

Wijziging van enkele belastingwetten en enige andere wetten (Fiscale vereenvoudigingswet 2010)

Memorie van toelichting

Inhoudsopgave

I. ALGEMEEN.....	2
1. Inleiding.....	2
2. Werkkostenregeling	7
3. Vereenvoudiging inkomstenbelasting	16
3.1. Vereenvoudiging eigenwoningregeling.....	16
3.2. Vereenvoudiging lijfrenten/pensioenen.....	18
3.3. Vereenvoudiging box 3	21
3.4. Vereenvoudiging heffingskortingen.....	23
4. Vereenvoudiging belastingheffing minerale oliën en motorrijtuigenbelasting.....	24
4.1. Belastingheffing minerale oliën.....	24
4.2. Vereenvoudiging motorrijtuigenbelasting.....	25
5. Stroomlijnen partnerbegrip.....	27
6. Enkele formeelrechtelijke vereenvoudigingen	29
6.1. Bijzondere regels voor voorlopige aanslagen IB.....	29
6.2. Ambtshalve vermindering aanslagen IB met rechtsbescherming	30
6.3. Heffingsrente, revisierente, betalingskorting en verzamelinkomen onderdeel van belastingaanslag	31
6.4. Startdatum heffingsrente voor IB en Vpb	31
6.5. Termijn afdoen verzoek om teruggaaf BTW	32
7. EU-aspecten	33
8. Budgettaire aspecten.....	33
9. Uitvoeringskosten Belastingdienst.....	34
10. Gevolgen voor bedrijfsleven en burger.....	34
II. ARTIKELSGEWIJZE TOELICHTING.....	44

I. ALGEMEEN

1. Inleiding

Al in 1776 besteedde Adam Smith in zijn magnum opus "An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations" aandacht aan de administratieve lasten van de heffing van belastingen.¹ Een belasting moest volgens Smith dermate efficiënt worden vormgegeven dat er zo min mogelijk verschil zat tussen de totale kosten die de burger moest maken als gevolg van een belasting en wat er netto beschikbaar kwam voor 's lands schatkist. Hij ging in zijn werk onder meer in op de kosten van belastinginning door de staat en de "kwellingen" die de belastingbetalers moesten ondergaan van de belastinginners bij controles. Alhoewel in een geheel andere tijd geschreven gelden enkele van deze elementen nu nog steeds. Ingewikkelde belastingen leiden tot hoge administratieve lasten voor burgers en bedrijfsleven en hoge uitvoeringskosten voor de Belastingdienst. In het kader van het fiscale pakket 2010 zullen twee wetsvoorstellen worden ingediend die geheel zijn gewijd aan het terugdringen van de administratieve lasten en uitvoeringskosten. Hierbij gaat het om het wetsvoorstel Uniformering loonbegrip waarin vereenvoudigingen in de loon- en premieheffing worden geregeld en het onderhavige wetsvoorstel Fiscale vereenvoudigingswet 2010 waarin vereenvoudigingen in de inkomstenbelasting, loonheffingen, accijnzen en motorrijtuigenbelasting en enkele formeelrechtelijke vereenvoudigingen zijn opgenomen. Met het totale fiscale pakket Belastingplan 2010 c.a. is structureel een administratieve lastenreductie mogelijk van 0,5 miljard. Dit levert een aanzienlijke bijdrage aan de doelstelling van het kabinet om te komen tot een reductie in de administratieve lasten van 25%.

Vereenvoudiging loonheffingen

De kabinetsplannen met betrekking tot de loonheffingen bestaan uit de volgende twee fundamentele pijlers:

1. uniformering van het loonbegrip
2. vereenvoudiging vrije vergoedingen en verstrekkingen.

Met de voorgestelde vereenvoudigingen op deze terreinen worden belangrijke stappen gezet in de verdere vereenvoudiging van de loonheffingen. De maatregelen ter uniformering van het loonbegrip zijn in een afzonderlijk wetsvoorstel ingediend. De vereenvoudiging van vrije vergoedingen en verstrekkingen komt tegemoet aan een veel gehoorde wens van werkgevers op dit punt. Momenteel zijn er 29 categorieën vergoedingen en verstrekkingen waarvoor regels gelden, zoals bijvoorbeeld werkkleding, kerstpakketten, laptops, fietsen en bedrijfsfitness. Op grond van het nieuwe stelsel, genaamd werkkostenregeling, vervallen veel regels. Voor door de werkgever aan te wijzen vergoedingen en verstrekkingen komt er een forfaitaire vrijstelling van 1,5% van de fiscale loonsom (exclusief eindheffingsbestanddelen). Dit forfait wordt aangevuld met nog slechts een beperkt aantal gerichte vrijstellingen voor zakelijke kosten. Over het meerdere –

¹ Zie onder meer A. Nijsen c.s., *Business Regulation and Public Policy: The Costs and Benefits of Compliance*.

boven het algemene forfait – vindt een eindheffing ten laste van de werkgever plaats. De nieuwe opzet maakt het tevens overbodig (de waarde van) verstrekkingen toe te rekenen aan de individuele werknemer. Met deze wijzigingen wordt een substantiële reductie bereikt van de administratieve lasten van werkgevers en van de uitvoeringslasten van de Belastingdienst.

