek is het kabinet reeds in overleg met de belangrijkste sectoren, waaronder de landbouwsector, over mogelijke maatregelen met betrekking tot rode diesel. Gelet op de huidige economische situatie acht het kabinet dit belastingplan niet het juiste momentum voor maatregelen op dit terrein. Daarbij wordt ook overwogen, dat de landbouwsector zich actief opstelt om resultaten te boeken op het gebied van energiebesparing, zoals ook afgesproken in het convenant Schoon&Zuinig. Tijdens de behandeling van het Belastingplan 2009 heeft de Tweede Kamer de motie-Cramer aangenomen waarin het kabinet verzocht werd om een oordeel op een aantal punten uit het rapport *Landschap verdient beter!* van de Taskforce Financiering Landschap Nederland.<sup>2</sup> In het kader daarvan zijn in de vergroeningsbrief twee studies aangekondigd naar de voor- en nadelen van een persoonsgebonden aftrek voor natuurontwikkeling en een stakingswinstfaciliteit voor ondernemers die landbouwgrond omzetten in natuurgrond. In dit stadium kan al worden aangegeven dat de persoonsgebonden aftrek voor natuurontwikkeling tot aanzienlijke bezwaren zal leiden. Wat betreft de stakingswinstfaciliteit lijken de conclusies ernaar te tenderen, dat een dergelijke faciliteit niet nodig wordt geacht. De Kamer wordt dit najaar over de definitieve resultaten van de studies geïnformeerd.

Naast een beschrijving van bovenstaande maatregelen bevat dit hoofdstuk uiteenzettingen over de ombouw van de BPM naar een heffing op basis van CO<sub>2</sub>-uitstoot en over de wijze waarop de afbouw van de BPM na 2013 richting kilometerprijs plaatsvindt.

### *3.2. Ombouw van de BPM naar een heffing op basis van CO<sub>2</sub>-uitstoot*

In het Belastingplan 2009 is de ombouw van de Wet op de belasting van personenauto's en motorrijwielen 1992 (hierna: BPM) van een heffing op basis van catalogusprijs naar een heffing op basis van absolute CO<sub>2</sub>-uitstoot vastgelegd voor de jaren 2010 tot en met 2013. Het gehele ombouwtraject geschiedt geleidelijk in een periode van vier jaar en is al volledig wettelijk vastgelegd om de autobranche voldoende gelegenheid te geven hierop te anticiperen. In het Belastingplan 2009 is eveneens de afbouw van de BPM in het kader van de kilometerbeprijzing vastgelegd voor de jaren tot en met 2013. De afbouw van de BPM vindt plaats onder gelijktijdige verhoging van de MRB voor personenauto's en bestelauto's van particulieren. Voor de ombouw van de huidige BPM-grondslag naar een heffing op basis van absolute CO<sub>2</sub>-uitstoot bestaan verschillende redenen: een evenwichtiger systeem van financiële prikkels, een meer helder beeld voor de consument en het beter tot uitdrukking brengen van het principe dat de vervuiler betaalt. De huidige BPM heeft als groot

<sup>1</sup> Kamerstukken II 2008/09, 30 175, nr. 82.

<sup>2</sup> Kamerstukken II 2008/09, 31 704, nr. 56.

nadeel dat zij contraproductief werkt wat betreft het stimuleren van de aanschaf van een innovatieve, zuinige auto. Een innovatieve, zuinige auto is in de regel duurder en de BPM is hoger voor een duurdere auto. De huidige BPM is voorts ingewikkeld als gevolg van de combinatie van de heffing op basis van de netto-catalogusprijs, een bonusmalusregeling gebaseerd op het relatieve energielabel en een CO<sub>2</sub>-toeslag. Deze bonusmalusregeling en de CO<sub>2</sub>-toeslag zullen met ingang van 1 januari 2010 vervallen. De BPM-ombouw geeft uitvoering aan de motie Cramer c.s.<sup>1</sup> waarin onder meer wordt gevraagd de BPM te vervangen door een heffing op basis van absolute CO<sub>2</sub>-uitstoot.

#### *Lastenneutraliteit en milieueffecten*

De nieuwe BPM op basis van absolute CO<sub>2</sub>-uitstoot is een progressief stelsel met drie schijven. De tarieven worden jaarlijks verhoogd onder gelijktijdige verlaging van de grondslag catalogusprijs. Hierdoor wordt een budgetneutrale ombouw gerealiseerd (gegeven de afbouw van de BPM). Bij het bepalen van de tarieven, zoals die in het Belastingplan 2009 zijn vastgelegd, is ervan uitgegaan dat nieuwe personenauto's als gevolg van autonome (technische) ontwikkelingen gemiddeld jaarlijks 2,8% zuiniger worden. Hierbij is eveneens rekening gehouden met de toentertijd nog in voorbereiding zijnde Europese verordening tot maximering van de CO<sub>2</sub>-uitstoot van nieuwe personenauto's.<sup>2</sup> Deze veronderstelling is van belang voor de vraag of de ombouw inderdaad lastenneutraal is. In opdracht van de RAI, BOVAG, VNA en ANWB is een maatschappelijke kosten-batenanalyse van de ombouw van de BPM uitgevoerd (MKBA). In het spoeddebat in de Tweede Kamer van 10 juni 2009 naar aanleiding van die analyse heeft het kabinet bevestigd dat de BPM-ombouw lastenneutraal dient plaats te vinden en zeker niet gepaard zal gaan met een lastenverzwaring.<sup>3</sup> De toegezegde lastenneutraliteit zal worden onderzocht door het Centraal Planbureau (CPB) en gemonitord door het kabinet. Het CPB zal in zijn onderzoek naar de lastenneutraliteit ook de MKBA betrekken. Indien bijvoorbeeld blijkt dat de aannahme inzake het zuiniger worden van het aanbod niet juist is en de hiervoor genoemde 2,8% te hoog of te laag blijkt te zijn, dan is dat voor het kabinet aanleiding de tarieven aan te passen. De tarieven zullen in neerwaartse richting worden aangepast indien auto's minder dan 2,8% zuiniger worden en in opwaartse richting indien auto's meer dan 2,8% zuiniger worden. Indien daarentegen als gevolg van het beoogde gedragseffect van de BPM-ombouw de gemiddelde uitstoot van nieuw verkochte auto's zal stijgen of dalen heeft dat een hogere respectievelijk lagere BPM-opbrengst tot gevolg. Dat zal niet leiden tot een aanpassing van de BPM-tarieven. Daarnaast heeft het kabinet toegezegd een oordeel te vragen aan het Planbureau voor de Leefomgeving (PBL) over de milieueffecten van de ombouw van de BPM en over de milieueffecten van het in het rapport «Stimulering zuinige auto's via de BPM» van CE Delft opgenomen scenario dat vrijwel overeenkomt met de thans in de wet voorziene ombouw van de BPM.<sup>4</sup> De bevindingen van het CPB respectievelijk het PBL zullen binnenkort aan de Tweede Kamer worden toegezonden.

#### *3.3. Uitbreiding bonus in de BPM voor zuinige auto's*

In 2010 neemt het verschil in BPM toe tussen auto's die onder de vrijstelling voor zeer zuinige auto's vallen en auto's met een CO<sub>2</sub>-uitstoot net boven de grens die van toepassing is om als zeer zuinig te worden aangemerkt. Onder «zeer zuinige personenauto» wordt thans zowel voor de BPM, MRB als voor de bijtelling privégebruik een benzinepersonenauto verstaan met een CO<sub>2</sub>-uitstoot van niet meer dan 110 g/km of een dieselpersonenauto met een CO<sub>2</sub>-uitstoot van niet meer dan 95 g/km. Het bovengenoemde effect hangt samen met de ombouw van de BPM. Om dit effect te beperken is al in het Belastingplan 2009 voor de jaren 2010 en

<sup>1</sup> Kamerstukken II 2007/08, 31 205, nr. 59.

<sup>2</sup> Verordening nr. 443/2009EG van 23 april 2009 van het Europees Parlement en de Raad tot vaststelling van emissienormen voor nieuwe personenauto's, in het kader van de communautaire geïntegreerde benadering om de CO<sub>2</sub>-emissies van lichte voertuigen te beperken (PbEU L 140).

<sup>3</sup> Kamerstukken II 2008/09, 31 492, Handelingen 7281 e.v.

<sup>4</sup> Rapport van bureau CE, Delft, Een vergelijkend onderzoek naar verschillende BPM-systemen, stimulering zuinige auto's via de BPM, mei 2009, bij brief van 8 juni 2009 door minister van VROM aangeboden aan de Tweede Kamer (Kamerstukken II, 2008/09, 31 492, nr. 14). Het betreft scenario nr. 6 zoals beschreven in box 1 op blz. 7 van het rapport.



2011 voorzien in een bonus van € 500 voor auto's waarvan de absolute CO<sub>2</sub>-uitstoot net boven de vrijstellingsgrens uitkomt. Het gaat dan om benzineauto's met een CO<sub>2</sub>-uitstoot tussen 110 en 120 g/km en dieselauto's met een CO<sub>2</sub>-uitstoot tussen 95 en 104 g/km, zogenoemde «zuinige personenauto's».

Zoals in de vergroeningsbrief is aangekondigd, verruimt het kabinet deze stimulans voor het komend jaar. Een BPM-korting van € 700 zal de eerder voorziene korting van € 500 voor deze groep zuinige personenauto's vervangen. Deze stimulans wordt gefinancierd uit de opbrengst van het amendement Cramer c.s. op het Belastingplan 2009.<sup>1</sup> Tijdens het plenair debat in de Tweede Kamer van 8 september jl. is aandacht gevraagd voor de effecten van de ombouw van de BPM voor met name zuinige dieselauto's. Zoals daar is toegezegd, wordt de Tweede Kamer voor het wetgevingsoverleg over onderhavig wetsvoorstel geïnformeerd over de noodzaak tot aanpassingen in de BPM om eventuele onbedoelde effecten weg te nemen.

#### *3.4. Invoering nihiltarief voor zeer zuinige personenauto's in de MRB*

In het Belastingplan 2008 is de eerste stap gezet om de aanschaf en het gebruik van zeer zuinige personenauto's te stimuleren. Hiertoe is het tarief van de MRB voor deze auto's gehalveerd en de bijtelling privégebruik van zeer zuinige zakelijke auto's verlaagd tot 14%. In het Belastingplan 2009 is hier onder andere een vrijstelling in de BPM voor zeer zuinige auto's en reductie van het halve tarief MRB tot een kwarttarief aan toegevoegd. Afgaand op de verkoopcijfers van nieuwe zeer zuinige personenauto's werpt dit beleid zijn vruchten af. In 2007 zijn 24 000 nieuwe zeer zuinige personenauto's verkocht. In 2008 ging het om 41 000 auto's. In 2009 zijn tot de maand juni de verkopen van zeer zuinige auto's ongeveer gelijk gebleven in vergelijking met 2008, terwijl de verkopen van nieuwe auto's in het algemeen fors zijn teruggelopen.

Het kabinet vergroot de prikkel voor de keuze van een zeer zuinige auto in het onderhavige belastingplan verder door naast de vrijstelling van de BPM ook een nihiltarief voor de MRB in te voeren. De definitie van zeer zuinige personenauto's zal periodiek worden herzien. De ontwikkelingen op het vlak van nulmissieauto's en zeer zuinige personenauto's zullen goed worden gevolgd. Daarbij kan worden gedacht aan op de markt komende elektrische auto's met een zogenoemde «range extender», die deels elektrisch deels conventioneel zijn.

#### *3.5. Intensivering investeringsfaciliteiten voor zeer zuinige auto's*

Als onderdeel van het Fiscaal stimuleringspakket heeft het kabinet voor investeringen in 2009 een tijdelijke willekeurige afschrijving ingevoerd. Deze willekeurige afschrijving heeft ook betrekking op zeer zuinige personenauto's. Het kabinet geeft dit onderdeel een structureel karakter door het opnemen van deze personenauto's in de Regeling Willekeurige Afschrijving Milieu-investeringen (Vamil-regeling). Voordat die maatregel kan worden ingevoerd, zal eerst nog bij de Europese Commissie worden afgetast of deze maatregel past binnen de Europese kaders. Deze maatregel zal worden gefinancierd uit de opbrengst van het amendement Cramer c.s. op het Belastingplan 2009. Daarnaast voegt het kabinet zeer zuinige auto's, waaronder elektrische auto's, met ingang van 1 januari 2010 toe aan de bedrijfsmiddelen die in aanmerking kunnen komen voor de kleinschaligheidsinvesteringsaftrek. Dit is van belang voor ondernemingen die op jaarbasis niet meer dan 300 000 euro investeren. Deze faciliteiten vormen een aanvulling op de andere faciliteiten voor zeer zuinige personenauto's zoals de BPM-vrijstelling, het nihiltarief in de MRB

---

<sup>1</sup> Kamerstukken II 2008/09, 31 704, nr. 70.

en de verlaagde bijtelling. Deze faciliteiten kunnen cumuleren, hetgeen ook de bedoeling is. De ervaringen in de afgelopen jaren leren dat om veranderingen in de keuze van de aanschaf en het gebruik van auto's te realiseren, een substantiële financiële stimulans een belangrijke bijdrage levert. Hierbij kan nog worden opgemerkt dat de definitie van zeer zuinige auto's periodiek zal worden herzien gelet op de komst van nog zuinigere auto's.

### *3.6. Verlaging bijtelling privégebruik voor nulemissieauto's*

Het kabinet heeft onlangs zijn plan van aanpak voor Elektrisch Rijden aan de Tweede Kamer gezonden.<sup>1</sup> In dit plan is in kaart gebracht wat de rol van de overheid zou moeten zijn bij de introductie van elektrische auto's. Daarbij is onder andere gekeken naar de potentiële mogelijkheden van de elektrische auto in samenhang met de vormgeving van het (fiscale) stimuleringsbeleid. Het kabinet beschouwt rijden op elektriciteit als een kansrijke optie om voor nog schonere, klimaatvriendelijkere en stillere auto's in de toekomst te zorgen. Op dit moment zet het kabinet al een aantal fiscale instrumenten in om de keuze voor een elektrische auto te stimuleren. Zo geldt zowel in de MRB als in de BPM een volledige vrijstelling voor elektrische auto's. Verder is de elektriciteit die wordt gebruikt als «brandstof» in een elektrische auto niet met accijns, maar met energiebelasting belast. Dit heeft tot gevolg dat die brandstof naar verhouding minder zwaar wordt belast dan andere brandstoffen. Naast deze instrumenten zijn er in het kader van de Vamil-regeling en de Regeling milieu-investeringsaftrek (MIA) faciliteiten voor ondernemers die een elektrische auto aanschaffen. Ter stimulering van de aanleg van de infrastructuur voor elektrische auto's heeft het kabinet bovendien de investeringen in openbare oplaadpunten voor auto's vanaf dit jaar in de Vamil-regeling en de MIA-regeling ondergebracht.

Om het gebruik van de elektrische auto verder te stimuleren neemt het kabinet naast deze bestaande fiscale stimulansen voor de elektrische auto nog de volgende maatregelen:

- verlaging forfaitaire bijtelling privégebruik voor nulemissieauto's naar 0% in 2010 en 2011 en 7% in 2012, 2013 en 2014;
- verlenging BPM-vrijstelling voor nulemissieauto's tot 2018.

De forfaitaire bijtelling voor het privégebruik van een auto van de zaak bedraagt 25% van de catalogusprijs van de auto. Met bijtelling wordt in dit kader tevens gedoeld op onttrekking. In de Belastingplannen 2008 en 2009 zijn belangrijke stappen gezet in de differentiatie van de forfaitaire bijtelling voor de auto van de zaak. Voor zuinige en zeer zuinige auto's van de zaak geldt een verlaagd percentage van respectievelijk 20% en 14%. De elektrische auto van de zaak valt thans onder het laatstgenoemde percentage. In dit verband is van belang dat de vrijstelling in de BPM voor elektrische auto's ook doorwerkt in de grondslag en daarmee de hoogte van de bijtelling. Voor elektrische auto's geldt echter dat zij in aanschaf duurder zijn dan hybride en reguliere brandstofauto's. Vooral in de categorieën kleine auto's en kleine middenklassers is de aanschafprijs van een elektrische auto in verhouding fors hoger.

Het kabinet verlaagt daarom tot 1 januari 2015 het bijtellingspercentage voor auto's die geen CO<sub>2</sub> uitstoten. Het gaat dan om nulemissieauto's waaronder elektrische auto's. Omdat de drempel om voor een nulemissieauto te kiezen zeker de eerste jaren nog erg groot zal zijn, wordt het bijtellingspercentage voor deze auto's tot 1 januari 2012 verlaagd naar 0%. De drie daaropvolgende jaren bedraagt het bijtellingspercentage voor deze auto's 7%. Door deze maatregel wordt het voor werknemers interessanter om bij de keuze van een auto van de zaak voor een nulemissieauto te kiezen. Voor de werkgever geldt dat de brandstofkosten substantieel lager

<sup>1</sup> Kamerstukken II 2008/09, 31 305, nr. 145.

zullen zijn dan bij werknemers die in reguliere brandstofauto's rijden. Fabrikanten worden in de Europese regelgeving voor de CO<sub>2</sub>-emissies van auto's al gestimuleerd tot introductie van elektrische auto's door nulemissie-auto's tot 2015 extra te laten meetellen voor het bepalen van de gemiddelde CO<sub>2</sub>-uitstoot van nieuwe auto's. Voor hen betekent een nieuw verlaagd bijtellingspercentage een extra prikkel om deze auto's in Nederland op de markt te brengen. Het forfaitaire bijtellingspercentage van 0% in 2010 en 2011 en 7% in 2012, 2013 en 2014 gaat alleen gelden voor nulemissieauto's. Voor auto's met enige CO<sub>2</sub>-uitstoot per kilometer is een hoger bijtellingspercentage van toepassing. De maatregel dient bij te dragen aan een brede marktintroductie van de elektrische auto en heeft daarom een tijdelijk karakter. De verwachting is dat de aanschafprijs van een elektrische auto zal dalen bij een brede marktintroductie. Daardoor zal extra stimulering ten opzichte van andere zeer zuinige auto's niet meer noodzakelijk zijn. De maatregel geldt daarom tot 1 januari 2015.

### *3.7. Verlenging vrijstelling voor nulemissieauto's in de BPM*

De huidige BPM-vrijstelling voor nulemissieauto's vervalt per 1 juli 2013. Zoals is aangekondigd in de vergroeningsbrief, verlengt het kabinet deze vrijstelling tot 2018, omdat dan naar verwachting de afbouw van de BPM is voltooid. Een nulemissieauto is thans gedefinieerd als een elektrische auto of een waterstofauto. Om ervoor te zorgen dat ook andere (toekomstige) technieken kwalificeren, wordt een nulemissieauto gedefinieerd als een auto met een rechtstreekse CO<sub>2</sub>-uitstoot van nihil.

### *3.8. Stimulans Euro-6 dieselpersonenauto's in de BPM*

In de vergroeningsbrief heeft het kabinet een stimulans aangekondigd voor de aanschaf van dieselauto's die voldoen aan de Euro-6 norm. Deze stimulans zal van kracht zijn vanaf 1 januari 2011.

Stimulering van de Euro-6 norm is een van de voorgenomen maatregelen in het Nationaal Samenwerkingsprogramma Luchtkwaliteit (NSL). Voor knelpunten in de luchtkwaliteit waar andere maatregelen niet tot een voldoende daling van luchtverontreiniging hebben kunnen leiden, is versnelde invoering van Euro-6 een nuttige reservemaatregel. Euro-6 dieselpersonenauto's onderscheiden zich van Euro-5 voertuigen met name doordat zij aan een strengere NO<sub>x</sub>-emissionorm voldoen. De NO<sub>x</sub>-emissies van Euro-5 dieselpersonenauto's zijn onder praktijkomstandigheden hoger dan de typekeuringsnorm, terwijl de aard van de voor de Euro-6 norm benodigde techniek inhoudt dat de NO<sub>x</sub>-emissie voor die auto's in de praktijk weinig verschilt van de emissie onder typekeuringsomstandigheden. Over dit laatste aspect zullen TNO-deskundigen nader rapporteren, ruimschoots voor inwerkingtreding van de stimulering. Vrijwel alle dieselauto's die momenteel worden verkocht, vallen in de Euro-4 emissieklasse en zijn voorzien van een affabriekroetfilter. Voor deze voertuigen geldt een BPM-korting van € 600 in 2009 en van € 300 in 2010. Op dit moment worden ook al Euro-5 en Euro-6 dieselpersonenauto's verkocht. Naar verwachting zal het nog enkele jaren duren voordat er dieselbestelauto's op de markt komen die aan de Euro-6 norm voldoen. Op grond van Europese regelgeving is vanaf 1 januari 2011 de Euro-5 norm voor alle nieuwe personenauto's verplicht.<sup>1</sup> Stimulering van Euro-6 dieselpersonenauto's mag vanaf die datum plaatsvinden totdat de Euro-6 norm per 1 september 2015 verplicht wordt. Deze regelgeving schrijft ook voor dat de stimulans betrekking moet hebben op de gehele Euro-6 norm, dus niet alleen op de NO<sub>x</sub>-katalysator. Voorts mag de stimulans niet hoger zijn dan de meerkosten. De meerkosten zullen naar verwachting in de loop van de tijd dalen vanwege schaalvoordelen en technische ontwikkelingen. De meerkosten worden voor 2011 geschat op ruim € 1 500 bij verkoop in

---

<sup>1</sup> Verordening (EG) Nr. 715/2007 van het Europees Parlement en de Raad van 20 juni 2007 betreffende de typegoedkeuring van motorvoertuigen met betrekking tot emissies van lichte personen en bedrijfsvoertuigen (Euro 5 en Euro 6) en de toegang tot reparatie- en onderhoudsinformatie, Pb EU L 171 van 29 juni 2007, blz. 1.

Nederland. Bij invoering van een fiscale stimulans moet worden uitgegaan van een substantiële toename van het aantal dieselauto's richting 2015 dat voldoet aan de Euro-6 emissienorm.

Het kabinet introduceert een korting voor een Euro-6 dieselpersonenauto van € 1 500 in 2011, € 1000 in 2012 en € 500 in 2013. De hoogte van de korting is ingegeven door de beschikbare financiële middelen en de verwachte daling van de meerkosten. Afhankelijk van de ontwikkeling van het aandeel van Euro-6 dieselauto's in de verkopen van dieselauto's in Nederland zal het kabinet dan ook bezien of de hoogte van de korting in 2012 en 2013 adequaat is en of een eventuele korting voor 2014 wenselijk zou kunnen zijn. Naar verwachting is het aandeel van dieselpersonenauto's dat voldoet aan de Euro-6 norm vanaf 2014 echter dermate groot dat een korting weinig zinvol meer is. De korting wordt gefinancierd uit de opbrengst van het amendement Cramer c.s. op het Belastingplan 2009.

Dieselpersonenauto's worden thans hoger belast in de BPM en de MRB om het verschil tussen de diesel- en benzineaccijns te compenseren en omdat ze minder schoon zijn dan benzineauto's. Dieselauto's die voldoen aan de Euro-6-norm zijn, waar het gaat om luchtverontreiniging, grosso modo vergelijkbaar met de huidige benzineauto's. Dat betekent dat het kabinet reden ziet om de hoogte van de BPM en de MRB voor deze dieselauto's tegen het licht te houden. Daarbij zal ook worden gekeken naar de auto's die op andere brandstoffen rijden. Komend jaar zal worden onderzocht tot welke wijzigingen in de BPM en de MRB deze verkenning zou kunnen leiden.

### *3.9. Technische correctie voor aardgasauto's*

Het huidige fiscale instrumentarium stimuleert de keuze voor een aardgasauto fors, mede om de meerkosten van een affabriekaardgasinstallatie (zo'n € 2 000–€ 3 000) te compenseren. Voor aardgasauto's geldt in de BPM en de MRB geen brandstof toeslag en het tarief van de energiebelasting voor de brandstof pakt voordelig uit. Aardgasauto's worden sinds 2008 voor het energielabel ingedeeld op basis van de CO<sub>2</sub>-uitstoot bij het rijden op aardgas, afgezet tegen de benzinestandaard. Daarmee komen ze gemiddeld één à twee labels gunstiger uit dan de vergelijkbare benzine-uitvoering wat neerkomt op een BPM-voordeel van € 700 à € 1 400. De ombouw van de BPM-grondslag naar CO<sub>2</sub>-uitstoot in de periode 2010–2013 zal het relatieve voordeel voor aardgasauto's verder vergroten, indien de BPM voor deze auto's zou worden berekend volgens de schijven voor benzineauto's. Daardoor kan de BPM duizenden euro's lager uitvallen. Een dergelijk onevenredige vergroting van de begunstiging van aardgasauto's acht het kabinet ongewenst. Dit zou niet in verhouding staan tot het milieuvoordeel van de aardgas ten opzichte van de benzine- of dieselauto. Zo worden dieselauto's met de aanscherping van de Europese uitstootnormen steeds schoner en het relatieve milieuvoordeel van de aardgasauto daarmee steeds kleiner.

Om de relatieve begunstiging van de aardgasauto gemiddeld genomen op het huidige niveau te houden, zullen de schijven voor dieselpersonenauto's ook gaan gelden voor auto's met een affabriekaardgasinstallatie waarbij wordt uitgegaan van de CO<sub>2</sub>-uitstoot bij het rijden op aardgas. Voor dieselpersonenauto's geldt een andere indeling van de schijven dan voor benzineauto's. Zo wordt rekening gehouden met het feit dat dieselauto's naar hun aard circa 20% zuiniger zijn dan benzineauto's. Hoewel aardgasauto's op zichzelf niet zuiniger zijn dan benzineauto's, ligt de CO<sub>2</sub>-uitstoot van aardgas circa 20% lager dan van vergelijkbare benzineauto's. Dit komt doordat in aardgas minder koolstof zit.

### 3.10. Uitwerking afbouw BPM richting kilometerprijs

Tijdens de parlementaire behandeling van het Belastingplan 2009 is de vraag aan de orde gekomen of de afbouw van de BPM in het kader van de introductie van de kilometerprijs naar nihil in 2018 ook voor de periode na 2013 in het Belastingplan 2010 wettelijk dient te worden vastgelegd, net zoals dat al is gebeurd voor de jaren tot en met 2013. In de vergroeningsbrief heeft het kabinet al opgemerkt dat het nu wettelijk vastleggen van die afbouw na 2013 met de daarbij behorende tarieven nauwelijks zinvol lijkt. Wel acht het kabinet het nuttig om de verdere stappen in de voorziene afbouw van de BPM na 2013 in deze memorie te beschrijven en op die manier de voorziene richting aan te geven. Deze conclusie wordt gedeeld door de autobranche.

Het kabinet heeft besloten een landelijke kilometerprijs gedifferentieerd naar tijd, plaats en milieukeurmerken te introduceren. De opbrengst van de bestaande BPM, MRB en BZM wordt geheel omgezet in het kilometer-tarief. Een afschaffing ineens van de BPM zou ingrijpende gevolgen kunnen hebben voor het bestaande wagenpark van ondernemers en particulieren. Daarom heeft het kabinet gekozen voor een gefaseerde afbouw in de periode 2008–2018. Deze gefaseerde afbouw is in 2008 van start gegaan door middel van de zogenoemde vluchtheuvelvariant: de BPM wordt in vijf jaar tijd met stappen van telkens 5% van het (budgettaire) niveau van 2007 afgebouwd onder gelijktijdige en evenredige verhoging van de MRB. In 2013 wordt de eerste stap gezet van 12,5% afbouw. Deze afbouw van de BPM met de bijbehorende verhoging van de MRB is tot en met het jaar 2013 vastgelegd in het Belastingplan 2009. Vanaf 2013 resulteert dit in een BPM met een budgettair belang van 62,5% van het niveau in 2007. Deze BPM zal volledig zijn gebaseerd op CO<sub>2</sub>-uitstoot. Deze omzetting van de BPM naar een op CO<sub>2</sub> gebaseerde grondslag geschiedt budgettair neutraal.

In de vergroeningsbrief heeft het kabinet vijf uitgangspunten genoemd voor de uitwerking van de verdere stappen in de afbouw van de BPM na 2013 tot 2018. Kort samengevat komen deze stappen op het volgende neer:

- na de omvorming van de BPM naar een CO<sub>2</sub>-gerelateerde heffing geldt een vrijstelling voor zeer zuinige auto's;
- bij de afbouw van de BPM wordt rekening gehouden met de gerealiseerde opbrengst van de BPM in de verschillende jaren tot de volledige afbouw;
- de BPM dient ook na 2013 een prikkel in zich te hebben tot de aanschaf van een zuiniger of de meest zuinige auto;
- vooraf dient voldoende duidelijkheid te worden geboden aan (met name) de leasemaatschappijen over het verloop van het afbouwtraject, en
- de verhoging van de MRB (en later de kilometerprijs) als gevolg van de afbouw van de BPM zal uitsluitend neerslaan bij de personenauto's alsmede bestelauto's van particulieren.

De verdere afbouw van de BPM na 2013 komt, uitgaande van het op 30 mei 2008 voorziene schema van de ingroei van de kilometerbeprijzing,<sup>1</sup> neer op nog vijf jaarlijkse stappen van telkens 12,5%. In 2018 zal de BPM zijn vervallen en volledig opgenomen in de kilometerprijs. In die periode wordt, afhankelijk van de heffing die op dat moment op een voertuig van toepassing is, hetzij de MRB, hetzij de kilometerprijs stapsgewijs en evenredig verhoogd.

Een paar factoren zouden een aangepast schema echter noodzakelijk maken. Een dergelijk aangepast schema zou vanzelfsprekend nog steeds uitgaan van een volledige afbouw van de BPM, omdat deze volledige

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

afbouw en dus de uiteindelijke afschaffing van de BPM in het kader van de introductie van de kilometerprijs niet ter discussie staat. In de eerste plaats kan het eerder geschetste schema alleen dan daadwerkelijk worden toegepast als de opbrengst van de BPM over de jaren min of meer stabiel is. Door de BPM-opbrengst van 2007 als uitgangspunt te nemen zou na vijf jaren afbouw van telkens 5% in 2012 een opbrengst van 75% van de BPM-opbrengst van 2007 moeten resulteren. De opbrengst van de BPM fluctueert echter, bijvoorbeeld als gevolg van de huidige economische situatie. Daardoor loopt de BPM-opbrengst fors uit de pas met die van de voorgaande jaren. Het kan daarom niet met zekerheid worden uitgesloten dat in 2012 meer dan 25% van de BPM zal zijn afgebouwd. Deze onzekerheid vormt de reden dat het kabinet jaarlijks zal bezien of de daadwerkelijke afbouw van het budgettaire belang van de BPM zich verhoudt tot de voorgenomen afbouwpercentages om in 2018 ook daadwerkelijk op nul uit te komen. Ten tweede speelt ook de samenhang met de kilometerprijs een rol. Het uitgangspunt is dat in het jaar waarin de laatste personenauto overgaat naar het regime van de kilometerprijs, de BPM voor 75% zal zijn afgebouwd. Gedurende de twee jaren daarna wordt de laatste 25% BPM in twee stappen afgebouwd tot nul. Als de invoering van de kilometerprijs later plaats vindt, ligt het voor de hand dat dit schema opschuift. Als bijvoorbeeld de laatste personenauto in 2017 overgaat naar het regime van de kilometerprijs, wordt de oorspronkelijk voorziene afbouw van de BPM in de jaren 2013 tot 2016, oftewel vier maal 12,5%, «uitgesmeerd» over de jaren 2013 tot 2017 en zou dan plaatsvinden in vijf stappen van ongeveer 10%. In de jaren 2018 en 2019 zullen dan de laatste stappen van telkens 12,5% worden gezet. Vanuit deze optiek heeft het geen zin om nu reeds de BPM-tarieven voor de periode na 2013 vast te leggen. In dit kader dienen ook de belangen van in het bijzonder de leasemaatschappijen niet uit het oog te worden verloren. Het is met name voor hen van belang dat de omvang van de afbouw van de BPM tijdig bekend is en niet in een bepaald jaar hoger uitpakt dan eerder voorzien. Het is voor de autobranche en voor de leasebranche acceptabel indien de jaarlijkse afbouw dan ook niet hoger is dan 12,5%. Gelet op de duur van leasecontracten is vier jaar vooruitkijken gebruikelijk. Daarom zal het kabinet in het Belastingplan 2011 duidelijkheid bieden over de afbouw van de BPM voor het jaar 2014 en in het Belastingplan 2012 over de afbouw voor het jaar 2015 enzo voorts. Ook hier kan het kabinet niet uitsluiten dat zelfs dan nog tussentijdse aanpassingen noodzakelijk zijn. Per jaar wordt de volgende stap ook daadwerkelijk in de wetgeving vastgelegd.

Het is van wezenlijk belang dat de BPM een prikkel blijft behouden tot aanschaf van de zuinigste of een zuiniger auto. Deze prikkel dient ten minste op hetzelfde niveau te blijven als de bestaande prikkels in de BPM. De meest zuinige auto's blijven daarom vrijgesteld van BPM. Afhankelijk van de ontwikkelingen in het auto-aanbod worden de grenzen van de vrijstelling voor de zeer zuinige auto aangepast. Ook de grenzen en tarieven van de andere schijven zullen, afhankelijk van de ontwikkelingen op dit gebied, worden aangepast om de prikkel tot aanschaf van een zuinige auto niet te verzwakken. Voor het continueren van de prikkel tot aanschaf van een zuinige auto is relevant in welke mate auto's autonoom zuiniger zijn geworden. In het eerdergenoemde CE-rapport «Stimulering zuinige auto's via de BPM» staat vermeld dat van alle nieuw verkochte benzineauto's in 2007 ongeveer 59% in de tweede schijf valt en een CO<sub>2</sub>-uitstoot groter dan 180 g/km heeft. In 2013 gaat het in deze categorie om slechts 31% van alle nieuw verkochte benzineauto's. Voor het continueren van de prikkel tot aanschaf van een zuinige auto lijkt een verlaging van de ondergrens van de verschillende schijven dan ook noodzakelijk. Ervan uitgaande dat de prikkel tot aanschaf van de zuinigste of een zuiniger auto hetzelfde blijft door verlaging van de ondergrenzen van de verschillende schijven kunnen de BPM-tarieven in de periode na 2013

jaarlijks met 12,5% dalen. Zoals eerder vermeld zal de tariefverlaging nooit hoger dan 12,5% worden.

#### *MRB-verhoging 2010 vanwege afbouw BPM*

Het kabinet heeft toegezegd jaarlijks in de memorie van toelichting de MRB-verhoging voortvloeiende uit de afbouw van de BPM te vermelden. Het Belastingplan 2009 voorziet reeds in een verschuiving van de BPM naar de MRB in jaarlijkse stappen van € 185 miljoen in de jaren 2009, 2010, 2011 en 2012 en in een verschuiving van de BPM naar de MRB van € 480 miljoen in 2013. Voor het jaar 2010 is sprake van een verhoging van de MRB-tarieven voor personenauto's en bestelauto's van particulieren met 8,4%. In deze verhoging is reeds rekening gehouden met de inflatiecorrectie van 1,9%.

#### *3.11. Vrijstelling beprijzingsproeven*

In de aanloop naar Anders betalen voor mobiliteit (hierna: ABvM) start het kabinet diverse mobiliteitsprojecten. Het gaat onder andere om zogenoemde beprijzingsproeven. Het kabinet stelt de inkomsten die de deelnemers verkrijgen uit de participatie aan dergelijke mobiliteitsprojecten, vrij van belastingheffing.

De mobiliteitsprojecten spelen een rol bij het onderzoek naar de effecten en de (technische) haalbaarheid van ABvM. Het doel van de mobiliteitsprojecten is de weggebruiker via prijsprikkels tot een bewuster mobiliteitsgedrag te brengen. Ook bieden de mobiliteitsprojecten kansen aan private partijen om ervaring met relevante technologieën voor de kilometerprijs op te doen. De mobiliteitsprojecten kennen verschillende vormen:

- een (vrijwillige) deelnemer aan het betreffende project ontvangt een bepaald bedrag per maand. Elke keer dat hij tijdens de spits over een bepaald traject rijdt, wordt een bedrag afgeboekt van het maandelijkse bedrag; of
- een (vrijwillige) deelnemer ontvangt achteraf een bijdrage voor bijvoorbeeld het aantal keren dat hij de spits heeft gemedend.

Het belastbaar stellen van een eventueel positief saldo uit de deelname aan een mobiliteitsproject zal – in verhouding tot het fiscale belang – leiden tot hoge administratieve lasten bij zowel de deelnemer aan het mobiliteitsproject als ook bij de Belastingdienst. Zo zal bijvoorbeeld beoordeeld moeten worden of de vrijwilligersregeling kan worden toegepast. In dat geval is het positieve saldo niet belast. Indien de vrijwilligersregeling niet toegepast kan worden, zal een administratie moeten worden bijgehouden van de kosten die mogelijk in mindering kunnen worden gebracht op de vergoeding. Hierbij kan het lastig zijn te bepalen zijn welke kosten en tot welke hoogte deze kosten in aftrek kunnen worden gebracht. Gelet op het belang dat het kabinet aan het slagen van de mobiliteitsprojecten hecht en de voorstaande bestaande bezwaren, stelt het kabinet deze mobiliteitsprojecten in een afzonderlijke vrijstelling in de Wet IB 2001 vrij. Op deze wijze zijn de vergoedingen voor alle deelnemers (dus bijvoorbeeld ook voor deelnemende ondernemers en bedrijven) vrijgesteld. De vrijstelling zal geen toepassing meer vinden zodra ABvM wordt ingevoerd, aangezien de zogenoemde beprijzingsprojecten dan worden beëindigd.

#### *3.12. Aanpassing afvalstoffenbelasting*

Het kabinet voert een faciliteit in de afvalstoffenbelasting in om de afgraving van oude stortplaatsen te stimuleren. Voorts verbetert het kabinet de tariefstructuur om enkele knelpunten in de praktijk op te lossen. Deze maatregelen zijn reeds in de brief over fiscale vergroening van 3 juni 2009

aangekondigd en toegelicht in het daar bijgevoegde rapport «Tariefstructuur afvalstoffenbelasting» van de werkgroep afvalstoffenbelasting.<sup>1</sup>

#### *Faciliteit voor afgraving oude stortplaatsen*

De faciliteit voor de afgraving van oude stortplaatsen behelst het op vergunning toepassen van het lage tarief op afvalstoffen afkomstig uit de afgraving van een oude stortplaats. Herontwikkeling van oude stortplaatsen (circa 4 000 in Nederland) is wenselijk vanuit een oogpunt van risicobeheersing (milieu, gezondheid) en/of ruimtelijke ordening (ruimtegebrek, natuurlandschap). Het herontwikkelen van een oude stortplaats kan bijvoorbeeld plaatsvinden door een locatie volledig af te graven, te herschikken of te isoleren en controleren. Bij het maken van een afweging tussen verschillende herontwikkelingsmethoden zullen de aard van de nieuwe bestemming, de mate van milieu- en gezondheidsrisico's en de kosten een belangrijke rol spelen. Herontwikkeling van oude stortplaatsen door middel van afgraving heeft als voordeel dat eeuwigdurende monitoring en nazorg van die stortplaats niet langer noodzakelijk is en meer hoogwaardige herontwikkeling kan plaatsvinden dan bij andere methoden. De herontwikkeling van oude stortplaatsen door afgraving en verwijdering komt op dit moment niet goed van de grond. Dit komt door de hoge kosten, die mede worden veroorzaakt door de gedeeltelijke toepassing van het reguliere tarief van de afvalstoffenbelasting. Het onder het lage tarief brengen van de afvalstoffen die na afgraving ter verwijdering worden aangeboden bij een operationele stortplaats, kan de afgraving van oude stortplaatsen stimuleren.

De faciliteit voor de afgraving van oude stortplaatsen houdt in dat een laag tarief kan worden toegepast op afvalstoffen afkomstig uit de afgraving van een oude stortplaats. Nu is dat lage tarief alleen van toepassing op dat gedeelte van deze afvalstoffen dat onder één van de andere regelingen voor een laag tarief valt. Het lage tarief is na de onderhavige wijziging van toepassing als voor de oude stortplaats een aan voorwaarden gebonden vergunning door de belastinginspecteur is afgegeven. Deze vergunning zal uitsluitend worden verleend indien een herontwikkelingsplan is overgelegd dat voldoet aan bij algemene maatregel van bestuur te stellen voorwaarden. De belastinginspecteur kan voorwaarden stellen aan het tijdpad en de administratie van de herontwikkeling. Het doel hiervan is te bewerkstelligen dat een vergunning van de belastinginspecteur wordt verleend aan herontwikkelingsprojecten die de planfase voorbij zijn en waarbij de administratie aan bepaalde eisen voldoet.

De nieuwe faciliteit wordt gebudgetteerd. Het jaarlijkse beslag wordt gemaximeerd op twintig miljoen euro. Aan deze budgettering wordt invulling gegeven door het aantal af te geven vergunningen per jaar te beperken. Bij iedere vergunningafgifte wordt een inschatting gemaakt van de bijbehorende belastinguitgave. Wanneer in enig jaar het budgettaire beslag van 20 miljoen euro van deze belastinguitgave als gevolg van de in dat jaar afgegeven vergunningen naar verwachting wordt benaderd, wordt de toepassing van het verlaagde tarief door middel van een ministeriële regeling buiten werking gesteld voor oude stortplaatsen waarvoor op dat moment (nog) geen vergunning is afgegeven. Voor alle duidelijkheid wordt opgemerkt dat de met de reeds afgegeven vergunningen samenhangende belastinguitgaven, ook als die zich pas in latere jaren voordoen, onder het voor dat jaar vastgestelde budget vallen.

Voor dit nieuw in te voeren vergunningenstelsel wordt, gelet op de motie van Dijk c.s.,<sup>2</sup> gezien of de *lex silencio positivo* (stilzwijgende goedkeuring) kan worden toegepast. In dat geval verkrijgt de aanvrager de vergunning automatisch wanneer de belastinginspecteur na een vast te stellen periode nog geen beschikking heeft afgegeven. Het wetsvoorstel waarin

<sup>1</sup> Kamerstukken II 2008/09, 31 492, nr. 11.

<sup>2</sup> Kamerstukken II 2008/09, 31 579, nr. 18.



een algemene regeling voor de *lex silencio positivo* wordt getroffen zal echter pas na 1 januari 2010 tot wet worden verheven. Een eventuele regeling voor dit vergunningstelsel zal dan ook in dat voorstel worden opgenomen.

#### *Overige maatregelen in de afvalstoffenbelasting*

Daarnaast lost het kabinet twee knelpunten uit de praktijk op. In de hiervoor aangehaalde brief over fiscale vergroening is daarover opgenomen dat in de praktijk gesignaleerde problemen bij de volumieke massa-regeling kunnen worden voorkomen door:

- te verplichten dat het volume van een container door een geaccrediteerd laboratorium is bepaald om in aanmerking te komen voor het lage tarief bij een volumieke massa van meer dan 1 100 kg/m<sup>3</sup>, en
- voor de bepaling van het volume van een container de beweegbare en afneembare afdekvoorzieningen buiten beschouwing te laten.

Hieraan zal uitvoering worden gegeven in het Uitvoeringsbesluit belastingen op milieugrondslag.

De dekking van de faciliteit voor de afgraving van oude stortplaatsen en de overige maatregelen in de afvalstoffenbelasting vindt binnen de afvalstoffenbelasting plaats door een verhoging van zowel het reguliere als het lage tarief met een vast bedrag ter hoogte van € 5,73.