Vereenvoudiging inkomstenbelasting

Dit jaar heeft een proef plaatsgevonden met de vooringevulde aangifte. Deze proef was succesvol (zie kader 2). Voorinvulling maakt het leven van de burger gemakkelijker. De Belastingdienst werkt daarom aan het voorinvullen van meer posten van de aangifte. Om dit mogelijk te maken is in dit wetsvoorstel een aantal maatregelen opgenomen. Zo is een aantal wijzigingen opgenomen om in meer situaties voorinvulling van het eigenwoningforfait mogelijk te maken. Verder wordt voor box 3 één peildatum ingevoerd, zodat een belangrijk deel van de box 3 vermogensbestanddelen in de toekomst kan worden vooringevuld. Daarnaast wordt een aantal vereenvoudigingen voorgesteld met betrekking tot de heffingskortingen en het lijfrenteregime. Eén van die wijzigingen is het samenvoegen van de huidige doorwerkbonus en de arbeidskorting waardoor de doorwerkbonus in de loonheffing wordt geëffectueerd en er geen (voorlopige) aangifte meer nodig is voor de effectuering daarvan. Ook is een vereenvoudiging van de bijleenregeling opgenomen. Met de wijzigingen in de inkomstenbelasting wordt een administratieve lastenverlichting en duidelijker regelgeving voor burgers bereikt. Daarnaast wordt een vermindering van de uitvoeringslasten van de Belastingdienst gerealiseerd.

Vereenvoudiging belastingheffing minerale oliën en motorrijtuigenbelasting

Het kabinet vereenvoudigt de belastingheffing op minerale oliën. De minerale oliën worden voortaan alleen belast met accijns, waarbij voor LPG een uniform tarief gaat gelden. Tevens vindt een vereenvoudiging plaats van de motorrijtuigenbelasting voor hybride auto's die niet onder het nihil tarief voor zeer zuinige auto's vallen. Thans blijft op verzoek van de belastingplichtige voor het bepalen van de MRB het gewicht van de elektromotor bij een hybride auto buiten aanmerking. De vereenvoudiging houdt in dat het gewicht van de hybride auto standaard met 125 kg wordt verlaagd om rekening te houden met het gewicht van de elektromotor. Er is geen verzoek van belastingplichtige meer nodig.

Stroomlijnen partnerbegrip

Het kabinet stelt voor om het partnerbegrip te stroomlijnen. In de Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR) wordt een basispartnerbegrip opgenomen. In de afzonderlijke heffingswetten kan het basispartnerbegrip worden uitgebreid of kunnen de voorwaarden worden aangevuld. De keuzeregeling voor de inkomstenbelasting vervalt daarbij. Deze levert onder meer problemen op bij de voorinvulling van de aangifte. Het partnerbegrip voor de inkomstenbelasting en toeslagen wordt geharmoniseerd. Deze wijzigingen dragen bij aan duidelijker regelgeving en een vermindering van administratieve lasten voor burgers.

Formeelrechtelijke vereenvoudigingen

Ook op formeelrechtelijk terrein wordt winst geboekt. Het kabinet stelt een aantal formeelrechtelijke vereenvoudigingen voor die een vermindering van administratieve lasten voor burgers en bedrijven opleveren. In de eerste plaats gaat het om de startdatum voor het berekenen

van heffingsrente bij de inkomstenbelasting en vennootschapsbelasting. Voorgesteld wordt weer terug te gaan met de startdatum naar, kort gezegd, 1 januari van het jaar volgend op het belastingjaar. In de tweede plaats wordt wettelijk geregeld dat de heffingsrente, de revisierente, de betalingskorting en het verzamelinkomen voor de toepassing van de wettelijke voorschriften over bezwaar en beroep, geacht worden onderdeel uit te maken van de belastingaanslag. Hetzelfde wordt geregeld in de inkomstenbelasting voor herziening van een voorlopige aanslag en voor ambtshalve vermindering. In de inkomstenbelasting worden verder twee vereenvoudigingen aangebracht. Zo kan een voorlopige aanslag worden herzien zonder dat er bezwaar hoeft te worden gemaakt en is er in geval van een geschil, altijd rechtsbescherming. Ook wordt het in de loop van 2010 mogelijk voor de belastingplichtige om telefonisch zijn wijzigingen door te geven. Door deze wijzigingen zullen belastingplichtigen minder vaak bezwaar maken en als zij dit doen, zal dit eenvoudiger worden. Hiermee wordt een eerste concrete stap gezet in de uitwerking en invoering van een visie op heffen en innen in de toekomst. Voor deze toekomstvisie wordt verwezen naar de bijlage *Modernisering AWR* bij dit wetsvoorstel.