## **4. Arbeidsmarkt- en inkomensbeleid**

### *4.1. Kleine banen*

Het aangaan van een arbeidscontract levert de werkgever en de werknemer, naast civielrechtelijke rechten en plichten, ook financiële en administratieve lasten op. De werkgever betaalt (het werkgeversdeel van) de premies werknemersverzekeringen voor de werknemer en draagt het werknemersdeel af. De administratieve lasten hangen samen met verplichtingen in het kader van de fiscale en de sociale zekerheidswetgeving. De verplichte inhouding en afdracht van loonheffing en premies voor de werknemersverzekeringen zijn de belangrijkste veroorzaker van (administratieve) lasten. Deze lasten voor het bedrijfsleven bedragen in totaal per jaar circa € 868 miljoen (nulmeting september 2008).

Het kabinet heeft een afweging gemaakt van de werkgeverslasten die gemoeid zijn met kleine banen voor jongeren en de belangen die met die lasten worden gediend. Van een kleine baan is sprake ingeval de werknemer jonger is dan 23 jaar en het loon lager is dan een voor die leeftijd bepaalde loongrens. Zo geldt voor een 22-jarige bijvoorbeeld een grens van € 600 per maand. Deze afweging is aangekondigd in de brief van de Minister van Sociale Zaken en Werkgelegenheid en de Staatssecretaris van Financiën van 29 april 2009 over de stand van zaken van het project vereenvoudiging fiscale arbeidsrelaties.<sup>1</sup> Het kabinet is in deze afweging tot de conclusie gekomen dat de werkgeverslasten voor kleine banen van jongeren onevenredig hoog zijn.

Het belang van loonheffing is voor jongeren met een kleine baan beperkt. Het overgrote deel van de jongeren ontvangt de ingehouden loonheffing weer terug via een T-biljet. De verschuldigde belasting van deze jongeren bedraagt namelijk minder dan de som van de algemene heffingskorting en de arbeidskorting. Afschaffing van de loonheffing is verder voor de overheidsinkomsten van geen betekenis omdat de loonheffing wordt vervangen door de inkomstenbelasting voor zover de jongere meer belasting is verschuldigd dan de som van de algemene heffingskorting en arbeidskorting. Het belang van jongeren bij een verzekering voor de Ziek-

---

<sup>1</sup> Kamerstukken II 2008/09, 31 834, nr. 2.

tewet (ZW), de Wet werk en inkomen naar arbeidsvermogen (WIA) en de Werkloosheidswet (WW) blijkt in de praktijk ook gering. Voor zover jongeren met een kleine baan zich al kwalificeren voor een uitkering, blijken zij daar in de praktijk nauwelijks gebruik van te maken.

Het kabinet heeft de mogelijkheden bezien om de werkgeverslasten voor kleine banen te verminderen. Dat is mogelijk door voor deze banen:

- de verplichte verzekering voor werknemersverzekeringen (ZW, WIA en WW) af te schaffen;
- de loonheffing terug te brengen naar 0%;
- de bekostiging van de Zorgverzekeringswet te vereenvoudigen;
- de informatieverplichtingen voor de werkgever te verminderen.

Het kabinet streeft naar invoering van deze maatregelen per 1 januari 2011. Vooruitlopend op de wijziging van de verzekeringsplicht stelt het kabinet met het onderhavige voorstel voor om kleine banen van jongeren per 2010 vrij te stellen van premieheffing voor de werknemersverzekeringen en van de inkomensafhankelijke bijdrage voor de Zorgverzekeringswet.

#### *Verplichte verzekering voor de werknemersverzekeringen*

Jongeren met een kleine baan hebben in het algemeen slechts een gering belang bij verzekering van het arbeidsongeschiktheid- en werkloosheidsrisico. Het UWV betaalt aan jongeren met (voorheen) een kleine baan jaarlijks ongeveer € 5 miljoen aan uitkeringen, inclusief de uitkeringen op grond van de Wet Arbeid en Zorg. Het merendeel van de uitgaven betreft kortdurende ZW-uitkeringen. Voor individuele werknemers kan een verzekering tegen het arbeidsongeschiktheidsrisico wel van belang zijn. Het kabinet wil daarom jongeren die niet langer verplicht verzekerd zijn, de mogelijkheid bieden om zich vrijwillig te verzekeren voor de Ziektewet en de WIA.

Het kabinet heeft de mogelijkheden onderzocht om jongeren met een kleine baan uit te sluiten van de verplichte verzekering en hen tegelijkertijd de mogelijkheid te bieden van een vrijwillige verzekering. Uitvoeringstechnisch zitten hier haken en ogen aan, met name bij de groep jongeren met een wisselend loon (bijvoorbeeld flexwerkers). In overleg met de Belastingdienst en het UWV wordt gezocht naar een oplossing. In de loop van 2010 zal een separaat voorstel voor de verzekering van kleine banen voor jongeren aan de Staten-Generaal worden aangeboden.

De vrijstelling van premieheffing over het loon van jongeren met een kleine baan vanaf 2010 leidt direct tot lagere financiële lasten voor werkgevers. De loonkosten voor kleine banen van jongeren vallen in 2010, inclusief het op nul zetten van de inkomensafhankelijke bijdrage Zvw, ongeveer 15% lager uit. De lastenverlaging stimuleert werkgevers om jongeren in te huren voor kleine banen. Zo'n baan kan voor een werkloze jongere als opstap fungeren naar een grotere baan wanneer de arbeidsmarkt weer aantrekt. De lastenverlaging voor kleine banen van jongeren in 2010 draagt bij aan beperking van de toename van de jeugdwerkloosheid.

#### *Loonheffing*

De afweging die het kabinet ten aanzien van kleine banen van jongeren heeft gemaakt, sluit aan bij de eerder gemaakte afweging bij de regeling voor dienstverlening aan huis. Het kabinet kiest bij de kleine banen van jongeren echter voor een andere technische invulling. Het kabinet stelt bij de kleine banen van jongeren per 2011 een 0%-tarief voor de loonheffing voor. Het tarief van de inkomstenbelasting blijft voor deze jongeren ongewijzigd. De werkgever houdt om die reden wel de verplichting het loon dat de werknemer met de kleine baan heeft genoten via een loonaangifte

per aangiftetijdvak (maand of vier weken) op te geven aan de Belastingdienst. Voor die informatieverstrekking wordt een vereenvoudigde loonaangifte ontwikkeld waarop in vergelijking met de loonaangifte voor werknemers die niet onder de regeling voor kleine banen vallen, slechts een beperkt aantal gegevens verstrekt hoeft te worden. Het gaat dan in ieder geval om de naam, het adres, de woonplaats, het burgerservicenummer en het loon.

#### *Bekostiging Zorgverzekeringswet*

Naast de loonheffing en de premies voor de werknemersverzekeringen dragen werkgevers eveneens de op het loon ingehouden inkomensafhankelijke bijdrage Zvw af aan de Belastingdienst. Het kabinet zal de inkomensafhankelijke bijdrage Zvw voor kleine banen van jongeren met ingang van 2010 op 0% zetten, zodat de werkgeverslasten voor deze banen zo veel mogelijk worden beperkt. De derving die optreedt door het 0%-tarief voor deze banen wordt automatisch opgevangen door een verhoging van de inkomensafhankelijke bijdrage.

De voorgestelde regeling voor kleine banen van jongeren sluit aan bij de aanbevelingen van MKB-Nederland uit 2005.<sup>1</sup> MKB-Nederland stelde destijds voor om te onderzoeken hoe de wet- en regelgeving vereenvoudigd kunnen worden en de administratieve lasten kunnen worden beperkt met betrekking tot kleine banen van scholieren en studenten. Naast vermindering van administratieve lasten voorzag MKB-Nederland ook vermindering van de uitvoeringskosten voor de overheid en een flexibeler arbeidsmarkt door de verkleining van het bruto/netto traject. Het kabinet kiest ervoor de regeling niet te beperken tot scholieren en studenten, maar te laten gelden voor alle jongeren met een kleine baan. Dit voorkomt dat de arbeidsmarktpositie van scholieren en studenten door lagere loonkosten gunstiger wordt dan die van andere jongeren. Voor een dergelijk concurrentievoordeel is zeker tijdens de huidige economische crisis geen rechtvaardiging. Door de maatregel voor alle jongeren te laten gelden, wordt tevens voorkomen dat de werkgever en de Belastingdienst worden opgezadeld met de onderzoeksplicht om na te gaan of de jongere daadwerkelijk scholier of student is.

#### *Inwerkingtreding*

De uitzondering van de premieplicht voor de wettelijke werknemersverzekeringen voor kleine banen treedt in werking op 1 januari 2010 evenals de verlaging van de inkomensafhankelijke bijdrage Zvw naar 0%. Dit heeft als voordeel dat werkgevers meteen in 2010 de lagere prijs van arbeid ervaren voor kleine banen. Het 0%-tarief voor de loonheffing in combinatie met de vereenvoudigde loonaangifte treedt in werking op 1 januari 2011. Dit vanwege het feit dat het niet mogelijk is de voorlopige aanslag- en voorlopige terugaafregeling 2010 tijdig uit te breiden met een mogelijkheid om looninkomsten zonder inhouding van loonheffing. Dit kan leiden tot invorderingsproblemen in de voorlopige aanslagregeling. Bij invoering in 2011 bestaan deze problemen niet. De voorgestelde wijzigingen hebben onmiddellijke werking. De wijzigingen worden dus van toepassing op alle arbeidscontracten die op het moment van inwerkingtreding bestaan en de arbeidscontracten die vanaf die datum worden aangegaan.

#### *4.2. Uitbreiding afdrachtvermindering onderwijs*

##### *Uitbreiding naar verhoogd opleidingsniveau*

Het kabinet breidt de afdrachtvermindering onderwijs uit. Daartoe wordt binnen de afdrachtvermindering onderwijs een nieuw onderdeel ingevoerd, de afdrachtvermindering voor verhoging van het opleidingsniveau van de werknemer. Deze afdrachtvermindering kan worden toegepast

---

<sup>1</sup> Koninklijke vereniging MKB-Nederland, Scholieren en studentenbanen en administratieve lasten, 1 februari 2005.

wanneer een werknemer van de inhoudingsplichtige in het jaar 2010 aanvangt met een opleiding die relevant is voor zijn huidige functie of een toekomstige functie van de werknemer bij de inhoudingsplichtige en het een opleiding betreft waarmee de werknemer een hoger opleidingsniveau behaalt dan waar hij bij aanvang van de opleiding over beschikt. Het kan daarbij bijvoorbeeld gaan om bij een bestaand mbo-niveau een opleiding te volgen tot hbo-niveau of bij een bestaand hbo-niveau een opleiding te volgen tot wo-niveau. Ook een hoger niveau binnen een beroepsopleiding is mogelijk, zoals het verhogen van een mbo-2 niveau naar een mbo-3 niveau of het volgen van een master na een bacheloropleiding. De afdrachtvermindering heeft tot doel om enerzijds de kansen van de werknemer op de arbeidsmarkt te vergroten en anderzijds om de inzetbaarheid van de werknemer binnen de onderneming van de inhoudingsplichtige te vergroten. Met deze maatregel beoogt het kabinet een belangrijke impuls te geven aan doorlopende scholing van werknemers en de stimulans hiertoe door werkgevers. De maatregel heeft een tijdelijk karakter voor de duur van een jaar. Per 1 januari 2011 komt dit onderdeel binnen de afdrachtvermindering onderwijs te vervallen.

#### *Uitbreiding voor startkwalificatie*

De afdrachtvermindering onderwijs voor startkwalificatie is van toepassing voor de werkgever met betrekking tot een werknemer die wordt opgeleid tot startkwalificatieniveau (maximaal MBO 2-niveau). In de brief aan de Tweede Kamer van 15 mei 2009 is aangegeven dat nader verkend zal worden of de afdrachtvermindering op enkele punten uitgebreid kan worden.<sup>1</sup> Als uitkomst van deze verkenning breidt het kabinet de afdrachtvermindering op twee punten uit.

De eerste maatregel betreft het uitbreiden van de afdrachtvermindering naar opvolgende leerbedrijven. Eén van de voorwaarden om voor de afdrachtvermindering in aanmerking te komen, is dat de werknemer vóór indiensttreding een werkloze is. Als gevolg van deze voorwaarde heeft, wanneer de deelnemer overstapt naar een ander leerbedrijf, het opvolgende leerbedrijf geen recht op de afdrachtvermindering. In dat geval is de deelnemer immers voorafgaande aan de dienstbetrekking geen werkloze, maar is hij werknemer bij het voorgaande leerbedrijf. De fiscale faciliteit van de afdrachtvermindering kan daarmee de overstap naar een volgend leerbedrijf belemmeren. Deze belemmering acht het kabinet ongewenst omdat vanuit het oogpunt van slagen van het opleidingstraject een overstap naar een ander leerbedrijf juist gewenst kan zijn, bijvoorbeeld vanwege een andere vorm van begeleiding die binnen een ander leerbedrijf kan worden geboden.

De tweede maatregel betreft het uitbreiden van de afdrachtvermindering naar werkgevers waarvan de werknemer aansluitend aan een re-integratietraject in dienst treedt en opgeleid wordt tot startkwalificatieniveau. Zoals hiervoor is aangegeven, is één van de voorwaarden om voor de afdrachtvermindering in aanmerking te komen, dat de werknemer vóór indiensttreding een werkloze is. Als gevolg van deze voorwaarde komen voornoemde werkgevers niet voor de afdrachtvermindering in aanmerking. Een persoon die aansluitend op een periode van werkloosheid deelneemt aan een re-integratietraject van een gemeente in het kader van de Wet werk en bijstand of van het Uitvoeringsinstituut werknemersverzekeringen in het kader van de Werkloosheidswet, wordt gedurende het re-integratietraject namelijk niet langer geregistreerd als werkloze. De fiscale faciliteit van de afdrachtvermindering kan daarmee het in dienst nemen door werkgevers van een voormalige werkloze die een re-integratietraject heeft doorlopen, belemmeren. Ook deze belemmering acht het kabinet ongewenst, omdat het juist gewenst is ook deze personen weer op de arbeidsmarkt te plaatsen en tot startkwalificatieniveau op te leiden.

---

<sup>1</sup> Kamerstukken II 2008/09, 31 368, nr. 6.

#### 4.3. Aanpassen samenloop levensloopverlof en doorwerkbonus

De levensloopregeling kan zowel worden gebruikt om een periode van tussentijds verlof te financieren – bijvoorbeeld in verband met zorgtaken – als om een periode voorafgaand aan pensionering te financieren. De huidige regelgeving brengt met zich mee dat werknemers die gebruik maken van levensloopverlof voorafgaand aan pensioen ook in aanmerking komen voor de huidige doorwerkbonus.<sup>1</sup> De doorwerkbonus is bedoeld om ouderen te stimuleren langer actief deel te nemen aan het arbeidsproces. Het toekennen van een doorwerkbonus aan werknemers die feitelijk van een vervroegd pensioen gebruik maken, is in strijd met het beoogde doel van de doorwerkbonus. Bij de parlementaire behandeling van de invoering van de doorwerkbonus in de Tweede Kamer is toegezegd te bezien of het mogelijk en uitvoerbaar is de samenloop tussen levensloopverlof en arbeidsgerelateerde kortingen te voorkomen.<sup>2</sup>

Het kabinet stelt voor de samenloop tussen het levensloopverlof en de doorwerkbonus te voorkomen door de levensloopregeling aan te passen.<sup>3</sup> De aanpassing is gericht op alle situaties waarin de samenloop van levensloopverlof en doorwerkbonus zich voordoet. De maatregel gaat uit van de fictie dat opname van het levensloopverlof vanaf het kalenderjaar waarin de werknemer bij aanvang van het jaar al de 61-jarige leeftijd heeft bereikt, gericht is op het niet langer actief deelnemen aan het arbeidsproces. Door het loon uit de levensloopvoorziening voor 61-plussers als loon uit vroegere dienstbetrekking aan te merken kan de desbetreffende werknemer geen aanspraak meer maken op arbeidsgerelateerde heffingskortingen en dus ook niet op de doorwerkbonus. Degenen uit de genoemde leeftijdsgroep die de levensloopregeling gebruiken voor deeltijdverlof (of voor een korte periode van levensloopverlof), blijven wel in aanmerking komen voor de doorwerkbonus en voor andere arbeidsgerelateerde heffingskortingen op grond van het loon dat ze naast het loon uit de levensloopvoorziening verdienen. Voor de groep die levensloopverlof opneemt in een periode dat zij bij aanvang van het kalenderjaar nog niet de leeftijd van 61 jaar hebben bereikt, verandert er niets.

#### 4.4. Koopkrachtpakket 2010

De hoogte van een aantal heffingskortingen en tarieven wordt aangepast in het kader van het streven naar een evenwichtig koopkrachtbeeld. Daarbij wordt het uitgangspunt gehanteerd dat de sterkste schouders de zwaarste lasten dragen. Onderstaande tabel geeft een overzicht van de fiscale maatregelen die worden genomen als gevolg van het koopkrachtpakket 2010. De tabel bevat alleen de fiscale maatregelen van het koopkrachtpakket. Niet-fiscale onderdelen van het koopkrachtpakket worden in andere regelgeving opgenomen. Alleen de begroting van het ministerie van Sociale Zaken en Werkgelegenheid bevat een integraal beeld van alle koopkrachtmaatregelen die worden genomen om een evenwichtig koopkrachtbeeld tot stand te brengen.<sup>4</sup> In de SZW-begroting worden behalve de fiscale maatregelen dus ook alle overige maatregelen van het koopkrachtpakket toegelicht.

**Tabel 1: overzicht heffingskortingen en tarieven eerste en tweede schijf 2009–2010**

	2009	2010	Toelichting 2010
<b>Heffingskortingen</b>			
Algemene heffingskorting	2007	1987	Terugdraaien indexatie 2008 en verlagen met € 10
Arbeidskorting (IAK) – maximaal lage inkomens	1 504	1 489	Indexeren en verlagen met € 45

<sup>1</sup> In de Fiscale vereenvoudigingswet 2010 worden de huidige arbeidskorting en de huidige doorwerkbonus geïntegreerd in de (nieuwe) doorwerkbonus.

<sup>2</sup> Kamerstukken II 2008/09, 31 704, nr. 76, blz. 15–16.

<sup>3</sup> Kamerstukken II 2008/09, 31 700 XV, nr. 69.

<sup>4</sup> Hoofdstuk 3, artikel 41 van de SZW begroting.

	2009	2010	Toelichting 2010
– maximaal hoge inkomens	1 480	1 433	Indexeren en verlagen met € 45
<b>IACK</b>			
– vast bedrag	770	775	Indexeren en verlagen met € 10
– totaal maximum	1 765	1 859	Indexeren en verhogen met € 60
Ouderenkorting	661	684	Indexeren en verhogen met € 10
Alleenstaande-ouderkorting	902	945	Indexeren en verhogen met € 25
<b>Tarieven</b>			
Belastingtarief eerste schijf	2,35%	2,30%	Verlagen met 0,05%
Belastingtarief tweede schijf	10,85%	10,80%	Verlagen met 0,05%

**Tabel 2: overzicht schijven 2009–2010**

	2009	2010
Grens eerste schijf	€ 17 878	€ 18 218
Grens tweede schijf	€ 32 127	€ 32 738
Grens derde schijf	€ 54 776	€ 54 367

## 5. Maatregelen in en om het huis

In dit hoofdstuk zijn enkele maatregelen opgenomen die een relatie hebben met de woning. Naast de vier hieronder genoemde maatregelen neemt het kabinet nog drie andere maatregelen rondom de eigen woning. Het betreft het uitbreiden van de renteaftrek over meegefinancierde kosten ter verkrijging van de hypotheek, het afschaffen van de goedkoper-wonenregeling en het verkorten van de verjaringstermijn eigenwoning-reserve van vijf naar drie jaar. Deze maatregelen zijn opgenomen in de Fiscale vereenvoudigingswet 2010 en dus in de memorie van toelichting bij dat wetsvoorstel toegelicht.

### 5.1. Verlagen BTW-tarief voor schilderen en stukadoeren

Dit belastingplan voorziet in een uitbreiding van het toepassingsgebied van het verlaagde BTW-tarief. In de Ecofin Raad van 10 maart 2009 is na een jarenlange discussie over het structureel maken van de tijdelijke verlaagde BTW-tarieven op arbeidsintensieve diensten een akkoord bereikt.<sup>1</sup> De bestaande, tijdelijke mogelijkheden voor toepassing van het verlaagde BTW-tarief op arbeidsintensieve diensten, zoals bijvoorbeeld van fietsenmakers, schoenmakers en kappers hebben door dit akkoord een structureel karakter gekregen. Daarnaast zijn de lidstaten niet langer gebonden aan de keuzes die zij eerder hebben gemaakt voor toepassing van het verlaagde BTW-tarief op arbeidsintensieve diensten. Dit biedt de lidstaten binnen het kader van de Europese BTW-richtlijn de mogelijkheid het BTW-tarief voor meer en andere arbeidsintensieve diensten te verlagen. De nieuwe opzet van de EU-wetgeving biedt de mogelijkheid om het verlaagde BTW-tarief op arbeidsintensieve diensten structureel toe te passen. Het kabinet heeft er daarnaast voor gekozen om het toepassingsgebied van het verlaagde BTW-tarief voor het schilderen en stukadoeren te verruimen van woningen van 15 jaar en ouder naar woningen van 2 jaar en ouder. Deze maatregel sluit tevens goed aan bij het per 1 juli 2009 ingevoerde verlaagde BTW-tarief voor isolatiewerkzaamheden aan woningen, waarbij eveneens een termijn van twee jaar is gekozen om de samenloop van nieuwbouw en renovatie te onderscheiden.

In het algemeen overleg met de Tweede Kamer op 1 juli 2009 is toegezegd kort in te gaan op de mogelijkheden binnen de Europese Unie voor toepassing van het verlaagde BTW-tarief voor groene diensten. Tijdens de

<sup>1</sup> Richtlijn 2009/47/EG van de Raad van 5 mei 2009 tot wijziging van Richtlijn 2006/112/EG.

discussie over de verlaagde tarieven op arbeidsintensieve diensten heeft Nederland gepoogd om ruimte te creëren voor toepassing van het verlaagde BTW-tarief op groene producten en diensten. Daarbij bleek bij een aantal lidstaten een grote terughoudendheid te bestaan met betrekking tot verdere uitbreidingen van het verlaagde tarief voor milieudoel-einden. Bij het akkoord heeft de Commissie dan ook aangegeven voorlopig niet met een voorstel voor een verlaagd tarief op groene producten en diensten te zullen komen. Een uitbreiding van het toepassingsgebied van het verlaagde BTW-tarief voor groene diensten lijkt daarmee voorlopig uitgesloten.

### *5.2. Verlagen BTW-tarief schoonmaakwerkzaamheden binnen woningen*

Naast de maatregel voor schilderen en stukadoeren brengt het kabinet het verrichten van schoonmaakwerkzaamheden binnen woningen onder het verlaagde BTW-tarief. Op deze manier komt het kabinet tegemoet aan de wens van de Kamer, neergelegd in de motie van het lid Van Hijum c.s. van 17 juni 2009.<sup>1</sup> Wat betreft het onder het verlaagde BTW-tarief brengen van deze vorm van dienstverlening aan huis wordt nog opgemerkt dat huishoudelijke verzorging reeds is vrijgesteld van BTW, voor zover het personen betreft die voor thuiszorg geïndiceerd zijn op grond van de Wet Maatschappelijke Ondersteuning. Vanuit deze achtergrond bevat het voorstel een verlaagd BTW-tarief voor het verrichten van schoonmaakwerkzaamheden binnen woningen voor andere dan de hiervoor bedoelde gevallen.

### *5.3. Herleving dubbele hypotheekrenteaftrek na tijdelijke verhuur*

Vanuit de samenleving hebben het kabinet geluiden bereikt om een maatregel te nemen ten aanzien van de te koop staande voormalige eigen woning binnen de eigenwoningregeling. Het kabinet heeft een afweging moeten maken tussen het herleven van de dubbele hypotheekrenteaftrek na een periode van tijdelijke verhuur enerzijds en het verlengen van de periode van dubbele hypotheekrenteaftrek anderzijds. De (al bestaande) mogelijkheid om gedurende een bepaalde periode dubbele hypotheekrenteaftrek toe te passen is een maatregel die gevoelig is voor misbruik. Een eventuele verlenging van de periode van dubbele hypotheekrenteaftrek zou het misbruik aanmerkelijk groter maken. Dat acht het kabinet ongewenst. Tevens zullen de meeste eigenaren vooral gebaat zijn bij het herleven van de dubbele hypotheekrenteaftrek na een periode van tijdelijke verhuur. Daarom heeft het kabinet besloten het mogelijk te maken om na afloop van een periode van verhuur van de te koop staande voormalige eigen woning, de hypotheekrenteaftrek te laten herleven voor de resterende periode waarin dubbele hypotheekrenteaftrek toegestaan is.

De huidige situatie is als volgt. Binnen de eigenwoningregeling wordt bij fictie een te koop staande voormalige eigen woning nog als eigen woning aangemerkt en is daarvoor hypotheekrenteaftrek mogelijk indien de woning de belastingplichtige in het kalenderjaar of in een van de voorafgaande twee kalenderjaren als eigen woning ter beschikking heeft gestaan. Voorwaarden voor toepassing van deze uitzonderingsregel zijn dat de woning sinds het moment dat de woning niet langer als eigen woning ter beschikking staat, leeg staat en de belastingplichtige aannemelijk maakt dat de woning bestemd is voor verkoop. Indien de woning wordt verhuurd en dus niet leeg staat, wordt niet aan de voorwaarden voldaan en gaat de woning over naar het box 3 regime van het belastbare inkomen uit sparen en beleggen.

Deze situatie verandert nu het kabinet de mogelijkheid creëert om na afloop van de periode van verhuur van de te koop staande voormalige

---

<sup>1</sup> Kamerstukken II 2008/09, 31 924 XV, nr. 9.

eigen woning terug te keren van box 3 naar de eigenwoningregeling. Het gevolg daarvan is dat de hypotheekrenteaftrek in box 1 op dat moment herleeft. De terugkeer naar de eigenwoningregeling treedt alleen op indien, wanneer niet zou zijn overgegaan tot tijdelijke verhuur, hypotheekrenteaftrek nog steeds mogelijk zou zijn geweest. Met de uitvoering van deze maatregel neemt het kabinet een belemmering voor het tijdelijk verhuren van de te koop staande voormalige eigen woning weg. De maatregel geldt in beginsel alleen voor gevallen waarbij de verhuur een aanvang neemt op of na 1 januari 2010. Voor gevallen waarin de verhuur reeds voor 1 januari 2010 is aangevangen, maar de termijn voor het verkrijgen van hypotheekrenteaftrek voor de te koop staande woning bij niet verhuren nog niet is verstreken, is een overgangsmaatregel opgenomen. De maatregel heeft een tijdelijk karakter voor de duur van twee jaar. Per 1 januari 2012 wordt teruggekeerd naar de huidige regeling.

#### *5.4. Defiscaliseren monumentenvrijstelling overdrachtsbelasting*

Zoals gebruikelijk bij belastinguitgaven heeft een periodieke evaluatie naar de effectiviteit van de vrijstelling van overdrachtsbelasting bij de verkrijging van een monument plaatsgevonden.<sup>1</sup> Als gevolg van de uitkomst van deze evaluatie schaft het kabinet deze vrijstelling in de overdrachtsbelasting af. De reden hiervoor is dat het doel van de vrijstelling, namelijk het onderbrengen van monumenten in de zin van de Monumentenwet 1988 bij ideële monumentenorganisaties om deze in stand te houden, door de regeling nauwelijks gestimuleerd wordt. Een subsidie-regeling van de Minister van Onderwijs, Cultuur en Wetenschappen (OC&W) ten behoeve van het in stand houden van monumenten komt in plaats van de bestaande fiscale faciliteit.

In Nederland zijn er enerzijds veel stichtingen die één of een aantal specifieke monumenten in de zin van de Monumentenwet 1988 bezitten om er voor te zorgen dat dit monument of deze monumenten in stand blijven. Te denken valt aan een kerkgebouw, een bijzonder landhuis, een molen, een gemeal of ander bouwwerk dat voor de betreffende gemeenschap van historische waarde is. Regelmatig verwerven dergelijke stichtingen de monumenten tegen een symbolische koopprijs. Doordat de restauratie- en instandhoudingskosten van deze monumenten in relatie tot de mogelijke opbrengsten veelal hoog zijn, is de waarde is gering. Het aandeel van deze dergelijke monumentenstichtingen in het totaal aantal rechtspersonen dat in aanmerking komt voor de monumentenvrijstelling in de overdrachtsbelasting is beperkt. Van de in totaal 900 aangewezen rechtspersonen bestaat namelijk 70% uit BV's en 27,5% uit stichtingen. Het aandeel monumentenstichtingen is beperkt doordat zij doorgaans geen dure gebouwen kopen en veelal slechts eenmalig een monument aanschaffen dat zij lang in bezit houden. Anderzijds heeft de laatste tien jaar een enorme toename plaatsgevonden van commerciële en private partijen, die de vrijstelling hebben ontdekt als middel om vrijgesteld te worden van overdrachtsbelasting. Dit blijkt uit de grote stijging van het aantal rechtspersonen dat als monumentenlichaam is gerangschikt. Veel van deze rechtspersonen maken onderdeel uit van het concern van een belegger of een projectontwikkelaar. Beleggers en projectontwikkelaars hebben als hoofddoel het behalen van een goed beleggingsresultaat en de verkoop van monumenten. Doorgaans behoren restauratie en behoud daar niet toe. De monumentenpanden waar het meest aan gerestaureerd moet worden, zijn commercieel niet interessant. Dit verklaart de verkoop hiervan aan ideële monumentenstichtingen, soms tegen een symbolische prijs. Voor dergelijke monumenten met een relatief lage waarde is het fiscale voordeel gering. Daarentegen zijn monumentenpanden met een grote commerciële waarde niet per definitie panden met een grote monumentale waarde. Voorbeelden hiervan zijn een pand waarbij achter de

---

<sup>1</sup> Evaluatie fiscale regelingen monumentenzorg, PriceWaterhouseCoopers Advisory NV in opdracht van het ministerie van Onderwijs, Cultuur en Wetenschap, 2009, n.n.g.



monumentale gevel een volledig nieuw pand is gebouwd en verhuurbare monumentenpanden die gerestaureerd zijn. Het gaat dan vooral om kantoor- en winkelpanden. Deze commerciële panden hoeven lange tijd niet gerestaureerd te worden en worden veel verhandeld. Hierdoor wordt op langere termijn voor hetzelfde pand de monumentenvrijstelling van de overdrachtsbelasting meerdere keren verleend zonder een essentiële bijdrage van de opvolgende verkrijgers aan de daadwerkelijke restauratie of onderhoud van het monument. De fiscale subsidie komt door deze praktijk dus vooral toe aan de rechtspersonen die niet in aanmerking zouden komen voor een restauratiesubsidie.

Inmiddels is naar aanleiding van het arrest van Hof Den Haag,<sup>1</sup> de vrijstelling bij besluit ook van toepassing verklaard op verkrijgingen door particulieren en niet aangewezen rechtspersonen.<sup>2</sup> In het besluit is evenwel uitdrukkelijk aangegeven dat deze maatregel een voorlopig karakter heeft en dat voor de verdere vormgeving van de vrijstelling de uitkomst van de evaluatie zal worden afgewacht. Nu het kabinet als gevolg van de uitkomst van deze evaluatie de vrijstelling in de overdrachtsbelasting afschaft, zal ook de uitbreiding van de vrijstelling naar verkrijgingen door particulieren en niet aangewezen rechtspersonen beëindigd worden.

## 6. Herijking boetebeleid

Tijdens de plenaire behandeling van het Fiscaal stimuleringspakket en overige fiscale maatregelen is toegezegd het boeterecht nog eens aan een kritisch onderzoek te onderwerpen.<sup>3</sup> In de afgelopen maanden is aan deze toezegging uitvoering gegeven. Uitdrukkelijk is bekeken of de hoogte van de verschillende boeten nog in verhouding staan tot de ernst van het beboetbare feit. Voorts zijn de verschillende boeten onderling vergeleken. Daarbij heeft ook een herbezinning plaatsgevonden op het belang van de verschillende fiscale verplichtingen en de effectiviteit van handhaving. In de bijlage bij dit belastingplan wordt nader op de inhoud en bevindingen van het onderzoek ingegaan. In de gelijktijdig met dit belastingplan toegezonden verkenning wordt nader op de inhoud en bevindingen van het onderzoek ingegaan. De volgende maatregelen worden nu reeds door het kabinet genomen:

- Verhoging van de verzuimboete bij het niet of niet tijdig doen van aangifte voor een aanslagbelasting;
- Beboetbaar stellen van het niet, gedeeltelijk niet, of niet tijdig betalen van een aanslagbelasting;
- Overbrenging van een aantal strafbare feiten naar het boeterecht;
- Indexatie van de hoogte van verzuimboeten in de Algemene wet inzake rijksbelastingen, en
- Indexatie van de hoogte van de verzuimboeten in de Algemene douanewet, de BPM en de BZM.

Deze maatregelen, die hierna meer uitvoerig worden toegelicht, betreffen de verzuimboeten. Juist verzuimboeten vervullen een belangrijke functie in het onderhouden en versterken van de bereidheid van belastingplichtigen om hun wettelijke verplichtingen na te komen. Anders dan vergrijpboeten, waarbij het bestraffende karakter en het ontnemen van het met grove schuld of opzet ten onrechte verkregen voordeel veel meer voorop staat, moeten de verzuimboeten de belastingplichtige aanzetten tot naleving. Met de voorgestelde maatregelen verwacht het kabinet daaraan een bijdrage te leveren.

### 6.1. Verhoging verzuimboete bij niet-nakoming aangifteplicht

Met het oog op de belastingheffing zijn de voornaamste verplichtingen voor belastingplichtigen – naast het voldoen aan de verplichtingen in de

<sup>1</sup> Hof Den Haag 1 mei 2009, nr. BK 07/00421.

<sup>2</sup> Beleidsbesluit van 10 juni 2009 nr. CPP2009/1076M, Stcrt. nr. 106.

<sup>3</sup> Kamerstukken II 2008/09, 31 301, Handelingen, nr. 88, blz. 6843–6885.

Algemene wet inzake rijksbelastingen (hierna: AWR) die de controle door de Belastingdienst waarborgen – de verplichting om tijdig, juist en volledig aangifte te doen en de verplichting om de verschuldigde belasting volledig en tijdig te betalen. Binnen deze verplichtingen weegt de betalingsverplichting bij aangifte- en aanslagbelastingen qua belang even zwaar als de aangifteverplichting bij aanslagbelastingen. De verplichting om tijdig, juist en volledig aangifte te doen weegt in het bijzonder zwaar bij de aanslagbelastingen, omdat de aangifte daar een voorname rol heeft bij de informatieverstrekking door de belastingplichtige aan de inspecteur. Bij aangiftebelastingen vervult de aangifte daarentegen nog steeds in hoofdzaak de functie van geleideformulier.

Het gelijke gewicht van de aangifteverplichting bij aanslagbelasting en de betalingsverplichting bij aanslag- en aangifteverplichting wordt echter niet of niet voldoende weerspiegeld in de maxima van de op te leggen verzuimboete bij het niet nakomen van die verplichtingen. De verzuimboete bij het niet nakomen van de aangifteverplichting bij aanslagbelastingen bedraagt slechts een vierde van de verzuimboete bij het niet nakomen van de betalingsverplichting, terwijl het niet of niet tijdig betalen van een aanslagbelasting niet beboetbaar is gesteld. Deze vanuit het belang van de onderscheidenlijke verplichtingen niet te rechtvaardigen discrepanties worden nu opgeheven door 1) de verzuimboete wegens aangifteverzuimen bij aanslagbelastingen te verhogen, en 2) op betalingsverzuimen bij aanslagbelasting een verzuimboete in te voeren (zie hieronder «Invoering verzuimboete bij niet-nakoming betalingsverplichting»). De maximale verzuimboeten wegens aangifteverzuimen bij aanslagbelastingen en betalingsverzuimen bij aangifte- en aanslagbelastingen worden op hetzelfde bedrag van € 4 920 gesteld.

Voor de verzuimboete wegens het niet, niet tijdig of niet volledig doen van aangifte voor een aanslagbelasting betekent dit een verviervoudiging van het wettelijk maximum. Deze verhoging is meer in relatieve, dan in absolute zin aanzienlijk. De maximale verzuimboete wordt immers verhoogd van € 1 134 naar € 4 537, na indexatie € 4 920. Deze verhoging is alleen al gerechtvaardigd om het gelijke gewicht van aangifteverzuimen en betalingsverzuimen tot uitdrukking te brengen.

Daarnaast vervullen juist verzuimboeten een belangrijke functie in het onderhouden en versterken van de bereidheid van belastingplichtigen om hun wettelijke verplichtingen na te komen. De bereidheid van belastingplichtigen om voor een aanslagbelasting tijdig aangifte te doen laat te wensen over. Nu worden duizenden verzuimboeten opgelegd. Het niet of niet tijdig doen van aangifte verstoort in hoge mate de processen bij de Belastingdienst. Indien de aangifte niet (tijdig) wordt gedaan, moet de inspecteur de belastingaanslag uiteindelijk ambtshalve opleggen op basis van een zo goed mogelijke schatting. De inspecteur dient hierbij rekening te houden met de algemene beginselen van behoorlijk bestuur, zodat de schatting niet onredelijk hoog mag zijn, maar om de schatkist niet te kort te doen ook niet te laag. Een goede schatting maken is een ingewikkeld en tijdrovend proces met een bezwaarschrift tot gevolg als de belastingaanslag naar de mening van de belastingplichtige te hoog is vastgesteld. De ambtshalve regeling van de niet ingediende aangiften is aldus verantwoordelijk voor een aanzienlijk deel van de bezwaarschriftenbehandeling op de kantoren. Het terugdringen daarvan is een onderdeel van het streven naar een efficiënter werkende Belastingdienst, waaraan een verhoging van de verzuimboete wegens aangifteverzuimen kan bijdragen.

Het kabinet hecht eraan op te merken dat de Belastingdienst niet zonder meer overgaat tot het opleggen van een verzuimboete. De belastingplichtige die niet reageert op de uitnodiging om aangifte te doen, krijgt eerst

een herinnering en vervolgens een aanmaning. Pas indien hij drie verzoeken om aan zijn verplichtingen te voldoen heeft genegeerd, belooft de belastingplichtige een verzuimboete. Met ingang van 1 januari 2009 is de verzuimboete bij aangifteverzuimen bij aanslagbelasting in beginsel gefixeerd op een vast percentage van 20%, en in de vennootschapsbelasting van 50%. Slechts in uitzonderlijke gevallen kan de inspecteur een verzuimboete tot het wettelijke maximum opleggen.

Het opleggen van de verzuimboete wegens aangifteverzuimen bij aanslagbelastingen naar een percentage is in de plaats gekomen van het oude beleid, dat een gedetailleerd systeem kende met oplopende boetebedragen naarmate belanghebbende de voorafgaande vijf belastingjaren vaker in verzuim is geweest. Daarbij werd ook nog onderscheid gemaakt of er sprake was van een aanslag die op positief bedrag of op nihil of op een negatief bedrag werd vastgesteld. Naar huidige maatstaven was dit beleid te ingewikkeld zowel om uit te voeren als om uit te leggen aan belastingplichtigen. Het huidige tijdsgewricht vraagt om duidelijkere, eenvoudigere en strakkere regels. Een verhoging van het wettelijk maximum van de verzuimboete wegens aangifteverzuimen bij aanslagbelastingen is in zoverre een aanvulling op de begin dit jaar in gang gezette aanscherping van het beleid.

### *6.2. Invoering verzuimboete bij niet-nakoming betalingsverplichting*

Zoals in het voorgaande aangekondigd heft het kabinet de discrepantie tussen de huidige regeling van verzuimboeten en het gelijke belang van de betalingsverplichting bij aanslag- en aangiftebelastingen op door het niet, gedeeltelijk niet of niet tijdig betalen van een aanslagbelasting aan te merken als een verzuim. Een dergelijke verzuimboete is nieuw. Bij aanslagbelastingen wordt de termijn of worden de termijnen waarbinnen het verschuldigde bedrag aan belasting moet worden betaald, vermeld op het aanslagbiljet of in de kennisgeving van de beschikking of uitspraak. Nakoming van deze betalingsverplichting verdient aanscherping. Uit cijfers van de Belastingdienst blijkt dat in 2008 een aanzienlijk deel van de belastingaanslagen niet tijdig werd betaald: bij de inkomstenbelasting ging het om 21 procent, bij de vennootschapsbelasting zelfs om 35 procent. Gelet op het gelijke belang van de betalingsverplichtingen bij aanslagbelasting en aangiftebelasting ligt het naar de mening van het kabinet voor de hand dat de «nieuwe» boete bij het niet, gedeeltelijk niet of niet tijdig betalen van een aanslagbelasting gelijk is aan de bestaande boete bij het niet, gedeeltelijk niet of niet tijdig betalen van een aangiftebelasting. Deze bedraagt – na de eveneens in dit wetsvoorstel voorgestelde indexatie € 4 920. Volledigheidshalve wordt opgemerkt dat € 4 920 het maximale boetebedrag is. De hoogte van de boete in een concreet geval is afhankelijk van de individuele omstandigheden. De betalingsverplichting ter zake van een belastingaanslag alsmede de termijn(en) waarbinnen een belastingaanslag moet worden betaald, is geregeld in de Invorderingswet 1990. Daarom is gekozen voor de ontvanger – en niet de inspecteur – als functionaris die dient te beslissen over het opleggen van de verzuimboete. Het opleggen van de verzuimboete zal overigens niet in een geautomatiseerd en massaal proces plaats gaan vinden maar worden toegepast in individuele, door de ontvanger te beoordelen, situaties waarin sprake is van belastingschuldigen die stelselmatig niet of te laat betalen. Beleidsregels bij het opleggen van de bestuurlijke boete worden gegeven in het Besluit Bestuurlijke Boeten Belastingdienst of de Leidraad Invordering 2008.

### *6.3. Overbrenging feiten strafrecht naar boeterecht*

Zoals gezegd zijn met het oog op de belastingheffing de voornaamste

verplichtingen voor belastingplichtigen het tijdig, juist en volledig doen van aangifte, het tijdig en volledig betalen van de verschuldigde belasting en de verplichtingen van de AWR die de controle door de Belastingdienst waarborgen. Daarnaast bevatten zowel de AWR als de afzonderlijke belastingwetten nog een groot aantal andere verplichtingen, die vaak zijn afgeleid van of samenhangen met de hoofdverplichtingen. In de AWR is een groot aantal van die meer bijkomende verplichtingen strafbaar gesteld. Inmiddels moet geconstateerd worden dat handhaving via het strafrecht niet effectief is. Naar schatting laten bijvoorbeeld enkele duizenden belastingplichtigen per jaar na om te verzoeken om een uitnodiging tot het doen van aangifte. Strafrechtelijke vervolging komt echter nagenoeg niet voor. De voornaamste oorzaak daarvoor is dat deze specifieke strafbare feiten – mede gelet op de beperkte capaciteit van het Openbaar Ministerie – als «te licht» worden beschouwd. Daaraan draagt bij dat het niet voldoen aan de bedoelde verplichtingen zich niet direct vertaalt in een kwantificeerbaar fiscaal nadeel.

In het kader van de heroverweging van de fiscale boeten heeft het kabinet zich ook afgevraagd of strafrechtelijke sanctionering van de bedoelde verplichtingen nog het aangewezen middel is. Deze heroverweging is gebaseerd op de notitie «De keuze tussen sanctiestelsels en de betekenis van het Wetsvoorstel OM-afdoening daarvoor» en «de kabinetsnota over de uitgangspunten bij de keuze voor een sanctiestelsel».<sup>1</sup> Vastgesteld kan worden dat belastingheffing plaatsvindt in een gesloten context, en dat de overtreding van de bedoelde verplichtingen niet snel tot een dispuut tussen de inspecteur en de belastingplichtige zal leiden. De normschending is immers eenvoudig vast te stellen en er zijn geen ingrijpende bevoegdheden nodig om te komen tot waarheidsvinding of straftoemeting. Verder zijn enkele kenmerkende indicaties voor strafrechtelijke sanctionering niet (meer) aanwezig. Zo is er geen bijzondere behoefte aan een openbare berechting van de normschending en is bedreiging met een vrijheidsbenemende straf niet langer gewenst. Bovendien dwingt de ernst van de normschending ook niet tot strafrechtelijke handhaving.

Gelet op het voorstaande merkt het kabinet voortaan het niet voldoen aan de genoemde bijkomende verplichtingen als een beboetbaar feit in plaats van een strafbaar feit aan. De voorgestelde herkwalificatie van het niet voldoen aan de bedoelde verplichtingen van strafbaar feit naar beboetbaar feit drukt overigens geenszins een verminderde afkeuring van dit gedrag uit, maar zorgt slechts voor een wettelijk sanctiestelsel dat beter aansluit bij de aard van de overtreding. De maximale bestuurlijke boete (€ 4 920) is lager dan de maximale strafrechtelijke geldboete (€ 7 400). Omdat de effectiviteit van de handhaving echter toeneemt, zal het afschrikwekkende effect van de lagere bestuurlijke boete zeker niet geringer zijn.

#### *6.4. Indexatie verzuimboeten Algemene wet inzake rijksbelastingen*

Per 1 januari 1998 zijn onder meer de verzuimboeten in de AWR geregeld. In de wet is aangegeven wat de maximale hoogte van de desbetreffende verzuimboete is. Deze bedragen zijn niet geïndexeerd en de hoogte daarvan is sinds 1 januari 1998 ongewijzigd. Dit is opmerkelijk. Indexatie wordt toegepast op de meeste grensbedragen in de fiscaliteit. Ook de geldboeten in bijvoorbeeld het strafrecht worden aangepast aan de ontwikkeling van de consumentenprijsindex. De inflatiecorrectie sedert 1 januari 1998 bedraagt circa 26 procent. De verzuimboeten zijn dus in relatieve zin (aanzienlijk) gedaald. Daaraan ligt geen veranderd inzicht in de ernst van de verzuimen ten grondslag. Om de ongewenste effecten van inflatie op de verzuimboeten uit te schakelen, past het kabinet derhalve

<sup>1</sup> Kamerstukken II 2005/06, 29 849, nr. 30, en Kamerstukken I 2008/09, 31 700 VI, nr. D.

een vijfjaarlijkse aanpassing van de maximale hoogte van de verzuimboeten toe.

Zoals hiervoor opgemerkt worden de geldboeten in het strafrecht ook aangepast aan de ontwikkeling van de consumentenprijsindex. Daar is gekozen voor een aanpassing elke twee jaar. Een belangrijk verschil tussen het bestuurlijke boeterecht en het strafrecht is echter dat de strafrechtelijke geldboeten worden opgelegd door een rechter, terwijl de bestuurlijke verzuimboeten in de regel automatisch door het systeem worden opgelegd. Bij de aanpassing van een boete, als deze ten minste een verhoging inhoudt, speelt altijd overgangsrecht. Voor feiten, die zijn begaan vóór de aanpassing, moet immers de «oude», lagere boete worden opgelegd. Om de daarmee gepaard gaande complexiteit in de automatisering beperkt te houden, wordt de aanpassing elke vijf jaar gedaan. De inflatiecorrectie die op de verzuimboeten wordt toegepast, is dezelfde als die wordt voorgeschreven in de Wet inkomstenbelasting 2001. Kort gezegd worden de te vervangen bedragen dus vermenigvuldigd met de daar bedoelde tabelcorrectiefactor en vervolgens afgerond. Het kabinet meent dat het niet gepast is om de inflatiecorrectie terug te laten werken naar 1 januari 1998. Zeker nu de aanpassing van de verzuimboeten maar eens in de vijf jaar plaatsvindt, is er wel voor gekozen om de eerste aanpassing per 1 januari 2010 te laten plaatsvinden. Berekend over de afgelopen vijf jaar komt dit neer op een verhoging van de verzuimboeten met 8,44 percent. Volledigheidshalve wordt opgemerkt dat de geïndexeerde verzuimboeten maximale boetebedragen zijn. De hoogte van de verzuimboete in een concreet geval is afhankelijk van de individuele omstandigheden. Beleidsregels bij het opleggen van bestuurlijke boeten worden gegeven in het Besluit Bestuurlijke Boeten Belastingdienst.

#### *6.5. Indexatie verzuimboeten Algemene douanewet, BPM en BZM*

Per 1 augustus 2008 is de Algemene douanewet (hierna: Adw) ingevoerd. Het boetebedrag voor verzuimboeten is met de invoering van de Adw verhoogd van € 90 naar € 300. Met betrekking tot de indexatie is destijds geen bepaling in de Adw opgenomen, terwijl zoals hiervoor reeds aangegeven, indexatie wel wordt toegepast op de meeste grensbedragen in de fiscaliteit. Het kabinet heeft dan ook besloten op de verzuimboeten in de Adw een vijfjaarlijkse indexatie toe te passen. Met de indexatie van de verzuimboete in de Adw wordt aangesloten bij de hiervoor genoemde indexatie van de verzuimboete in de AWR. Zodoende wordt de indexatie van verzuimboetes binnen de fiscale wetgeving geüniformeerd. Voor de boeten in de AWR geldt dat de eerste indexatie in 2010 plaatsvindt. Dat geldt niet voor de verzuimboeten in de Adw omdat deze recentelijk, met de invoering van de wet in augustus 2008, nog zijn verhoogd. De eerste indexatie zal dus plaatsvinden op 1 januari 2015. Vanaf dat moment zullen de verzuimboeten van de Adw en de AWR gelijktijdig worden geïndexeerd. Dat houdt in dat er één keer in de vijf jaar een indexatie plaatsvindt. Daarnaast worden de boetebedragen opgenomen in de BPM en de Wet belasting zware motorrijtuigen (BZM) per 1 januari 2010 aangepast aan de hiervoor genoemde indexatie van de verzuimboete in de AWR. Berekend over de afgelopen vijf jaar komt dit neer op een verhoging van de verzuimboeten met 8,44 percent.

## **7. Overige BTW-maatregelen**

### *7.1. Verlagen BTW-tarief digitale informatie op fysieke dragers*

In de toelichting op het verlagen van de BTW-tarieven voor schilderen en stukadoren is al aangegeven dat de Europese BTW-richtlijn met ingang

van 1 juli 2009 is gewijzigd. Kort gezegd komt het erop neer dat de Ecofin Raad akkoord is gegaan met het verruimen van de toepassing van de verlaagde BTW-tarieven. De richtlijn biedt nu ook de mogelijkheid voor een gelijke behandeling van de levering (en de verhuur) van boeken op schrift en andere dan papieren fysieke dragers waarop de inhoud van een boek is aangebracht. De tot dusver bestaande ongelijke behandeling van materieel dezelfde producten/diensten is niet meer gerechtvaardigd. Het kabinet neemt daarom deze ongelijke behandeling weg en laat vanaf 2010 het verlaagde BTW-tarief gelden voor alle andere dan papieren fysieke dragers waarop de inhoud van een boek is aangebracht, zoals luisterboeken. Daarnaast zal het verlaagde tarief van toepassing zijn op digitale educatieve informatie die is aangebracht op fysieke dragers en die kennelijk uitsluitend of nagenoeg uitsluitend bestemd is voor informatieoverdracht in het onderwijs.

### *7.2. Verlagen BTW-tarief tuktuks, motor- en fietstaxi's*

Op dit moment geldt het verlaagde BTW-tarief voor taxivervoer van personen alleen indien dit vervoer geschiedt per auto. De regeling heeft geen gelijke tred gehouden met de opkomst van nieuwe vormen van taxivervoer, zoals een tuktuk, motor- en fietstaxi. Met de opkomst van dergelijke nieuwe vormen van taxivervoer is een ongerechtvaardigd onderscheid tussen deze nieuwe vormen van taxivervoer en taxivervoer per auto ontstaan. Het kabinet heft dit onderscheid op door ook tuktuks, motor- en fietstaxi's onder het verlaagde BTW-tarief te laten vallen.

### *7.3. Aanpassen reikwijdte integratieheffing*

De Wet op de omzetbelasting 1968 kent een zogenoemde integratieheffing op goederen die in het eigen bedrijf vervaardigd zijn. De integratieheffing is een fictieve levering. Als levering wordt beschouwd het bestemmen voor bedrijfsdoeleinden van in eigen bedrijf of door derden onder terbeschikkingstelling van materialen vervaardigde goederen in gevallen waarin, indien de goederen van een andere ondernemer zouden zijn betrokken, de op die goederen drukkende BTW niet of niet geheel voor aftrek in aanmerking komt. Het doel van deze bepaling is om concurrentievervalsing tegen te gaan tussen enerzijds van BTW vrijgestelde bedrijven die goederen in eigen bedrijf maken en anderzijds bedrijven die deze goederen kant en klaar met BTW leveren aan van BTW vrijgestelde bedrijven. In andere woorden, op gelijke goederen moet een gelijke BTW-druk rusten. De facto gaat het veelal om in eigen bedrijf vervaardigde gebouwen, waarvan ook sprake is als de grond van het bedrijf is en de bouw volledig wordt uitbesteed. Over de kostprijs van het gebouw, inclusief grond, wordt dan BTW geheven waarbij de ondernemer de BTW kan verrekenen op zijn bouwkosten.

Bij beleidsbesluit «mededeling nr. 26» is onder voorwaarden goedgekeurd dat de integratieheffing voor bepaalde sectoren buiten toepassing kan blijven.<sup>1</sup> Het gaat dan onder andere om woningcorporaties, ziekenhuizen en verzorgingstehuizen. Dit betekent dat als bijvoorbeeld een woningcorporatie op eigen grond een woning bouwt of laat bouwen en deze woning voor de (van omzetbelasting vrijgestelde) verhuur in gebruik neemt, de woningcorporatie ervoor kan kiezen de heffing van BTW over deze ingebruikname achterwege te laten. Voorwaarde voor het uitoefenen van dit keuzerecht is dat de woningcorporatie afziet van het recht op aftrek van BTW over de kosten die met deze bouw samenhangen.

<sup>1</sup> Beleidsbesluit van 30 november 1994, nr. VB 94/3619 (Infobulletin 1994 nr. 11, VN 1994/3873, 27).

Dit keuzerecht blijkt in strijd te zijn met de Europese BTW-richtlijn. De Europese Commissie heeft Nederland daarom op dit punt in gebreke gesteld. Het kabinet heeft daarom besloten mededeling 26 per 1 januari

2010 in te trekken. Deze intrekking gaat gepaard met een redelijke overgangsregeling. Met de betrokken sectoren en met de Europese Commissie vindt op dit moment overleg plaats over de reikwijdte van die overgangsregeling. Na afloop van die overgangsregeling zijn deze sectoren niet meer gevrijwaard van een integratieheffing en zullen zij hun administratie daarop moeten aanpassen.

## **8. Overige maatregelen**

### *8.1. Uitbreiding banksparen*

Per 1 januari 2008 bestaat de mogelijkheid om via een bankspaarvariant fiscaal gefaciliteerd te sparen voor een oudedagsvoorziening in de derde pijler (lijfrenten) en voor de aflossing van de eigenwoningsschuld. Via een geblokkeerde spaarrekening bij een bank of via een beleggingsrecht bij een beheerder van een beleggingsinstelling kan geld opzij gezet worden voor de oude dag of voor de aflossing van de eigen woning. Inmiddels hebben veel banken en bank-verzekeraars één of meerdere bankspaarproducten in het productassortiment. Het kabinet introduceert nu tevens een bankspaarvariant voor stamrechten – voor ontslagvergoedingen – en voor uitvaartproducten.

Banksparen voor een oudedagslijfrente en aflossing van de eigenwoningsschuld is geïntroduceerd met als doelstelling om de keuzemogelijkheden voor de consument uit te breiden. Daarnaast is in de argumentatie aangegeven dat banksparen via een vergroting van de markt tot meer concurrentie bij financiële aanbieders leidt en daarmee een bijdrage zal leveren aan een grotere transparantie in de kostenstructuren van financiële producten. Voor het kabinet zijn dit belangrijke redenen geweest om vooruitlopend op de evaluatie<sup>1</sup> te onderzoeken of het banksparen kan worden uitgebreid naar andere producten, die tot op heden uitsluitend als verzekeringsproduct te verkrijgen zijn. Hiermee wordt eveneens uitvoering gegeven aan de motie van de leden Remkes en Tang, waarin het kabinet verzocht is onderzoek te doen en voorstellen aan de Kamer voor te leggen om banksparen mogelijk te maken voor meer verzekerings- en spaarproducten dan nu wettelijk geregeld is.<sup>2</sup>

Het kabinet ziet in een fiscaal gefaciliteerde bankspaarvariant voor de stamrechtvrijstelling bij uitstek een gelegenheid om banksparen uit te breiden. Momenteel is het mogelijk om een stamrecht bij een verzekeraar of een eigen BV onder te brengen. Met de introductie van een bankspaarvariant voor stamrechten worden de keuzemogelijkheden van de consument iets te doen met een ontvangen ontslagvergoeding uitgebreid. Vooral voor lage ontslagvergoedingen lijkt de introductie van een bankspaarvariant een waardevolle uitbreiding. Hier zijn naar verwachting minder kosten aan verbonden dan aan een verzekeringsproduct of de oprichtingskosten van een eigen stamrecht BV. Uiteraard worden de voorwaarden voor de bankspaarvariant en de bestaande verzekeringsvariant in evenwicht met elkaar gebracht, om te voorkomen dat één van beide veel aantrekkelijker zou worden dan de ander – wat juist tot verstoring van het gelijke speelveld zou leiden. Daarnaast breidt het kabinet de vrijstelling in box 3 voor overlijdensverzekeringsproducten uit met een bankspaarvariant. Overlijdensverzekeringen bestaan in verschillende vormen. Bij sommige producten is het element van risicosolidariteit – producten waarvan de hoogte, duur en aanvang zeer onzeker zijn – prominenter aanwezig. Dit is bijvoorbeeld het geval bij kapitaalverzekeringen in verband met de financiering van de eigen woning die een verzekerd bedrag ten gevolge van eerder overlijden uitkeren. Bij andere producten is het element van vermogensopbouw belangrijker, zoals bij een uitvaartkoopsompolis. Vooral deze laatste categorie producten lijkt zich goed te

<sup>1</sup> Binnen 3 jaar na inwerkingtreding van de Wet van 20 december 2007, Stb. 2007/577, houdende wijziging van de Wet inkomstenbelasting 2001 en van enige andere wetten inzake fiscale facilitering banksparen ten behoeve van pensioenopbouw of aflossing eigenwoningsschuld zal de minister van Financiën verslag doen over de doeltreffendheid en de effecten van deze wet.

<sup>2</sup> Kamerstukken II 2008/09, 31 704, nr. 61.

lenen voor een bankspaarvariant. Het kabinet maakt het daarom mogelijk dat mensen die – op een geblokkeerde spaarrekening bij een bank – geld opzij zetten om te sparen voor de uitvaart, onder de bestaande vrijstelling in box 3 komen te vallen. Op deze wijze creëert het kabinet tevens een gelijk speelveld tussen producten van verzekeraars en banken die met het overliden samenhangen.

Niet ieder verzekeringsproduct kan per definitie tot een bankspaarproduct worden omgevormd. Producten waar verzekeringstechnische aspecten een wezenlijk onderdeel van uitmaken, lenen zich ten principale niet voor een bankspaarvariant. Zo zijn producten met een hoge risicosolidariteit – producten waarvan de hoogte, duur en aanvang zeer onzeker zijn – uitsluitend denkbaar in de vorm van een verzekeringsproduct. Om deze reden is ervoor gekozen om voor de arbeidsongeschiktheidslijfrente geen bankspaarvariant te introduceren. Het is immers niet op voorhand duidelijk of en wanneer de arbeidsongeschiktheid zich daadwerkelijk zal voordoen. Hierdoor is op individuele basis niet te bepalen wat in redelijkheid een acceptabel bedrag is om voor dit risico opzij te zetten. De kans is groot dat het bijeengespaarde bedrag ofwel niet nodig is (de arbeidsongeschiktheid doet zich niet voor) ofwel niet toereikend zal blijken te zijn om de inkomens-terugval op te vangen. Ook de lijfrente voor het invalide (klein)kind lijkt zich niet goed te lenen voor een bankspaarvariant. Een van de vereisten van deze faciliteit is namelijk dat het om een levenslange uitkering moet gaan. Dan is er dus per definitie sprake van een langlevensrisico. Een fictie voor een minimale uitkeringstermijn gebaseerd op de gemiddelde leeftijdsverwachting – zoals bij de lijfrentespaarrekening en lijfrente-beleggingsrecht – lijkt niet werkbaar, omdat de individuele leeftijdsverwachting, afhankelijk van de aard van de invaliditeit, sterk zal fluctueren.

### *8.2. Persoonsgebonden aftrek en schulden in box 3*

In een recent arrest heeft de Hoge Raad geoordeeld dat de rangorde-regeling van de Wet IB 2001 niet voorkomt dat een verplichting tot het doen van periodieke giften bij de berekening van het voordeel uit sparen en beleggen als schuld in aanmerking komt.<sup>1</sup> Het kabinet acht het echter niet wenselijk dat wanneer een periodieke gift als persoonsgebonden aftrekpost in aanmerking kan worden genomen, de met deze gift corresponderende stamrechtverplichting ook invloed heeft op het voordeel uit sparen en beleggen. Hetzelfde geldt ten aanzien van alimentatieverplichtingen voor de persoonsgebonden aftrekpost uitgaven voor onderhoudsverplichtingen. Zoals ook is aangegeven bij de beantwoording van de kamervragen van de leden Omtzigt, De Nerée tot Babberich en Cramer,<sup>2</sup> komen deze verplichtingen die kunnen leiden tot uitgaven die ingevolge hoofdstuk 6 van de Wet IB 2001 geheel of voor een deel worden aangemerkt als een persoonsgebonden aftrekpost, niet als schuld in box 3 in aanmerking. Deze wijziging werkt, zoals eveneens bij de beantwoording van de hiervoor genoemde kamervragen is aangekondigd, terug tot en met 30 december 2009. Om ingewikkelde samenloop van wetsvoorstellen te voorkomen, is deze wijziging opgenomen in dit Belastingplan 2010 en niet in het wetsvoorstel Overige fiscale maatregelen 2010, waar de maatregel gelet op de aard van de wijziging op zijn plaats was geweest.

### *8.3. Successierechtsschulden in box 3*

In de brief aan de Tweede Kamer van 6 oktober 2008 is aangekondigd dat het kabinet successierechtsschulden en -vorderingen (verder schulden en vorderingen inzake erfbelasting<sup>3</sup>) in box 3 opneemt.<sup>4</sup> Deze maatregel is opgenomen in dit wetsvoorstel. In de genoemde brief is tevens aangekondigd dat in aanvulling op van deze maatregel heffingsrente op erfbelasting

<sup>1</sup> HR 27 februari 2009 (LJN: BD9217, VN 2009/11.10).

<sup>2</sup> Kamerstukken II 2008/09, aanhangsel van de Handelingen 080902416, blz. 5077.

<sup>3</sup> Kamerstukken II 2008/09, 31 930, nr. 2. Indien het wetsvoorstel tot wijziging van de Successiewet 1956 en enige andere wetten nog niet in werking is getreden, ziet de term erfbelasting op rechten van successie.

<sup>4</sup> Kamerstukken II 2008/09, 30 375, nr. 6.



zal worden ingevoerd (zie hierna). Ook deze maatregel is in dit wetsvoorstel opgenomen.

Voorts is tijdens de parlementaire behandeling van het Belastingplan 2009 toegezegd te onderzoeken in hoeverre zogenoemde bedrijfsopvolgingsfaciliteiten (waarvoor uitstel van betaling is verkregen) met betrekking tot erfbelasting en inkomstenbelasting als belastingschuld in box 3 in aanmerking kunnen worden genomen.<sup>1</sup> Bij het wel of niet in aanmerking nemen van schulden die samenhangen met bedrijfsopvolgingsfaciliteiten speelt een aantal overwegingen een rol:

- (Conserverende) aanslagen waarvan de invordering afhankelijk is van een toekomstige gebeurtenis of toestand dienen buiten beschouwing te blijven van box 3. Pas wanneer die gebeurtenis of toestand zich voordoet, is immers sprake van een feitelijke verplichting.
- Schulden waarvoor uitstel van betaling is gegeven, maar waarvoor geen invorderingsrente in rekening wordt gebracht dienen buiten beschouwing te blijven om dubbel voordeel te voorkomen. Aangezien het renteloos uitstel verkrijgen doorgaans gunstiger zal zijn dan rentedragend uitstel in combinatie met het meenemen van de schuld in box 3, blijven renteloze schulden buiten beschouwing van box 3.

Op basis van deze uitgangspunten kan een aanvullende regeling voor bedrijfsopvolgingsregelingen achterwege blijven. Daarbij is namelijk sprake van een uitgestelde heffing (en niet van een belastingschuld) of een uitgestelde, renteloze inning.

Bij één bedrijfsopvolgingsfaciliteit is echter een aanvullende regeling op het meenemen van belastingschulden inzake erfbelasting in box 3 nodig, namelijk bij aanslagen waarbij een verkrijging inzake de Natuurschoonwet 1928 is opgenomen. Deze aanslag dient voor een deel buiten beschouwing te blijven, omdat voor een deel van de aanslag uitstel van betaling wordt gegeven en daarvoor doorgaans nimmer tot invordering zal worden overgegaan. Ook deze uitzondering is in dit wetsvoorstel opgenomen.

#### *8.4. Heffingsrente successierechtsschulden en -vorderingen*

Zoals in de hiervoor aangehaalde brief aan de Tweede Kamer van 6 oktober 2008 is aangekondigd, wordt heffingsrente berekend over de verschuldigde rechten van successie bij overlijden (hierna: erfbelasting) vanaf acht maanden na overlijden. Voor het tijdvak van de heffingsrente is daarmee aangesloten bij het aangiftetijdvak van de erfbelasting. Hiermee ontstaat tevens een prikkel voor het tijdig doen van aangifte erfbelasting.

Het kabinet heeft ervoor gekozen om geen heffingsrente in rekening te brengen over schenkbelasting. Een dergelijke maatregel zou een dusdanig grote belasting voor de uitvoering met zich brengen, dat deze niet in verhouding zou staan tot de geringe opbrengsten van deze maatregel. Daarnaast is in de Successiewet de kwijtscheldingsregeling, ook wel 120%-regeling genoemd, opgenomen. Deze regeling houdt in dat een kostbaar kunstvoorwerp dat deel uitmaakt van een erfenis, door de erfgenaam overgedragen kan worden aan de Staat. In dat geval wordt de erfbelasting kwijtgescholden met een bedrag dat maximaal 120 procent is van de waarde van het kunstvoorwerp. In het kader van deze 120%-regeling maakt het kabinet het mogelijk dat de heffingsrente die in rekening is gebracht over de erfbelasting, samen met de erfbelasting zelf, kwijtgescholden kan worden indien voorwerpen uit de nalatenschap met een nationaal cultuurhistorisch of kunsthistorisch belang in eigendom worden overgedragen aan de Staat. Bestaat ten slotte de verkrijging uit een landgoed in de zin van de Natuurschoonwet 1928 en wordt op een bepaald moment niet meer aan de voorwaarden voldaan, waardoor

---

<sup>1</sup> Kamerstukken II 2008/09, 31 704, nr. 22.

alsnog tot invordering van belasting wordt overgegaan, dan wordt niet over de gehele periode heffingsrente in rekening gebracht, maar slechts vanaf het moment waarop niet meer aan de voorwaarden wordt voldaan tot het moment van dagtekening van het aanslagbiljet.

## 9. EU-aspecten

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

Het wetsvoorstel bevat tevens technische normen die zullen worden genotificeerd op grond van de richtlijn over de informatieprocedure voor normen en technische voorschriften.<sup>1</sup> Het betreft de uitbreiding van de bonus voor zuinige personenauto's in de BPM, de technische correctie aardgasauto's in de BPM, de invoering van een nihiltarief voor zeer zuinige personenauto's in de MRB, de intensivering van faciliteiten voor zeer zuinige auto's, de verlaagde bijtelling privégebruik voor nulemissieauto's, de verlenging vrijstelling nulemissieauto's in de BPM en de stimulans Euro-6 dieselpersonenauto's in de BPM. De stimulans van Euro-6 dieselpersonenauto's zal daarnaast ook op grond van de Verordening inzake Euro-5 en Euro-6 emissienormen genotificeerd worden.<sup>2</sup>

## 10. Budgettaire aspecten

**Tabel 3: budgettaire effecten van de fiscale maatregelen in het Belastingplan 2010 c.a.**  
(€ mln / – = lastenverlichting)

Onderwerp	2010	2011	2012	struct.
<i>Ondernemerschap</i>				
Fiscaal bevorderen ondernemerschap	- 97	- 97	- 97	- 97
Faciliteiten speur- en ontwikkelingswerk	- 86	- 26	- 26	- 26
Uitbreiding faciliteiten voor milieu- en energie-investeringen	- 9	- 9	9	- 9
Uitbreiding faciliteiten zeescheepvaart	- 6	- 6	- 6	- 6
Verruiming verliesverrekening Vpb	- 130	0	0	0
Verlengen willekeurige afschrijving	- 220	0	0	0
Innovatiebox	- 255	- 255	- 255	- 255
<i>Vergroening</i>				
Uitbreiding bonus zuinige auto's in de BPM	- 5	0	0	0
Technische correctie aardgasauto's	0	0	0	0
Nihiltarief MRB voor zeer zuinige auto's	- 8	- 12	- 16	- 19
Investeringsfaciliteiten zeer zuinige personenauto's	- 2	- 2	- 2	- 2
Verlaging bijtelling privégebruik nulemissieauto's	0	0	0	0
Verlengen vrijstelling nulemissieauto's in de BPM	0	0	0	0
Stimulans Euro-6 dieselpersonenauto's in de BPM	0	- 9	- 12	0
Vrijstelling beprijzingsproeven	0	0	0	0
Aanpassing afvalstoffenbelasting	0	0	0	0
<i>Inkomensbeleid</i>				
Kleine banen	- 80	- 80	- 80	- 80
Uitbreiding afdrachtvermindering onderwijs	- 65	- 5	- 5	- 5
Aanpassen samenloop levensloopverlof en doorwerkbonus	87	87	87	87
Koopkrachtpakket 2010	811	811	811	811
<i>Maatregelen in en om het huis</i>				
Verlagen btw-tarief schilderen en stukadoren	- 19	- 19	- 19	- 19
Verlagen btw-tarief schoonmaakwerkzaamheden	- 10	- 10	- 10	- 10
Herleving dubbele hypotheekrenteaftrek (tijdelijke verhuur)	- 3	- 3	- 2	0

<sup>1</sup> Richtlijn 98/34/EG van het Europees Parlement en de Raad van 22 juni 1998 betreffende een informatieprocedure op het gebied van normen en technische voorschriften en regels betreffende de diensten van de informatiematenschap, Pb EG L 204 van 21 juli 1998, blz. 37, zoals gewijzigd bij richtlijn nr. 98/48/EG van 20 juli 1998, Pb EG L 217 van 5 augustus 1998, blz. 18.

<sup>2</sup> Verordening (EG) Nr. 715/2007 van het Europees Parlement en de Raad van 20 juni 2007 betreffende de typegoedkeuring van motorvoertuigen met betrekking tot emissies van lichte personen en bedrijfsvoertuigen (Euro 5 en Euro 6) en de toegang tot reparatie- en onderhoudsinformatie, Pb EU L 171 van 29 juni 2007, blz. 1.

Onderwerp	2010	2011	2012	struct.
Defiscaliseren monumentenvrijstelling overdrachtsbelasting	10	11	12	14
<i>BTW-maatregelen</i>				
Verlagen btw-tarief digitale educatieve informatie	- 8	- 8	- 8	- 8
Verlagen btw-tarief tuktuks, motor- en fietstaxi's	- 1	- 1	- 1	- 1
Aanpassen reikwijdte integratieheffing	0	0	0	37
<i>Overige maatregelen</i>				
Uitbreiding banksparen	- 8	- 8	- 8	- 8
Persoonsgebonden aftrek en schulden in box 3	0	0	0	0
Successierechtschulden in box 3	- 14	- 14	- 14	- 14
Uitstel btw-vrijstelling medische diensten BP09	- 40	0	0	0
Financiering wetsvoorstel successiewet	- 18	- 18	- 18	- 18
<b>Totaal BP</b>	<b>- 176</b>	<b>327</b>	<b>322</b>	<b>372</b>
Totaal OFM	- 42	- 36	- 28	- 18
Totaal FOW	0	0	0	0
Totaal FVW	71	10	10	10
<b>Totaal</b>	<b>- 147</b>	<b>301</b>	<b>304</b>	<b>364</b>

#### *Toelichting budgettaire tabel*

De fiscale maatregelen zijn van invloed op het totale lastenbeeld dat wordt beschreven in de Miljoenennota 2010. In deze budgettaire tabel is tevens de derving opgenomen van het uitstel van de herijking van de BTW-vrijstelling voor medische diensten. De inwerkingtreding van deze maatregel is tijdens de parlementaire behandeling van het Belastingplan 2009<sup>1</sup> en vervolgens bij beleidsbesluit<sup>2</sup> tweemaal met zes maanden uitgesteld tot 1 januari 2010. De budgettaire derving die met dit uitstel gepaard gaat, betreft € 40 miljoen.

De budgettaire effecten van enkele maatregelen in het Belastingplan 2010 zijn niet in de budgettaire tabel opgenomen. Het betreft de maatregelen in het hoofdstuk «Herijking boetebeleid». De reden is dat deze effecten zich niet voordoen bij de belastingopbrengsten, maar dat het niet-belastingontvangsten van het ministerie van Financiën betreft. Om die reden zijn deze maatregelen opgenomen op de begroting van het ministerie van Financiën (begrotingshoofdstuk IXB). Hieronder staat een overzicht van deze budgettaire effecten. De extra boete-ontvangsten worden ingezet ter invulling van de boetetaakstelling uit het coalitieakkoord.

**Tabel 4: budgettaire effecten van niet-belastingontvangsten**

Maatregel	2010	20 11	2012	(structu- reel)
Heffingsrente successierechtschulden en -vorderingen	27	27	27	27
Verhoging verzuimboete niet-nakoming aangifteplicht	5	5	5	5
Invoering verzuimboete niet-nakoming betalingsverplichting	7	7	7	7
Overbrenging feiten strafrecht naar boeterecht	1	1	1	1
Indexatie verzuimboeten AWR	12	12	12	12
Indexatie verzuimboeten Adw, BPM en BZM	0	0	0	PM <sup>1</sup>
<b>Totaal</b>	<b>52</b>	<b>52</b>	<b>52</b>	<b>52</b>

<sup>1</sup> De boeten worden in 2015 (voor het eerst) geïndexeerd. De maatregel heeft dus een opbrengst in 2015. Aangezien geïndexeerd wordt over de periode 2010–2014, is nog niet aan te geven hoe hoog de opbrengst zal zijn.

<sup>1</sup> Kamerstukken II 2008/09, 31 704, nr. 34.

<sup>2</sup> Kamerstukken II 2008/09, 31 704, nr. 86.

## 11. Uitvoeringskosten Belastingdienst

De maatregelen die zijn opgenomen in het Belastingplan 2010 zijn uitvoerbaar en handhaafbaar door de Belastingdienst. De voortwenteling van de zelfstandigenaftrek en het maken van onderscheid tussen starters en niet-starters bij IB-ondernemers vergen systeemaanpassingen bij de Belastingdienst ten bedrage van € 1,5 miljoen respectievelijk € 0,05 miljoen in 2010. Door het omvormen van de octrooibox tot de innovatiebox zal het gebruik van de regeling aanzienlijk stijgen. De daaraan verbonden jaarlijkse extra kosten voor de Belastingdienst worden geschat op € 0,2 miljoen in 2010 en € 0,3 miljoen in 2011 en latere jaren. De verruiming van de verliesverrekening brengt uitvoeringskosten in 2009 (€ 0,09 miljoen) en 2010 (€ 0,17 miljoen) met zich mee.

De kosten in verband met de benodigde systeemaanpassing van de Belastingdienst voor de indexatie van verzuimboeten voor de vennootschapsbelasting, dividendbelasting, erf- en schenkbelasting, omzetbelasting, assurantiebelasting en motorrijtuigenbelasting, bedragen in totaal € 0,2 miljoen in 2009 en € 0,9 miljoen in 2010. Voor de invoering van een verzuimboete bij niet-betaling van aanslagbelastingen zijn in 2010 en in 2011 systeemaanpassingen van € 0,5 miljoen nodig.

Voor de in het Belastingplan voorziene BPM-maatregelen zijn systeemaanpassingen nodig ten bedrage van € 0,1 miljoen. De MRB-vrijstelling voor zeer zuinige auto's leidt tot een teruggaaf van belasting aan jaarbetalers. De hieraan verbonden uitvoeringskosten bedragen in 2009 € 0,3 miljoen voor systeemaanpassing en € 0,05 miljoen voor mailing. Voor het berekenen van heffingsrente over successieschulden en -vorderingen zijn in 2009 en 2010 systeemaanpassingen nodig ten bedrage van respectievelijk € 0,2 en € 0,4 miljoen. Vanaf 2010 bedragen de jaarlijkse uitvoeringskosten (systeemonderhoud en personeel) € 0,6 miljoen.

De overige te treffen voorzieningen kunnen binnen de lopende processen en systemen van de Belastingdienst worden gerealiseerd.

### Saldo uitvoeringskosten Belastingplan 2010

2009	2010	2011	2012	2013
€ 0,9 mln	€ 4,3 mln	€ 1,4 mln	€ 0,9 mln	€ 0,9 mln

De uitvoeringskosten die betrekking hebben op 2009 zullen bij Najaarsnota (tweede suppletoire begroting) worden verwerkt in de begroting van Financiën (IXB). De aan het wetsvoorstel verbonden uitvoeringskosten die betrekking hebben op 2010 en verder liggende jaren, worden betrokken bij de budgettaire besluitvorming in het voorjaar 2010.

## 12. Gevolgen voor bedrijfsleven en burger

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

### Ondernemerschap

De administratieve lasten verbonden aan de voorstellen voor het fiscaal bevorderen van ondernemerschap zien alleen op niet verrekenende zelfstandigenaftrek en het verrekenen van niet gerealiseerde zelfstandigenaftrek in een volgend kalenderjaar en zijn zeer gering. Aan het verruimen van het tonnageregime met de vervoeractiviteiten van kabelleggers, pijpleggers, onderzoeksschepen en kraanschepen zijn voor de desbetreffende ondernemingen beperkt aanvullende administratieve lasten verbonden.

Tegenover het voordeel van de verlaagde grondslag voor de vervoersactiviteit staat dat de winst behaald met het samenstel van activiteiten van deze schepen dient te worden toegerekend aan enerzijds die vervoersactiviteiten en anderzijds de overige activiteiten.

Door het afschaffen van de plafonds zullen de administratieve lasten voor de bedrijven die nu gebruik maken van de octrooiabox afnemen door de omzetting naar de innovatiebox. Bedrijven hoeven immers niet meer bij te houden of het plafond bereikt is. Daarnaast komen meer bedrijven in aanmerking voor de innovatiebox dan voor de octrooiabox waardoor de administratieve lasten voor de groep stijgt. Zij dienen immers in verband met de drempel de voortbrengingskosten bij te houden. Om te bepalen of het verlaagde tarief van toepassing is, dient tevens te worden bijgehouden of deze voortbrengingskosten zijn ingelopen. Per saldo stijgen de administratieve lasten met circa € 2 miljoen. Belastingplichtigen in de vennootschapsbelasting die gebruik willen maken van de mogelijkheid van verlengde achterwaartse verliesverrekening, moeten dit melden in de aangifte van het jaar waarin het verlies is geleden. Dit betekent een beperkte toename van de administratieve lasten die geschat worden op 1,5 miljoen. Aan de overige maatregelen in het onderdeel ondernemerschap zijn geen administratieve lasten van betekenis verbonden.

#### *Vergroening*

De totale toename van de administratieve lasten in het kader van de vergroeningsmaatregelen zal naar verwachting beperkt zijn. Per maatregel hierbij een korte toelichting.

#### *Uitbreiding bonus voor zuinige auto's*

In het Belastingplan 2009 is al een bonus in de BPM voor zuinige auto's in 2010 en 2011 opgenomen. In het Belastingplan 2010 wordt deze bonus verhoogd voor 2010. Deze bonus moet eenmalig worden aangepast in de administratie. Dit levert dus naar verwachting nauwelijks extra administratieve lasten voor auto-importeurs op.

#### *Technische correctie aardgasauto's*

Aardgasauto's worden voor de BPM op CO<sub>2</sub> behandeld als dieselauto's. Dit vergt aanpassing van de systemen. Daardoor ontstaan dus eenmalige administratieve lasten.

#### *Invoering nihiltarief voor zeer zuinige auto's in de MRB*

De MRB wordt door de Belastingdienst zelf uitgevoerd. Het invoeren van een nihiltarief zal daardoor geen extra administratieve lasten voor bedrijven opleveren. Enige verlaging van administratieve lasten voor burgers en bedrijven met een zeer zuinige personenauto is te verwachten.

#### *Intensivering investeringsfaciliteiten voor zeer zuinige auto's*

Het betreft verlenging van de willekeurige afschrijving voor zeer zuinige personenauto's. Deze worden ondergebracht in de VAMIL. Dat leidt niet tot een wijziging van de administratieve lasten.

Zeer zuinige personenauto's komen in aanmerking voor de kleinschaligheidsinvesteringsaftrek. Hierbij ontstaan enige administratieve lasten.

#### *Verlaging bijtelling privégebruik voor nulemissieauto's*

De administratieve lasten van de verlaging van de bijtelling voor nulemissieauto's naar 0% respectievelijk naar 7% zullen beperkt zijn. De groep «nulemissie» valt binnen de huidige groep waarvoor de 14% bijtelling geldt en deze laatste groep wordt nu ook al apart in beeld gebracht door de ondernemer/werkgever. Bovendien, omdat nulemissie nog nauwelijks voorkomt, zal de werkgever snel in beeld hebben in hoeverre auto's met nulemissie in zijn bedrijf voorkomen.

#### Verlenging vrijstelling voor nulemissieauto's in de BPM

Deze maatregel heeft naar verwachting geen gevolgen voor de administratieve lasten.

#### Stimulans Euro-6 dieselpersonenauto's in de BPM

De BPM-korting van € 1 500 treedt in werking per 1 januari 2011 en bedraagt voor 2012 € 1000 en voor 2013 € 500. De stimulans heeft incidentele en enige structurele administratieve lasten voor het bedrijfsleven (auto-importeurs). Zij moeten deze aanvullende korting in hun systeem opnemen.

#### Vrijstelling beprijzingsproeven

Doordat het bedrag dat deelnemers voor de deelname aan de mobiliteitsprojecten ontvangen vrijgesteld is, hoeven de deelnemers geen administratie bij te houden van de ontvangen bedragen en de daarvoor gemaakte kosten. Deze maatregel voorkomt dus administratieve lasten die anders hadden kunnen optreden bij deelnemers die geen gebruik van de vrijwilligersregeling kunnen maken.

#### *Faciliteit voor afgraving oude stortplaatsen*

Om in aanmerking te komen voor de faciliteit moet een vergunningsprocedure worden doorlopen, waarbij de aanvrager om diverse gegevens zal worden gevraagd. Naar verwachting zal het met name gaan om gegevens waarover de aanvrager reeds in een eerder stadium moet beschikken (zoals een herontwikkelingsplan), los van deze vergunningsprocedure. De toename van de administratieve lasten zal hierdoor beperkt zijn. Voor exploitanten van stortplaatsen kan een lichte toename van administratieve lasten optreden, aangezien uit hun administratie zal moeten blijken dat het lage tarief is toegepast op grond van een vergunning van de belastinginspecteur.

#### Overige maatregelen in de afvalstoffenbelasting

In het Uitvoeringsbesluit belastingen op milieugrondslag wordt een verplichting opgenomen dat het volume van een container moet zijn vastgesteld door een geaccrediteerd laboratorium om in aanmerking te komen voor het lage tarief bij een volumieke massa van meer dan 1 100 kg/m<sup>3</sup>. Voor de bepaling van het volume worden de beweegbare en afneembare afdekvoorzieningen buiten beschouwing gelaten. De genoemde verplichting leidt voor de eigenaar van de container eenmalig tot extra kosten, het gaat om maximaal een paar honderd euro (een fractie van de aanschafkosten van dergelijke transportmiddelen). De stortplaatshouder mag vervolgens uitgaan van het volume dat staat vermeld op het door het laboratorium afgegeven certificaat en biedt daardoor voor alle partijen meer zekerheid. De stortplaatshouder hoeft alleen nog het certificaat te controleren, waardoor deze maatregel naar verwachting een licht positief gevolg voor de administratieve lasten heeft. De betrokken sectoren zijn akkoord met deze wijziging, aangezien hierdoor enkele knelpunten in de praktijk worden opgelost.

#### *Arbeidsmarkt- en inkomensbeleid*

Door de maatregelen rondom kleine banen zal vanaf 2011 sprake zijn van minder administratieve handelingen rondom de loonaangifte voor dergelijke banen. Dit leidt tot een verlichting van de administratieve lasten met € 12,5 miljoen. De administratieve lastenverzwaring van het opheffen van de samenloop tussen doorwerkbonus en levensloop is beperkt tot € 150 000. De werkgever moet door nieuwe maatregelen van de overheid een extra controle inbouwen. Deze controle kan alleen worden uitgevoerd door het opvoeren van een extra inkomensverhouding door het bedrijfsleven. Ten aanzien van de tijdelijke maatregel om de afdrachtvermindering onderwijs uit te breiden met een onderdeel dat ziet op verhoging van

het opleidingsniveau van de werknemer moet de werkgever zich ervan vergewissen dat de voorgenomen opleiding voldoet aan de voorwaarden en deze gegevens vastleggen.

#### *Verlaagde BTW-tarieven*

In beginsel maakt het voor de administratieve lasten niet uit of het algemene dan wel het verlaagde BTW-tarief van toepassing is. Dat uitgangspunt verandert, indien het algemene en het verlaagde BTW-tarief naast elkaar wordt gehanteerd, of indien dit juist niet langer meer het geval is. De voorgestelde wijzigingen met betrekking tot de uitbreiding van het toepassingsgebied van het verlaagde BTW-tarief kunnen een administratieve lastenverlichting voor bedrijven met zich mee brengen. Bijvoorbeeld het wegnemen van de ongelijke behandeling van materieel dezelfde producten/diensten, zoals het kabinet voorstelt ten aanzien van de boeken op schrift en boeken op overige fysieke dragers, kan een kostenbesparing opleveren. De aanpassing van de reikwijdte van de integratieheffing levert een toename van administratieve lasten op voor de meeste in de goedkeuring genoemde ondernemers. Deze ondernemers zullen – de overgangsregeling uitgezonderd – in het vervolg, al dan niet extracomptabel, de vooraf trek van BTW op alle inkomende nota's betreffende de bouw moeten administreren, deze terugvorderen via de BTW-aangiften en de uiteindelijke integratieheffing moeten aangeven op de BTW-aangifte bij ingebruikname van de onroerende zaak.