Daarnaast wordt in rechtsbescherming voorzien als een verzoek om ambtshalve vermindering van een belastingaanslag inkomstenbelasting wordt afgewezen. Dit betekent een stroomlijning met de per 2009 geïntroduceerde rechtsbescherming bij ambtshalve vermindering van het verzamelinkomen, waardoor de administratieve lasten worden verminderd. Tot slot wordt ten behoeve van de gewenste duidelijkheid in de uitvoeringspraktijk wettelijk vastgelegd dat voor de termijn voor de afdoening van verzoeken om teruggaaf omzetbelasting de termijn uit de Algemene wet bestuursrecht geldt van, kort gezegd, acht weken. Deze wijzigingen leveren een vermindering van administratieve lasten op voor zowel burgers als bedrijven.

Andere vereenvoudigingen in fiscaal pakket Belastingplan 2010

Het fiscaal pakket Belastingplan 2010 bevat ook andere wijzigingen die tot een vereenvoudiging leiden, maar die niet in dit wetsvoorstel zijn opgenomen. In kader 1 is een totaaloverzicht opgenomen van de vereenvoudigingsmaatregelen in 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 van formeelrechtelijke aard
- Vereenvoudiging verpakkingenbelasting
- Geen gebruikelijk loon dga tot € 5 000

Burgers

- Vereenvoudiging eigenwoningregeling inclusief bijleenregeling
- Vereenvoudiging lijfrenten/pensioenen
- Vereenvoudiging box 3
- Vereenvoudiging heffingskortingen
- Vereenvoudigingen motorrijtuigenbelasting
- Vereenvoudiging MRB hybride auto's en auto's in stalling
- Stroomlijning partnerbegrip
- Vereenvoudigingen van formeelrechtelijke aard
- Vereenvoudiging dieetkostenregeling

Vereenvoudigingen buiten fiscaal pakket Belastingplan 2010

In dit wetsvoorstel zijn voorstellen opgenomen die de uitvoering door de Belastingdienst vereenvoudigen of de regeldruk voor burgers of bedrijven verminderen. Ook buiten dit wetsvoorstel wordt gewerkt aan een vermindering van regeldruk. In het afgelopen jaar zijn er diverse wettelijke maatregelen en uitvoeringsmaatregelen genomen die het voor burgers en bedrijven makkelijker maken zaken te doen met de Belastingdienst. Dit zal ook worden doorgezet in de komende jaren.

De digitalisering en mogelijkheden voor online communicatie met de Belastingdienst worden steeds verder uitgebreid. De elektronische aangifte kenden we al voor een aantal belastingmiddelen, maar geldt sinds dit jaar ook voor de accijns. In Europees verband is een elektronisch eurovignet ingevoerd voor vrachtwagens. Deze kan niet alleen elektronisch worden aangevraagd, maar het is voor controle ook niet meer nodig dat vrachtwagens stoppen.

Zowel voor burgers als bedrijven komen steeds meer formulieren online beschikbaar die kunnen worden gedownload, maar ook het aantal mogelijkheden voor online versturen naar de Belastingdienst groeit gestaag. Dat maakt het bijvoorbeeld makkelijker om aanpassingen door te geven ter zake van toeslagen, maar ook winstschattingen door ondernemers voor de voorlopige aanslag. Recent is er voor burgers ook een online-formulier voor het stopzetten van de voorlopige aanslag in verband met heffingskortingen bijgekomen. Ook kan sinds afgelopen jaar online bezwaar worden gemaakt en een verzoek om uitstel van aangifte worden ingediend. Daarnaast kan online een verklaring arbeidsrelatie (VAR) worden aangevraagd en BTW suppletieaangifte worden gedaan.

In 2008 is het project vereenvoudiging fiscale arbeidsrelaties gestart. Doel van dit project is dat de fiscale kwalificatie van een arbeidsrelatie wordt vereenvoudigd. Daarbij wordt via een business case onder meer gekeken naar de mogelijkheid om via een webmodule eenvoudig en snel (bindende) duidelijkheid te krijgen over de kwalificatie van een arbeidsrelatie met het oog op de mogelijke inhoudingsplicht. Zo'n webmodule maakt het mogelijk een genuanceerder afweging te maken dan nu mogelijk is met de huidige VAR-aanvraag. De webmodule zal dan ook in plaats van de aanvraag van een VAR komen waardoor tevens het verkeer tussen belastingplichtige en Belastingdienst kan worden gereduceerd tot de echt complexe kwalificaties waarover de webmodule geen uitspraak kan doen.