#### *Maatregelen in en om het huis*

Met de voorgestelde maatregel wordt een belemmering weggenomen voor het tijdelijk verhuren van de te koop staande voormalige eigen woning. Het wordt mogelijk om na afloop van een periode van verhuur van de te koop staande voormalige eigen woning (box 3), de hypotheekrenteaf trek te laten herleven voor de resterende periode waarin dubbele hypotheekrenteaf trek is toegestaan (box 1). De woning kan in deze situatie geruisloos van box 3 worden overgebracht naar box 1. De verwachting is dat dit in enkele gevallen zal plaatsvinden en betekent een geringe administratieve lastenverlichting voor burgers die hun te koop staande voormalig eigen woning verhuren.

#### *Herijking boetebeleid*

Aan de maatregelen inzake het boetebeleid zijn geen administratieve lasten verbonden.

#### *Overige maatregelen*

Ten aanzien van de administratieve lasten voor de aanbieders van financiële producten als gevolg van de uitbreiding van het banksparen zal vooral sprake zijn van een verschuiving van kosten. Bovendien kunnen banken er zelf voor kiezen of ze deze diensten aan willen bieden. Het niet in aanmerking nemen van de met de persoonsgebonden aftrekposten corresponderende verplichtingen in box 3 heeft geen gevolgen voor de administratieve lasten van de burger. De successierechtsschulden en -vorderingen worden in aanmerking genomen in box 3. Naast een materieel of formeel te ontvangen of te betalen bedrag aan erfbelasting worden ook de eventueel daarmee samenhangende vorderingen of verplichtingen aan heffingsrente of invorderingsrente in aanmerking genomen. De maatregel heeft geen noemenswaardige gevolgen voor de administratieve lasten. De in aanmerking te nemen bedragen worden aan de burger bekend gemaakt in de belastingaanslag. Aan de invoering van heffingsrente op successierechtsschulden zijn geen administratieve lasten van betekenis verbonden, omdat in de Fiscale vereenvoudigingswet 2010 wordt geregeld dat de heffingsrente voor bezwaar en beroep tegen de aanslag onderdeel geacht wordt te zijn van de aanslag.

### *Conclusie gevolgen voor bedrijfsleven en burger*

Het totale wetsvoorstel kent per saldo een administratieve lastenverlichting van € 9 miljoen.

### *Vaste verandermomenten*

De maatregelen in dit wetsvoorstel zullen zoveel als mogelijk de vaste verandermomenten van 1 januari en 1 juli aanhouden.<sup>1</sup> Uitzondering hierop betreft de aanpassing van de in box 3 in aanmerking te nemen verplichtingen. Deze maatregelen treden in werking per 30 december 2009 zodat ze voor de peildatum in box 3 van 31 december 2009 van toepassing zijn waardoor een budgettaire derving voorkomen wordt.

### *Reactie advies Actal*

In zijn advies<sup>2</sup> over de kleine banenregeling vraagt Actal zich ten eerste af waarom er niet voor een bredere doelgroep dan jongeren is gekozen en ten tweede waarom niet eenzelfde fiscaal technische behandeling wordt voorgesteld als bij de regeling voor huishoudelijke hulpen. Zoals aangegeven in de toelichting op de kleinebanenregeling is het kabinet van plan vanaf 2011 de verzekeringsplicht voor de werknemersverzekeringen voor kleine banen af te schaffen. Dit is vanwege uitvoeringstechnische problemen nog niet mogelijk per 2010. Als de doelgroep voor de kleine banenregeling veel ruimer wordt getrokken dan jongeren is een afschaffing van de verzekeringsplicht niet mogelijk omdat dan een te grote groep werknemers niet meer verzekerd is. Dit is in strijd met de verdragen van de Internationale Arbeidsorganisatie. Volgens deze verdragen moet tenminste 90% van de werknemers/loontrekkenden verzekerd zijn tegen arbeidsongevallen en beroepsziekten. Verder is er met name bij jongeren behoefte aan een regeling die de loonkosten verlaagt, omdat juist bij deze groep de werkloosheid sneller stijgt dan bij de rest van de beroepsbevolking. Een grotere doelgroep zou ten slotte voor een flinke toename van het budgettaire beslag van de regeling zorgen.

Voor wat betreft de fiscaal technische inkadering van de vrijstelling van de loonheffing is gekozen voor de introductie van een 0%-tarief omdat er gezien de flinke omvang van de groep jongeren in kleine banen behoefte blijft aan een goede reñseignering van het uitbetaalde loon. Hiervoor is gekozen enerzijds om ervoor te zorgen dat jongeren die een aantal kleine banen stapelen alsnog in de heffing van inkomstenbelasting kunnen worden betrokken, anderzijds vanwege het gebruik van deze gereñseigneerde gegevens door het UWV en CBS. Doordat de loonaangifte voor deze groep zo eenvoudig mogelijk wordt gehouden, is er sprake van een lichte vermindering van administratieve lasten. Daarbij speelt verder mee dat bij de kleine banen van jongeren in de regel sprake is van een ondernemer als werkgever/inhoudingsplichtige in tegenstelling tot huishoudelijke hulpen waarbij de opdrachtgever vaak een particulier zal zijn.

## **II. ARTIKELSGEWIJZE TOELICHTING**

### **Artikel I**

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

De wijziging van artikel 1.7a van de Wet inkomstenbelasting 2001 (Wet IB 2001) betreft een technische aanpassing als gevolg van de maatregel in artikel 22a van de Wet op de loonbelasting 1964 (Wet LB 1964) (zie artikel III, onderdeel G) ter voorkoming van samenloop tussen levensloopverlof en doorwerkbonus.

<sup>1</sup> Kamerstukken II 2008/09, 29 515, nr. 270.

<sup>2</sup> Ter inzage gelegd bij het Centraal Informatiepunt Tweede Kamer.



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

In de tabel van artikel 2.10 en van artikel 2.10a van de Wet IB 2001 is een aantal wijzigingen aangebracht. Deze wijzigingen maken onderdeel uit van het koopkrachtpakket voor het jaar 2010. Het percentage van de eerste schijf is gewijzigd van 2,35 naar 2,30 en het percentage van de tweede schijf is gewijzigd van 10,85 naar 10,80. Verder is de lengte van de derde schijf beleidsmatig ingekort met € 1100. Bij de in de tabel opgenomen bedragen is voorts reeds rekening gehouden met de inflatiecorrectie van artikel 10.1 van de Wet IB 2001 die per 1 januari 2010 wordt toegepast. De vervanging van de tabellen zal om die reden plaatsvinden nadat de zogenoemde automatische inflatiecorrectie per 1 januari 2010 is toegepast.

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

De wijziging van artikel 2.10a van de Wet IB 2001 is toegelicht bij de in artikel I, onderdeel B, opgenomen wijziging van artikel 2.10 van die wet.

*Artikel I, onderdeel D (artikel 3.13 van de Wet inkomstenbelasting 2001)*

In artikel 3.13 van de Wet IB 2001 is geregeld wat niet tot de winst wordt gerekend (de vrijstellingen). Aan deze vrijstellingen wordt een nieuwe vrijstelling toegevoegd in onderdeel i van het eerste lid van artikel 3.13. Tot de winst behoren niet voordelen die worden genoten op grond van mobiliteitsprojecten die worden gehouden in het kader van het project Anders betalen voor mobiliteit. De mobiliteitsprojecten die in aanmerking komen voor een vrijstelling zullen in de Uitvoeringsregeling inkomstenbelasting 2001 worden aangewezen door de Minister van Financiën in overeenstemming met de Minister van Verkeer en Waterstaat. Zoals het er nu naar uitziet, gaat het om mobiliteitsbeprijzingsproeven in de regio's Utrecht West, Rotterdam, Amsterdam, Haaglanden, Eindhoven-Den Bosch en Utrecht Oost, en een mobiliteitsbeprijzingsproef rondom het Knoop-punt Arnhem-Nijmegen.

Artikel 3.95 van de Wet IB 2001 bepaalt dat artikel 3.13 van de Wet IB 2001 van overeenkomstige toepassing is voor de bepaling van het resultaat uit overige werkzaamheden. Hierdoor geldt de vrijstelling van de voordelen uit mobiliteitsprojecten niet alleen voor ondernemers in de zin van de Wet IB 2001, maar ook voor de zogenoemde resultaatgenieters. Als gevolg van de rangorderegeling van artikel 2.14 van de Wet IB 2001 geldt de vrijstelling eveneens voor werknemers. Daarnaast gaat de vrijstelling ook gelden voor vennootschapsbelastingplichtige lichamen. Dit wordt bewerkstelligd door in de winstbepaling van artikel 8 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (Wet Vpb 1969), de vrijstelling van artikel 3.13, eerste lid, onderdeel i, van de Wet IB 2001 van overeenkomstige toepassing te verklaren (zie artikel VII, onderdeel A).

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

In artikel 3.20 van de Wet IB 2001 is de zogenoemde autokostenfictie voor een ondernemer of een resultaatgenieter geregeld. Het eerste lid van dat artikel bepaalt dat de hoogte van de onttrekking die in aanmerking wordt genomen ten minste 25% van de waarde van de auto bedraagt. Voor (zeer) zuinige auto's wordt deze onttrekking vervolgens op grond van het tweede en derde lid verlaagd. Met ingang van 1 januari 2010 wordt tijdelijk een nieuwe verlaging van de in aanmerking te nemen onttrekking geïntroduceerd voor auto's met een CO<sub>2</sub>-uitstoot van 0 gram per kilometer. Hierbij gaat het bijvoorbeeld om elektrische auto's zonder CO<sub>2</sub>-uitstoot. Onder de huidige regeling bedraagt de verlaging van de onttrekking voor deze auto's op grond van het derde lid, eerste volzin,

11% van de waarde van de auto. Met de wijziging van 3.20, derde lid, van de Wet IB 2001 gaat, in afwijking van de eerste volzin van dat lid, de verlaging van de onttrekking van auto's met een CO<sub>2</sub>-uitstoot van 0 gram per kilometer in de jaren 2010 en 2011 25% van de waarde van de auto bedragen en in de jaren 2012, 2013 en 2014 18% van de waarde van de auto. Voor auto's die worden aangedreven door een motor zonder compressieontsteking en die een CO<sub>2</sub>-uitstoot hebben die hoger is dan 0 gram per kilometer maar niet hoger is dan 110 gram per kilometer, blijft de eerste volzin van het derde lid van toepassing. Daardoor blijft voor deze auto's een verlaging van de onttrekking van 11% van de waarde van de auto gelden. Vanaf 1 januari 2015 gaat ook voor auto's met een CO<sub>2</sub>-uitstoot van 0 gram per kilometer de in de eerste volzin van het derde lid genoemde verlaging van 11% van de waarde van de auto weer gelden. Dit geldt ook voor auto's met een CO<sub>2</sub>-uitstoot van 0 gram per kilometer die volgens het kentekenbewijs een datum van eerste toelating hebben van vóór 1 januari 2015. Omdat een auto zonder CO<sub>2</sub>-uitstoot per definitie een motor zonder compressieontsteking heeft, is de tijdelijke verlaging van de in aanmerking te nemen onttrekking alleen opgenomen in het derde lid van artikel 3.20 van de Wet IB 2001, en niet tevens in het tweede lid van dat artikel. De bewijslast dat de CO<sub>2</sub>-uitstoot van de auto 0 gram per kilometer is, ligt bij de belastingplichtige.

In artikel III, onderdeel B, wordt voor artikel 13bis van de Wet LB 1964 eenzelfde wijziging voorgesteld. In artikel 13bis van de Wet LB 1964 gaat het om de autokostenfictie voor werknemers aan wie door de werkgever ook voor privédoeleinden een auto ter beschikking is gesteld. De bewijslast dat sprake is van een auto met een CO<sub>2</sub>-uitstoot van 0 gram per kilometer ligt daarbij bij de inhoudingsplichtige of, wanneer de werknemer bezwaar maakt tegen de ingehouden loonheffing, bij de werknemer.

*Artikel I, onderdeel F (artikelen 3.22 en 3.23 van de Wet inkomstenbelasting 2001)*

Met de wijzigingen van artikel 3.22 van de Wet IB 2001 wordt bewerkstelligd dat ook kabelleggers, pijpenleggers, onderzoeksschepen en kraanschepen onder het tonnageregime worden gebracht. De wijziging van artikel 3.23 van de Wet IB 2001 zorgt er vervolgens voor dat de werking van het tonnageregime met betrekking tot deze schepen zich tot het vervoer van zaken en/of personen beperkt en dat voor de overige werkzaamheden het normale winstregime blijft gelden.

Om de leesbaarheid van beide artikelen te vergroten is ervoor gekozen de aanduiding van de verschillende soorten schepen in artikel 3.22, vierde lid, onderdelen a en b, en artikel 3.23, eerste lid, vierde volzin, via een genummerde opsomming weer te geven.

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

Dit onderdeel is toegelicht bij de in artikel I, onderdeel F, opgenomen toelichting op de wijziging van artikel 3.22 van de Wet IB 2001.

*Artikel I, onderdeel H (artikel 3.41 van de Wet inkomstenbelasting 2001)*

Artikel 3.41 van de Wet IB 2001 regelt de zogenoemde kleinschaligheidsinvesteringsaftrek (KIA). Als onderdeel van het in dit belastingplan opgenomen pakket maatregelen voor ondernemers, wordt de KIA, zoals in het algemeen deel van deze memorie is aangegeven, gestroomlijnd en vereenvoudigd teneinde de schokeffecten weg te nemen die zich bij de huidige berekeningsystematiek voordoen.

Er worden twee wijzigingen voorgesteld ten aanzien van artikel 3.41 van de Wet IB 2001. De eerste wijziging betreft het herformuleren van het eerste lid van artikel 3.41 van de Wet IB 2001. Deze wijziging heeft een

technisch karakter en houdt verband met de nieuwe, in het tweede lid van dat artikel opgenomen, berekeningssystematiek voor de KIA. De tweede wijziging heeft betrekking op het tweede lid van artikel 3.41 van de Wet IB 2001. In dit tweede lid wordt een nieuwe berekeningssystematiek voor de KIA geïntroduceerd. Evenals onder de huidige berekeningssystematiek valt een investeringsbedrag tot en met € 2 200 per jaar niet onder de reikwijdte van de KIA. Vanaf € 2 200 tot en met € 54 000 bedraagt de KIA 28% van het investeringsbedrag. Bij een investering van € 54 000 bedraagt de KIA derhalve € 15 120. Dit is tevens het maximumbedrag waarop de KIA wordt «afgetopt». Voor investeringen van € 54 000 tot en met € 100 000 geldt de maximale KIA van € 15 120. Indien meer wordt geïnvesteerd dan € 100 000 wordt de maximale KIA van € 15 120 verminderd met 7,6% van het deel van de investeringen dat de € 100 000 te boven gaat. Dit betekent dat bij een investering van bijvoorbeeld € 180 000 recht bestaat op een KIA van € 9 040 (maximum KIA van € 15 120, verminderd met 7,6% van (€ 180 000 -/- € 100 000 = € 80 000) = € 6080. Voor investeringen van meer dan € 300 000 bestaat geen recht op KIA. De in paragraaf 2.1, figuur 1, van het algemeen deel van deze memorie opgenomen grafiek geeft een illustratie van het verloop van de KIA volgens de huidige systematiek en de nieuwe systematiek.

Volledigheidshalve wordt opgemerkt dat voor de toepassing van de in artikel 3.47 van de Wet IB 2001 opgenomen desinvesteringsbijtelling ter zake van vervreemding van goederen waarover in een eerder kalenderjaar KIA in aanmerking is genomen, het «gelijke percentage» dat op grond van het eerste lid van dat artikel als bijtelling in aanmerking dient te worden genomen moet worden berekend door de genoten KIA in het kalenderjaar waarin de goederen zijn aangeschaft te delen door het totale bedrag aan investeringen van dat kalenderjaar waarover de KIA is toegepast.

*Artikel I, onderdeel I (artikel 3.45 van de Wet inkomstenbelasting 2001)*

Dit onderdeel wijzigt het tweede lid van artikel 3.45 van de Wet IB 2001. De huidige tekst van dit tweede lid is inhoudelijk ongewijzigd opgenomen in de aanhef en in onderdeel a. Onderdeel b van het tweede lid is nieuw. In onderdeel b wordt geregeld dat zeer zuinige personenauto's en elektrische auto's met ingang van 2010 onder de reikwijdte van de KIA komen te vallen. Thans zijn alle personenauto's die niet zijn bestemd voor het beroepsvervoer over de weg op grond van het eerste lid, onderdeel e, van artikel 3.45 van de Wet IB 2001 uitgezonderd van de (kleinschaligheids)investeringsaftrek. Onder zeer zuinige personenauto's wordt in dit verband verstaan auto's die voldoen aan de in artikel 3.20, tweede lid, onderdeel a, onderscheidenlijk derde lid, onderdeel a, van de Wet IB 2001 opgenomen eisen omtrent de maximale CO<sub>2</sub>-uitstoot (95 gram per kilometer voor auto's met een dieselmotor, 110 gram per kilometer voor auto's met een benzinemotor en 0 gram per kilometer voor elektrische auto's).

*Artikel I, onderdeel J (artikel 3.47 van de Wet inkomstenbelasting 2001)*

Deze wijziging is technisch van aard en vloeit voort uit de hiervoor bij artikel I, onderdeel I, toegelichte wijziging van artikel 3.45, tweede lid, van de Wet IB 2001.

*Artikel I, onderdeel K (artikel 3.52 van de Wet inkomstenbelasting 2001)*

De wijziging van artikel 3.52, eerste lid, onderdeel b, van de Wet IB 2001 heeft een technisch karakter. Deze wijziging houdt verband met de in artikel I, onderdeel H, toegelichte wijziging van de berekeningssystematiek van de KIA (artikel 3.41, tweede lid, van de Wet IB 2001). Ter berekening van de toe te kennen investeringsaftrek wordt in de derde kolom van de in

artikel 3.41, tweede lid, opgenomen tabel thans gebruik gemaakt van percentages. In de nieuwe berekeningssystematiek wordt niet alleen gebruik gemaakt van een percentage maar ook van bedragen, te weten enerzijds het maximumbedrag van de KIA en anderzijds het gedeelte van het investeringsbedrag dat de € 100 000 te boven gaat.

De wijziging van artikel 3.52, eerste lid, onderdeel b, van de Wet IB 2001 strekt ertoe om ook deze bedragen bij ministeriële regeling te kunnen vervangen door andere bedragen. Dit hangt samen met het feit dat een wijziging van het opbouwpercentage van de KIA (28%) automatisch leidt tot een wijziging van het in de derde kolom opgenomen maximumbedrag voor de KIA (€ 15 120, te weten 28% van de eerste € 54 000 aan investeringen). Volledigheidshalve wordt opgemerkt dat de lengte van de in de eerste en twee kolom van artikel 3.41, tweede lid, opgenomen bedragen, de «investeringsschijven», niet via een ministeriële regeling kunnen worden gewijzigd. Dit geldt zowel onder de huidige berekeningssystematiek van de KIA als voor de nieuwe berekeningssystematiek.

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

Artikel 3.76 van de Wet IB 2001 bevat de zelfstandigenaftrek. In dit artikel worden vijf nieuwe leden ingevoegd.

Het nieuwe vijfde lid bepaalt dat de zelfstandigenaftrek vanaf 2010 niet hoger kan zijn dan de door de ondernemer gerealiseerde winst. Deze wijziging geldt niet voor startende ondernemers die in aanmerking komen voor toepassing van de verhoging van de zelfstandigenaftrek met de zogenoemde startersaftrek. Gevolg van deze nieuwe, niet voor starters geldende, maximering is dat toepassing van de zelfstandigenaftrek als zodanig niet meer tot een (toename van het) verlies uit onderneming kan leiden. Andersom geformuleerd kan worden gesteld dat bij ondernemers die aan het urencriterium voldoen vanaf 2010 de (positieve) winst, na aftrek van de ondernemersvrijstelling, wordt vrijgesteld tot maximaal het bedrag van de zelfstandigenaftrek waarop de ondernemer recht heeft. Indien het vorenstaande ertoe leidt dat de zelfstandigenaftrek niet volledig kan worden benut, wordt het niet benutte deel van de zelfstandigenaftrek aangemerkt als niet gerealiseerde zelfstandigenaftrek die in de volgende negen kalenderjaren kan worden verrekend met de winst die in die jaren overblijft na toepassing van de zelfstandigenaftrek.

De werking van de eerste volzin van het vijfde lid kan aan de hand van de volgende voorbeelden worden geïllustreerd:

#### *Voorbeeld 1*

Ondernemer A, leeftijd 45 jaar, geen starter, behaalt in het jaar 2010 een winst van € 2000. In dat jaar heeft A in beginsel recht op een zelfstandigenaftrek van € 9251. Omdat dit bedrag hoger is dan de door A genoten winst, wordt de zelfstandigenaftrek voor A in het jaar 2010 verminderd tot € 2000.

#### *Voorbeeld 2*

Ondernemer B, leeftijd 35 jaar, starter, heeft in het jaar 2010 een verlies uit onderneming geleden van € 10 000. Omdat B starter is heeft hij in het jaar 2010 recht op toepassing van de zelfstandigenaftrek (€ 9251) en op de startersaftrek voor zelfstandigen (€ 2070). Dit leidt voor B tot een hoger verlies, dat kan worden verrekend met overige inkomsten of, voor zover daarna nog een negatief saldo resteert, volgens de reguliere systematiek van de verliesverrekening.

Het zesde lid regelt dat de inspecteur het bedrag van de niet gerealiseerde zelfstandigenaftrek bij voor bezwaar vatbare beschikking vaststelt en dat dit bedrag afzonderlijk op het aanslagbiljet wordt vermeld.

In het zevende lid is vastgelegd dat het niet gerealiseerde deel van de zelfstandigenaftrek kan worden doorgeschoven naar de volgende negen kalenderjaren. In die jaren kan het niet gerealiseerde deel van de zelfstandigenaftrek alsnog in aanmerking worden genomen door in (één van) die jaren het bedrag van de zelfstandigenaftrek te verhogen. De verhoging kan niet hoger zijn dan het bedrag waarmee de winst de zelfstandigenaftrek van dat jaar overtreft. Op deze wijze wordt bereikt dat ook in een jaar waarin niet gerealiseerde zelfstandigenaftrek uit eerdere jaren wordt verrekend, het verrekende bedrag samen met de zelfstandigenaftrek van dat jaar niet hoger mag zijn dan de winst van dat jaar. Conform de systematiek van de verliesverrekening, vindt deze verrekening plaats in de volgorde waarin de niet gerealiseerde zelfstandigenaftrek is ontstaan.

De doorgeschoven bedragen kunnen alleen in aanmerking worden genomen indien de ondernemer in het volgende kalenderjaar recht heeft op de zelfstandigenaftrek.

#### *Voorbeeld 3*

Stel dat ondernemer B uit voorbeeld 2 in 2010 geen starter zou zijn. In dat geval zou B over 2010 een bedrag van € 9251 aan niet gerealiseerde zelfstandigenaftrek «opbouwen». In het jaar 2011 maakt B een winst van € 25 000. B heeft dan in 2011 recht op een zelfstandigenaftrek van € 7087 uit het jaar 2011 (gemakshalve wordt in dit voorbeeld geen rekening gehouden met het feit dat dit bedrag jaarlijks voor inflatie zal worden gecorrigeerd) plus € 9251 doorgeschoven zelfstandigenaftrek die in het jaar 2010 niet is gerealiseerd. In totaal heeft B in 2011 dan recht op een zelfstandigenaftrek van € 16 338. Na toepassing van de zelfstandigenaftrek heeft B in 2011 dus een winst behaald van € 25 000 -/ - € 16 338 = € 8662. Op dit laatste bedrag wordt vervolgens nog de MKB-winstvrijstelling toegepast.

#### *Voorbeeld 4*

Stel dat ondernemer B uit voorbeeld 2/3 bij het begin van 2010 niet 35 jaar oud maar 64 jaar oud is, en dat hij in 2011 een winst behaalt van € 25 000. B heeft in 2011 dan recht op een zelfstandigenaftrek van € 3544 (omdat hij bij het begin van 2011 de leeftijd van 65 jaar heeft bereikt) plus € 9251 zelfstandigenaftrek die in het jaar 2010 niet is gerealiseerd. In totaal heeft B in 2011 dan recht op een zelfstandigenaftrek van € 12 795. In dat geval heeft B na toepassing van de zelfstandigenaftrek dus een winst behaald van € 25 000 -/ - € 12 795 = € 12 205.

#### *Voorbeeld 5*

Ondernemer C, leeftijd 25 jaar, begint in januari 2010 een onderneming. C voldoet in dat jaar aan het urencriterium en komt in 2010 (voor het eerst) in aanmerking voor toepassing van de zelfstandigenaftrek. In de jaren 2012 t/m 2020 voldoet C ook aan het urencriterium. Omdat C in de jaren 2010, 2011 en 2012 als starter wordt aangemerkt heeft hij in die jaren telkens recht op een zelfstandigenaftrek van € 11 321. In de daarop volgende jaren heeft hij recht op een zelfstandigenaftrek op grond van de in het tweede lid van artikel 3.76 opgenomen tabel (gemakshalve wordt in dit voorbeeld geen rekening gehouden met het feit dat deze bedragen jaarlijks voor inflatie zullen worden gecorrigeerd).

Stel dat C in de jaren 2010, 2011 en 2012 telkens een klein verlies leidt, in het jaar 2013 een winst maakt van € 5000, in het jaar 2014 een verlies van € 25 000, in het jaar 2015 een winst van € 100 000 en in de jaren 2016 tot en met 2020 telkens een winst van € 90 000.

Omdat C in de jaren 2010, 2011 en 2012 starter is, wordt de zelfstandigenaftrek in die jaren volledig toegekend. Voor elk van die jaren leidt toepassing van de zelfstandigenaftrek er dan toe dat het verrekenbare verlies uit onderneming met € 11 321 stijgt. Dit verrekenbare verlies uit onderneming kan worden verrekend met overige inkomsten of, voor zover daarna nog een negatief saldo resteert, via de normale regels voor verliesverrekening.

Vanaf 2013 is C geen starter meer. Omdat in de startersfase de volledige zelfstandigenaftrek in aanmerking is genomen, heeft C nog geen saldo aan niet gerealiseerde zelfstandigenaftrek opgebouwd. Als hij in die jaren geen andere inkomsten in box 1 had, heeft hij door de zelfstandigenaftrek wel een verrekenbaar verlies van in totaal € 33 963 opgebouwd dat volgens de reguliere systematiek voor verliesverrekening kan worden verrekend.

In 2013 ontstaat, naast het eerder opgebouwde verliessaldo, wel een saldo aan niet gerealiseerde zelfstandigenaftrek. In dat jaar maakt C een winst van € 5000. Omdat C in dat jaar in beginsel recht heeft op een zelfstandigenaftrek van € 9251, wordt over dat jaar € 4251 van de zelfstandigenaftrek niet gerealiseerd, waardoor een «tegoed» ontstaat van € 4251.

In 2014 maakt C een verlies van € 25 000, waardoor in dat jaar de zelfstandigenaftrek van € 9251 niet kan worden toegepast. Dit bedrag wordt volledig bijgeschreven bij het «tegoed» aan niet gerealiseerde zelfstandigenaftrek uit 2013, waardoor aan het einde van 2014 het «tegoed» aan niet gerealiseerde zelfstandigenaftrek is gestegen van € 4251 tot € 13 502. Over 2015 maakt C een winst van € 100 000. Dit bedrag is voldoende om zowel de zelfstandigenaftrek over dat jaar, € 4488, als het totale «tegoed» aan niet gerealiseerde zelfstandigenaftrek uit eerdere jaren ad € 13 502, te verrekenen. Over 2015 bedraagt de winst na toepassing van de zelfstandigenaftrek en verrekening van de niet gerealiseerde zelfstandigenaftrek uit eerdere jaren derhalve € 82 010 (€ 100 000 -/- € 4488 -/- 13 502). Als C in de jaren dat hij starter was geen ander inkomen genoot waarmee hij de zelfstandigenaftrek kon verrekenen, en het verlies ook niet kon worden verrekend met inkomen over de jaren voordat C ondernemer werd, wordt dit bedrag nog verder verminderd met de verrekenbare verliezen uit de jaren 2010, 2011 en 2012 van € 33 963.

Over de jaren 2016 tot en met 2020 maakt C telkens een winst van € 90 000. Omdat het eerder opgebouwde «tegoed» aan niet verrekenende zelfstandigenaftrek in 2015 volledig is verrekend, heeft in de jaren 2016 tot en met 2020 recht op toepassing van een zelfstandigenaftrek van € 4488, zodat in die jaren na toepassing van de zelfstandigenaftrek telkens een winst van € 85 512 ontstaat.

Volledigheidshalve wordt opgemerkt dat indien na toepassing van de zelfstandigenaftrek en het verrekenen van in eerdere jaren niet gerealiseerde zelfstandigenaftrek een positieve winst resteert, over deze winst nog de MKB-winstvrijstelling van 12% wordt toegepast.

In het zesde, achtste en negende lid zijn enkele formele, aan de systematiek van de verliesverrekening ontleende, bepalingen opgenomen omtrent het, bij door de inspecteur voor bezwaar vatbare beschikking, vaststellen en verrekenen van de niet gerealiseerde zelfstandigenaftrek.

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

Deze wijziging hangt samen met het vervallen van het uren criterium in de

MKB-winstvrijstelling. Wel blijft, uiteraard, de eis gelden dat de belastingplichtige slechts in aanmerking komt voor deze vrijstelling indien hij als ondernemer winst geniet. Deze voorwaarde is verwoord in het huidige tweede lid van artikel 3.79a van de Wet IB 2001. Door het vervallen van het urencriterium kunnen zowel het eerste als het derde lid van genoemd artikel vervallen. In het verlengde daarvan kan de onderdeelaanduiding van het tweede lid eveneens vervallen, omdat artikel 3.79a na de voorgestelde wijziging bestaat uit de tekst van het huidige tweede lid. Tot slot wordt geregeld dat de MKB-winstvrijstelling wordt verhoogd van 10,5% tot 12%.

*Artikel I, onderdeel N (artikel 3.111 van de Wet inkomstenbelasting 2001)*

In artikel 3.111, tweede lid, van de Wet IB 2001 is de zogenoemde verhuisregeling opgenomen, waarbij een te koop staande voormalige eigen woning nog als eigen woning wordt aangemerkt en daarvoor hypotheekrenteaftrek mogelijk is indien de woning de belastingplichtige in het kalenderjaar of in een van de voorafgaande twee kalenderjaren als eigen woning ter beschikking heeft gestaan, de woning sindsdien leegstaat en de belastingplichtige aannemelijk maakt dat de woning bestemd is voor verkoop. Met de voorgestelde maatregel wordt het mogelijk om bij verhuur van die woning gedurende een deel van de periode dat de te koop staande woning onder de regeling van artikel 3.111, tweede lid, van de Wet IB 2001 zou vallen wanneer de woning niet zou worden verhuurd, terugkeer van het box 3 regime van inkomen uit sparen en beleggen naar de eigenwoningregeling met herleving van de hypotheekrenteaftrek mogelijk te maken voor het restant van de periode van artikel 3.111, tweede lid, van de Wet IB 2001.

Stel dat de voormalige eigen woning sinds 1 oktober van jaar t te koop staat, maar nog niet is verkocht. De eigenaar besluit de woning per 1 april van jaar t+1 voor de periode van een jaar te gaan verhuren, terwijl de woning in de verkoop blijft. Per 1 april jaar t+2 is de woning nog steeds niet verkocht, de verhuur stopt en de woning staat weer leeg en nog steeds te koop. Op grond van de huidige regeling valt de woning slechts voor de periode van het eerste half jaar onder de regeling van artikel 3.111, tweede lid, van de Wet IB 2001. Vanaf het moment van verhuur gaat de woning over naar box 3 en vervalt de hypotheekrenteaftrek. Na afloop van de verhuurperiode tot en met het moment van verkoop blijft de woning een box 3 woning. Op grond van de voorgestelde maatregel kan de woning na afloop van de verhuurperiode tot ultimo jaar t+2 terugkeren naar het eigenwoningregime van box 1 waarbij de hypotheekrenteaftrek voor die periode herleeft. Indien de woning na afloop van jaar t+2 nog niet is verkocht, gaat de woning definitief over naar box 3.

Om te voorkomen dat de tussentijdse overgang van box 1 naar box 3 en de daaropvolgende terugkeer van box 3 naar box 1 tot fiscale belemmeringen zou leiden, wordt deze overgang en de daaropvolgende terugkeer niet aangemerkt als vervreemding, onderscheidenlijk verwerving in de zin van de bijleenregeling van artikel 3.119a van de Wet IB 2001. Daarnaast vindt artikel 2.14, derde lid, onderdelen b en c, van de Wet IB 2001 gedurende de periode dat de woning onder het eigenwoningregime valt op grond van artikel 3.111, tweede lid, van de Wet IB 2001, geen toepassing. Voorts wordt de woning gedurende diezelfde periode voor de toepassing van de artikelen 3.116 en 3.116a van de Wet IB 2001 bij fictie aangemerkt als eigen woning, zodat een kapitaalverzekering eigen woning (KEW), de spaarrekening eigen woning (SEW) of een beleggingsrecht eigen woning (BEW) onverminderd in stand kan blijven. Het aanmerken als eigen woning geldt uitdrukkelijk alleen voor de toepassing van de artikelen 3.116 en 3.116a van de Wet IB 2001. De woning is tijdens de verhuurperiode een box 3 woning waarvoor geen hypotheekrenteaftrek kan worden verkregen. Met de in artikel 3.111, tweede lid, tweede en derde

volzin, van de Wet IB 2001 opgenomen maatregelen vindt de tussentijdse overgang van box 1 naar box 3 en de daaropvolgende terugkeer van box 3 naar box 1 fiscaal geruisloos plaats.

Voorgaande is alleen van toepassing wanneer de desbetreffende woning op basis van de voorgestelde maatregelen op enig moment van box 3 weer terugkeert naar box 1. Indien de woning overgaat naar box 3 en na afloop van de verhuur van die woning inmiddels de periode voor geruisloze terugkeer naar box 1 is verstreken, is terugkeer naar box 1 niet aan de orde en valt de woning sinds de aanvang van de verhuur in box 3. Vanaf dat moment geldt dan het standaard regime en wordt de overgang naar box 3 op dat moment aangemerkt als een vervreemding in de zin van de bijleenregeling. Voorts wordt vanaf dat moment niet langer voldaan aan de eisen van een KEW, SEW of BEW vanwege het ontbreken van een eigen woning.

*Artikel I, onderdeel O (artikel 5.3 van de Wet inkomstenbelasting 2001)*

Zoals in het algemeen deel van deze memorie is aangegeven, beoogt de voorgestelde wijziging van artikel 5.3, derde lid, van de Wet IB 2001 de gevolgen van het arrest van de Hoge Raad van 27 februari 2009 (LJN: BD9217, VN 2009/11.10) te repareren. In genoemd arrest heeft de Hoge Raad geoordeeld dat de rangorderegeling van artikel 2.14 van de Wet IB 2001 niet voorkomt dat een verplichting tot het doen van periodieke giften bij de berekening van het voordeel uit sparen en beleggen als schuld in aanmerking komt. Het wordt echter niet wenselijk geacht wanneer een periodieke gift als persoonsgebonden aftrekpost in aanmerking kan worden genomen, de met deze gift corresponderende verplichting ook invloed heeft op het voordeel uit sparen en beleggen. Met de wijziging wordt ten aanzien van verplichtingen die voortvloeien uit periodieke giften een budgettaire derving van € 5 miljoen als gevolg van genoemd arrest voorkomen.

Het nieuwe artikel 5.3, derde lid, onderdeel a, van de Wet IB 2001 regelt dat naast verplichtingen die voortvloeien uit periodieke giften ook verplichtingen die leiden tot uitgaven die ingevolge hoofdstuk 6 van de Wet IB 2001 geheel of voor een deel worden aangemerkt als een persoonsgebonden aftrekpost voor uitgaven voor onderhoudsverplichtingen, niet als schuld in box 3 in aanmerking komen. De tekst van het arrest van de Hoge Raad is niet beperkt tot de aftrekbare giften en kan bijgevolg mogelijk ook gelden voor overige persoonsgebonden aftrekposten. Daarbij kan vooral gedacht worden aan verplichtingen die voortvloeien uit alimentatieverplichtingen. Ook in die situatie acht het kabinet het in aanmerking nemen van de bijbehorende verplichtingen in box 3 niet gewenst. Zoals bij de beantwoording van de kamervragen van de leden Omtzigt, De Nerée tot Babberich en Cramer<sup>1</sup> is aangegeven, staat niet vast dat het arrest ook van directe invloed is op alimentatieverplichtingen. Desondanks worden – ter verduidelijking – ook deze verplichtingen uitgesloten als verplichting in box 3. De wijziging werkt terug tot en met 30 december 2009. Daarmee geldt de wijziging, die een reparatie betreft van een op basis van het genoemde arrest ongewenste uitkomst voor de heffing van inkomstenbelasting in box 3, reeds vóór de peildatum in box 3 van 31 december 2009. De gevolgen van het arrest worden daarmee zoveel mogelijk beperkt.

*Artikel I, onderdeel P (artikel 5.3 van de Wet inkomstenbelasting 2001)*

In artikel 5.3, tweede lid, laatste volzin, en derde lid, onderdeel a, van de Wet IB 2001 is de fiscale behandeling van belastingvorderingen en -schulden in box 3 opgenomen. Op basis van de huidige tekst zijn belastingvorderingen en -schulden uitgesloten als bezitting onderscheidenlijk verplichting in box 3. Voorgesteld wordt om wat betreft verde-

<sup>1</sup> Kamerstukken II 2008/09, aanhangsel van de Handelingen 080902416, blz. 5077.



ringen en schulden inzake de erfbelasting een uitzondering te maken en deze vorderingen en schulden voortaan wel op te nemen in de rendementsgrondslag van box 3. Daarbij worden naast een materieel of formeel te ontvangen of te betalen bedrag aan erfbelasting ook de eventueel daarmee samenhangende vorderingen of verplichtingen aan heffingsrente en invorderingsrente in aanmerking genomen. Naast vorderingen en schulden inzake de Nederlandse erfbelasting alsmede de daaraan gekoppelde heffingsrente en invorderingsrente, worden ook vorderingen en schulden inzake een buitenlandse erfbelasting en een daaraan gekoppelde renteregeling in aanmerking genomen.

Zoals in het algemeen deel van deze memorie is aangegeven, is voorts een uitzondering aan de orde die is opgenomen in artikel 5.3, zesde lid, van de Wet IB 2001. In het zesde lid is uitgesloten de verplichting die voortvloeit uit de Successiewet 1956 met betrekking tot de toepassing van artikel 7 van de Natuurschoonwet 1928 voor zover er geen sprake is van terstond invorderbare belasting als bedoeld in artikel 7, vijfde lid, van de Natuurschoonwet 1928.

De schulden inzake erfbelasting en de daarmee samenhangende schulden aan heffingsrente en invorderingsrente vallen onder dezelfde drempel als die welke geldt voor overige schulden in box 3. Slechts voor zover het totaal van de schulden inclusief de schulden inzake erfbelasting het drempelbedrag van € 2 900 (bedrag 2009, voor partners € 5 800) overschrijdt worden de schulden in aanmerking genomen in box 3.

In de wettekst en toelichting is reeds aangesloten bij de nieuwe term erfbelasting die op basis van het wetsvoorstel Wijziging van de Successiewet 1956 en enige andere belastingwetten (vereenvoudiging bedrijfsopvolgingsregeling en herziening tariefstructuur in de Successiewet 1956, alsmede introductie van een regeling voor afgezonderd particulier vermogen in de Wet IB 2001 en de Successiewet 1956)<sup>1</sup> in de plaats zal komen voor de huidige term recht van successie. Ook bij de overige wijzigingen is uitgegaan van de tekst van voornoemd wetsvoorstel. Naar verwachting zal dat wetsvoorstel op een eerdere datum tot wet worden verheven dan onderhavig wetsvoorstel.

#### *Artikel 1, onderdeel Q (artikel 5.10 van de Wet inkomstenbelasting 2001)*

In dit onderdeel wordt een bankspaarvariant als alternatief voor de overlijdensverzekeringsproducten toegevoegd aan de rechten die niet tot de bezittingen behoren in de zin van artikel 5.3 van de Wet IB 2001 (rendementsgrondslag).

Met de voorwaarden van de vrijstelling voor dit bankspaaralternatief is getracht zo goed als mogelijk aan te sluiten bij de wens een gelijk speelveld te creëren tussen banken en verzekeraars. De voorwaarden voor de vrijstelling van de bankspaarvariant komen voor een groot deel overeen met die voor de uitvaartverzekeringen welke onder de huidige vrijstelling van artikel 5.10, onderdeel a, van de Wet IB 2001 vallen.

Van een bankspaarproduct dat niet tot de bezittingen behoort is sprake indien het tegoed bij een kredietinstelling als bedoeld in artikel 3.116a, tweede lid, onderdeel e, van de Wet IB 2001, op een geblokkeerde rekening staat en aan de volgende voorwaarden is voldaan:

1°. het tegoed op die rekening deblokkeert uitsluitend bij overlijden van de aangewezen persoon (zijnde de rekeninghouder, zijn *partner*, of een bloed- of aanverwant);

2°. bij opening van de geblokkeerde rekening wordt vastgesteld bij overlijden van welke persoon de rekening deblokkeert; hierbij kan slechts één persoon worden aangewezen;

3°. het tegoed van de in deze zin aan het overlijden van de desbetreffende persoon gekoppelde rekeningen bedraagt in totaal niet meer dan € 6 703. De behaalde rendementen mogen worden bijgeboekt op de geblokkeerde rekening, maar dat is niet verplicht. Als ervoor wordt gekozen om de met

<sup>1</sup> Kamerstukken II 2008/09, 31 930.

het tegoed behaalde rendementen niet bij te boeken op de geblokkeerde rekening, wordt voorkomen dat de rekening als gevolg van de rente-opbouw buiten de vrijstelling valt. Daar staat tegenover dat het rendement ook bij lage tegoeden onderdeel is van de rendementsgrondslag ingeval ervoor wordt gekozen om de rente niet bij te boeken.

Het is niet bedoeld het vrijgestelde bedrag te verhogen, maar slechts een alternatief te bieden voor de huidige tevens vrijgestelde uitvaartverzekeringen. Daarom is in het tweede lid opgenomen dat de bovengrens van € 6 703 van toepassing is op de som van de waarde van aan het overlijden van een persoon gekoppelde rechten, bedoeld in het eerste lid, onderdeel a (uitvaartverzekeringen), en het tegoed van de aan het overlijden van die persoon gekoppelde rekeningen, bedoeld in het eerste lid, onderdeel b (bankspaarvariant).

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

Deze wijziging houdt verband met koopkrachtpakket voor het jaar 2010. Deze verlaging van de algemene heffingskorting met € 10 komt in aanvulling op de ingevolge het Belastingplan 2008, zoals dat is komen te luiden na de in het Belastingplan 2009 opgenomen wijziging, eveneens per 1 januari 2010 toe te passen verlaging met € 10 van de algemene heffingskorting.

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

De wijziging in artikel 8.11 van de Wet IB 2001 betreft de verlaging van het maximum van de arbeidskorting met € 75. Deze verlaging wordt toegepast nadat de zogenoemde automatische inflatiecorrectie per 1 januari 2010 is toegepast.

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

De wijzigingen van artikel 8.14a van de Wet IB 2001 betreffen de aanpassing van de inkomensafhankelijke combinatiekorting. Deze wijzigingen maken onderdeel uit van het koopkrachtpakket voor het jaar 2010 en worden toegepast nadat de zogenoemde automatische inflatiecorrectie per 1 januari 2010 is toegepast.

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

De wijziging van artikel 8.15 van de Wet IB 2001 betreft de aanpassing van de alleenstaande ouderkorting. Deze wijziging maakt onderdeel uit van het koopkrachtpakket voor het jaar 2010 en worden toegepast nadat de zogenoemde automatische inflatiecorrectie per 1 januari 2010 is toegepast.

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

De wijziging van artikel 8.17 van de Wet IB 2001 betreft de aanpassing van de ouderenkorting. Deze wijziging maakt onderdeel uit van het koopkrachtpakket voor het jaar 2010 en wordt toegepast nadat de zogenoemde automatische inflatiecorrectie per 1 januari 2010 is toegepast.

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

De in dit onderdeel opgenomen wijziging van artikel 9.2 van de Wet IB 2001 bewerkstelligt dat, ingeval dividendbelasting is ingehouden op een opbrengst die deel uitmaakt van een stamrechtspaarrekening of een stamrechtbeleggingsrecht, deze dividendbelasting niet in aanmerking kan worden genomen als voorheffing. In plaats daarvan kan de kredietinstel-

ling waarbij de stamrechtspaarrekening wordt aangehouden onderscheidenlijk de beheerder van de beleggingsinstelling waarbij het stamrechtbeleggingsrecht wordt aangehouden, deze dividendbelasting verrekenen. De kredietinstelling onderscheidenlijk de beheerder van de beleggingsinstelling is alsdan vanzelfsprekend wel ertoe gehouden een bedrag ter grootte van de ingehouden dividendbelasting op de stamrechtspaarrekening te storten, onderscheidenlijk dan wel ter zake van dat bedrag stamrechtbeleggingsrechten in de instelling toe te kennen.

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

De wijziging in artikel 10.7, derde en zesde lid, van de Wet IB 2001 betreft de verlaging van het inkomen waarbij de arbeidskorting het maximum bereikt. Dat inkomen wordt door deze wijziging met € 50 verlaagd. Deze verlaging wordt toegepast nadat de zogenoemde automatische inflatiecorrectie per 1 januari 2010 is toegepast.

## **Artikel II**

*Artikel II (artikel 3.111 van de Wet inkomstenbelasting 2001)*

Artikel II strekt ertoe om de wijziging van artikel 3.111, tweede lid, van de Wet IB 2001 zoals is opgenomen in artikel I, onderdeel N, van dit wetsvoorstel met ingang van 1 januari 2012 te doen vervallen. Zoals in het algemeen deel van deze memorie is aangegeven heeft voornoemde maatregel een tijdelijk karakter voor de duur van twee jaar.

## **Artikel III**

*Artikel III, onderdeel A (artikel 11a van de Wet op de loonbelasting 1964)*

In artikel 11a, eerste lid, van de Wet LB 1964 worden de bedragen die ter vervanging van gederfd of te derven loon ten behoeve van een werknemer door een inhoudingsplichtige zijn overgemaakt naar een stamrechtspaarrekening of door hem zijn overgemaakt naar een beheerder van een beleggingsinstelling ter verkrijging van een of meer geblokkeerde rechten van deelneming in die instelling (stamrechtbeleggingsrecht), gelijkgesteld met bedragen die ten behoeve van een werknemer door een inhoudingsplichtige zijn overgemaakt ter verkrijging van een aanspraak op een periodieke uitkering ter vervanging van gederfd of te derven loon, als bedoeld in artikel 11, eerste lid, onderdeel g, van de Wet LB 1964. Een stamrechtspaarrekening is een rekening die wordt aangehouden bij een onderneming of instelling als omschreven in het tweede lid, waarvan het tegoed uitsluitend kan worden aangewend ter verkrijging van periodieke uitkeringen als bedoeld in artikel 11, eerste lid, onderdeel g, van de Wet LB 1964, dan wel met inachtneming van de in het derde en vierde lid opgenomen voorwaarden, kan worden uitgekeerd in termijnen. Een stamrechtbeleggingsrecht is een recht van deelneming dat wordt aangehouden bij een in Nederland gevestigde beheerder van een beleggingsinstelling aan wie een vergunning is verleend ingevolge de Wet toezicht beleggingsinstellingen, waarvan de waarde uitsluitend kan worden aangewend ter verkrijging van periodieke uitkeringen als bedoeld in artikel 11, eerste lid, onderdeel g, dan wel met inachtneming van de in het derde en vierde lid opgenomen voorwaarden kan worden uitgekeerd in termijnen. In de laatste volzin van het eerste lid wordt bepaald dat artikel 11, eerste lid, onderdeel g, onder 20, van de Wet LB 1964 niet van toepassing is met betrekking tot de in artikel 11a van die wet bedoelde, overgemaakte bedragen. Deze volzin houdt hiermee verband dat met de invoering van een bancaire variant voor loonstamrechten juist een afzonderlijke, met de bancaire lijfrenten overeenkomende categorie aanbieders wordt geïntro-

duceerd. Deze groep aanbieders wordt in artikel 11a, tweede lid, van de Wet LB 1964 omschreven.

De met de naar de bankinstelling, onderscheidenlijk beheerder overgemaakte bedragen behaalde rendementen moeten op grond van het eerste lid uiteraard worden bijgeboekt op de stamrechtspaarrekening, onderscheidenlijk worden aangewend ter verkrijging van stamrechtbeleggingsrechten. De rendementen kunnen derhalve slechts worden gebuikt voor het verkrijgen van een aanspraak op een periodieke uitkering als bedoeld in artikel 11, eerste lid, onderdeel g, of moeten worden aangewend overeenkomstig het bepaalde in het derde en vierde lid.

De in het derde en vierde lid opgenomen voorwaarden voor de uitkering in termijnen, zullen nader worden vormgegeven bij ministeriële regeling. Bij deze vormgeving zal uitgangspunt zijn dat de uitkeringen zoveel mogelijk overeenkomen met de uitkeringen die voortvloeien uit een loonstamrecht als bedoeld in artikel 11, eerste lid, onderdeel g, van de Wet LB 1964. Vanzelfsprekend is volledige aansluiting niet mogelijk omdat de stamrechtspaarrekening en het stamrechtbeleggingsrecht, anders dan de huidige loonstamrechten, geen verzekeringsproduct zijn.

Het tegoed op de stamrechtspaarrekening en de waarde van de stamrechtbeleggingsrechten kan worden aangewend ter verkrijging van een periodieke uitkering als bedoeld in artikel 11, eerste lid, onderdeel g, van de Wet LB 1964. Ingeval het tegoed van de rekening, onderscheidenlijk de waarde van het recht, niet wordt aangewend ter verkrijging van periodieke uitkeringen in vorenbedoelde zin, dan dient uitkering plaats te vinden met inachtneming van het bepaalde in artikel 11a, derde lid, van de Wet LB 1964.

Het derde lid bevat een meer specifieke invulling van de bancaire variant voor loonstamrechten, te weten voor de situatie dat de werknemer of gewezen werknemer op het moment dat de uitkeringen aanvangen nog in leven is (derde lid, onderdeel a) alsmede voor het geval dat de werknemer of gewezen werknemer overlijdt voordat uitkeringen uit het loonstamrecht hebben plaatsgevonden (derde lid, onderdeel b).

Wat de eerste groep (derde lid, onderdeel a) betreft, wordt voorgescreven dat de aan de werknemer of gewezen werknemer toekomende uitkeringen niet later mogen ingaan dan in het jaar waarin hij de leeftijd van 65 heeft bereikt. Voorts bevat het derde lid een delegatiebepaling. In de op basis van deze delegatiebepaling vast te stellen ministeriële regeling zal worden bepaald dat de periode tussen de eerste en de laatste uitkering ten minste een vastgesteld aantal jaren bedraagt. Bij het bij ministeriële regeling vast te stellen aantal jaren zal uitgangspunt zijn dat ten minste moet worden voldaan aan het geldende onzekerheidsvereiste. Het aantal jaren zal, met inachtneming van actuariael geldende normen, mitsdien afhankelijk worden gesteld van de leeftijd (in leeftijdscohorten) van de (gewezen) werknemer.

Wat de tweede groep (derde lid, onderdeel b) betreft wordt voorgescreven dat bij overlijden van de (gewezen) werknemer, terwijl nog geen uitkeringen zijn gaan lopen, de uitkeringen direct zullen ingaan en worden uitgekeerd aan één of meer van de in artikel 11, eerste lid, onderdeel g, onder 10, van de Wet LB 1964, genoemde nabestaanden. Voorts geldt ook hier dat de periode tussen de eerste en de laatste uitkering ten minste het bij ministeriële regeling vastgestelde aantal jaren moet bedragen. Indien de uitkeringen toekomen aan de kinderen of pleegkinderen van de (gewezen) werknemer, die ten tijde van het ontvangen van de eerste uitkering jonger zijn dan 30 jaar, geldt overigens dat het aantal jaren nimmer meer kan bedragen dan het aantal jaren dat de gerechtigde jonger is dan 30 jaar. Aldus wordt bewerkstelligd dat in deze gevallen steeds kan worden voldaan aan het voornoemde onzekerheidsvereiste.

Indien op grond van het derde lid de termijnen zijn ingegaan en de gerechtigde overlijdt vóór ontvangst van de laatste uitkering, dan regelt het vierde lid dat het recht op de resterende uitkeringen over gaat op de

nabestaanden, bedoeld in artikel 11, eerste lid, onderdeel g, onder 1<sup>o</sup>, van de Wet LB 1964. De resterende uitkeringen gaan verder op de wijze die voor de werknemer was vastgesteld. Indien er geen nabestaande zijn in de zin van artikel 11, eerste lid, onderdeel g, onder 1<sup>o</sup>, dan regelt het vierde lid voorts dat het recht op de nog niet uitgekeerde termijnen in dat geval overgaat op de andere erfgenamen.

Volledigheidshalve wordt opgemerkt dat de uitkeringen van een stamrechtspaarrekening of stamrechtbeleggingsrecht kwalificeren als loon uit een vroegere dienstbetrekking en dat de aanbieder van deze producten inhoudingsplichtige is voor de loonbelasting over deze uitkeringen.

*Artikel III, onderdeel B (artikel 13bis van de Wet op de loonbelasting 1964)*

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

*Artikel III, onderdeel C (artikel 19b van de Wet op de loonbelasting 1964)*

Artikel 19b van de Wet LB 1964 bevat regels die betrekking hebben op de onregelmatige afwikkeling van pensioenregelingen. De werking van artikel 19b is op grond van het achtste lid daarvan van overeenkomstige toepassing op loonstamrechten. Met de voorgestelde wijziging wordt bewerkstelligd dat artikel 19b eveneens van toepassing is op de loonstamrechten die worden geregeerd door het bepaalde in artikel 11a van de Wet LB 1964.

*Artikel III, onderdelen D en E (artikelen 20a en 20b van de Wet op de loonbelasting 1964)*

Deze wijziging sluit aan op de wijziging van de tabel opgenomen in de artikelen 2.10 en 2.10a van de Wet IB 2001 en houdt verband met het koopkrachtpakket voor het jaar 2010.

*Artikel III, onderdeel E (artikel 20b van de Wet op de loonbelasting 1964)*

Deze wijziging sluit aan op de wijziging van de tabel opgenomen in de artikelen 2.10 en 2.10a van de Wet IB 2001 en houdt verband met het koopkrachtpakket voor het jaar 2010.

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

Deze wijziging houdt verband met koopkrachtpakket voor het jaar 2010. Deze verlaging van de algemene heffingskorting met € 10 komt in aanvulling op de ingevolge het Belastingplan 2008, zoals dat is komen te luiden na de in het Belastingplan 2009 opgenomen wijziging, eveneens per 1 januari 2010 toe te passen verlaging met € 10 van de algemene heffingskorting.

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

De wijzigingen in artikel 22a, tweede en derde lid, van de Wet LB 1964 betreffen de verlaging van het maximum van de arbeidskorting met € 75. Deze verlaging wordt toegepast nadat de zogenoemde automatische inflatiecorrectie per 1 januari 2010 is toegepast. Het nieuwe zesde lid houdt verband met het volgende. Bij loondoorbetaling tijdens verlof, ook tijdens levensloopverlof, is sprake van loon uit tegenwoordige arbeid. De doorwerkbonus – bedoeld als stimulans voor 61-plussers om langer deel te nemen aan het arbeidsproces – is en blijft uit doelmatigheidsoverwegingen gekoppeld aan inkomsten uit tegen-

woordige arbeid en de daarmee samenhangende arbeidsgerelateerde heffingskortingen. Het is evenwel niet wenselijk dat werknemers die gebruik maken van levensloopverlof voorafgaand aan pensioen ook een doorwerkbonus ontvangen.

De voorgestelde maatregel richt zich op de groep die recht heeft op een doorwerkbonus en merkt loon uit de levensloopvoorziening voor deze groep aan als loon uit vroegere dienstbetrekking. Daarmee worden de nadelige effecten van de maatregel – die aan iedere oplossing ter voorkoming van samenloop tussen de doorwerkbonus en het loon uit de levensloopvoorziening kleven – zo veel mogelijk beperkt, maar niet geheel weggenomen. De gevolgen zijn als volgt te beschrijven.

De groep werknemers die aan het begin van het kalenderjaar nog niet de leeftijd van 61 jaar heeft bereikt, behoudt ook bij opname van levensloopverlof het recht op arbeidsgerelateerde heffingskortingen over het opgenomen tegoed. Voor hen verandert er niets.

De situatie voor de groep 61-plussers die levensloopverlof opneemt verandert wel.

Naast het recht op de doorwerkbonus vervalt voor deze groep ook het recht op de andere arbeidsgerelateerde heffingskortingen, zoals de arbeidskorting, de inkomensafhankelijke combinatiekorting en de aanvullende alleenstaande-ouderkorting. Hun situatie wordt wat die heffingskortingen betreft vergelijkbaar met iemand die een VUT-uitkering geniet. De maatregel geldt ook voor de groep 61-plussers die levensloopverlof opneemt voor een ander doel dan prepensioen. De keuze voor deze vormgeving vloeit voort uit doelmatigheidsoverwegingen. Een werkgever moet niet in de positie gebracht worden waarbij hij, gelet op de persoonlijke omstandigheden van de werknemer, moet beoordelen of er daadwerkelijk sprake is van een ander doel dan prepensioen. Daarbij is de controleerbaarheid gering. Eveneens om doelmatigheidsredenen worden geen wijzigingen voorgesteld met betrekking tot andere vormen van samenloop van doorwerkbonus en doorbetaald loon tijdens verlof.

Werknemers van 61 jaar of ouder die naast hun levensloopverlof in deeltijd blijven werken, houden voor wat betreft het daaruit voortvloeiende loon wel recht op arbeidsgerelateerde heffingskortingen (met inbegrip van de doorwerkbonus). Hetzelfde geldt voor mensen die een korte periode levensloopverlof opnemen en de rest van het jaar blijven werken. Voor het loon dat zij ontvangen over de periode van het jaar dat zij wel werken, hebben zij recht op arbeidsgerelateerde heffingskortingen. Zo blijft de fiscale stimulans om door te werken bestaan.

Wel vraagt de situatie van een 61-plusser die naast zijn levensloopverlof blijft werken bij werkgevers extra administratieve aandacht. De werknemer ontvangt van zijn werkgever twee geldstromen, een voor zijn arbeidsinkomen (loon uit tegenwoordige dienstbetrekking), en een voor zijn loon uit de levensloopvoorziening (loon uit vroegere dienstbetrekking), met bijbehorende loonstrookjes. Bij elkaar genomen kan dat door de progressie in het schijventarief leiden tot een – in het algemeen beperkte – bijbetaling in de inkomstenbelasting.

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

De wijziging van artikel 22b van de Wet LB 1964 betreft de aanpassing van de ouderenkorting. Deze wijziging maakt onderdeel uit van het koopkrachtpakket voor het jaar 2010 en wordt toegepast nadat de zogenoemde automatische inflatiecorrectie per 1 januari 2010 is toegepast.

#### *Artikel III, onderdeel I (artikel 32bb van de Wet op de loonbelasting 1964)*

Deze wijzigingen van artikel 32bb van de Wet LB 1964 bewerkstelligen dat bij de bepaling of al dan niet sprake is van een excessieve vertrekvergoeding als bedoeld in artikel 32bb, naast loonstamrechten in de zin

van artikel 11, eerste lid, onderdeel g, van de Wet LB 1964 tevens rekening moet worden gehouden met de loonstamrechten, bedoeld in artikel 11a van de Wet LB 1964.

#### **Artikel IV**

##### *Artikel IV (artikel 35o van de Wet op de loonbelasting 1964)*

Met deze wijziging wordt, via een aanpassing van het tarief (0%), een uitzondering gecreëerd op de belastingheffing bij loon uit een dienstbetrekking, voor bepaalde, «kleine» dienstbetrekkingen voor jongeren. Het voorgestelde artikel 35o is opgenomen in een afzonderlijk hoofdstuk van de Wet LB 1964 dat betrekking heeft op de belastingheffing voor jonge werknemers met een kleine baan. Dit is zo vormgegeven om tot uitdrukking te brengen dat het hier een regeling betreft die ziet op een specifieke doelgroep namelijk jongeren met een kleine baan. Ook voor andere specifieke doelgroepen, zoals artiesten, beroepssporters en buitenlandse gezelschappen, is een apart hoofdstuk opgenomen.

De bepalingen voor kleine banen zijn van toepassing op werknemers die jonger zijn dan 23 jaar en een loon hebben dat onder een bepaalde grens blijft. In dat geval is het tarief van loonbelasting en premie voor de volksverzekeringen 0% in plaats van het gebruikelijke tarief van de tarief tabel (artikel 20a van de Wet LB 1964).

Voor toepassing van het 0%-tarief mag de werknemer de leeftijd van 23 jaar niet hebben bereikt. Hierdoor worden uitsluitend jongeren buiten de loonheffing gehouden. Bovendien mag het loon niet hoger zijn dan een voor die werknemer geldende grens per leeftijdscategorie. Op deze wijze richt deze maatregel zich uitsluitend op de kleinere dienstbetrekkingen van jongeren. De per leeftijdscategorie geldende grens is opgenomen in een tabel (de kleinebanentabel). Indien het loon van de werknemer onder de in die tabel genoemde grenzen blijft, is het 0%-tarief van toepassing. Dit tarief komt in de plaats van het gebruikelijke tabeltarief en van het tarief van de tabel voor bijzondere beloningen. Het zogenoemde anoniementarief van artikel 26b blijft in voorkomende gevallen wel van toepassing.

Over de inkomsten die uit de kleine baan van een jonge werknemer voortvloeien, is dus geen loonbelasting verschuldigd. De werknemer moet deze inkomsten, indien hij aangifte inkomstenbelasting doet, aangeven als loon uit een dienstbetrekking. De werkgever heeft de verplichting het loon dat de werknemer heeft genoten via een vereenvoudigde loonaangifte op te geven aan de Belastingdienst. Deze loonaangifte bevat in ieder geval de naam, het adres, de woonplaats, het burgerservicenummer en het loon van de werknemer (zie hierover verder het algemeen deel van deze memorie).

Het 0%-tarief geldt alleen voor loon genoten als gevolg van het verrichten van arbeid in de maand waarop het loon betrekking heeft. Hiermee wordt bereikt dat het 0%-tarief niet geldt voor uitkeringen (zoals pensioen en WW) die worden verstrekt in verband met eerder verrichte arbeid. De inhoudingsplichtigen voor de uitkeringen zoals de uitkeringsinstantie het UWV en de pensioenfondsen dienen over de uitkeringen gewoon loonbelasting in te houden. Voorts wordt hiermee voorkomen, dat er geen verzekering voor de werknemersverzekeringen ontstaat voor de ontvangers van die uitkering. Dit is met name van belang voor de ZW-uitkering voor ontvangers van een WW-uitkering.

In het tweede lid van artikel 35o is een bepaling opgenomen die ervoor zorgt dat incidentele loonbestanddelen er niet toe leiden dat het loon van een werknemer als gevolg van dat extra loon (bijvoorbeeld vakantiegeld) in een periode boven de grens uitgaat en er voor die periode alsnog loonheffing en premies werknemersverzekeringen zouden moeten worden ingehouden. Dit zou de administratieve lastenverlichting die met dit voor-

stel wordt bereikt substantieel verminderen. Daartoe is in genoemd tweede lid opgenomen dat tantièmes, gratificaties en andere beloningen die in de regel slechts eenmaal of eenmaal per jaar worden toegekend, bij het bepalen of het loon over de grens van de kleine banentabel gaat niet worden meegenomen. Per saldo komt het er op neer dat alleen het vaste loon (dus zonder bijvoorbeeld vakantiegeld en een dertiende maand) meetelt voor de vraag of de grens wordt gepasseerd. Als de grens met het vaste loon niet wordt gepasseerd en het nultarief dus van toepassing is, geldt dat nultarief voor het totale loon (dus inclusief het incidentele loon). Gelet op de systematiek van de Wet LB 1964 vindt de beoordeling of aan de genoemde voorwaarden is voldaan, plaats op het tijdstip waarop het loon wordt genoten (zie voor dit tijdstip artikel 13a van de Wet LB 1964). Als leeftijd van degene die de werkzaamheden heeft verricht, geldt dus de leeftijd op het genietingsmoment.

Zoals hiervoor is aangegeven moet worden beoordeeld of het in het loontijdvak genoten loon niet hoger is dan het maandbedrag dat ingevolge de in het eerste lid opgenomen kleinebanentabel voor de desbetreffende werknemer geldt. Dit bedrag geldt bij een loontijdvak van een maand. Indien een ander loontijdvak wordt gehanteerd, moet dit maandbedrag worden herleid. De herleidingregels zijn in het derde lid van het voorgestelde artikel 35o opgenomen.

In het vierde lid van het nieuwe artikel 35o is een bepaling opgenomen die ervoor zorgt dat een inhoudingsplichtige ook geen eindheffing verschuldigd kan worden ten aanzien van bestanddelen van het loon waarop ingevolge het eerste lid van dit artikel het 0%-tarief van toepassing is.

In het vijfde lid is geregeld dat de bedragen van de kleinebanentabel bij het begin van het kalenderjaar worden vervangen. De bedragen worden bijgesteld door op de onafgeronde bedragen van het voorgaande jaar de tabelcorrectiefactor toe te passen en de uitkomst af te ronden. Daarbij zal worden gewerkt met een afronding op een veelvoud van € 25.

## **Artikel V**

### *Artikel V, onderdeel A (artikel 5 van de Wet vermindering afdracht loonbelasting en premie voor de volksverzekeringen)*

In artikel 5 van de Wet vermindering afdracht loonbelasting en premie voor de volksverzekeringen (WVA) is bepaald welke bedragen als afdrachtvermindering in aanmerking kunnen worden genomen voor de diverse onderdelen van de afdrachtvermindering onderwijs. In het nieuwe vierde lid is het bedrag opgenomen voor het nieuwe onderdeel binnen de afdrachtvermindering onderwijs, de afdrachtvermindering verhoging opleidingsniveau. De afdrachtvermindering bedraagt € 500 per werknemer. De afdrachtvermindering kan dus niet vaker dan eenmaal per werknemer worden toegepast. Overstappen van de ene opleiding naar de andere leidt dus niet tot het meerdere malen per werknemer kunnen toepassen van de afdrachtvermindering.

Het bedrag van de afdrachtvermindering kan in één keer in zijn geheel in aanmerking worden genomen in het loontijdvak waarin de werknemer aanvangt met de opleiding of in het daaropvolgende loontijdvak. Dit laatste moet voorkomen dat de inhoudingsplichtige de afdrachtvermindering niet in het beoogde loontijdvak in zijn aangifte voor de loonheffingen kan verwerken. In een aantal gevallen leveren ondernemers reeds halverwege een kalendermaand de financiële gegevens aan die noodzakelijk zijn voor het doen van aangifte voor de loonheffingen bij hun boekhouder/salarisadministrateur. Ook kan het voorkomen dat de aangifte loonheffingen reeds wordt ingediend voordat de opleiding een aanvang neemt. Indien niet tijdig is voorzien dat de opleiding in het desbetreffende loontijdvak zal aanvangen, kan de afdrachtvermindering niet meer in dat loontijdvak worden meegenomen. De afdrachtvermindering kan dan in het



daaropvolgende loontijdvak in de aangifte worden verwerkt. Als de opleiding in december 2010 een aanvang neemt, kan de afdrachtvermindering dus ook nog in het eerste loontijdvak van 2011 in aanmerking worden genomen ook al bestaat de afdrachtvermindering als zodanig dan niet meer.

*Artikel V, onderdeel B (artikel 14 van de Wet vermindering afdracht loonbelasting en premie voor de volksverzekeringen)*

Met de wijziging van artikel 14, eerste lid, van de WVA wordt binnen de afdrachtvermindering onderwijs een nieuw onderdeel, de afdrachtvermindering verhoging opleidingsniveau, ingevoerd. De afdrachtvermindering is van toepassing wanneer aan de volgende voorwaarden wordt voldaan.

De werknemer van de inhoudingsplichtige vangt aan met een opleiding die relevant is voor zijn huidige functie of toekomstige functie bij de inhoudingsplichtige. De afdrachtvermindering is dus alleen van toepassing op werknemers die in 2010 met een dergelijke opleiding beginnen. Voor reeds studerende werknemers is de afdrachtvermindering niet van toepassing. Bovendien moet de opleiding relevant zijn voor de huidige of toekomstige functie. Er dient dus een duidelijke relatie te bestaan met de arbeid die de werknemer bij de inhoudingsplichtige verricht of gaat verrichten. Opleidingen die bijvoorbeeld slechts uit interesse van de werknemer worden gevolgd vallen niet binnen de afdrachtvermindering. De opleiding moet verder gericht zijn op het op een hoger opleidingsniveau brengen van de werknemer dan waar hij bij aanvang van de opleiding over beschikt. Een hoger opleidingsniveau vergroot de kansen van de werknemer op de arbeidsmarkt en maakt de werknemer voor de inhoudingsplichtige breder inzetbaar binnen de onderneming. Korte bijspijker-cursussen en dergelijke vallen dus niet onder de afdrachtvermindering, het moet gaan om een opleiding van enige omvang met een substantiële inhoud. Daarbij is het niet noodzakelijk dat de gehele opleiding wordt gevolgd, het volgen van een deel van de opleiding waarmee bijvoorbeeld een deelcertificaat wordt behaald is ook voldoende. De nadere voorwaarden die aan de opleiding worden gesteld zullen worden uitgewerkt in een ministeriële regeling. De delegatiebevoegdheid hiervoor is opgenomen in het nieuwe negende lid. In de ministeriële regeling zal worden opgenomen dat het gaat om opleidingen die voorkomen in het zogenoemde Crebo-register en het Croho-register. Zowel instellingen in het bekostigde onderwijs als overige commerciële instellingen kunnen deze opleidingen aanbieden. Daarnaast zullen er onder andere eisen worden gesteld aan de duur of omvang van de opleiding, zoals het behalen van een bepaald deelcertificaat of een bepaald aantal EC's (studiepunten). Voorts zullen eisen worden gesteld omtrent de vastlegging in de loonadministratie van het huidige opleidingsniveau van de werknemer en de relevantie van de opleiding voor de huidige of toekomstige functie van de werknemer bij de inhoudingsplichtige. Daarbij zal tevens een overeenkomst moeten worden opgesteld tussen de werknemer, de inhoudingsplichtige en het opleidingsinstituut waarin onder andere de opleiding, de omvang daarvan en het opleidingsniveau worden vastgelegd. Voorts moet de inhoudingsplichtige om in aanmerking te komen voor de afdrachtvermindering ten minste 50% van de kosten van de opleiding voor zijn rekening nemen. Ten minste 50% van de kosten is voldoende aangezien het niet ongebruikelijk is dat bij het volgen van een volwaardige opleiding de werknemer ook een deel van de kosten voor zijn rekening neemt. Tot slot is er geen samenloop mogelijk met de overige onderdelen van de afdrachtvermindering onderwijs. Samenloop met de onderdelen a tot en met g van artikel 14, eerste lid, van de WVA is expliciet uitgesloten in het nieuwe onderdeel i. Wanneer met betrekking tot de desbetreffende opleiding reeds een van deze afdrachtverminderingen van

toepassing is, bestaat geen recht op de afdrachtvermindering voor verhoging opleidingsniveau. Als het verschillende opleidingen betreft die ieder aan de voorwaarden van een verschillende afdrachtvermindering voldoen, is er geen sprake van samenloop en kunnen de afdrachtverminderingen uiteraard wel naast elkaar worden toegepast. Voor artikel 14, eerste lid, onderdeel h, van de WVA is uitsluiten van samenloop niet nodig. Een EVC-procedure is geen opleiding en kan per definitie niet voldoen aan de voorwaarden van het nieuwe onderdeel i, waardoor samenloop niet aan de orde is. Ook hier geldt dat vanwege het verschillende karakter de afdrachtvermindering voor EVC en de afdrachtvermindering voor verhoging opleidingsniveau wel naast elkaar kunnen worden toegepast. Die situatie, zowel het volgen van een EVC-procedure als het volgen van een opleiding tot verhoging van het opleidingsniveau, zal zich naar verwachting geregeld voordoen. Een EVC-procedure kan immers leiden tot vaststelling van het huidige opleidingsniveau van de werknemer en het is niet ongebruikelijk dat aansluitend op het volgen van een EVC-procedure een opleidingstraject wordt gestart.

Met de wijzigingen van artikel 14, vijfde lid, onderdeel b, van de WVA worden twee uitbreidingen opgenomen binnen de afdrachtvermindering onderwijs voor startkwalificatie. Allereerst wordt niet langer de eis gesteld dat de werknemer vóór indiensttreding een werkloze is, maar is het voldoende dat de werknemer vóór aanvang van de scholing die opleidt tot startkwalificatieniveau een werkloze is. Hiermee wordt het mogelijk voor een opvolgend leerbedrijf om voor de afdrachtvermindering in aanmerking te komen. Voor het eerste leerbedrijf is hiermee geen inhoudelijke wijziging beoogd. De eis dat de deelnemer werkloos is bij aanvang van de dienstbetrekking is voor het eerste leerbedrijf in beginsel immers gelijk aan het moment van aanvang van de scholing. Wanneer in de praktijk echter een klein verschil ontstaat tussen het moment van indiensttreding en het moment van aanvang van de scholing (men start bijvoorbeeld in de loop van augustus bij het leerbedrijf, terwijl de opleiding in september een aanvang neemt) is dit geen belemmering voor de toepassing van de afdrachtvermindering.

Daarnaast kan in plaats van de eis dat de werknemer vóór indiensttreding (en na de wijziging vóór aanvang van de hiervoor genoemde scholing) een werkloze is, de eis gelden dat de werknemer een voormalig werkloze is, mits die werknemer aansluitend op de werkloosheid aan een re-integratietraject van een gemeente in het kader van de Wet werk en bijstand of van het Uitvoeringsinstituut werknemersverzekeringen in het kader van de Werkloosheidswet heeft deelgenomen. Hiermee wordt het mogelijk voor de werkgever van een voormalige werkloze die heeft deelgenomen aan een re-integratietraject en aansluitend bij de werkgever wordt opgeleid tot startkwalificatieniveau voor de afdrachtvermindering in aanmerking te komen.

*Artikelen V, onderdeel C, VI, onderdeel C, en XXXVI (artikel 23 van de Wet vermindering afdracht loonbelasting en premie voor de volksverzekeringen en artikel XIII van de Wet Fiscaal stimuleringspakket en overige fiscale maatregelen)*

De aanpassing van artikel 23, derde lid, van de WVA ziet op het tijdelijk in 2010 verlengen van de eerste schijf van de S&O-afdrachtvermindering. De loongrens is eerder al verhoogd voor de jaren 2009 en 2010 van € 110 000 naar € 150 000. Voor het jaar 2010 vindt nu een verdere verhoging plaats van € 150 000 naar € 220 000. Hierdoor kan een S&O-inhoudingsplichtige over een groter deel van het S&O-loon het (verhoogde) percentage van de eerste schijf toepassen. In artikel VI, onderdeel C, worden de grenzen zoals deze in artikel V, onderdeel C, zijn opgenomen weer aangepast op het niveau van 2008. Dit betekent dat de loongrens per 1 januari 2011 wordt gewijzigd van € 220 000 naar € 110 000. Als gevolg hiervan vervalt

artikel XIII, eerste lid, van de Wet van 1 juli 2009, houdende Fiscaal stimuleringspakket en overige fiscale maatregelen (zie artikel XXXVI).

#### **Artikel VI**

*Artikel VI, onderdelen A en B (artikelen 5 en 14 van de Wet vermindering afdracht loonbelasting en premie voor de volksverzekeringen)*

Artikel VI strekt ertoe om de in artikel V van dit wetsvoorstel opgenomen wijzigingen van de artikelen 5 en 14, eerste lid, onderdeel i, en het negende lid, van de WVA met ingang van 1 januari 2011 te doen vervallen.

*Artikel VI, onderdeel B (artikel 14 van de Wet vermindering afdracht loonbelasting en premie voor de volksverzekeringen)*

De wijziging van artikel 14 van de WVA is toegelicht bij de in artikel VI, onderdeel A, opgenomen wijziging van artikel 5 van de WVA.

*Artikel VI, onderdeel C (artikel 23 van de Wet vermindering afdracht loonbelasting en premie voor de volksverzekeringen)*

De wijziging van artikel 23 van de WVA is toegelicht bij de in artikel V, onderdeel C, opgenomen wijziging van artikel 23 van de WVA per 1 januari 2010.

#### **Artikel VII**

*Artikel VII, onderdeel A (artikel 8 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)*

Voor een toelichting op de wijziging van artikel 8 van de Wet Vpb 1969 wordt verwezen naar de toelichting op de wijziging van artikel 3.13 van de Wet IB 2001, zoals opgenomen in artikel I, onderdeel D.

*Artikel VII, onderdeel B (opschrift afdeling 2.3 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)*

Artikel VII, onderdeel A, bewerkstelligt dat de octrooibox in de vennootschapsbelasting voortaan als innovatiebox wordt aangeduid.

*Artikel VII, onderdeel C (artikel 12b van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)*

Met de wijzigingen van het eerste lid van artikel 12b van de Wet Vpb 1969 wordt het effectieve tarief verlaagd van 10% naar 5%. Daarnaast wordt met de wijziging van dit lid bewerkstelligd dat de plafonds uit de regeling worden geschrapt. Tot slot regelt het eerste lid dat het verlaagde tarief enkel op een positief saldo van toepassing is, waardoor exploitatieverliezen niet in de box vallen.

In verband met het afschaffen van het plafond van € 400 000 voor S&O-activa vervalt in het vijfde lid ook het daarmee samenhangende absolute maximum van € 100 000 aan voortbrengingskosten. Tevens bepaalt het vijfde lid dat de exploitatieverliezen die niet in de box vallen volgens het eerste lid tot de voortbrengingskosten moeten worden gerekend.

In het achtste lid (nieuw) wordt de mogelijkheid geschapen om bij algemene maatregel van bestuur nadere regels te stellen voor het toerekenen van voordelen uit hoofde van octrooi- en S&O-activa.

De overige aanpassingen zijn van technische aard.

*Artikel VII, onderdeel D (artikel 20 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)*

De wijziging van artikel 20 van de Wet Vpb 1969 heeft betrekking op de mogelijkheid om voor de jaren 2009 en 2010 drie jaar voorwaartse verliesverrekening in te ruilen voor twee jaar extra carry-back. Als de belastingplichtige hiervoor kiest in zijn aangifte Vpb, bijvoorbeeld voor het jaar 2009, kan hij het verlies van dat jaar respectievelijk verrekenen met de jaren 2006, 2007, 2008 en 2010 tot en met 2015. Met de jaren 2006 en 2007 kan per jaar niet meer dan tien miljoen euro van het verlies van 2009 worden verrekend. De maatregel leidt tot een beperkte toename van de administratieve lasten.

*Artikel VII, onderdeel E (artikel 20 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)*

De wijzigingen van artikel 20a van de Wet Vpb 1969 vloeien voort uit de wijziging van artikel 20 van die wet (artikel VII, onderdeel D).

*Artikel VII, onderdeel F (artikel 25 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)*

De in dit onderdeel opgenomen wijziging van artikel 25 van de Wet Vpb 1969 hangt samen met de voorgestelde wijziging van artikel 9.2 van de Wet IB 2001 (artikel I, onderdeel W). Op grond van laatstgenoemde wijziging kan de gerechtigde tot de stamrechtspaarrekening of het stamrechtbeleggingsrecht niet zelf de dividendbelasting verrekenen. In plaats daarvan kan de kredietinstelling waar de stamrechtspaarrekening wordt aangehouden onderscheidenlijk de beheerder van de beleggingsinstelling waarin het stamrechtbeleggingsrecht wordt gehouden, de dividendbelasting verrekenen. Tegelijkertijd is de kredietinstelling alsdan ertoe gehouden een bedrag ter grootte van de ingehouden dividendbelasting te storten op de stamrechtspaarrekening. De beheerder van de beleggingsinstelling is verplicht een bedrag ter grootte van de verrekende dividendbelasting aan te wenden ter verkrijging van een of meer beleggingsrechten in die instelling ten behoeve van de gerechtigde tot het loonstamrecht.

## **Artikel VIII**

*Artikel VIII (overgangsrecht bij artikel 12b van de wet op de vennootschapsbelasting 1969)*

In artikel VIII is overgangsrecht opgenomen met betrekking tot een deel van de voorgestelde wijzigingen van artikel 12b van de Wet Vpb 1969. Vanwege de absolute drempel van € 100 000 voor S&O-activa, ontstaan in de periode van 1 januari 2008 tot en met 31 december 2009, regelt deze overgangsbepaling dat met betrekking tot S&O-activa ontstaan in die periode, ook voor de jaren vanaf 1 januari 2010 de tot die datum geldende regeling van toepassing blijft. De drempel en het maximum zoals deze voor deze S&O-activa golden voor 1 januari 2010, blijven hierdoor in stand. Wel bepaalt het slot van deze overgangsbepaling – als uitzondering op de eerder gegeven hoofdregel dat voor deze bestaande S&O-activa ook vanaf 1 januari 2010 de oude regeling van toepassing blijft – dat de genoemde S&O-activa vanaf 1 januari 2010 worden belast tegen een effectief tarief van 5%. Hiermee wordt voorkomen dat zowel ondernemingen als de Belastingdienst moeten bijhouden en controleren of een S&O-activum onder het effectieve tarief van 5% dan wel onder het effectieve tarief van 10% valt.

## **Artikel IX**

*Artikel IX (artikel 20 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)*

De wijziging van artikel 20 van de Wet Vpb 1969 per 1 januari 2011 houdt verband met het tijdelijke karakter van de met terugwerkende kracht tot en met 1 januari 2009 ingevoerde wijziging van dit artikel.

## **Artikel X**

*Artikel X (artikel 4 van de Wet op de op de dividendbelasting 1965)*

Ingevolge dit onderdeel wordt een vrijstelling opgenomen in de Wet op de dividendbelasting 1965 op grond waarvan een beleggingsinstelling, waarin een natuurlijk persoon via een stamrechtbeleggingsrecht als bedoeld in artikel 11a van de Wet LB 1964 participeert, geen dividendbelasting behoeft in te houden op opbrengsten die worden aangewend voor uitbreiding van het stamrechtbeleggingsrecht in die instelling.

Ingeval de beleggingsinstelling van voornoemde vrijstelling geen gebruik maakt, kan de beheerder van de beleggingsinstelling de dividendbelasting verrekenen, net zo als een kredietinstelling, en ook onder de gehoudenheid een bedrag ter grootte van die dividendbelasting aan te wenden ter uitbreiding van het stamrechtbeleggingsrecht van degene die ingevolge de Wet IB 2001 de dividendbelasting niet kan verrekenen.

## **Artikel XI**

*Artikel XI, onderdeel A (artikel 32 van de Successiewet 1956)*

Voor zover de waarde van aanspraken op periodieke uitkeringen bij overlijden van de werknemer of gewezen werknemer niet toekomen aan nabestaanden in de zin van artikel 11, eerste lid, onderdeel g, onder 10, van de Wet LB 1964, is het recht niet van erfbelasting vrijgesteld, omdat daartoe – bezien vanuit de verzorgingsgedachte – geen reden aanwezig wordt geacht. Deze voor de verzekeringsvariant van het loonstamrecht geldende systematiek wordt door de voorgestelde wijziging ook toepasselijk bij de bancaire variant voor loonstamrechten.

*Artikel XI, onderdeel B (artikel 67 van de Successiewet 1956)*

De wijziging van artikel 67 van de Successiewet 1956 hangt samen met het in dit wetsvoorstel opgenomen voorstel om in voorkomende gevallen ook heffingsrente in rekening te brengen bij de erfbelasting. Met de wijziging van artikel 67 van de Successiewet 1956 wordt bewerkstelligd dat ook de in rekening gebrachte heffingsrente meeloopt met de in dat artikel opgenomen 120%-regeling. Als sprake is van een gedeeltelijke kwijtschelding, wordt ook een evenredig deel van de in rekening gebrachte heffingsrente kwijtgescholden. De kwijtschelding blijft ook na de introductie van heffingsrente ten hoogste 120% van de waarde van het voorwerp bedragen.

## **Artikel XII**

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

In artikel 9 van de Wet op de belasting van personenauto's en motorrijwielen 1992 (Wet BPM) is het tarief en de maatstaf van heffing bepaald. Het tarief van de belasting van personenauto's en motorrijwielen (BPM) is vanaf 2010 (ook) progressief afhankelijk van de absolute CO<sub>2</sub>-uitstoot

doordat deze drie tariefschijven kent naast een vrijstelling voor de zeer zuinige auto's. De grenzen van deze drie tariefschijven zijn verschillend voor een benzineauto en een dieselauto omdat een dieselauto naar zijn aard circa 20% minder CO<sub>2</sub> uitstoot. In het algemeen deel van deze memorie is ingegaan op de noodzaak van een technische correctie voor de behandeling van auto's met een affabriekaardgasinstallatie in de BPM. Aangezien ook de CO<sub>2</sub>-uitstoot van aardgasauto's circa 20% lager is dan van een vergelijkbare benzineauto zullen de schijven voor dieselpersonenauto's ook gelden voor aardgasauto's. Deze behandeling zal ook voor andere onderdelen in de BPM, waar relevant, gelden, bijvoorbeeld voor de BPM-korting in artikel 9a. Voor aardgasauto's zal zowel de dieseltoeslag als de benzinekortening niet van toepassing zijn. Voorts wordt in beide tabellen in artikel 9, eerste lid, van de Wet BPM, in kolom III een tweetal bedragen aangepast teneinde deze in overeenstemming te brengen met het belastingbedrag dat hoort bij de in kolom I van deze tabellen opgenomen CO<sub>2</sub>-uitstoot. Deze aanpassing heeft geen inhoudelijke gevolgen.

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

In 2010 neemt het verschil in BPM toe tussen de zeer zuinige personenauto's die onder de vrijstelling van de BPM vallen en de zuinige auto's met een CO<sub>2</sub>-uitstoot net boven de grens die van toepassing is om onder de vrijstelling te vallen. Om dit effect te beperken, voorziet artikel 9a op grond van het Belastingplan 2009 voor de jaren 2010 en 2011 in een BPM-korting van € 500. Deze korting geldt voor personenauto's met een CO<sub>2</sub>-uitstoot van niet meer dan 120 gram/km (voor een dieselauto of aardgasauto niet meer dan 104 gram/km). Zoals in het algemeen deel van deze memorie is toegelicht, wordt deze korting voor alleen het jaar 2010 tijdelijk verhoogd tot € 700.

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

Artikel 9c, eerste lid, bepaalt dat tot 1 juli 2013 een nihil tarief geldt voor motorrijtuigen voorzien van uitsluitend een elektromotor, of een verbrandingsmotor geschikt voor waterstof. Zoals in het algemeen deel van deze memorie is toegelicht, wordt deze vrijstelling verlengd tot 1 januari 2018. Voorts wordt een nulemissiemotorrijtuig techniekonafhankelijk gedefinieerd als een motorrijtuig met een CO<sub>2</sub>-uitstoot van 0 gram per kilometer. Motorrijtuigen voorzien van uitsluitend een elektromotor of een verbrandingsmotor geschikt voor waterstof voldoen aan deze eis. Overigens zal ook de uitstoot van luchtvervuilende stoffen van deze motorrijtuigen nihil zijn.

*Artikel XII, onderdelen D en E (artikelen 13a en 15a van de Wet op de belasting van personenauto's en motorrijwielen 1992)*

Bij de wijziging van artikel 67c van de AWR (zie artikel XXV, onderdeel E) wordt het boetebedrag van € 4 537, opgenomen in het eerste lid van dat artikel, aangepast aan de inflatie over de afgelopen vijf jaar en gewijzigd in € 4 920. In artikel 13a, zesde lid, en artikel 15a, elfde lid, van de Wet BPM 1992 wordt nu het boetebedrag van € 453 voor het vervoeren van personen in de laadruimte van een bestelauto waarvoor vrijstelling respectievelijk teruggaaf van BPM is verleend, dienovereenkomstig aangepast. Voorts wordt in beide artikelen een lid ingevoegd waarin het in het onderhavige wetsvoorstel ingevoegde artikel ter indexatie van de in de AWR opgenomen boetebedragen (artikel 67cb van de AWR, zie artikel XXV, onderdeel F) van overeenkomstige toepassing wordt verklaard op het bedrag van de boete van € 453. Daarmee worden de boetebedragen,

opgenomen in de artikelen 13a en 15a van de Wet BPM 1992, voortaan elke vijf jaar aangepast aan de inflatie.

*Artikel XII, onderdeel E (artikel 15a van de Wet op de belasting van personenauto's en motorrijwielen 1992)*

De wijziging van artikel 15a van de Wet BPM 1992 is toegelicht bij de wijziging van artikel 13a van de Wet BPM 1992, zoals opgenomen in artikel XII, onderdeel D.

### **Artikel XIII**

*Artikel XIII, onderdeel A (artikel XV van het Belastingplan 2009)*

Artikel XV van het Belastingplan 2009 bevat wijzigingen in de Wet BPM 1992 die met ingang van 1 januari 2011 in werking treden. Ingevolge artikel XIII, onderdeel A, van het onderhavige voorstel van wet vinden hierop enkele aanpassingen plaats.

Onder 1 vindt een aanpassing plaats zonder inhoudelijke gevolgen. In artikel 9, eerste lid, van de Wet BPM 1992 wordt namelijk zowel in kolom III van de eerste tabel als van de tweede tabel een bedrag aangepast om dit in overeenstemming te brengen met het belastingbedrag dat hoort bij de in kolom I van de eerste respectievelijk tweede tabel opgenomen CO<sub>2</sub>-uitstoot.

Op grond van het onderhavige Belastingplan 2010 geldt een BPM-korting van € 700 voor het jaar 2010 voor personenauto's met een CO<sub>2</sub>-uitstoot van niet meer dan 120 gram/km (voor een dieselauto of aardgasauto niet meer dan 104 gram/km). Onder 2 wordt door aanpassing van artikel 9a van de Wet BPM 1992 geregeld dat deze BPM-korting voor het jaar 2011 € 500 bedraagt.

Onder 3 wordt een nieuw artikel 9ba ingevoegd. Dat artikel voorziet in een korting op de BPM voor personenauto's die worden aangedreven door een motor met compressieontsteking die reeds voldoet aan de toekomstige Euro 6 norm. Deze korting die ingaat per 1 januari 2011, bedraagt € 1 500 voor 2011, € 1 000 voor 2012 en € 500 voor 2013.

In artikel 9ba, eerste lid, is bepaald dat deze belastingvermindering € 1 500 bedraagt mits de dieselpersonenauto voldoet aan de emissiegrenswaarden overeenkomstig tabel 2 in bijlage 1 van verordening 715/2007<sup>1</sup>. Op grond van deze verordening (artikel 12) mogen de lidstaten op basis van de Euro 6 normen met ingang van 1 januari 2011 financiële stimuleringsmaatregelen treffen mits deze stimulering de meerkosten verbonden aan Euro 6 niet te boven gaan. Deze meerkosten worden voor 2011 geschat op ruim € 1 500 bij verkoop in Nederland en zullen naar verwachting de jaren daarna dalen.

Met de in het tweede lid van artikel 9ba opgenomen bepaling wordt bereikt dat voor toekomstige wijzigingen van de verordening bij ministeriële regeling kan worden bepaald vanaf welk tijdstip deze wijzigingen doorwerken in het eerste lid van artikel 9ba. De ministeriële regeling waarin het derde lid voorziet, zal uitvoeringseisen stellen aan de wijze waarop moet blijken dat de personenauto voldoet aan de voorwaarde in het eerste lid. In de regel zal het daarbij gaan om gegevens die zijn vermeld in de bij de auto behorende typegoedkeuring. De wijziging in artikel 10 vloeit voort uit de invoering van het nieuwe artikel 9ba en is van technische aard.

*Artikel XIII, onderdeel B (artikel XVI van het Belastingplan 2009)*

Artikel XVI van het Belastingplan 2009 bevat wijzigingen in de Wet BPM 1992 die met ingang van 1 januari 2012 in werking treden. In artikel XIII, onderdeel B, van het onderhavige voorstel van wet wordt geregeld dat de

<sup>1</sup> Verordening (EG) nr. 715/2007 van het Europees parlement en de Raad van de Europese Gemeenschappen van 20 juni 2007 betreffende de typegoedkeuring van motorvoertuigen met betrekking tot emissies van lichte personen en bedrijfsvoertuigen (Euro 5 en Euro 6) en de toegang tot reparatie- en onderhoudsinformatie (hierna: Verordening 715/2007/EG) (PBE L 171).

BPM-korting voor dieselpersonenauto's die reeds voldoen aan de toekomstige Euro 6 norm vanaf 1 januari 2012 € 1 000 bedraagt. Dit is toegelicht in de toelichting op artikel XIII, onderdeel A.

*Artikel XIII, onderdeel C (artikel XVII van het Belastingplan 2009)*

Artikel XVII van het Belastingplan 2009 bevat wijzigingen in de Wet BPM 1992 die met ingang van 1 januari 2013 in werking treden. Op grond van dat artikel zou de dieseltoeslag van € 2 400 ook van toepassing zijn voor dieselauto's die onder de vrijstelling voor zeer zuinige auto's vallen. Met de wijziging van artikel 9, eerste lid, van de wet BPM 1992 wordt dit hersteld. Voorts leidt de in dit onderdeel opgenomen aanpassing van artikel 9ba ertoe dat de BPM-korting voor dieselpersonenauto's die reeds voldoen aan de toekomstige Euro 6 norm vanaf 1 januari 2013 € 500 bedraagt.

**Artikel XIV**

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

Artikel 9ba voorziet in een tijdelijke korting op de BPM voor personenauto's aangedreven door een motor met compressieontsteking die reeds voldoen aan de toekomstige Euro 6 norm. Deze korting is toegelicht in de toelichting op artikel XIII, onderdeel A, onder 3. In die toelichting is ook aangegeven dat de korting vervalt vanaf 1 januari 2014. Het onderhavige artikel strekt daartoe.

**Artikel XV**

*Artikel XV (overgangsbepaling belasting op personenauto's en motorrijwielen)*

Het gebruikelijke overgangsrecht voor de inwerkingtreding van maatregelen in de Wet BPM 1992 is van toepassing op die welke in het onderhavige voorstel zijn opgenomen. Dit betreft enerzijds de tijdelijke verhoging van de korting voor zuinige auto's (inwerkingtreding per 1 januari 2010) en anderzijds de tijdelijke stimulering voor Euro 6 dieselpersonenauto's (inwerkingtreding per 1 januari 2011). Dit brengt mee dat voor auto's waarvoor het kentekenbewijs is afgegeven vóór het tijdstip van inwerkingtreding van de maatregelen, maar waarvan de tenaamstelling van het kenteken plaatsvindt binnen twee maanden na de inwerkingtreding, het nieuwe lagere tarief geldt.

In het tweede lid wordt geregeld dat de BPM-wijzigingen niet van toepassing zijn op personenauto's die vóór 1 januari 2010 respectievelijk 1 januari 2011 voor het eerst in gebruik zijn genomen.

**Artikel XVI**

*Artikel XVI, onderdeel A (artikel 23 van de Wet op de motorrijtuigenbelasting 1994)*

De onderhavige wijziging van artikel 23 van de Wet op de motorrijtuigenbelasting 1994 (Wet MRB 1994) regelt de MRB-verhoging voor personenauto's. Met deze verhoging is een bedrag van € 199 mln structureel gemoeid. Dit bedrag van € 199 mln is het saldo van de verschuiving van de BPM naar de MRB met € 185 mln (vluchtheuvel) en een verhoging van de MRB met € 14 mln voor het in 2009 verlagen van het MRB-tarief voor zeer zuinige auto's en het verder differentiëren van de bijtelling privé-gebruik auto van de zaak. Deze € 14 mln was ingeboekt in het Belasting-



plan 2009 voor het jaar 2009 en volgende jaren maar abusievelijk niet in dat Belastingplan 2009 verwerkt. In relatie tot de reeds genomen maatregelen leidt dit niet tot een lastenverzwaring voor automobilisten. Het voorgaande is de reden dat artikel XX van het Belastingplan 2009 voor het jaar 2010 buiten toepassing blijft. De onderhavige aanpassing van artikel 23 van de Wet MRB 1994 voorziet in een verhoging van 6,4% van het tarief – zowel het basisdeel als de brandstoftoeslagen – voor personenauto's. Deze tariefverhoging geldt ingevolge artikel 24 van de wet MRB 1994 eveneens voor bestelauto's van particulieren. Het tarief voor een motorrijwiel wordt dienovereenkomstig aangepast in artikel 25 van de genoemde wet. Voor alle duidelijkheid wordt opgemerkt dat de op grond van artikel 81a van de Wet MRB 1994 toe te passen inflatiecorrectie per 1 januari 2010 – zijnde 1,9% – naast de eerder genoemde verhoging van 6,4% ook reeds is toegepast.

*Artikel XVI, onderdeel B (artikel 23b van de Wet op de motorrijtuigenbelasting 1994)*

Het huidige artikel 23b van de Wet MRB 1994 voorziet in een kwarttarief van de motorrijtuigenbelasting voor zeer zuinige personenauto's. Deze zijn gedefinieerd als dieselauto's die niet meer CO<sub>2</sub> uitstoten dan 95 gram per kilometer en andere personenauto's die niet meer CO<sub>2</sub> uitstoten dan 110 gram per kilometer. Deze grenzen zullen periodiek worden herzien. Wat betreft de bepaling van de CO<sub>2</sub>-uitstoot wordt aangesloten bij de vermelding van de CO<sub>2</sub>-uitstoot in het kentekenregister. Door de wijziging van artikel 23b van de Wet MRB 1994 waarmee het kwarttarief wordt vervangen door een nihil tarief wordt de stimulans voor het gebruik van zeer zuinige auto's vergroot. Het betreft een zelfstandig nihil tarief. In het geval van samenloop van de artikelen 23a en 23b van de Wet MRB 1994 geldt uitsluitend artikel 23a. De wijziging van artikel 23b, tweede lid, betreft het herstel van een onjuiste redactie.

*Artikel XVI, onderdeel C (artikel 25 van de Wet op de motorrijtuigenbelasting 1994)*

Dit onderdeel is toegelicht bij de in artikel XVI, onderdeel A, opgenomen wijziging van artikel 23 van de Wet MRB 1994.

*Artikel XVI, onderdeel D (artikel 36 van de Wet op de motorrijtuigenbelasting 1994)*

De wijziging van artikel 36 van de Wet MRB 1994 vloeit voort uit de wijziging van artikel 23b van dezelfde wet (artikel XVI, onderdeel B). De eventuele naheffing ten aanzien van een voertuig als bedoeld in artikel 23b van de Wet MRB 1994 kan plaatsvinden op grond van artikel 17 in combinatie met 33 van die wet. Artikel 33 van de Wet MRB 1994 regelt namelijk de naheffing van MRB ingeval de houder van een motorrijtuig niet overeenkomstig artikel 17 van de Wet MRB 1994 aangifte heeft gedaan van een verandering aan het motorrijtuig die gevolgen heeft voor de hoogte van de verschuldigde belasting.

## **Artikel XVII**

*Artikel XVII (artikel XX van het Belastingplan 2009)*

Zoals bij de in artikel XVI, onderdeel A, opgenomen wijziging van artikel 23 van de Wet MRB 1994 is toegelicht, blijft artikel XX van het Belastingplan 2009 voor het jaar 2010 buiten toepassing.

## **Artikel XVIII**

*Artikel XVIII (artikel 81a van de Wet op de motorrijtuigenbelasting 1994)*

De in artikel 81a van de Wet MRB voorziene indexatie van de tarieven van de MRB, zoals opgenomen in de artikelen 23 en 25 van die Wet, heeft reeds plaatsgevonden bij de wijzigingen van genoemde artikelen zoals opgenomen in de artikel XVI, onderdelen A en C.

## **Artikel XIX**

*Artikel XIX (artikel 13 van de Wet belasting zware motorrijtuigen)*

Bij de wijziging van artikel 67c van de AWR (zie artikel XXV, onderdeel E) wordt het boetebedrag van € 4 537, opgenomen in het eerste lid van dat artikel, aangepast aan de inflatie over de afgelopen vijf jaar en gewijzigd in € 4 920. In artikel 13, eerste lid, van de Wet belasting zware motorrijtuigen wordt nu het daar genoemde boetebedrag van € 4 537 dienovereenkomstig aangepast. Voorts wordt in dit artikel een nieuw tweede lid ingevoegd waarin het in het onderhavige wetsvoorstel ingevoegde artikel ter indexatie van de in de AWR opgenomen boetebedragen (artikel 67cb AWR, artikel XXV, onderdeel F) van overeenkomstige toepassing wordt verklaard op het bedrag van de boete van € 4 537. Daarmee wordt dit boetebedrag voortaan elke vijf jaar aangepast aan de inflatie.

## **Artikel XX**

*Artikelen XX, onderdeel A, en XXIX (artikelen 22 van de Wet belastingen op milieugrondslag en 8.47a, 8.52 en 8.53 van de Wet milieubeheer)*

Aan de begripsbepalingen in de Wet belastingen op milieugrondslag (Wbm) wordt de definitie van oude stortplaats toegevoegd. Het betreft stortplaatsen die staan vermeld op de lijst, bedoeld in artikel 8.53 van de Wet milieubeheer. Hieronder vallen:

- plaatsen waar het storten van afvalstoffen vóór 1 september 1996 is beëindigd en die door provincies in het kader van het project Nazorg Voormalige Stortplaatsen (Navos) zijn aangemerkt als voormalige stortplaats (zowel ten tijde van het project als daarna)<sup>1</sup>;
- stortplaatsen waar sinds 1 september 1996 met een vergunning op grond van de Wet milieubeheer afvalstoffen zijn gestort en die vervolgens gesloten zijn verklaard als bedoeld in artikel 8.47, derde lid, van de Wet milieubeheer.

Het begrip oude stortplaats omvat dus zowel de voormalige als de gesloten stortplaatsen. Deze stortplaatsen worden opgenomen op een voor belanghebbenden te raadplegen lijst. De lijst wordt bijgehouden door de Minister van VROM, die ook zorg draagt voor bekendmaking van de lijst. Na het éénmalig opstellen van de initiële lijst zendt de Minister van VROM van iedere aanpassing ervan een afschrift daarvan naar de ter zake van de afvalstoffenbelasting bevoegde inspecteur van de Belastingdienst. Overigens zal het aantal aanpassingen beperkt zijn. Zie hiervoor ook het bij de brief over fiscale vergroening van 3 juni 2009 gevoegde rapport «Tariefstructuur afvalstoffenbelasting» van de werkgroep afvalstoffenbelasting.<sup>2</sup>

*Artikelen XX, onderdelen B en D, en XXI (artikelen 28, 90 en 91 van de Wet belastingen op milieugrondslag)*

In het eerste en tweede lid van onderdeel B worden de tarieven van de afvalstoffenbelasting aangepast aan de verhoging ter dekking van de maatregelen in de afvalstoffenbelasting per 1 januari 2010 en wordt

<sup>1</sup> Rapport «advies nazorg voormalige stortplaatsen NAVOS, april 2005». Het rapport is te raadplegen op een website van het IPO, [www.monitoringportaal.nl](http://www.monitoringportaal.nl).

<sup>2</sup> Kamerstukken II 2008/09, 31 492, nr. 11.

bovendien de wettelijke inflatiecorrectie toegepast op de huidige tarieven. Dit heeft tot gevolg dat aan het begin van het jaar 2010 geen inflatiecorrectie meer hoeft te worden toegepast op de bedragen die resulteren na wetswijzigingen op 1 januari 2010. De in de wettekst vermelde nieuwe bedragen zijn dan ook de bedragen zoals die per 1 januari 2010 zullen gelden.

In het derde lid van onderdeel B wordt een onderdeel toegevoegd aan het tweede lid van artikel 28 van de Wbm. Het betreft de toepassing van het lage tarief op afvalstoffen afkomstig uit de afgraving van een oude stortplaats. Deze toepassing is alleen aan de orde indien de belastinginspecteur hiervoor een vergunning heeft afgegeven. Indien er geen vergunning is afgegeven of er geen sprake is van een oude stortplaats als bedoeld in artikel 22, eerste lid, onderdeel ca, van de Wbm, kan op grond van artikel 20, tweede lid, van de AWR worden nageheven bij een ander dan de belastingplichtige.

Het vierde lid van onderdeel B voegt drie nieuwe leden in in artikel 28 van de Wbm. Deze nieuwe leden regelen de vergunningafgifte en de intrekingsgronden. Deze regels zorgen ervoor dat de onder de faciliteit vallende stroom afvalstoffen van af te graven oude stortplaatsen inzichtelijk en beheersbaar is. Van belang is verder dat de budgettaire uitgave van de regeling door middel van dit vergunningstelsel beheerst wordt. Er moet bij de vergunningaanvraag een herontwikkelingsplan worden ingediend, dat aan bij algemene maatregel van bestuur te stellen voorwaarden moet voldoen. Daarnaast kan de belastinginspecteur bij de vergunningverlening voorwaarden stellen. Tot slot kunnen ter zake van de uitvoering van het artikel nog aanvullende voorwaarden en beperkingen worden gesteld. Deze voorwaarden en beperkingen zullen wat de stroom afvalstoffen uit af te graven oude stortplaatsen betreft betrekking hebben op dezelfde materie: de (geschatte) hoeveelheid afvalstoffen waar het om gaat, het tijdpad van de herontwikkeling en de procedures rondom de aanbidding van de afvalstoffen. Bij dat laatste gaat het bijvoorbeeld om de aanwezigheid van weeginstallaties op de oude en de operationele stortplaats en de eis dat afgegraven afvalstoffen uiterlijk de volgende werkdag op een operationele stortplaats worden aangeboden. De belastinginspecteur en de wetgever houden op deze manier op de vergunningverlening en op reeds afgegeven vergunningen. Via artikel 28, vijfde lid (nieuw), onderdelen a en b, is voorzien in mogelijkheden tot handhaving. Indien wordt gehandeld in strijd met de voorwaarden, of als de afgraving niet wordt uitgevoerd in overeenstemming met het herontwikkelingsplan, kan de belastinginspecteur de vergunning intrekken. Hierbij is gekozen voor een optionele bepaling, zodat de belastinginspecteur de mate van afwijking van het herontwikkelingsplan in acht kan nemen en er ruimte is om de vergunning aan te passen met aangepaste voorwaarden. Indien na de intrekingsdatum van de vergunning nog is of wordt gestort tegen het lage tarief op grond van artikel 28, tweede lid, onderdeel d, kan op grond van artikel 20, tweede lid, van de AWR naheffing plaatsvinden bij degene van wie de vergunning is ingetrokken. Er wordt vanaf dat moment immers gehandeld in strijd met de voorwaarden in artikel 28, tweede lid, onderdeel d.

De beslissing op het verzoek om een vergunning en de intrekking van een vergunning geschieden bij voor bezwaar vatbare beschikking. Voor het verzoek is dat geregeld in artikel 91 van de Wbm, zie onderdeel D.

Aan artikel 28, zesde lid (nieuw), wordt de mogelijkheid toegevoegd om bij algemene maatregel van bestuur beperkingen met betrekking tot het tweede van artikel 28 te stellen. Hieronder moeten naast de beperkingen met betrekking tot de faciliteit voor de afgraving van oude stortplaatsen de beperkingen worden begrepen ter uitvoering van de overige maatregelen in de afvalstoffenbelasting. Zie hiervoor het algemeen deel van deze memorie.

*Artikel XX, onderdeel C (artikel 28a van de Wet belastingen op milieugrondslag)*

In het nieuw in te voegen artikel 28a van de Wbm wordt de budgettaire inperking van de fiscale faciliteit voor de afgraving van oude stortplaatsen geregeld. Bij ministeriële regeling kan, na overleg met de Minister van VROM, de toepassing van het lage tarief worden gestopt. Dit heeft overigens geen effect op de rechten van houders van reeds afgegeven vergunningen: die mogen tegen het lage tarief blijven storten. In de praktijk houdt een dergelijke ministeriële regeling in dat er tot het eind van het betreffende kalenderjaar, geen nieuwe vergunningen meer worden afgegeven. Deze regeling, waarbij de toepassing van een wet bij lagere regeling kan worden beperkt, gaat gepaard met een duidelijke inperking, te weten dat de doelstelling van een dergelijke regeling moet zijn dat het budget voor de regeling niet wordt overschreden.

*Artikel XX, onderdeel D (artikel 91 van de Wet belastingen op milieugrondslag)*

Dit onderdeel is toegelicht bij de in artikel XX, onderdeel B, opgenomen toelichting op artikel 28 van de Wbm.

**Artikel XXI**

*Artikel XXI (artikel 90 van de Wet belastingen op milieugrondslag)*

Dit onderdeel is toegelicht bij de in artikel XX, onderdeel B, opgenomen toelichting op artikel 28 van de Wbm.

**Artikel XXII**

*Artikel XXII (tabel I van de Wet op de omzetbelasting 1968)*

De wijziging van Tabel I, onderdeel a, post 30, van de Wet op de omzetbelasting 1968 (Wet OB 1968) betreft een uitbreiding van het verlaagde BTW-tarief voor boeken op schrift met alle andere dan papieren fysieke dragers waarop de inhoud van een boek is aangebracht. Dit betekent dat het verlaagde BTW-tarief ook zal gelden voor luisterboeken. Daarnaast gaat het verlaagde tarief gelden voor digitale educatieve informatie die is aangebracht op fysieke dragers die kennelijk uitsluitend of nagenoeg uitsluitend is bestemd voor informatieoverdracht in het onderwijs. Hierbij moet worden gedacht aan informatie die is vastgelegd op een cd-rom of dvd. Met de voorwaarde dat digitale educatieve informatie op fysieke dragers kennelijk uitsluitend of nagenoeg uitsluitend is bestemd voor informatieoverdracht in het onderwijs wordt voorkomen dat bij voorbeeld dvd's met een dat niet hoofdzakelijk educatief is, die ook in de winkel verkrijgbaar zijn, onder het verlaagde BTW-tarief gebracht worden. Met de term «kennelijk» wordt bedoeld dat het objectief kenbaar of duidelijk moet zijn dat iets uitsluitend of nagenoeg uitsluitend is bestemd voor informatieoverdracht in het onderwijs.

Tabel I, onderdeel b, post 2, van de Wet OB 1968 wordt overeenkomstig de wijziging van onderdeel a, post 30, Wet OB 1968 gewijzigd.

De wijziging van Tabel I, onderdeel b, post 8, van de Wet OB 1968 betreft een verlaging van de leeftijdsgrens voor het schilderen en stukadoren van woningen van 15 jaar naar 2 jaar. De zinsnede «na meer dan twee jaar na het tijdstip van eerste ingebruikneming» is daartoe in de post opgenomen. Voor de bepaling van de eerste ingebruikneming wordt uitgegaan van het feitelijk voor het eerst en op duurzame wijze gebruik maken van de woning overeenkomstig de objectieve bestemming daarvan.

De wijziging van Tabel I, onderdeel b, post 9, van de Wet OB 1968 betreft

een uitbreiding van het verlaagde BTW-tarief voor taxivervoer met taxivervoer van personen over de weg anders dan per auto. Zoals is aangegeven in het algemene deel van deze memorie, moet daarbij worden gedacht aan vervoermiddelen als een motortaxi, tuktuk en fietstaxi. Onder taxivervoer dient, voor zover het betreft deze uitbreiding, te worden verstaan: het tegen betaling vervoeren van personen over de weg. Het opnemen van post 20 in Tabel I, onderdeel b, van de Wet OB 1968 heeft betrekking op het onder het verlaagde BTW-tarief brengen van het verrichten van schoonmaakwerkzaamheden binnen woningen. Schoonmaakwerkzaamheden aan de buitenkant van woningen, zoals gevelreiniging en glazenwassen, alsmede specifieke schoonmaakdiensten binnen woningen, zoals schoorsteenvegen en CV-reiniging en andere niet tot de normale werkzaamheden van een schoonmaker behorende diensten, vallen buiten de reikwijdte van deze post. Voor de betekenis van de term «woning» wordt aangesloten bij de toelichting bij post 8.

### **Artikel XXIII**

*Artikel XXIII (artikel 15 van de Wet op belastingen van rechtsverkeer)*

De in artikel 15, eerste lid, onderdeel p, van de Wet op belastingen van rechtsverkeer (WBR) opgenomen vrijstelling vervalt. Hierdoor bestaat niet langer een vrijstelling van overdrachtsbelasting voor de verkrijging van een monument in de zin van de Monumentenwet 1988. Het Uitvoeringsbesluit belastingen van rechtsverkeer zal op dit punt dienovereenkomstig worden aangepast; artikel 6 van dit besluit kan vervallen. Ook het besluit van de staatssecretaris van Financiën van 10 juni 2009, nr. CPP2009/1076M, zal conform deze wijziging aangepast worden.

### **Artikel XXIV**

*Artikel XXIV (artikel 9:6a van de Algemene douanewet)*

In het nieuwe artikel 9:6a van de Algemene douanewet wordt geregeld dat de bedragen van de in in dat artikel genoemde verzuimboeten voortaan elke vijf jaar worden geïndexeerd overeenkomstig de artikelen 10.1 en 10.2 van de Wet IB 2001. De eerste indexatie zal plaatsvinden op 1 januari 2015.

### **Artikel XXV**

*Artikel XXV, onderdeel A (artikel 30f van de Algemene wet inzake rijksbelastingen)*

De voorgestelde wijziging van artikel 30f van de AWR strekt ertoe de heffingsrente voor erfbelasting te introduceren in het eerste lid. In het derde lid wordt een nieuw onderdeel b ingevoegd. Dit onderdeel bepaalt het tijdvak van de heffingsrente. Voor de aanvangsdatum van de heffingsrente is aangesloten bij het einde van het aangiftetijdvak voor de erfbelasting. Voor de aanslagen uit artikel 8, vijfde lid, van de Natuurschoonwet 1928 geldt een afwijkend tijdvak: zou er aangesloten worden bij het normale tijdvak, dan zou er over een periode tot wel 25 jaren heffingsrente in rekening gebracht kunnen worden. Voor de bedrijfsopvolgingsfaciliteit uit artikel 35b, eerste lid, van de Succesiewet 1956 geldt geen aangepast tijdvak. Hier zal dus heffingsrente in rekening worden gebracht vanaf acht maanden na overlijden tot de dagtekening van het aanslagbiljet.

*Artikel XXV, onderdeel B (artikel 30i van de Algemene wet inzake rijksbelastingen)*

Artikel 30i van de AWR bevat een regeling met betrekking tot revisierente dat onder meer van toepassing is bij verboden handelingen met betrekking tot aanspraken op periodieke uitkeringen als bedoeld in artikel 11, eerste lid, onderdeel g, van de Wet LB 1964. Met de wijziging van artikel 30i van de AWR wordt bewerkstelligd dat bij diezelfde onregelmatige handelingen met een bancaire variant van een loonstamrecht als bedoeld in artikel 11a van de Wet LB 1964, eveneens revisierente verschuldigd wordt.

*Artikel XXV, onderdeel C (artikel 67a van de Algemene wet inzake rijksbelastingen)*

In artikel 67a van de AWR wordt het bedrag van de boete die ten hoogste kan worden opgelegd wegens het niet of niet tijdig doen van aangifte verhoogd naar € 4 920. Deze verhoging houdt verband met een gewijzigd inzicht in het belang van de verplichting dat (tijdig) aangifte gedaan wordt.

*Artikel XXV, onderdeel D (artikel 67b van de Algemene wet inzake rijksbelastingen)*

In het nieuwe artikel 67cb van de AWR (zie artikel XXV, onderdeel F) is geregeld dat de bedragen van de verzuimboeten voortaan elke vijf jaar worden geïndexeerd overeenkomstig de artikelen 10.1 en 10.2 van de Wet IB 2001. Deze aanpassing vindt over de afgelopen vijf jaren voor de eerste maal plaats per 1 januari 2010. Dientengevolge wordt het bedrag van de verzuimboete die ten hoogste kan worden opgelegd voor het verzuim, bedoeld in artikel 67b, eerste lid, van de AWR, verhoogd van € 113 naar € 123; de verzuimboete, opgenomen in het tweede lid, wordt verhoogd van € 1 134 naar € 1 230.

*Artikel XXV, onderdeel E (artikel 67c van de Algemene wet inzake rijksbelastingen)*

In het nieuwe artikel 67cb van de AWR (zie artikel XXV, onderdeel F) is geregeld dat de bedragen van de verzuimboeten voortaan elke vijf jaar worden geïndexeerd overeenkomstig de artikelen 10.1 en 10.2 van de Wet IB 2001. Deze aanpassing vindt over de afgelopen vijf jaren voor de eerste maal plaats per 1 januari 2010. Dientengevolge wordt het bedrag van de verzuimboete die ten hoogste kan worden opgelegd voor het verzuim, bedoeld in artikel 67c van de AWR, verhoogd van € 4 537 naar € 4 920.

*Artikel XXV, onderdeel F (artikelen 67ca en 67cb van de Algemene wet inzake rijksbelastingen)*

*Artikel 67ca*

De in het nieuwe artikel 67ca van de AWR opgenomen beboetbare feiten waren voorheen strafbaar gesteld in artikel 68, eerste lid, van de AWR. Het overbrengen van deze feiten van het strafrecht naar het bestuursrecht leidt tot een effectievere handhaving van deze verplichtingen. De op te leggen bestuurlijke boete bedraagt maximaal € 4 920. Dit is hetzelfde bedrag als de boeten voor andere, meer ernstige verzuimen als bijvoorbeeld bedoeld in artikel 67c van de AWR.

De boete moet worden opgelegd aan degene die niet aan zijn verplichtingen voldoet. Dit kan de belastingplichtige of inhoudingsplichtige zijn. De verplichtingen, ten aanzien waarvan wordt voorgesteld het niet voldoen beboetbaar te stellen, kunnen echter ook rusten op een ander.

Voor de omschrijving van degene aan wie de boete kan worden opgelegd wordt derhalve aangesloten bij de formulering die ook werd gebruikt in artikel 68, eerste lid, van de AWR: degene die. De beschikking waarbij een verzuimboete wordt opgelegd kan, maar hoeft niet gelijktijdig met een eventuele (ambtshalve) belastingaanslag te worden genomen. Dit vloeit voort uit de beboetbare feiten, die weliswaar dienstbaar zijn aan, maar los (kunnen) staan van de belastingheffing. Omdat de tekortkoming uiteindelijk toch de belastingheffing frustreert, wordt voor de termijn waarbinnen de boete moet worden opgelegd wel aangesloten bij de termijn waarbinnen een belastingaanslag kan worden opgelegd, namelijk vijf jaar. Een ruime termijn is daarnaast gerechtvaardigd, omdat met vaststelling dat deze beboetbare feiten zijn begaan – juist vanwege het ontbreken van het directe verband met de aangifte of belastingaanslag – meer tijd gemoeid kan zijn.

#### *Artikel 67cb*

In dit nieuwe artikel wordt geregeld dat de bedragen, waartoe de verzuimboeten ten hoogste kunnen worden opgelegd, voortaan elke vijf jaar worden aangepast aan de inflatie. De gehanteerde inflatiecorrectie is dezelfde als in de Wet IB 2001 wordt toegepast.

#### *Artikel XXV, onderdeel G (artikel 68 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen)*

De verplichtingen die voorheen in artikel 68, eerste lid, van de AWR als strafbaar feit waren opgenomen zijn thans in de artikelen 67a, tweede lid, en 67ca van de AWR aangemerkt als een beboetbaar feit. Het overbrengen van deze feiten van het strafrecht naar het bestuursrecht leidt tot een effectievere handhaving van deze verplichtingen.

#### **Artikel XXVI**

#### *Artikel XXVI, onderdelen A, D en E (artikel 2, hoofdstuk VIIA en artikel 64 van de Invorderingswet 1990)*

De verplichting de verschuldigde belasting te betalen geldt in dezelfde mate voor de belastingen die worden geheven bij wege van aanslag als voor de belastingen welke op aangifte moeten worden voldaan of afgedragen. Daarom wordt in artikel 63b, eerste lid, van de Invorderingswet 1990 (zie onderdeel D) een met artikel 67c van de AWR vergelijkbare boetebepaling opgenomen bij het niet, gedeeltelijk niet of niet tijdig voldoen aan de betalingsverplichting bij belastingen die worden geheven bij wege van aanslag. Het tweede lid bevat een boetebepaling voor degene die niet toelaat dat kopieën, leesbare afdrukken of uittreksels worden gemaakt van de aan de ontvanger voor raadpleging beschikbaar gestelde gegevensdragers. Dit beboetbare feit was voorheen strafbaar gesteld in artikel 64, eerste lid, van de Invorderingswet 1990 en is, analoog aan het nieuwe artikel 67ca van de AWR dat een identiek beboetbaar feit bevat, overgebracht van het strafrecht naar het bestuursrecht met het oog op een effectievere handhaving van deze verplichting. In verband hiermee is artikel 64 aangepast (onderdeel E).

Titel 5.4. van de Algemene wet bestuursrecht geeft de voorschriften waarmee de ontvanger bij het opleggen van de bestuurlijke boete rekening dient te houden. Aanvullend daarop is in het derde lid ook artikel 67g, tweede lid, van de AWR van toepassing verklaard, dat inhoudt dat de belastingschuldige uiterlijk bij het opleggen van de boetebeschikking kennis moet kunnen nemen van de gronden waarop deze gebaseerd is. Het vierde lid van artikel 63b van de Invorderingswet 1990 bewerkstelligt dat ook wat betreft de rechtsbescherming tegen het door de ontvanger

opleggen van een bestuurlijk boete wordt aangesloten op het fiscale procesrecht.

Het vijfde lid geeft aan dat de het bedrag van de boete binnen zes weken betaald moet zijn. Voorts regelt dit lid dat het invorderingsregime dat geldt voor de belastingaanslag (waaronder in dit verband moet worden verstaan de belastingaanslag bedoeld in artikel 2, eerste lid, onderdeel m, van de Invorderingswet 1990) die aanleiding vormt tot het opleggen van de boete of in verband waarmee de boete wordt opgelegd, ook geldt voor de invordering van het bedrag van de boete. Hieruit volgt dat de boete zelfstandig wordt ingevorderd.

Artikel 63c van de Invorderingswet 1990 bevat eenzelfde indexatiebepaling als artikel 67cb van de AWR inhoudend dat het maximale bedrag van de verzuimboete elke vijf jaar wordt aangepast aan de inflatie. De gehanteerde inflatiecorrectie is dezelfde als die in de Wet IB 2001 wordt toegepast.

De wijziging van artikel 2 van de Invorderingswet 1990 (onderdeel A) is van redactionele aard en vloeit voort uit de introductie van boetebepalingen in de Invorderingswet 1990.

*Artikel XXVI, onderdeel B (artikel 25 van de Invorderingswet 1990)*

Bij erfbelastingsschulden zal ook heffingsrente wordt berekend. Daarom worden er twee volzinnen aan artikel 25, twintigste lid, van de Invorderingswet 1990 toegevoegd waarin wordt geregeld dat uitstel van betaling ook wordt verleend voor de met de erfbelasting samenhangende heffingsrente.

*Artikel XXVI, onderdeel C (artikel 44b van de Invorderingswet 1990)*

Artikel 44b van de Invorderingswet 1990 bevat een regeling op grond waarvan de verzekeraar onder meer aansprakelijk is voor de belasting en de revisierente die een gerechtigde tot periodieke uitkeringen is verschuldigd bij onregelmatige afwikkeling van de betreffende aanspraak (artikel 19b van de Wet LB 1964). Met de wijziging van artikel 44b van de Invorderingswet 1990 wordt bewerkstelligd dat ook aanbieders van stamrechtspaarrekeningen en stamrechtbeleggingsrechten aansprakelijk zijn voor de belasting en revisierente die de gerechtigde tot genoemde aanspraken wordt verschuldigd bij verboden handelingen als bedoeld in artikel 19b van de Wet LB 1964.

*Artikel XXVI, onderdeel D (hoofdstuk VIIA en de artikelen 63b en 63c van de Invorderingswet 1990)*

De in dit onderdeel opgenomen wijzigingen zijn toegelicht bij de in artikel XXVI, onderdeel A, opgenomen wijziging van artikel 2 van de Invorderingswet 1990.

*Artikel XXVI, onderdeel E (artikel 64 van de Invorderingswet 1990)*

De in dit onderdeel opgenomen wijziging van artikel 64 van de Invorderingswet 1990 is toegelicht in de in artikel XXVI, onderdeel A, opgenomen wijziging van artikel 2 van de Invorderingswet 1990.

## **Artikel XXVII**

*Artikel XXVII, onderdeel A (artikel 52a van de Wet financiering sociale verzekeringen)*

In het nieuwe artikel 52a van de Wet financiering sociale verzekeringen (Wfsv) is een premievrijstelling opgenomen voor een werkgever ter zake



van een dienstbetrekking met een jongere tot 23 jaar met een loon onder een in de Wet LB 1964 opgenomen bedrag.

De premievrijstelling heeft geen invloed op de verzekeringsplicht. De jongere blijft voor die dienstbetrekking verzekerd voor de Ziektewet, de WIA en de WW.

Verwezen wordt naar het in dit wetsvoorstel voorgestelde artikel 35o van de Wet LB 1964. Daarin is geregeld dat indien een werknemer jonger is dan 23 jaar en minder verdient dan een in dat artikel opgenomen bedrag, het tarief van de loonbelasting en de premies voor de volksverzekeringen 0% bedraagt in plaats van het gebruikelijke tarief van de tarief tabel (artikel 22a van de Wet LB 1964). De loongrenzen die overigens verschillen per leeftijdscategorie, zijn terug te vinden in de tabel van artikel 35o van de Wet LB 1964 (de zogenoemde kleinebanentabel).

Aangezien artikel 35o van de Wet LB 1964 eerst op 1 januari 2011 in werking zal treden en het voorgestelde artikel 52a van de Wfsv reeds met ingang van 1 januari 2010, is het noodzakelijk in dat artikel 52a een fictie op te nemen waarbij wordt verwezen naar het voorgestelde artikel 35o Wet LB 1964 als zou dit artikel al in werking zijn getreden met ingang van 1 januari 2010. De premievrijstelling geldt voor de werknemer jonger dan 23 jaar met niet meer dan het loon zoals is bepaald in het in het jaar 2010 nog niet in werking getreden artikel 35o van de Wet LB 1964.

Het nieuwe artikel 52a is in afdeling 6 van hoofdstuk 3 van de Wfsv geplaatst. Dit brengt met zich mee dat de artikelen 100, onderdeel g (bedragen premievrijstelling bij marginale arbeid ten laste van het Algemeen Werkloosheidsfonds), 108, eerste lid, onderdeel n (bedragen premievrijstelling bij marginale arbeid ten laste van het Uitvoeringsfonds voor de overheid), 115, eerste lid, onderdeel k (bedragen premievrijstelling ten laste van het Arbeidsongeschiktheidsfonds), 117, achtste lid (bedragen premievrijstelling bij marginale arbeid ten laste van de Arbeidsongeschiktheidskas) en 117b, vijfde lid, onderdeel a (bedragen premievrijstelling bij marginale arbeid ten laste van de Werkhervattingskas), van toepassing zijn op de premievrijstelling voor arbeid in kleine banen. Daarmee komen de niet-verschuldigde premies ten laste van die fondsen.

#### *Artikel XXVII, onderdeel B (artikel 122e van de Wet financiering sociale verzekeringen)*

Met deze bepaling wordt het in beginsel tijdelijke karakter van de in het nieuwe artikel 52a van de Wfsv opgenomen fictie tot uitdrukking gebracht. De premievrijstelling geldt in ieder geval voor het kalenderjaar 2010 (zie ook het algemeen deel van deze memorie en de toelichting op het in artikel XXVIII opgenomen opvolgende artikel 52 van de Wfsv). Met toepassing van deze bepaling kan de vrijstelling op een bij algemene maatregel van bestuur te bepalen tijdstip worden ingetrokken.

#### **Artikel XXVIII**

##### *Artikel XXVIII (artikel 52a van de Wet financiering sociale verzekeringen)*

Bij dit artikel is geregeld dat de fictie die ingevolge artikel XXVII, onderdeel A, wordt opgenomen in artikel 52a van de Wfsv, vervalt zodra het voorgestelde artikel 35o van de Wet LB in werking treedt en wordt vervangen door een rechtstreekse premievrijstelling.

## **Artikel XXIX**

*Artikel XXIX, onderdelen A en B (artikelen 8.47a, 8.52 en 8.53 van de Wet milieubeheer)*

Deze onderdelen zijn toegelicht bij de in artikel XX, onderdeel A, opgenomen toelichting op artikel 22 van de Wbm.

## **Artikel XXX**

*Artikel XXX (artikel 222 van de Provinciewet)*

Ingevolge artikel XVI, onderdeel B, wordt in artikel 23b van de Wet MRB 1994 het kwarttarief voor zeer zuinige personenauto's omgezet in een nihiltarief. Een overeenkomstige aanpassing vindt ingevolge het onderhavige artikel plaats voor de provinciale opcenten. Deze wijziging van artikel 222 van de Provinciewet treedt in werking met ingang van 1 januari 2010, tegelijkertijd met de wijziging van artikel 23b van de Wet MRB 1994.

## **Artikel XXXI**

*Artikel XXXI (artikel 7 van de Natuurschoonwet 1928)*

Is sprake van een verkrijging die wordt aangemerkt als een Natuurschoonwetlandgoed, dan vindt van een bepaald deel van de aanslag geen invordering plaats. De wijziging van artikel 7 van de Natuurschoonwet 1928 regelt dat de regeling inzake heffingsrente ook van toepassing is op dat deel van de aanslag dat terstond invorderbaar is.

## **Artikel XXXII**

*Artikel XXXII (artikel 73 van de Mijnbouwwet)*

De wijziging van artikel 73 van de Mijnbouwwet betreft een technische wijziging vanwege het verletteren van de onderdelen in artikel 30f, derde lid, van de AWR.

## **Artikel XXXIII**

*Artikel XXXIII (overgangsbepaling ten aanzien van wijziging artikel 3.111 van de Wet inkomstenbelasting 2001)*

In dit artikel is een overgangsbepaling opgenomen die samenhangt met de wijziging van artikel 3.111, tweede lid, van de Wet IB 2001 (artikel I, onderdeel N). Die wijziging kan zonder nadere voorwaarden toepassing vinden met betrekking tot een leeg staande voormalige eigen woning die na 31 december 2009 in afwachting van verkoop tijdelijk wordt verhuurd. Voor gevallen waarin die tijdelijke verhuur reeds vóór 1 januari 2010 is aangevangen zijn nadere voorwaarden nodig om effecten van op basis van de oude wettekst geconstateerde gevolgen deels terug te draaien. In deze overgangsbepaling is daarom opgenomen dat ook voor gevallen waarin de tijdelijke verhuur vóór 1 januari 2010 is aangevangen een beroep kan worden gedaan op de verruiming van de eigenwoningregeling, mits akkoord wordt gegaan met dat deels terugdraaien van effecten. In een ministeriële regeling wordt dat nader uitgewerkt. Hierna wordt een en ander nader toegelicht. In de nieuwe tekst van artikel 3.111, tweede lid, van de Wet IB 2001 zijn in de tweede en derde volzin enkele ficties opgenomen in verband met de verhuur en de tijdelijke overgang van de woning naar box 3. Zo wordt die overgang naar box 3 en de daaropvolgende terugkeer niet aangemerkt als

vervreemding, onderscheidenlijk als verwerving, in de zin van de bijleenregeling van artikel 3.119a van de Wet IB 2001 en blijft de KEW, SEW of BEW ondanks de overgang van de woning naar box 3 onverminderd in stand. Wanneer artikel 3.111, tweede lid, van de Wet IB 2001 per 1 januari 2010 onverkort van toepassing zou worden op gevallen waarin de verhuur echter reeds in voorgaande jaren is aangevangen, zou de maatregel tot onredelijke uitkomsten kunnen leiden. Wanneer bijvoorbeeld een te koop staande voormalige eigen woning in 2009 is verhuurd en per 2010 bij einde van de verhuur weer zou terugkeren naar de eigenwoningregeling, is in 2009 op basis van de toen geldende wettekst reeds een vervreemding in de zin van de bijleenregeling in aanmerking genomen. De woning is immers in 2009 overgaan van de eigenwoningregeling naar box 3. Bij die vervreemding is het vervreemdingssaldo vastgesteld, is daarop de eigenwoningreserve aangepast en is vervolgens de eigenwoningsschuld van de nieuwe eigen woning opnieuw vastgesteld. Op basis van de per 1 januari 2010 geldende wettekst zou de terugkeer vanuit box 3 niet als verwerving worden aangemerkt. Vervolgens zou wel weer gelden dat bij einde van de termijn van artikel 3.111, tweede lid, van de Wet IB 2001 waarbij de woning definitief overgaat naar box 3 of bij eerdere verkoop van de woning een vervreemding zou plaatsvinden waarbij opnieuw een vervreemdingssaldo zou worden vastgesteld met de daaraan verbonden hiervoor genoemde gevolgen. Om dergelijke uitkomsten te voorkomen, wordt de nieuwe regeling alleen van toepassing op gevallen waarin verhuur van de woning pas aanvangt na 31 december 2009 en de termijn als bedoeld in het op 1 januari 2010 geldende artikel 3.111, tweede lid, eerste volzin, van de Wet IB 2001 per 1 januari 2010 nog niet is verstreken. Als de belastingplichtige akkoord gaat met bij ministeriële regeling te stellen voorwaarden kan de regeling ook worden toegepast wanneer de tijdelijke verhuur reeds is aangevangen vóór 1 januari 2010. Daarbij zal dan bijvoorbeeld geregeld worden dat de «vervreemding» van vóór 1 januari 2010 vanwege de overgang naar box 3 met terugwerkende kracht niet als vervreemding wordt aangemerkt, waardoor de tijdelijke overgang naar box 3 alsnog fiscaal geruisloos kan plaatsvinden. De mogelijke gevolgen daarvan zijn echter wel dat mogelijk beschikkingen eigenwoningreserve of aanslagen inkomstenbelasting moeten worden herzien.

#### **Artikel XXXIV**

*Artikel XXXIV (overgangsbepaling ten aanzien van wijziging artikel 5.3 van de Wet inkomstenbelasting 2001)*

Op basis van de in artikel I, onderdeel P, opgenomen wijzigingen van artikel 5.3 van de Wet IB 2001 worden bezittingen en verplichtingen die voortvloeien uit de heffing inzake erfbelasting voortaan meegenomen in de rendementsgrondslag van box 3. Het is echter mogelijk dat zich in 2010 of latere jaren nog openstaande belastingvorderingen of -schulden voordoen met betrekking tot het recht van successie die op grond van de bepalingen in de Successiewet 1956 zoals deze wet luidde vóór 1 januari 2010 zijn vastgesteld. Ook deze successierechtvorderingen en -schulden worden op grond van de overgangsbepaling in box 3 in aanmerking genomen.

#### **Artikel XXXV**

*Artikel XXXV (samenloopbepaling ten aanzien van artikel 15 van de Wet op belastingen van rechtsverkeer)*

Dit artikel bevat de aanpassingen in de Invoeringswet titel 7.13 Burgerlijk Wetboek (31 065) die noodzakelijk zijn als artikel XXIII van het onderhavige wetsvoorstel eerder in werking treedt dan genoemde invoeringswet.

## **Artikel XXXVI**

*Artikel XXXVI (Wet fiscaal stimuleringspakket en overige fiscale maatregelen)*

De wijziging van artikel XIII van de Wet fiscaal stimuleringspakket en overige fiscale maatregelen (Stb 2009, 280) is toegelicht bij de in artikel V, onderdeel C, opgenomen wijziging van artikel 23 van de WVA per 1 januari 2010.

## **Artikel XXXVII**

*Artikel XXXVII (artikel 47 van de Wet financiering sociale verzekeringen)*

Van de gelegenheid wordt gebruik gemaakt om een omissie te herstellen in artikel 47 van de Wet financiering sociale verzekeringen (Wfsv). In artikel Ij van het wetsvoorstel tot wijziging van de Wet arbeidsongeschiktheidsvoorziening jonggehandicapten (WAJONG) in verband met het bevorderen van participatie van jonggehandicapten door werk en arbeidsparticipatie (31 780), waarin de WAJONG als citeertitel krijgt Wet werk en arbeidsondersteuning jonggehandicapten is de Wfsv in overeenstemming gebracht met de daarin voorgestelde wijzigingen. Hierbij is verzuimd om ook artikel 47 van de Wfsv (Premiekorting oudere werknemer) aan te passen. De wijziging brengt met zich mee dat ook wanneer er recht bestaat op inkomensondersteuning op grond van de Wet werk en arbeidsondersteuning jonggehandicapten de premiekorting kan worden toegepast indien ook overigens wordt voldaan aan de gestelde voorwaarden voor de premiekorting voor oudere werknemers.

## **Artikel XXXIX**

*Artikel XXXIX (inwerkingtreding)*

Het wetsvoorstel treedt ingevolge artikel XXXIX, eerste lid, in werking met ingang van 1 januari 2010.

Dit eerste lid regelt tevens dat de via dit Belastingplan voor 2010 voorgestelde wijzigingen, zoals genoemd in het eerste lid, onderdelen a en b, van het onderhavige artikel eerst worden toegepast nadat de inflatiecorrectie van artikel 10.1 van de Wet IB 2001 respectievelijk artikel 22d van de Wet LB 1964 voor het kalenderjaar 2010 toepassing heeft gevonden.

Het eerste lid regelt voorts dat de tijdelijke verruiming van de verliesverrekening in de vennootschapsbelasting met terugwerkende kracht geldt voor de belastingjaren 2009 en 2010.

Tot slot regelt het eerste lid dat de verhoging van de bedragen voor verzuimboeten alleen toepassing kunnen vinden op verzuimen die zijn begaan op of na 1 januari 2010. De uitvoering van de nieuwe verzuimboete voor het niet dan wel te laat betalen van aanslagbelasting, is in verband met de benodigde aanpassing van de automatiseringssystemen van de Belastingdienst voor het eerst van toepassing op verzuimen begaan op of na 1 januari 2011.

Ingevolge het tweede lid, treden de wijzigingen van de artikelen 3.22 en 3.23 van de Wet IB 2001 in werking op een bij koninklijk besluit te bepalen tijdstip na verkrijging van goedkeuring van de Europese Commissie. Indien deze goedkeuring voor 1 januari 2010 wordt ontvangen, zal de wijziging per 1 januari 2010 ingaan. Indien deze goedkeuring na 1 januari 2010 wordt ontvangen, is het de bedoeling de maatregel tot en met 1 januari 2010 terug te laten werken. Of terugwerking mogelijk is, zal afhangen van de beschikking van de Commissie. Bij een winstberekening over een gebroken boekjaar vindt de wijziging toepassing op het gedeelte van het boekjaar vanaf de datum van inwerkingtreding.

De in artikel I, onderdeel O, opgenomen wijziging werkt ingevolge het derde lid terug tot en met 30 december 2009 in werking treden. De reden daartoe is nader toegelicht in de artikelsgewijze toelichting bij genoemd artikel.

De staatssecretaris van Financiën,  
J. C. de Jager

De minister van Financiën,  
W. J. Bos

## **Bijlage 1 bij het Belastingplan 2010**

### **(VERVOLG)NOTITIE FISCAAL BEVORDEREN ONDERNEMERSCHAP**

1. Inleiding	87
2. Kader fiscale maatregelen	88
2.1 Belang ondernemers en doorgroei	88
2.2 Verhouding ondernemers en werknemers	88
2.3 Verhouding ondernemer en resultaatgenieter	89
2.4 Verhouding ondernemers en dga's	89
2.5 Signalen consultaties	91
2.6 Toetskader	91
3. Denkbare maatregelen	91
3.1 Inleiding	91
3.2 Zelfstandigenaftrek, MKB-winstvrijstelling en urencriterium	91
3.2.1 Afschaffen zelfstandigenaftrek en verhogen MKB-winstvrijstelling	92
3.2.2 Een onderscheid in de MKB-winstvrijstelling voor arbeidsinkomen en overwinst	93
3.2.3 Een basisvrijstelling in de MKB-winstvrijstelling	94
3.2.4 Afschaffen urencriterium MKB-winstvrijstelling en FOR	95
3.2.5 Verhoudingsgetal voor het recht op ondernemersfaciliteiten	96
3.3 Bevorderen investeringen	97
3.4 Moties	98
3.4.1 Bijzonder tarief voor stakingswinsten	98
3.4.2 Ontslagvergoeding inzetten voor start onderneming	98
4. Afweging en conclusie	99

## 1. INLEIDING

Ondernemers vormen de motor van onze economie. Ondernemers zijn geen homogene groep. Zo zijn er ondernemingen met of zonder personeel, snel groeiend of stabiel, innovatief of uitvoerend, kapitaalintensief of arbeidsintensief. Ondernemers hebben met elkaar gemeen dat ze kiezen voor zelfstandigheid, risico nemen en flexibel zijn. Zij innoveren en creëren werkgelegenheid. Ook biedt ondernemerschap kansen voor groepen die het moeilijk hebben op de arbeidsmarkt of andere voorkeuren hebben ten aanzien van bijvoorbeeld werktijden of werklocatie.

Vanwege het belang van ondernemers voor de maatschappij bestaan er diverse regelingen voor ondersteuning en stimulering van ondernemers, zowel fiscaal als niet-fiscaal, met elk hun eigen doelstelling en reikwijdte. Gedacht kan bijvoorbeeld worden aan fiscale regelingen zoals de MKB-winstvrijstelling, de zelfstandigenaftrek, de durfkapitaalregeling en de kleinschaligheidsinvesteringsaftrek en aan niet-fiscale regelingen zoals de borgstellingsregeling voor het MKB (BBMKB), de innovatievouchers, microkredieten en kredieten voor starters vanuit een uitkering.

Voor dit jaar en volgend jaar heeft het kabinet diverse deels tijdelijke maatregelen getroffen om ondernemers extra te ondersteunen in crisistijd, zoals de vervroegde afschrijving voor investeringen, verruiming van de WBSO, uitstel voor BTW-aftrek, uitbreiding van de BBMKB en de introductie van de Garantie Ondernemersfinanciering. Het kabinet streeft ook naar verdere vermindering van regeldruk voor ondernemers. Daarnaast heeft het kabinet in deze kabinetsperiode ook structureel extra geld vrijgemaakt voor het stimuleren van ondernemerschap.

Hierbij is van belang om alert te blijven op de vraag of regelingen, ook als zij al langer bestaan, wel optimaal worden ingezet voor het doel waarvoor zij in het leven zijn geroepen. In de notitie fiscaal bevorderen ondernemerschap bij het Belastingplan 2009 is de vraag gesteld of een meer evenwichtige verdeling van de ondernemersfaciliteiten haalbaar is, waarbij deze faciliteiten meer dan nu bijdragen aan het starten en doorgroeien van ondernemingen. Aangegeven is dat regelingen beter moeten worden toegesneden op startende doorgroeiende ondernemers én ondernemers met grote ambities ten aanzien van innovatie en groei.<sup>1</sup> Zo moeten fiscale ondernemersfaciliteiten meer dan nu een positieve prikkel bevatten om winst te maken. Bij de parlementaire behandeling van dat belastingplan is toegezegd om bedrijfsleven en advieswereld te consulteren over het fiscaal bevorderen van ondernemerschap en om daarover bij het Belastingplan 2010 weer een aparte notitie op te nemen. Dit is de onderhavige notitie.

In deze notitie wordt eerst het kader voor fiscale maatregelen ter bevordering van ondernemerschap beschreven. Vervolgens wordt een aantal toezeggingen behandeld, waarbij ook de uitkomsten van de consultaties aan de orde komen. Daarna wordt een tweetal moties behandeld. Tot slot volgt een afweging met de voorstellen in het voorliggende belastingplan. Net als vorig jaar ligt de nadruk van deze notitie op ondernemers die onder het winstregime van box 1 van de inkomstenbelasting vallen (de IB-ondernemers). Over de fiscale positie van de directeur-grotoaandehouder (dga) is onlangs een afzonderlijke notitie aan de Tweede Kamer gezonden.<sup>2</sup> Wel wordt aandacht besteed aan de verhouding van de IB-ondernemer ten opzichte van de dga en zal voor mogelijke maatregelen om doorgroei te bevorderen ook worden gekeken naar ondernemingen die in de BV-vorm worden gedreven.

<sup>1</sup> Kamerstukken II 2008/09, 31 704, nr. 3.

<sup>2</sup> Kamerstukken II 2008/09, 31 705, nr. 19.

## 2. KADER FISCALE MAATREGELEN

### 2.1 Belang ondernemers en doorgroei

Uit onderzoek blijkt dat ondernemers van belang zijn voor de productiviteit, economische groei en werkgelegenheid.<sup>1</sup> Ondernemerschap brengt dus positieve externe effecten met zich mee. Er is een brede variëteit aan ondernemers. Zij hebben elk hun eigen economische dynamiek. Veel hardwerkende ondernemers hebben een stabiele onderneming die bijvoorbeeld door een gebrek aan tijd of ruimte of door persoonlijke keuzes niet of geleidelijk groeit. Daaronder zijn ook veel ondernemers, vaak aangeduid als «zzp-ers», die er welbewust voor kiezen geen personeel aan te nemen. Zij leveren onder andere vanwege hun flexibiliteit een positieve bijdrage aan de economische dynamiek en aan de economische veerkracht van de maatschappij.<sup>2</sup>

Uit onderzoek blijkt bovendien dat vooral snelgroeiende ondernemingen (de zogenaamde gazellen) bijdragen aan de creatie van werkgelegenheid. Snelle groeiers blijken niet alleen de meeste nieuwe banen te creëren. Zij innoveren eveneens meer. Ook scoren zij goed op andere prestatie-indicatoren, zoals overlevingskansen en inkomen.<sup>3</sup> Naast de positieve economische effecten van ondernemers in het algemeen, zijn er dus bijzondere positieve «spillover-effecten» van ondernemers met een snelgroeiende onderneming. Het aantal doorgroeiers in Nederland is echter relatief laag.<sup>4</sup> Het ligt dan ook voor de hand om te bekijken of de huidige regelingen voor ondernemers wel voldoende zijn toegespitst op het stimuleren van doorgroei. Dit mag echter niet ten koste gaan van gewone hardwerkende ondernemers.

Doorgroei kan het beste worden gestimuleerd door lagere marginale tarieven voor winstinkomen te bereiken. Onderzoek in de VS laat zien dat lagere marginale tarieven leiden tot een sterkere groei van bedrijven, hogere gemiddelde investeringsuitgaven en een hogere kans op het aannemen van werknemers.<sup>5</sup> Ook het verminderen van administratieve lasten werkt bevorderend voor ondernemerschap.<sup>6</sup> Op deze punten kan de fiscaliteit dus bijdragen aan het stimuleren van doorgroei. De marginale belastingdruk van IB-ondernemers wordt naast de hoogte van de winst en het belastingtarief voornamelijk bepaald door aftrekposten als de zelfstandigenaftrek en de MKB-winstvrijstelling.

### 2.2 Verhouding ondernemers en werknemers

Het winstinkomen van (IB-)ondernemers wordt net als het loon van werknemers belast in box 1 van de inkomstenbelasting (IB). Daarbij zijn er binnen box 1 wel verschillen in fiscale behandeling tussen ondernemers en werknemers, ofwel tussen winstinkomen en looninkomen. Een belangrijk verschil is dat ondernemers bijzondere faciliteiten genieten, waaronder de zelfstandigenaftrek en de MKB-winstvrijstelling. Deze paragraaf gaat in op de achtergrond van deze verschillen.

Allereerst is er de wens om ondernemerschap te stimuleren vanwege de hiervoor beschreven bijdrage van ondernemers aan een meer innovatieve en ondernemende economie en aan de groei van de productie en werkgelegenheid. Daarnaast vloeit het toekennen van afzonderlijke faciliteiten aan ondernemers voort uit de bijzondere functies van het winstinkomen. Voor de ondernemer in de IB zijn (de belastingheffing over) het inkomen uit arbeid en onderneming ondeelbaar samengevoegd. Terwijl looninkomen verkregen wordt voor het verrichten van arbeid, wordt winstinkomen behaald door een combinatie van arbeid en kapitaal<sup>7</sup> en dient het mede voor reserveringen ter financiering van de continuïteit en de

<sup>1</sup> Vgl. D.B. Audretsch and M. Keilbach (2004a), «Does entrepreneurship capital matter?», *Entrepreneurship Theory and Practice*, 28(5), p. 419–429. D.B. Audretsch and M. Keilbach (2004c), «Entrepreneurship and regional growth: an evolutionary interpretation», *Journal of Evolutionary Economics*, 14(5), p. 605–616; en: CPB (2009), «Relation entry, exit and productivity, An overview of recent theoretical and empirical literature», CPB Document 180, Den Haag; en: Erken, Donseelaar en Thurik (2009), «Total factor productivity and the role of entrepreneurship», Tinbergen Institute Discussion Paper, no. TI09-034, Rotterdam.

<sup>2</sup> P. Vroonhof, H. Tissing, M. Swaters, A. Bruins en E. Davelaars (2008), «Zelfstandigen Zonder Personeel», Zoetermeer: EIM en Bureau Bartels.

<sup>3</sup> M. Henrekson and D. Johansson (2008), «Gazelles as job creators – A survey and interpretation of the evidence», IFN Working Paper No. 733; en: C.M. van Praag and P.H. Versloot, «What is the value of entrepreneurship? A review of recent research» (2007), *Small Business Economics* 29: 351–382.

<sup>4</sup> Nederland scoort internationaal gezien gemiddeld tot goed op het aantal starters en de ondernemersquote (aantal ondernemers als % van de beroepsbevolking), maar beneden gemiddeld op het aantal snelle groeiers. Zie CBS (2009, te verschijnen), *Het Nederlandse ondernemingsklimaat in cijfers*, Voorburg/Heerlen.

<sup>5</sup> Zie beschrijving van het onderzoek van Carrol, Holtz-Eakin, Rider en Rosen in H.J. Schuetze en D. Bruce (2004), *Tax Policy and Entrepreneurship* (16/17).

<sup>6</sup> Zie Kamerstukken II 2008/09, 31 704, nr. 3, p. 94–95.

<sup>7</sup> Het begrip onderneming is via de jurisprudentie ingevuld en kan worden omschreven als een duurzame organisatie die erop gericht is met behulp van arbeid en kapitaal deel te nemen aan het maatschappelijke verkeer met het oogmerk om winst te behalen.



groei van de onderneming. Zo investeren ondernemers in hun onderneming. Het gaat bijvoorbeeld om het vervangen en uitbreiden van de aanwezige bedrijfsmiddelen. Daarnaast is bij werknemers sprake van overheidsbescherming door bijvoorbeeld verplichte verzekeringen voor werkloosheid en arbeidsongeschiktheid en door ontslagbescherming. Ook worden voor werknemers door sociale partners vaak collectieve pensioenafspraken gemaakt. Ondernemers daarentegen dienen zichzelf te verzekeren voor de risico's van ziekte, arbeidsongeschiktheid, werkloosheid, voor economisch slechte tijden en voor de oudedag. Kort samengevat kan worden gezegd dat winstinkomen, meer dan looninkomen, naast de consumptiefunctie ook een investeringsfunctie en een reserveringsfunctie heeft. Dit pleit voor een lagere heffing over winst.

Overigens is hiermee nog niets gezegd over de omvang van ondernemersfaciliteiten. Deze hangt onder meer af van de na te streven doelen. Onder meer door de hoogte en het degressieve verloop van de zelfstandigenaftrek kan het verschil in belastingheffing tussen werknemers en ondernemers thans aanzienlijk zijn.<sup>1</sup> Zo betaalt een werknemer door de algemene heffingskorting en de arbeidskorting belasting vanaf een inkomen van ongeveer € 6 250. Een ondernemer (niet-starter) die aan het uren criterium voldoet, betaalt pas belasting vanaf circa € 19 000. Er gaan dan ook stemmen op om dit verschil kleiner te maken.<sup>2</sup> Dit zou echter gepaard gaan met herverdelingseffecten en dus met negatieve inkomenseffecten voor een deel van de ondernemers. Binnen een breder kader kunnen de mogelijkheden voor het mitigeren van herverdelingseffecten groter zijn. Het kabinet kan zich daarom voorstellen dat dit punt aan de orde komt als in de toekomst mogelijk gekeken wordt naar de mogelijkheden voor een rechtsvormneutrale ondernemingswinstbelasting (zie hierna paragraaf 2.4).

### **2.3 Verhouding ondernemer en resultaatgenieter**

Naast het onderscheid tussen ondernemer en werknemer is er binnen de categorie inkomsten uit tegenwoordige arbeid nog het onderscheid tussen ondernemers en genieters van resultaat uit overige werkzaamheden (ROW). ROW is een «restcategorie» voor inkomsten die niet kunnen worden aangemerkt als winst uit onderneming of als loon uit dienstbetrekking. Gedacht kan worden aan inkomsten uit meer incidentele freelance-werkzaamheden, inkomsten uit het schrijven en publiceren van een artikel, honoraria voor het geven van lezingen en aan vergoedingen die gemeenteraadsleden voor hun werk ontvangen. Bij een resultaatgenieter is doorgaans sprake van het meer incidenteel aanbieden van arbeid, terwijl een onderneming wordt gekenmerkt door een duurzame organisatie van arbeid en kapitaal. Resultaat heeft dan ook primair, net als looninkomen, een consumptiefunctie. Overigens kan ook een ondernemer iemand zijn die vooral zijn arbeid aanbiedt, zonder daarbij in belangrijke mate gebruik te maken van kapitaal. ROW-ers kunnen net als ondernemers en in tegenstelling tot werknemers hun kosten aftrekken, maar hebben geen toegang tot de ondernemersfaciliteiten. In de brief zelfstandigen zonder personeel en de daarbij behorende adviesaanvraag aan de SER en de in het najaar te versturen brief over het project «vereenvoudiging fiscale arbeidsrelaties» zal verder op de positie van resultaatgenieters worden ingegaan.

### **2.4 Verhouding ondernemers en dga's**

Veel doorgroeiende ondernemers kiezen voor de BV als rechtsvorm. De ondernemer wordt dan fiscaal als dga aangemerkt. De keuze tussen een BV of een IB-onderneming is afhankelijk van individuele voorkeuren en omstandigheden, waarbij naast fiscale ook andere motieven een rol

<sup>1</sup> Opgemerkt kan worden dat de zelfstandigenaftrek in het verleden een aantal keer is verhoogd als terugsluis van lastenverzwaringen in het kader van de vergroening van het belastingstelsel en in verband met tariefverlagingen in de vennootschapsbelasting.  
<sup>2</sup> Bijvoorbeeld Prof. dr. P.H.J. Essers, «De ondernemersfaciliteiten kunnen het beste worden vervangen door een ondernemingswinstbelasting», WFR2009/6812, p. 603.

spelen. Andere motieven voor de BV-vorm zijn onder meer commerciële en juridische overwegingen, zoals de beperking van de aansprakelijkheid.

Tussen de fiscale behandeling van IB-ondernemers en dga's en hun BV bestaan verschillen.

De winst van een IB-ondernemer wordt belast in box 1 van de Wet IB 2001 tegen, rekening houdend met de MKB-winstvrijstelling naar het niveau van 2009, een tarief van maximaal 46,54%. De winst van dga's wordt bij de BV belast met vennootschapsbelasting tegen een tarief van maximaal 25,5%. Daarbij wordt het zogenoemde gebruikelijke loon van de dga afgetrokken van de winst. Het gebruikelijke loon wordt belast in box 1 van de Wet IB 2001. Als de BV aan de dga winst uitdeelt, wordt vervolgens in box 2 inkomstenbelasting geheven tegen een tarief van 25%.

De genoemde verschillen kunnen op vereenvoudigde wijze volgens onderstaand schema worden weergegeven.

dga en zijn BV		IB-ondernemer	
Omzet		Omzet	
-/- kosten		-/- kosten	
-/- loon	IB box 1	-/- ondernemersaftrek	
Winst	Vpb	Winst	IB box 1
Uitdeling	IB box 2		

Door deze verschillen is de fiscale behandeling van ondernemingen niet rechtsvormneutraal. De verschillen tussen beide ondernemingsvormen leiden ertoe dat tot een bepaald winstbedrag, het zogenoemde «omslagpunt», de IB-onderneming fiscaal voordeliger is en daar boven de BV. Dit effect sluit aan bij de maatschappelijke opvatting dat voor kleinere bedrijven de IB-onderneming en voor grotere bedrijven de BV als meest passende rechtsvorm wordt ervaren. Het omslagpunt is niet eenduidig vast te stellen omdat het per onderneming verschillend is. Het is afhankelijk van tal van factoren, zoals de toepasselijkheid van fiscale faciliteiten, de hoogte van het gebruikelijk loon en de mate waarin de door een BV gemaakte winst wordt ingehouden dan wel wordt uitgedeeld.

Ontwikkelingen in het civiele recht, zoals het wetsvoorstel vereenvoudiging en flexibilisering BV-recht en het wetsvoorstel Personenvennootschappen<sup>1</sup>, maken dat de civiel-juridische vormgeving van ondernemingen steeds flexibeler wordt. Zo wordt de minimumkapitaaleis van € 18 000 voor BV's afgeschaft. Hierdoor kunnen ook kleinere ondernemingen straks makkelijker in de BV-vorm worden gedreven. Via een rechtsvormneutrale ondernemingswinstbelasting zouden ook de fiscale verschillen kunnen worden weggenomen. Daarbij zou kunnen worden gedacht aan een heffing over de winst op het niveau van de onderneming, met daarnaast een aanvullende heffing over de winst die voor consumptie of privé-besparingen wordt aangewend.

Het kabinet ziet een dergelijke rechtsvormneutrale ondernemingswinstbelasting als een mogelijk perspectief voor de langere termijn. Het betreft namelijk een aanpassing die gepaard gaat met omvangrijke verdelings-effecten. Zo betekent een dergelijke rechtsvormneutrale ondernemingswinstbelasting in principe dat ook IB-ondernemers een gebruikelijk loon moeten verantwoorden. Hoewel kleine ondernemingen eventueel kunnen worden ontzien door een belastingvrije voet, zal deze vanwege de ruimere reikwijdte veel lager moeten zijn dan de huidige zelfstandigenaftrek. Het dichter bij elkaar brengen van IB-ondernemer en dga lijkt alleen mogelijk door het nemen van kleine stapjes waardoor de verdelingseffecten worden uitgesmeerd in de tijd. Wel is het uitgangspunt dat nieuwe maat-

<sup>1</sup> Kamerstukken 31 058 resp. 28 746 en 31 065.

regelen niet in de weg mogen staan aan een rechtsvormneutrale ondernemingswinstbelasting.

## **2.5 Signalen consultaties**

Tot het kader voor de fiscale maatregelen behoren ook de uitkomsten van de consultaties die dit jaar zijn gehouden met sociale partners, zelfstandigenorganisaties, fiscale adviespraktijk en wetenschap.<sup>1</sup> In hoofdstuk 3 wordt bij iedere toezegging die bij het Belastingplan 2009 is gedaan inzake het fiscaal bevorderen van ondernemerschap ingegaan op hetgeen in deze consultaties naar voren is gebracht. In algemene zin kan worden opgemerkt dat met name sociale partners en zelfstandigenorganisaties aandacht vragen voor het voorkomen van eventuele negatieve inkomenseffecten. Vanuit de wetenschap wordt opgemerkt dat de zelfstandigenaftrek theoretisch gezien zou moeten worden afgeschaft, maar dat dit (vanwege de daarmee samenhangende herverdelingseffecten) maatschappelijk gezien niet zonder meer haalbaar is. Er was bereidheid om mee te denken over het beter richten van ondernemersfaciliteiten op winstinkomen.

## **2.6 Toetskader**

Om de mogelijke maatregelen in hoofdstuk 3 goed tegen elkaar te kunnen afwegen wordt aan een aantal aspecten kwalitatief getoetst. Het betreft:

- Effectiviteit in de zin van:
  - de resulterende financiële prikkel voor starters;
  - de resulterende financiële prikkel voor doorgroeiërs;
- de herverdelingseffecten (welke groepen gaan erop vooruit en welke gaan erop achteruit) mogen niet te groot zijn;
- de gevolgen voor de administratieve lasten en de uitvoering door de Belastingdienst;
- budgettaire effecten; en
- overige effecten.

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

# **3. DENKBARE MAATREGELEN**

## **3.1 Inleiding**

In dit hoofdstuk worden de toezeggingen zoals gedaan bij de behandeling van het Belastingplan 2009 (paragraaf 3.2) en twee moties inzake ondernemerschap (paragraaf 3.4) behandeld. In paragraaf 3.3 wordt gekeken naar mogelijke maatregelen voor doorgroei die aansluiten bij de investeringen.

## **3.2 Zelfstandigenaftrek, MKB-winstvrijstelling en urencriterium**

Deze paragraaf gaat in op de zelfstandigenaftrek, de MKB-winstvrijstelling en het urencriterium. Dit betreft het vervolg op de thematiek die in de notitie fiscaal bevorderen ondernemerschap bij het Belastingplan 2009 is beschreven. In die notitie is vastgesteld dat het voor de hand ligt om in te zetten op structuurverbetering van de (winst)belastingheffing. Een structuurverbetering die moet resulteren in een evenwichtiger verdeling van de ondernemersfaciliteiten, waarbij deze faciliteiten meer dan nu

---

<sup>1</sup> Vertegenwoordigers van VNO-NCW en MKB-Nederland, FNV, Platform Zelfstandige Ondernemers (PZO), LTO-Nederland, de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs (NOB), het Register Belastingadviseurs (RB) en van de wetenschap zijn in de gelegenheid gesteld hun mening te geven.

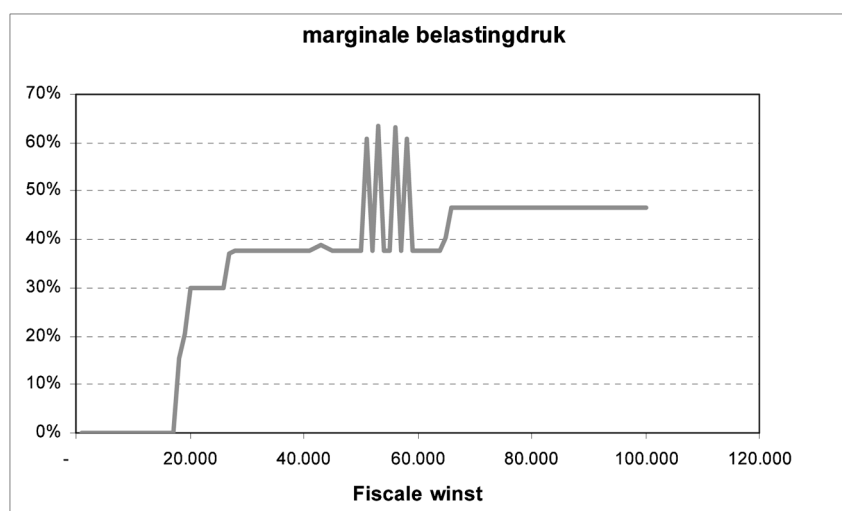
bijdragen aan het starten en doorgroeien van ondernemingen en zo mogelijk worden vereenvoudigd. Daarbij past dat het accent binnen de ondernemersfaciliteiten meer komt te liggen op de MKB-winstvrijstelling in plaats van op de zelfstandigenaftrek.

De zelfstandigenaftrek zoals die thans is vormgegeven veroorzaakt een hoge marginale druk doordat deze afloopt bij oplopende winst. Door de huidige opzet van de zelfstandigenaftrek is een dubbele progressie ontstaan. Dat wil zeggen dat een ondernemer bij een hogere winst niet alleen een lagere zelfstandigenaftrek krijgt maar tegelijkertijd ook in een hoger belastingtarief valt. Ondernemers kunnen hierdoor geconfronteerd worden met een zeer hoge marginale druk zodra hun winst gaat groeien. Ter illustratie dient de onderstaande figuur.

De MKB-winstvrijstelling stelt 10,5% van de winst (na aftrek van de zelfstandigenaftrek) vrij van belasting en verzacht daarmee deze progressie enigszins. De prikkel die van de MKB-winstvrijstelling uitgaat, is dat meer winst maken ook fiscaal wordt beloond.

Voor beide regelingen geldt het zogenoemde uren criterium. Het uren criterium houdt in dat een ondernemer in een kalenderjaar ten minste 1225 uren én meer dan de helft van de tijd die hij in totaal besteedt aan werkzaamheden in het economische verkeer (onderneming, loon, resultaat) moet besteden aan de onderneming. Voor startende ondernemers geldt uitsluitend de 1225 uren norm. Met het uren criterium wordt bereikt dat de ondernemersfaciliteiten vooral toegankelijk zijn voor ondernemers voor wie ondernemen de belangrijkste bezigheid en inkomstenbron is.

**Figuur 1: Marginale belastingdruk voor een IB-ondernemer (alleenstaand, geen ander inkomen)**



### 3.2.1 Afschaffen zelfstandigenaftrek en verhogen MKB-winstvrijstelling

In de notitie bij het Belastingplan 2009 is aangegeven dat de ondernemersfaciliteiten idealiter beter zouden moeten worden toegesneden op de situatie van de startende én de doorgroeiende ondernemer, zouden moeten worden vereenvoudigd en evenwichtiger zouden moeten worden verdeeld tussen deeltijd- en voltijdondernemers. De variant die het beste bij deze doelstellingen aansluit is het – al dan niet ineens – afschaffen van de zelfstandigenaftrek, waarbij het hierdoor vrijvallende budget geheel wordt ingezet om de MKB-winstvrijstelling te verhogen. Tegelijkertijd kan

het urencriterium voor de MKB-winstvrijstelling worden afgeschaft en kan het tijdelijke startersdeel van de zelfstandigenaftrek in stand blijven en eventueel worden verhoogd. Een volledige omzetting van de zelfstandigenaftrek in de MKB-winstvrijstelling heeft echter aanzienlijke verdelingseffecten. Omdat nog niet duidelijk was hoe deze omzetting het beste zou kunnen worden vormgegeven, is bij het Belastingplan 2009 aangegeven hierover vertegenwoordigers van het bedrijfsleven, adviespraktijk en wetenschap te zullen consulteren.

Uit de consultaties bleek dat er weinig draagvlak is voor een volledige omzetting van de zelfstandigenaftrek in de MKB-winstvrijstelling. Hoewel vanuit wetenschappelijke hoek werd aangegeven dat de zelfstandigenaftrek eigenlijk zou moeten worden afgeschaft omdat met die aftrek ondernemingen die nauwelijks rendabel zijn op de been worden gehouden, zijn belangenorganisaties tegen het afschaffen van de zelfstandigenaftrek vanwege de negatieve inkomenseffecten die zouden optreden voor een deel van de ondernemers. Wel was er bereidheid om mee te denken over het meer winstafhankelijk maken van de faciliteiten. Hoewel er theoretisch veel voor te zeggen valt, is er dus onvoldoende draagvlak voor een volledige omzetting van de zelfstandigenaftrek in de MKB-winstvrijstelling.

### *3.2.2 Een onderscheid in de MKB-winstvrijstelling voor arbeidsinkomen en overwinst*

In zijn advies bij het Belastingplan 2009 heeft de Raad van State aangegeven het een goede zaak te vinden dat meer accent gelegd wordt op de MKB-winstvrijstelling dan op de zelfstandigenaftrek. Wel wijst de Raad er op dat een algemene vrijstelling van een deel van de belastbare winst voor ondernemers spanning oproept ten aanzien van de belastingheffing over de component arbeidsbeloning in de winst, omdat het loon van de dga en andere werknemers en het resultaat van resultaatgenieters volledig worden belast. Indien de MKB-winstvrijstelling als de «centrale» ondernemersvrijstelling moet gaan functioneren, dient de vrijstelling zich volgens de Raad meer te richten op specifieke componenten van het bedrijfsresultaat. Het zou daarbij in dit geval dan gaan om de component die betrekking heeft op de reservering ter financiering van de continuïteit en de groei van de onderneming (investerings- en reserveringsfunctie van winstinkomen). Een mogelijkheid daartoe is om, bij een omzetting van de zelfstandigenaftrek in de MKB-winstvrijstelling, de MKB-winstvrijstelling te laten aangrijpen boven het winstniveau dat overeenkomt met de component arbeidsbeloning in de winst. Daardoor zou de hierboven genoemde spanning worden weggenomen en aldus een evenwichtiger belastingheffing over arbeidsinkomen worden bereikt.<sup>1</sup>

De door de Raad van State geplaatste kanttekeningen bij de hoogte van de zelfstandigenaftrek sluiten aan bij de analyse zoals opgenomen in de notitie bij het Belastingplan 2009 en in hoofdstuk 2 van deze notitie. Het voorstel van de Raad komt feitelijk neer op invoering van een gebruikelijk loon voor IB-ondernemers. Dit zou een aanzienlijke stap zijn in de richting van een rechtsvormneutrale ondernemingswinstbelasting. Zoals hiervoor in paragraaf 2.4 is aangegeven, ziet het kabinet een rechtsvormneutrale ondernemingswinstbelasting als een mogelijk perspectief voor de langere termijn. De mogelijkheid van een gebruikelijk loon voor IB-ondernemers zou daarin passen. Hoewel er dus theoretisch veel te zeggen valt voor de gedachte van de Raad, zou implementatie van een dergelijk voorstel tot grote verdelingseffecten leiden. Binnen de huidige systematiek zou implementatie van het voorstel het belastingstelsel ook compliceren. Vanwege de verdelingseffecten was er tijdens de consultaties geen draagvlak voor.

---

<sup>1</sup> Kamerstukken II 2008/09, 31 704, nr. 4, p. 5–6.

### 3.2.3 Een basisvrijstelling in de MKB-winstvrijstelling

Ten aanzien van de mogelijke omzetting van de zelfstandigenaftrek in de MKB-winstvrijstelling, heeft de Tweede Kamerfractie van de ChristenUnie de suggestie gedaan om kleine ondernemers en ondernemers met relatief lage winsten tegemoet te komen door aan de voet van de MKB-winstvrijstelling een basisvrijstellingsbedrag op te nemen.

De voordelen van een dergelijke variant zijn dat het accent meer komt te liggen op de MKB-winstvrijstelling en de marginale belastingdruk gelijkmatiger en lager wordt, waardoor ondernemers niet meer geconfronteerd kunnen worden met extreme verschillen in marginale druk als de winst gaat stijgen (de pieken in figuur 1 verdwijnen). Dit bevordert doorgroei, terwijl door behoud van een vaste vrijstelling aan de voet de ondernemers met structureel lagere winsten worden ontzien. Daarnaast is sprake van een vereenvoudiging door het samenvoegen van faciliteiten en door het introduceren van één vaste basisvrijstelling voor iedere ondernemer.

Ook zou de faciliteit – die wordt verkregen in verband met de onderneming – hierdoor beter worden gericht op winstinkomen. Dit komt doordat een basisvrijstelling in principe niet hoger kan zijn dan de winst. De huidige zelfstandigenaftrek kan daarentegen bij verlies of lage winst wel worden afgetrokken van ander inkomen (bijvoorbeeld een VUT-uitkering of loon). Doordat de basisvrijstelling niet hoger is dan de winst komen ondernemers met ander inkomen in een vergelijkbare positie met ondernemers die geen ander inkomen hebben. Bovendien komt de zelfstandigenaftrek hierdoor – meer dan nu – terecht bij ondernemers die een succes maken van hun onderneming.

Daartegenover staat dat door de invoering van een basisvrijstelling de MKB-winstvrijstelling veel minder kan worden verhoogd dan bij een volledige omzetting van de zelfstandigenaftrek. Omdat de basisvrijstelling niet tot een fiscaal verlies leidt, zijn er zonder nadere maatregelen ook negatieve inkomensgevolgen in geval van een verlies of lage winst. De bij verlies niet (of bij lage winst niet geheel) genoten basisvrijstelling zou dan niet meer verrekend kunnen worden met winstinkomen uit andere jaren. Tot slot is bij een relatief hoge basisvrijstelling, gezien vanuit het mogelijke langetermijnperspectief van een (meer) rechtsvormneutrale ondernemingswinstbelasting, slechts sprake van een kleine stap in die richting ten opzichte van een volledige omzetting van de zelfstandigenaftrek in de MKB-winstvrijstelling.

Tijdens de consultaties met sociale partners, zelfstandigenorganisaties, advieswereld en wetenschap bleek dat er sympathie was voor deze variant. Op zich zouden de geconsulteerden het logisch vinden als de basisvrijstelling alleen nog kan worden verrekend met winstinkomen, omdat deze vrijstelling immers is verkregen in verband met de onderneming. Sociale partners en zelfstandigenorganisaties vroegen wel aandacht voor eventuele negatieve inkomenseffecten die voor een deel van de ondernemers kunnen ontstaan door een aanpassing van de zelfstandigenaftrek en de MKB-winstvrijstelling langs deze lijn.

Gelet op de voordelen en de positieve houding bij de consultaties is deze richting verder uitgewerkt. Ook bij een relatief hoge basisvrijstelling van € 7500 bleek dat, hoewel de meeste ondernemers er daarbij op vooruit gaan, er nog voltijdondernemers met een winst lager dan € 18 000 op achteruit kunnen gaan. Ook zou een deel van de starters er op achteruitgaan. Hoewel een dergelijke maatregel past bij de gewenste lijn nopen deze effecten het kabinet toch om niet te kiezen voor een integratie van de zelfstandigenaftrek als vaste basisvrijstelling in de MKB-winstvrijstelling.

Wel stelt het kabinet voor om de zelfstandigenaftrek beter te richten op winstinkomen. De zelfstandigenaftrek is dan niet langer te verrekenen met ander inkomen. Deze aanpassing in de verrekeningsystematiek van de zelfstandigenaftrek geldt niet voor de opstartfase. Startende ondernemers kunnen de (verhoogde) zelfstandigenaftrek wel met ander inkomen verrekenen. Bovendien raken ondernemers de zelfstandigenaftrek in een slecht jaar niet kwijt. Als sprake is van een verlies of van een te lage winst om de volledige zelfstandigenaftrek te kunnen verzilveren, mag het niet verrekenende deel van de zelfstandigenaftrek maximaal 9 jaar worden voortgewenteld. Deze termijn van 9 jaar sluit aan bij de termijn van de voorwaartse verliesverrekening. In het eerstvolgende jaar dat er voldoende winst is, kan dus niet alleen de zelfstandigenaftrek van dat jaar maar ook de eventueel nog niet verrekenende zelfstandigenaftrek uit voorgaande jaren worden afgetrokken van de winst. De zelfstandigenaftrek blijft dus – net als nu – aftrekbaar, ook als er één jaar of een aantal jaren op rij verliezen zijn.

Tevens stelt het kabinet voor om de MKB-winstvrijstelling te verhogen van 10,5% naar 12%. Dit verlaagt de marginale belastingdruk op winstinkomen en bevordert doorgroei. Immers, hoe meer winst er wordt gemaakt hoe hoger de (absolute) vrijstelling.

### *3.2.4 Afschaffen urencriterium MKB-winstvrijstelling en FOR*

Bij de behandeling van het Belastingplan 2009 is het mogelijk afschaffen van het urencriterium voor de MKB-winstvrijstelling aan de orde geweest. Daarnaast hebben de fracties van de PvdA, de ChristenUnie, Groen Links, D66 en de SGP gevraagd naar het afschaffen van het urencriterium voor de Fiscale Oudedagsreserve (FOR). Met het afschaffen van het urencriterium voor de MKB-winstvrijstelling en de FOR zouden deeltijd- en hybride ondernemers ook in aanmerking komen voor deze faciliteiten.<sup>1</sup>

De MKB-winstvrijstelling is een tegemoetkoming in de vorm van een belastingvrijstelling die oploopt met de winst. Vanwege die winstafhankelijkheid is het denkbaar het urencriterium voor de MKB-winstvrijstelling af te schaffen. Immers, hoe meer winst er wordt gemaakt hoe hoger de (absolute) vrijstelling. Dit bevordert doorgroei van ondernemingen van deeltijd- en hybride ondernemers en past bij het kabinetsbeleid om de overgang van een uitkering of van werk in loondienst naar ondernemerschap te vergemakkelijken. Het afschaffen van het urencriterium voor de MKB-winstvrijstelling leidt tot een budgettaire derving van circa € 35 mln. Vanwege de genoemde positieve effecten stelt het kabinet voor het urencriterium voor de MKB-winstvrijstelling af te schaffen.

De FOR is in het leven geroepen om ondernemers in een vergelijkbare fiscale positie te brengen als werknemers waar het de fiscale behandeling van oudedagsvoorzieningen betreft. De FOR leidt tot een uitstel van belastingheffing zonder dat middelen buiten de onderneming moeten worden gebracht, zoals bij een bank of verzekeraar. Dit leidt er toe dat ondernemers die dat wensen hun oudedagsvoorziening binnen hun onderneming kunnen opbouwen terwijl zij de benodigde middelen in hun onderneming kunnen investeren en toch belastingheffing kunnen uitstellen. Aan de FOR kan alleen worden gedoteerd als het ondernemingsvermogen groter is dan de totale FOR (er wordt immers in de onderneming gespaard). Voor veel deeltijd- en hybride ondernemers zou ook zonder urencriterium de opbouw van een FOR vaak niet of zeer beperkt mogelijk zijn vanwege een te laag ondernemingsvermogen. Naar verwachting heeft deze groep ondernemers namelijk over het algemeen weinig kapitaal in de onderneming geïnvesteerd en dus weinig vermogen. Het afschaffen van het urencriterium

---

<sup>1</sup> Hybride ondernemers zijn mensen die naast een baan een onderneming hebben. Deeltijd-ondernemers zijn mensen die in deeltijd (zonder baan ernaast) ondernemen, bijvoorbeeld in combinatie met de zorg voor kleine kinderen.

criterium voor de FOR zou een budgettaire derving betekenen van circa € 10 mln.

Het afschaffen van het urencriterium voor de FOR zou dus slechts een beperkt voordeel opleveren, helemaal in combinatie met de verplichting tot het bijhouden van een FOR. Het zou daarom waarschijnlijk nauwelijks bijdragen aan doorgroei van deeltijd- en hybride ondernemers. Om deze redenen stelt het kabinet voor het urencriterium voor de FOR niet af te schaffen.

### *3.2.5 Verhoudingsgetal voor het recht op ondernemersfaciliteiten*

Ondernemersorganisaties hebben de suggestie gedaan om als alternatief voor het urencriterium de ondernemersfaciliteiten voortaan van toepassing te laten zijn naar de verhouding van de winst uit onderneming ten opzichte van de totale inkomsten uit tegenwoordige arbeid.

Deze toerekeningsregel zou als volgt luiden: (winst uit onderneming) / (winst uit onderneming + overige inkomsten uit tegenwoordige arbeid) x ondernemersfaciliteiten. Als deze toerekeningsregel het urencriterium zou vervangen, zouden ook alle deeltijd- en hybride ondernemers in aanmerking komen voor (een deel van) de ondernemersfaciliteiten waarvoor nu het urencriterium geldt. Verder zouden de ondernemersfaciliteiten worden beperkt als een ondernemer voor zijn levensonderhoud niet volledig afhankelijk is van zijn onderneming, maar daarnaast ander arbeidsinkomen heeft.

Echter, zoals reeds aangegeven bij de behandeling van het Belastingplan 2009, kent een dergelijke toerekeningsregel ook een aantal nadelen.<sup>1</sup> Zo is er een groot verschil in uitkomst tussen hybride- en deeltijdondernemers, ook al hebben zij evenveel winst. Voor deeltijdondernemers betekent het voorstel in veel gevallen een permanente belastingvrijstelling. De vraag is wat de rechtvaardiging is van een belastingvrijstelling voor de winst van deeltijdondernemers. De prikkel om meer te gaan ondernemen en dus om door te groeien ontbreekt dan. Bij groei komt immers een einde aan de belastingvrijstelling. Daarnaast zou sprake zijn van een disbalans tussen de omvang van de faciliteit en de inzet van arbeid en kapitaal c.q. de benodigde reserveringen en investeringen. Verder is onduidelijk hoe moet worden omgegaan met verliessituaties: bij onverkorte toepassing van de regels kan een verlies uit onderneming tot een zelfstandigenbijtelling leiden. Als in verliessituaties de toerekeningsregel niet moet worden toegepast, is de vraag welk criterium dan in verliessituaties geldt voor toepassing van de faciliteiten. Tot slot wordt geen rekening gehouden met ander voor consumptie beschikbaar inkomen, zoals pensioen of inkomen uit vermogen. Terwijl ook dit inkomen draagkracht genereert.

Vanuit de wetenschap is aangegeven dat het verhoudingsgetal geen goed voorstel is vanwege de hiervoor beschreven effecten. Ook het kabinet is van mening dat het verhoudingsgetal geen bijdrage levert aan het stimuleren van doorgroei en leidt tot overstimulering van deeltijdondernemers. Bovendien zijn er eenvoudiger en betere manieren om ook hybride- en deeltijdondernemers recht te geven op (een deel van de) ondernemersfaciliteiten waarvoor nu het urencriterium geldt, namelijk door het urencriterium voor de MKB-winstvrijstelling te laten vervallen zoals is voorgesteld in de vorige paragraaf.

<sup>1</sup> Kamerstukken II 2008/09, 31 704, nr. 8, p. 13 en Kamerstukken II 2008/09, 31 704, nr. 22, p. 7-8.



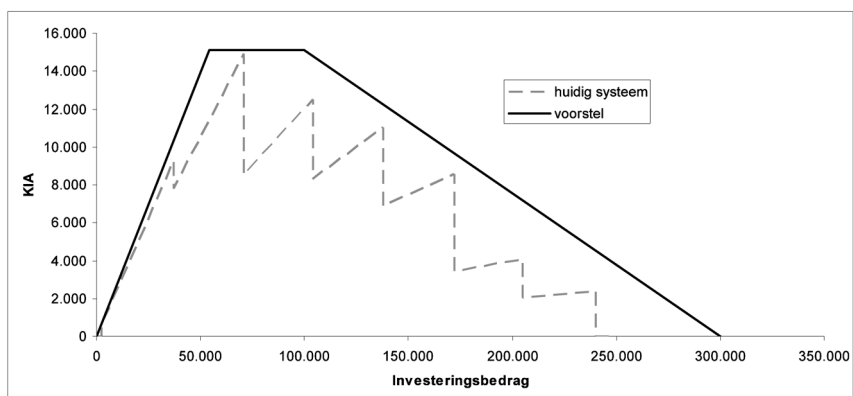
### 3.3 Bevorderen investeringen

Een doorgroeiende onderneming kan, behalve door een toename van de winst, ook worden gekarakteriseerd door een toename van het aantal personeelsleden en uitbreidingsinvesteringen. Ook dit zijn dus mogelijke aanknopingspunten voor fiscale stimuleringsregelingen. Zoals in de eerdere notitie fiscaal bevorderen ondernemerschap is aangegeven, kleven er bezwaren aan specifieke maatregelen gericht op het bevorderen van aannemen van personeel of het bevorderen van uitbreidingsinvesteringen. Wel kan voor fiscale stimulering worden aangeknoopt bij de omvang van alle investeringen van een onderneming (dus zowel de vervangingsinvesteringen als de uitbreidingsinvesteringen).

De kleinschaligheidsinvesteringsaftrek (KIA) is bedoeld om investeringen van een beperkte omvang te bevorderen en is hierdoor vooral gericht op het midden- en kleinbedrijf. De regeling geldt zowel voor IB-ondernemers, inclusief hybride en deeltijdondernemers, als voor ondernemers die hun onderneming in de BV-vorm drijven (dga's). De ondernemer mag een bepaald percentage van het totale investeringsbedrag in bedrijfsmiddelen in een kalenderjaar in mindering brengen op zijn fiscale winst. Het bedrag van de KIA wordt vastgesteld aan de hand van een tabel waarin negen schijven met bijbehorende aftrekpercentages zijn opgenomen. Het percentage van de aftrek neemt af naarmate de omvang van de investering stijgt. De huidige schijfgrenzen in de KIA leiden ertoe dat de omvang van de KIA grillig verloopt. De KIA kan met name bij de schijfgrenzen tot grote marginale verschillen leiden, waarbij een extra investering van 1 Euro een flinke daling van de KIA tot gevolg kan hebben. Door een andere opzet (stroomlijning) van de KIA kan deze een gelijkmatiger verloop krijgen.

Het kabinet stelt voor om investeringen door kleinere ondernemingen te bevorderen door de KIA te verruimen en te stroomlijnen. Dit sluit aan bij het streven om doorgroei te bevorderen. De geconsulteerde organisaties stonden positief tegenover een verruiming en stroomlijning van de KIA. Door de voorgestelde verruiming in combinatie met de stroomlijning krijgen ondernemers bij alle investeringsniveaus waarvoor nu KIA wordt verkregen een hogere investeringsaftrek. De verruiming en de stroomlijning kunnen geïllustreerd worden aan de hand van onderstaande figuur.

**Figuur 2: kleinschaligheidsinvesteringsaftrek naar niveau investeringen huidig regime en na verruiming en stroomlijning**



Toelichting op figuur 2: Op de horizontale as staat het totale bedrag aan investeringen in een kalenderjaar en op de verticale as het bijbehorende bedrag aan investeringsaftrek. In de figuur is goed te zien dat in het huidige systeem het overschrijden van een schijfgrens door een geringe extra investering kan leiden tot een sterke daling van de investeringsaftrek. Na de stroomlijning doet dat effect zich niet meer voor.

### 3.4 Moties

#### 3.4.1 Bijzonder tarief voor stakingswinsten

De heer Cramer heeft verzocht om een analyse naar de mogelijkheid van het invoeren van een stakingswinsttarief van maximaal 40%.<sup>1</sup> De bijzondere tarieven, waaronder het bijzondere tarief voor stakingswinst, zijn komen te vervallen bij de Belastingherziening 2001. De bijzondere tarieven hadden tot doel onder omstandigheden een tegemoetkoming te bieden in het progressienadeel dat ontstaat doordat inkomensbestanddelen technisch aan een bepaald kalenderjaar worden toegerekend, terwijl zij in wezen op meer dan één jaar betrekking hebben. De bijzondere tarieven zijn bij de Belastingherziening 2001 afgeschaft omdat de tarieven bij die belastingherziening over de gehele linie zijn verlaagd. Daardoor is de behoefte aan bijzondere tarieven afgenomen. Daarnaast is met het afschaffen van de bijzondere tarieven een vereenvoudiging bereikt. Tot slot is bij de belastingherziening de middelingsregeling uitgebreid. Deze regeling heeft hetzelfde doel als een bijzonder tarief, namelijk het beperken van het progressienadeel. De middelingsregeling is zodanig uitgebreid dat ook het jaar waarin de belastingplichtige 65 jaar wordt in de middeling kan worden betrokken. Dit is met name gebeurd met het oog op ondernemers die op 65-jarige leeftijd de onderneming staken, waardoor ook de winst van dat jaar (inclusief stakingswinst) gemiddeld kan worden.<sup>2</sup>

De budgettaire opbrengst van het afschaffen van de bijzondere tarieven is ingezet voor het zogenoemde ondernemerspakket 21e eeuw, waarbij onder andere de vervangingsreserve is verruimd naar een herinvesteringsreserve en de kleinschaligheidsinvesteringsaftrek is geïntensiveerd. Over dit pakket is destijds overeenstemming bereikt met de vertegenwoordigers van het bedrijfsleven (VNO-NCW, MKB-Nederland en LTO-Nederland) waarbij gezamenlijk is geconcludeerd dat de middelen die beschikbaar zijn voor ondernemers, beter kunnen worden gebruikt voor regelingen gericht op het voortbestaan en de versterking van het ondernemerschap.<sup>3</sup>

De bovenstaande bij de Belastingherziening 2001 genoemde redenen voor het afschaffen van de bijzondere tarieven zijn nog steeds geldig. Daarbij wordt opgemerkt dat het destijds geldende bijzondere tarief voor stakingswinsten, namelijk 45%, zeer dicht aan ligt tegen het huidige toptarief in de inkomstenbelasting voor ondernemers. Dit tarief bedraagt met ingang van 1 januari 2010 45,76%. Daarbij is rekening gehouden met de MKB-winstvrijstelling, die ook geldt voor stakingswinsten, inclusief de per 1 januari 2010 voorgestelde verhoging daarvan naar 12%. Bij de invoering van de bijzondere tarieven bedroeg het toptarief nog 70% en in het laatste jaar dat de bijzondere tarieven van kracht waren, dus in 2000, 60%.

Verder zijn er diverse voorzieningen die de belastingdruk bij staking door de ondernemer kunnen beperken, zoals de reeds genoemde middelingsregeling, maar bijvoorbeeld ook de doorschuiffaciliteit, de stakingsaftrek en de stakingslijfrente.

Op grond van het voorgaande acht het kabinet herinvoering van een bijzonder tarief voor stakingswinsten niet wenselijk. De beschikbare middelen voor ondernemers kunnen naar de mening van het kabinet beter worden ingezet ten behoeve van maatregelen die gericht zijn op het bevorderen van ondernemerschap.

#### 3.4.2 Ontslagvergoeding inzetten voor start onderneming

Het lid Ortega-Martijn c.s. hebben verzocht de mogelijkheden te onder-

<sup>1</sup> Kamerstukken II 2008/09, 31 704, nr. 55.

<sup>2</sup> Kamerstukken II 1998/99, 26 727, nr. 3, p. 23 en Kamerstukken II 1999/00, 26 727, nr. 7, p. 81.

<sup>3</sup> Kamerstukken I 1999/00, 26 727 en 26 728, nr. 202c, p. 21.

zoeken om een ontslagvergoeding onder gunstige fiscale voorwaarden in te kunnen zetten voor de start van een eigen onderneming, en daarbij de mogelijkheid te betrekken om het bedrag van de ontslagvergoeding op te nemen als fiscale oudedagsreserve (FOR) op de balans van de nieuwe onderneming.<sup>1</sup>

Hierover kan worden opgemerkt dat een ontslagvergoeding onder het huidige fiscale regime reeds fiscaal gunstig kan worden ingezet voor de eigen onderneming. Enerzijds kan de ontslagvergoeding op grond van de stamrechtvrijstelling in de loonbelasting fiscaal onbelast worden omgezet in een aanspraak op periodieke uitkeringen (stamrecht) ter vervanging van gedeerd of te derven loon. Belastingheffing vindt te zijner tijd pas plaats over de periodieke uitkeringen. De aanspraak mag worden ondergebracht bij een eigen stamrecht BV. In deze BV kan een onderneming worden gestart. Als de gewezen werknemer een IB-onderneming start, kan de stamrecht BV hem een zakelijke lening verstrekken ten behoeve van de start van de onderneming.<sup>2</sup> Anderzijds kan, indien de startende ondernemer de ontslagvergoeding niet wenst om te zetten in een stamrecht, de ontslagvergoeding fiscaal gunstig worden ingezet voor de start van een eigen onderneming door middel van de aanschaf van bedrijfsmiddelen voor de nieuwe onderneming. Een startende ondernemer kan onder voorwaarden willekeurig afschrijven op die bedrijfsmiddelen. Door de willekeurige afschrijving wordt de belastingheffing uitgesteld. Daarnaast kan voor die investeringen ook aanspraak worden gemaakt op de KIA. Het belastbare box 1-inkomen dat is verhoogd met de ontslagvergoeding, wordt daardoor weer verlaagd met de willekeurige afschrijving en met de KIA. Ook de in de motie genoemde kleine ontslagvergoedingen kunnen op deze manier volledig (dus voor het bruto-bedrag) worden aangewend ten behoeve van de start van een onderneming. Een extra mogelijkheid, zoals de suggestie om de ontslagvergoeding op te kunnen nemen als FOR op de balans van een nieuwe onderneming, lijkt dus niet nodig.

Tot slot kan worden opgemerkt dat de FOR een fiscaal beclaimde reserve is die is begrensd op de hoogte van het fiscale ondernemingsvermogen. Dat betekent dat van jaar tot jaar moet worden bijgehouden of niet toch belasting moet worden betaald over (een deel van) de ontslagvergoeding. Dit maakt een dergelijke regeling bewerkelijk.

#### **4. AFWEGING EN CONCLUSIE**

Ondernemers vormen de motor van onze economie. Ze dragen bij aan werkgelegenheid, innovatie en economische groei. Snelgroeïende ondernemingen, zogenoemde gazellen, dragen in het bijzonder bij aan werkgelegenheid en innovatie. Nederland kent echter relatief weinig gazellen. Het is dus van belang om fiscale regelingen voor ondernemerschap beter toe te snijden op de situatie van de startende doorgroeïende ondernemer én de ondernemer met grote ambities ten aanzien van innovatie en groei. Gegeven de positieve bijdrage die de meeste ondernemers leveren, mag dit echter niet ten koste gaan van ondernemerschap in het algemeen. Een andere randvoorwaarde is dat maatregelen niet in de weg staan aan een rechtsvormneutrale ondernemingswinstbelasting.

De zelfstandigenaftrek, de MKB-winstvrijstelling en de KIA zijn de belangrijkste fiscale regelingen ter bevordering van ondernemerschap. Een verlaging van de marginale belastingdruk sluit het beste aan bij het stimuleren van het starten én doorgroeïen van ondernemingen. Dit kan worden bereikt door het accent te verleggen van de zelfstandigenaftrek naar de MKB-winstvrijstelling. Dit past ook bij het streven naar een meer rechtsvormneutrale ondernemingswinstbelasting.

<sup>1</sup> Kamerstukken II 2007/08, 31 311, nr. 13.

<sup>2</sup> Aldus ook de brief van de staatssecretarissen van Economische Zaken, van Sociale Zaken en Werkgelegenheid en van Financiën van 20 juni 2008, Kamerstukken II 2007/08, 31 311, nr. 18, p. 19.

Tijdens de consultaties bleek een omzetting van zelfstandigenaftrek in MKB-winstvrijstelling, vanwege de herverdelingseffecten en de daarmee gepaard gaande negatieve inkomenseffecten voor een deel van de ondernemers, gevoelig te liggen. Vanwege een gebrek aan draagvlak kiest het kabinet er daarom niet voor om de bedragen van de zelfstandigenaftrek te verlagen c.q. te vervangen door een basisvrijstelling ten gunste van een verhoging van de MKB-winstvrijstelling.

Wel stelt het kabinet voor om het urencriterium voor de MKB-winstvrijstelling te laten vervallen en om de MKB-winstvrijstelling te verhogen van 10,5% naar 12%. Dit verlaagt de marginale belastingdruk op winstinkomen en bevordert doorgroei, ook van deeltijd- en hybride ondernemers. Het wordt hierdoor bovendien aantrekkelijker om een onderneming te starten in deeltijd of naast een dienstbetrekking. Daarmee past het tevens bij het kabinetsbeleid om de overgang van een uitkering of van werk in loondienst naar ondernemerschap te vergemakkelijken.

Daarnaast stelt het kabinet voor om de zelfstandigenaftrek beter te richten op winstinkomen. De zelfstandigenaftrek is dan niet langer te verrekenen met ander (niet winst)inkomen, zoals loon of een VUT-uitkering. De zelfstandigenaftrek komt hierdoor – meer dan nu – terecht bij ondernemers die een succes maken van hun onderneming. Ook komen ondernemers met ander inkomen hiermee voor de ondernemersfaciliteiten in een vergelijkbare positie met ondernemers die geen ander inkomen hebben. Deze aanpassing in de verrekeningssystematiek van de zelfstandigenaftrek geldt niet voor de opstartfase. Startende ondernemers kunnen de (verhoogde) zelfstandigenaftrek wel met ander inkomen verrekenen. Bovendien raken ondernemers de zelfstandigenaftrek in een slecht jaar niet kwijt. Zij kunnen deze, net als nu gebeurt bij ondernemers zonder ander inkomen, in een ander jaar alsnog verrekenen met winst. Daartoe mogen zij ingeval van een verlies of van een te lage winst om de volledige zelfstandigenaftrek te kunnen verzilveren, het niet verrekende deel van de zelfstandigenaftrek maximaal 9 jaar voortwentelen. De zelfstandigenaftrek blijft dus – net als nu – aftrekbaar, ook als er één jaar of een aantal jaren op rij verliezen zijn.

Tot slot wordt de KIA aanzienlijk verruimd en gestroomlijnd. Het verruimen van de KIA bevordert investeringen van zowel IB-ondernemers, waaronder ook hybride en deeltijdondernemers, als dga's. Omdat de groei van een onderneming gepaard gaat met (uitbreidings)investeringen, sluit dit aan bij het streven om doorgroei te bevorderen. De huidige KIA kan met name bij de schijfgrenzen tot grote marginale verschillen leiden, waarbij een extra investering van 1 Euro een flinke daling van de KIA tot gevolg kan hebben. Door de stroomlijning krijgt de KIA een gelijkmatiger verloop. Na verruiming en stroomlijning van de KIA krijgen ondernemers bij alle investeringsniveaus waarvoor nu KIA wordt verkregen een hogere investeringsaftrek. Ook wordt het maximale investeringsbedrag waarvoor nog KIA wordt verkregen hoger.

Met het afschaffen van het urencriterium voor de MKB-winstvrijstelling, het verhogen van de MKB-winstvrijstelling en het beter richten van de zelfstandigenaftrek, in combinatie met een verruiming en stroomlijning van de KIA, realiseert het kabinet een evenwichtiger verdeling van ondernemersfaciliteiten. Daarnaast wordt hierdoor het starten en doorgroeien van ondernemingen gestimuleerd. Dit gebeurt met behoud van de inkomenspositie van de kleine zelfstandige.

## **Bijlage 2 bij het Belastingplan 2010 Notitie Fiscaal boete- en strafrecht**

Tijdens de plenaire behandeling van het Fiscaal stimuleringspakket en overige fiscale maatregelen heb ik toegezegd het fiscale boete- en strafrecht nog eens aan een kritisch onderzoek te onderwerpen.<sup>1</sup> In de afgelopen maanden is aan deze toezegging uitvoering gegeven. Uitdrukkelijk is gekeken of de hoogte van de verschillende boeten nog in verhouding staan tot de ernst van het beboetbare feit en naar de onderlinge verhouding van de verschillende boeten. Daarbij heeft ook een herbezinning plaatsgevonden op het belang van de verschillende fiscale verplichtingen en de effectiviteit van handhaving.

Uit het onderzoek is gebleken dat op dit moment met name ten aanzien van de verzuimboeten een aantal maatregelen kunnen en moeten worden genomen. Deze maatregelen zijn opgenomen in het Belastingplan 2010. De overige bevindingen, in hoofdzaak ten aanzien van de vergrijpboeten en de toepassing van het strafrecht, worden in deze notitie weergegeven. De notitie schetst het kader waaraan de wetgeving op het gebied van het fiscale boete- en strafrecht moet voldoen. Aan de hand hiervan wordt ingegaan op de drie eisen die hieraan gesteld worden. Ten slotte wordt kort aandacht besteed aan het niet voldoen aan de informatieplicht en aan de meldplicht van de adviseur.

### **Kader voor de wetgeving**

Met het oog op de belastingheffing zijn de voornaamste verplichtingen voor belastingplichtigen het tijdig, juist en volledig doen van aangifte, het tijdig en volledig betalen van de verschuldigde belasting en het voldoen aan de verplichtingen die de controle door de Belastingdienst waarborgen. Niet elke niet-nakoming van de fiscale verplichtingen kwalificeert als belastingfraude of belastingontduiking. Het kan nu eenmaal voorkomen dat bijvoorbeeld een betaling te laat wordt gedaan. Bij de blote constatering dat niet aan een bepaalde verplichting is voldaan, volgt wel een straf, maar in de lichtste vorm van een verzuimboete. Indien echter sprake is van grove schuld of opzet, is een vergrijpboete of toepassing van het strafrecht geboden. Verzuimboeten hebben als voornaamste doel het onderhouden en versterken van de bereidheid van belastingplichtigen om hun fiscale verplichtingen na te komen. Daarentegen staat bij vergrijpboeten het bestraffende karakter en het ontnemen van het met grove schuld of opzet verkregen voordeel veel meer voorop. Dit geldt in nog sterkere mate in die gevallen waarin het strafrecht wordt toegepast, waarbij daarnaast een vrijheidsbenemende straf de inzet kan zijn.

Bij een onderzoek naar de effectiviteit van het boete- en strafrecht moeten de achterliggende doeleinden van de verschillende straffen – verzuimboete, vergrijpboete, en een geldboete al dan niet in combinatie met een vrijheidsbenemende straf – goed voor ogen worden gehouden. Voor alle straffen geldt echter als belangrijkste eis dat zij in verhouding moeten staan tot de ernst van het beboetbare of strafbare feit. De straf moet doeltreffend, doelmatig en rechtmatig zijn. In concreto betekent dit dat de straf zo zwaar moet zijn dat degene die het feit begaat voldoende kan worden bestraft, en anderen ervan worden weerhouden dit feit te begaan (generale preventie). Met name in die gevallen waarin sprake is van grove schuld of opzet, dus waarin een vergrijpboete of toepassing van strafrecht aan de orde kan komen, is een op maat gesneden straftoemeting van belang. Voor het vaststellen van de hoogte van een straf in een concreet geval spelen naast het te niet doen van het verkregen voordeel alle overige omstandigheden van dat geval een rol, zoals verwijtbaarheid, recidive en de draagkracht van de overtreder.

<sup>1</sup> Kamerstukken II 2008/09, 31 301, Handelingen, nr. 88, blz. 6843–6885.

Uit dit meer algemene kader kunnen de eisen worden afgeleid, waaraan de wetgeving op het gebied van het fiscale boete- en strafrecht moet voldoen. Dit zijn de volgende:

- 1) De wet biedt in de vorm van een adequate omschrijving van de beboetbare of strafbare feiten voldoende mogelijkheden om degenen die hun verplichtingen niet nakomen of daarbij betrokken zijn, te bestraffen,
- 2) De wet geeft de maximale straffen aan, die de ernst van het feit weerspiegelen;
- 3) De wet kent voldoende flexibiliteit om een passende bestraffing mogelijk te maken.

Naar mijn mening voldoet de huidige wetgeving in essentie aan deze drie eisen.

#### *Ad 1) Eerste eis: Delictsomschrijving*

In het vereiste van een adequate delictsomschrijving is een tweetal aspecten te onderkennen. In de eerste plaats dient de normschending goed, duidelijk en volledig aangegeven te zijn. In de tweede plaats moeten ook degenen die als betrokkenen bij de normschending bestraft kunnen worden, worden aangewezen. Op dit laatste punt heeft zich met de inwerkingtreding van de Vierde Tranche van de Algemene wet bestuursrecht een belangrijke wijziging voltrokken. Voorheen kon een vergrijpboete alleen worden opgelegd aan de belastingplichtige zelf, ten gevolge van het zogenaamde kwaliteitsvereiste. Mededaders konden alleen strafrechtelijk worden vervolgd. Sinds 1 juli 2009 bestaat echter de mogelijkheid om aan medeplegers, feitelijk leidinggevend en opdrachtgevers eveneens een vergrijpboete op te leggen.

De uitbreiding van de kring van degenen aan wie een vergrijpboete kan worden opgelegd, past bij het streven van flexibiliteit om een passende bestraffing mogelijk te maken. Meer dan tevoren kan het strafrecht gelden als ultimum remedium, voor die gevallen waarin de ernst en de aard van de normschending strafrechtelijke handhaving vereist. Tegelijkertijd ben ik ook gevoelig voor de maatschappelijke onrust die de uitbreiding tot gevolg heeft gehad. Om die reden is het opleggen van een vergrijpboete aan een ander dan de belastingplichtige vooralsnog aan toestemming op een hoger niveau binnen de Belastingdienst gebonden.

Het is nog te vroeg om de gevolgen en reikwijdte van de inwerkingtreding van de Vierde Tranche van de Algemene wet bestuursrecht te beoordelen. De praktijk moet nog uitwijzen of en hoe vaak sprake is van een medepleger, feitelijk leidinggever of opdrachtgever van een beboetbaar feit. Ook zal ik met belangstelling de uitleg door de fiscale rechter van deze strafrechtelijke begrippen volgen. Om de aangegeven redenen is de mogelijkheid om een vergrijpboete op te kunnen leggen aan andere betrokkenen dan de belastingplichtige wenselijk. Dit kan zelfs betekenen dat op termijn het kwaliteitsvereiste in het fiscale boeterecht komt te vervallen.

#### *Ad 2) Tweede eis: Maximale straf in relatie tot de ernst van het feit*

De toezegging om het fiscale boete- en strafrecht nog eens aan een kritisch onderzoek te onderwerpen is gedaan in het debat over de verhoging van de vergrijpboete wegens het verzwijgen van box 3 inkomen naar 300%. Begrijpelijkerswijs drong zich toen de vraag op hoe deze vergrijpboete zich verhoudt tot de vergrijpboeten bij het verzwijgen van box 1 of box 2 inkomen. Op het antwoord op deze vraag zal ik hier nader ingaan.

In het belastingrecht wordt de verhouding tussen de vergrijpboete en de ernst van het feit voor een groot deel bepaald door de boetegrondslag, ofwel het bedrag aan belasting dat de schatkist was misgelopen indien belastingplichtige zou zijn geslaagd in zijn bedoeling. Als algemeen uitgangspunt geldt: hoe groter het bedrag aan belasting dat de schatkist had kunnen mislopen, des te ernstiger de overtreding. De mate van verwijtbaarheid (opzet of grove schuld) wordt tot uitdrukking gebracht in een percentage van de maximaal op te leggen vergrijpboete. Voor alle vergrijpboeten wordt als uitgangspunt gehanteerd dat bij opzet de op te leggen vergrijpboete 50% bedraagt van de maximale boete, en bij grove schuld 25%.<sup>1</sup> Dit percentage kan worden verhoogd of verlaagd naar gelang er sprake is van strafverzwarende dan wel strafverminderende omstandigheden. Deze systematiek geldt nog steeds voor alle vergrijpboeten.

De boetegrondslag is niet gelijk aan het voordeel dat de belastingplichtige met de overtreding heeft behaald. Het bedrag aan belasting dat de schatkist had kunnen mislopen, is immers de uitkomst van het voordeel maal het tarief waarnaar dit voordeel is belast. De doorwerking van het belastingtarief in de boetegrondslag is passend bij het uitgangspunt dat er een relatie bestaat tussen de ernst van het feit en de belastingopbrengsten die de schatkist dreigde mis te lopen. Tegelijkertijd kan deze doorwerking een discrepantie opleveren met de notie dat de overtreder niet van zijn overtreding mag profiteren, welke notie zich vertaalt in het ontnemen van het met grove schuld of opzet verkregen voordeel.<sup>2</sup> Indien deze discrepantie te groot wordt, wordt de straf als te licht ervaren, hetgeen afbreuk doet aan een toereikende individuele bestraffing en in het bijzonder aan de generale preventie.

Stel als voorbeeld dat een belastingplichtige een in box 3 belast vermogen van € 100 000 verzwijgt. Het (fictieve) voordeel van de belastingplichtige uit dit vermogen bedraagt € 4 000. De verschuldigde belasting – de boetegrondslag – bedraagt € 1 200. Indien de maximale vergrijpboete 100% van de boetegrondslag bedraagt, wordt bij ontdekking van de overtreding € 1 200 aan belasting en € 1 200 aan vergrijpboete in rekening gebracht. Ten opzichte van de belasting die de schatkist dreigde mis te lopen is de vergrijpboete aanzienlijk (100%). Van het voordeel dat de belastingplichtige uit het verzwegen vermogen heeft behaald, € 4 000, houdt hij in het gegeven voorbeeld echter € 1 600 over. Stel vervolgens dat een belastingplichtige een in box 1 belast inkomen van € 100 000 verzwijgt. Bij een belastingtarief van 52% en een vergrijpboete van 100% moet hij bij ontdekking alsnog € 104 000 te betalen. Daarmee is de vergrijpboete niet alleen aanzienlijk ten opzichte van het nadeel voor de schatkist, maar wordt ook (meer dan) het gehele voordeel ontnomen. Hoewel het verzwijgen van box 1 inkomen in beginsel even ernstig is als het verzwijgen van box 3 inkomen, zal de straf in het eerste geval ten minste als zwaarder worden ervaren. De verhoging van de vergrijpboete bij het verzwijgen van box 3 inkomen naar 300% heeft deze onevenredigheid opgeheven.

Ik herhaal dat de wetgeving niet meer vaststelt dan de maximale straf, waarbinnen degene die het feit begaat voldoende kan worden bestraft, en die anderen ervan weerhoudt dit feit te begaan. Het vaststellen van een dergelijke straf is dan ook niet alleen een kwestie van rekensommen. Er zijn allerlei variabelen aan te brengen, die tot een andere uitkomst leiden. Hoewel mijn gevoelens met dat van de Tweede Kamer ook was dat bij box 3 inkomen de discrepantie tussen de voordelen en een maximale vergrijpboete van 100% te groot was, is doorslaggevend dat dit gevoelens wordt onderbouwd in de praktijk.

---

<sup>1</sup> § 25 van het Besluit Bestuurlijke Boeten Belastingdienst.

<sup>2</sup> Kamerstukken I 2008/09, nr. 31 700 VI, D.

Nagenoeg alle belastingplichtigen die gebruik maken van de inkeerregeling hebben box 3 inkomen verzwegen. Tot en met 10 augustus jl. hebben zich 1 881 belastingplichtigen gemeld, die alsnog een vermogen van bijna een half miljard aangaven. Naast de relatieve eenvoud, waarmee vermogen kennelijk buiten het zicht van de Belastingdienst kon worden gehouden, kunnen deze grote aantallen alleen verklaard worden doordat de risico's als laag werden ervaren, ook in termen van de zwaarte van de straf als wel ontdekking zou volgen. Van de inkeerregeling wordt voor box 1 of box 2 inkomen nauwelijks gebruik gemaakt. Gespeculeerd kan worden dat fraude met box 1 en box 2 inkomen al snel complexer is of dat de pakkans (daardoor) als groter wordt ervaren of zelfs dat dit type fraudeur veel geharder of gehaaider is. Bij gebrek aan feiten, die erop wijzen dat de vergrijpboete bij het verzwijgen van box 1 of box 2 inkomen niet meer aan zijn doelen beantwoordt, zie ik echter geen aanleiding om op dit moment deze boeten ook te verhogen. Uiteraard blijf ik de ontwikkelingen wel op de voet volgen.

### *Ad 3) Derde eis: Flexibiliteit*

Flexibiliteit in de wetgeving is de derde belangrijke eis om een passende bestraffing mogelijk te maken. Ten aanzien van de verplichting tijdig, juist en volledig aangifte te doen blijft een duale handhaving derhalve wenselijk. Al naar gelang de ernst van de overtreding kan gekozen worden voor het opleggen van een bestuurlijke boete dan wel strafrechtelijke vervolging. Aanvullend komt hier naar verwachting medio volgend jaar de mogelijkheid tot het opleggen van een fiscale strafbeschikking bij.<sup>1</sup> Het bestuur van 's Rijks belastingen kan dan in die gevallen waarin nu een transactievoorstel kan worden gedaan, deze strafbeschikking opleggen.

Hoewel de gewenste flexibiliteit in de wet dus behoorlijk lijkt te zijn c.q. te worden vormgegeven, verdienen twee punten aandacht. In het belastingrecht is regelmatig snel duidelijk dat een bepaalde verplichting niet is nagekomen. De ernst van de overtreding kan echter pas worden vastgesteld na (langduriger) onderzoek. De wet dan wel de uitleg van rechtsbeginselen kunnen dan dwingen tot een vroegtijdige keuze, die nadien niet blijkt te leiden tot een toepasselijke bestraffing.

Recentelijk oordeelde de Hoge Raad over een zaak waarin aanvankelijk door het systeem een naheffingsaanslag loonbelasting van f 600 was opgelegd, alsmede een verzuimboete van f 30 wegens het niet tijdig betalen van deze belasting, welke beide niet door de inhoudingsplichtige werden betwist. Nadien bleek dat de verschuldigde loonbelasting niet f 600, maar f 96 792 bedroeg, en dat belanghebbende opzet te verwijten was. De tweede naheffingsaanslag bleef in stand, maar de opgelegde vergrijpboete werd door de Hoge Raad vernietigd wegens schending van het ne-bis-in-idem beginsel.<sup>2</sup> Deze uitkomst is onbevredigend en leidt tot een handhavingstekort. Naar mijn mening moet het mogelijk zijn om – weliswaar onder voorwaarden en met vernietiging of verrekening van de aanvankelijk opgelegde verzuimboete – een vergrijpboete op te leggen, indien later bekend geworden omstandigheden daartoe aanleiding geven. Steun daarvoor vind ik niet alleen in het Europees Verdrag tot bescherming van de rechten van de mens en de fundamentele vrijheden (EVRM), ook in het strafrecht komen vergelijkbare zaken voor. De Minister van Justitie is dan ook – naast de al bestaande regeling van vervolging na een sepot bij nieuwe bezwaren – bezig met verdergaande wetgeving.<sup>3</sup> Op dit moment beraad ik mij nog op welke wijze het geconstateerde handhavingstekort het best kan worden gerepareerd.

Het tweede punt van aandacht betreft de wettelijke voorwaarde dat een vergrijpboete gelijktijdig met de belastingaanslag moet worden opgelegd,

<sup>1</sup> Wet OM-afdoening: Kamerstukken II 2004/05, nr. 29 849.

<sup>2</sup> HR 26 juni 2009, nr. 42 764, LJN BD0200.

<sup>3</sup> Zie het wetsvoorstel Wet hervorming herzieningsregeling.



of, in bijzondere omstandigheden, uiterlijk zes maanden na het opleggen van de navorderings- of naheffingsaanslag. Deze voorwaarde kan een belemmering vormen voor bestuursrechtelijke afdoening met een vergrijpboete, indien pas gedurende het strafrechtelijk onderzoek duidelijk wordt dat de ernst van het feit niet noodzakelijkerwijs een strafrechtelijke vervolging gebiedt. Met de inwerkingtreding van de Vierde Tranche van de Algemene wet bestuursrecht is de voorwaarde van gelijktijdigheid al doorbroken als een vergrijpboete wordt opgelegd aan een medepleger, feitelijk leidinggever of opdrachtgever. Het doortrekken daarvan naar de belastingplichtige zelf kan voor de hand liggen. Het opleggen van een vergrijpboete zal echter altijd aan een termijn gebonden blijven, alleen al omdat een adequate handhaving ook een tijdige reactie vraagt.

### **Overige zaken**

In deze brief heb ik mij vooral geconcentreerd op de vergrijpboeten. Vergrijpboeten kunnen aan de orde komen indien de belastingplichtige grof schuldig of opzettelijk niet voldoet aan zijn verplichtingen tijdig, juist en volledig aangifte te doen, en de verschuldigde belasting tijdig en volledig te betalen. Bij het niet voldoen aan de derde hoofdverplichting, namelijk aan de verplichtingen die de controle door de Belastingdienst waarborgen, ook wel bekend als de informatieverplichting, kan op grond van het huidige fiscale boete- en strafrecht alleen strafrechtelijke vervolging worden ingesteld.

Op dit moment is bij de Tweede Kamer het initiatiefwetsvoorstel Dezentjé/Tang aanhangig, dat beoogt te voorzien in rechtsbescherming bij informatieverzoeken door de Belastingdienst.<sup>1</sup> Hangende dit wetsvoorstel acht ik het niet gepast voorstellen te doen die nakoming van de informatieverplichtingen raken. Ik volsta daarom met de constatering dat het beschikken over de juiste en volledige informatie door de Belastingdienst steeds belangrijker wordt. Dit is onder meer het gevolg van de ontwikkeling van basisregistraties, zoals de basisregistratie inkomen, waarvan de Belastingdienst een belangrijke leverancier is, en van de voorgevulde aangifte. Een adequate handhaving van de informatieverplichtingen is daarom gewenst.

### **De meldplicht van de adviseur**

Door de heer Bashir, lid van de Tweede Kamer, is mij tot slot gevraagd belastingadviseurs een meldplicht op te leggen, indien zij vermoeden dat sprake is van zwart geld.<sup>2</sup> Deze meldplicht voor adviseurs bestaat al op grond van de Wet ter voorkoming van witwassen en terrorismefinanciering. Een belastingplichtige die vermogensbestanddelen buiten het zicht van de fiscus houdt zal zich, naast het opzettelijk doen van een onjuiste aangifte, veelal ook schuldig maken aan witwassen.<sup>3</sup> Indien er indicaties zijn van witwassen rust op de (belasting)adviseur een onderzoeks- en meldplicht. Omdat reeds eerder hierover vragen door de leden Teeven en Remkes gesteld zijn, verwijs ik kortheidshalve naar de antwoorden die hierop gegeven zijn door de Minister van Justitie.<sup>4</sup>

---

<sup>1</sup> Voorstel van wet van de leden Dezentjé Hamming-Bluemink en Tang houdende wijziging van de Algemene wet inzake rijksbelastingen en enige andere wetten ten behoeve van de rechtsbescherming met betrekking tot de administratieplicht en controlehandelingen van de fiscus, Kamerstukken II 2005/06, nr. 30 645.

<sup>2</sup> Kamerstukken II 2008/09, 31 301, Handelingen, nr. 88, blz. 6874.

<sup>3</sup> Zie Hoge Raad, 7 oktober 2008, VN 2009/6.11.

<sup>4</sup> Kamerstukken II 2008/09, aanhangsel Handelingen, nr. 2064.