Het kabinet streeft ernaar om de aangifte makkelijker te maken door zoveel mogelijk aan te sluiten bij de administratie van het bedrijf en zoveel mogelijk voor in te vullen bij burgers. Zo geldt er voor bestelauto's dat voor de verantwoording van het zakelijk gebruik kan worden aangesloten bij de bedrijfsadministratie zoals bijvoorbeeld de agenda of werkplanning, en niet langer een uitgebreide rittenadministratie hoeft te worden bijgehouden. De vooringevulde aangifte inkomstenbelasting is een grote stap in de administratieve lastenverlichting en het vereenvoudigingsproces voor de burger. De proef over het belastingjaar 2008 is succesvol verlopen.

Kader 2: VIA en relatie Fiscale vereenvoudigingswet 2010

Nadat in 2008 een proef met de voorgevulde aangifte (VIA) heeft plaatsgevonden bij medewerkers van Belastingdienst en UWV is de proef in 2009 uitgebreid tot alle burgers die zelf elektronisch aangifte doen. Uiteindelijk hebben ruim 2,1 miljoen mensen gebruik gemaakt van de VIA-gegevens, waarvan ongeveer 2 miljoen in de maand maart. Het hoogste piekmoment was 20 000 downloads per uur. Het totale proces is nagenoeg zonder verstoringen verlopen. Ook is er slechts minimaal over de VIA naar de Belastingtelefoon gebeld.

De proef is geëvalueerd. Onderdeel van die evaluatie was een uitvoerig gebruikersonderzoek dat is verricht door een onafhankelijke externe partij. Van de VIA-gebruikers geeft 92% aan de VIA als "gemak" te ervaren. De meest genoemde onderbouwing daarvoor is de ervaren tijdwinst. Daarmee levert de VIA een belangrijke bijdrage aan de vermindering van de door de burger ervaren administratieve lasten. 93% van de respondenten geeft aan van plan te zijn om ook volgend jaar van de VIA gebruik te maken, waarbij meer dan 80% van de ondervraagden de VIA ook aan anderen zal aanraden. De belangrijkste wens van de burgers betreft de uitbreiding van het aantal voorgevulde gegevens.

In het kader van het Belastingdienstproject VIA heeft per rubriek uit de aangifte een diepgaand onderzoek plaatsgevonden naar de mogelijkheid van die rubriek de gegevens voor in te vullen. Belangrijke belemmeringen daarbij zijn: het bestaan van keuzeregimes en de noodzaak een gegeven te kwalificeren alvorens het in de aangifte te vermelden. Voorbeeld van het eerste is de mogelijkheid tot fiscale partnerkeuze, voorbeeld van het tweede betreft de hypotheekrente (door de bijeenregeling of door aanwending van de hypotheek voor consumptieve uitgaven is een deel van de betaalde hypotheekrente niet aftrekbaar). Vanuit het project VIA zijn naar aanleiding van die grondige analyse van de aangifterubrieken voorstellen gedaan voor vereenvoudigingen van wettelijke bepalingen die de mogelijkheid tot voorinvullen aanzienlijk vergroten. Een belangrijk deel van die voorstellen is thans opgenomen in het wetsvoorstel Fiscale vereenvoudigingswet 2010. Ook in de toekomst zal gelden dat nieuwe wetgeving zal worden getoetst aan de voorinvulbaarheid van een bepaald gegeven.

De komende jaren neemt het aantal voorgevulde gegevens geleidelijk toe en komt de VIA voor een grotere groep belastingplichtigen beschikbaar. Aan een belangrijke uitbreiding, namelijk gegevens van banken en verzekeringsmaatschappijen, wordt in nauwe samenwerking met de sector vorm gegeven. Het aantal gebruikers zal belangrijk kunnen toenemen wanneer de overheidsbrede gemeenschappelijke machtigingsvoorziening beschikbaar komt voor hulpverleners en in de relatie burger/burger.

Het succes van de VIA zou gemakkelijk kunnen leiden tot de wens uitbreidingen snel of versneld in te voeren. De automatiseringsmogelijkheden van de Belastingdienst en de noodzaak te beschikken over kwalitatief uitstekende gegevensbronnen nopen echter tot een geleidelijke ontwikkeling.

In de brief van 17 juli 2008 aan de Kamer over de stand van zaken bij het voorinvullen van de aangifte inkomstenbelasting voor particulieren is toegezegd dat er medio 2009 een wetsvoorstel in het kader van de voorgevulde aangifte zou worden aangeboden.² Gebleken is dat voor het voorinvullen in 2010 van de aangifte inkomstenbelasting 2009 geen wetswijziging nodig is. Mocht op termijn ten behoeve van het voorinvullen van de aangifte aanvullende wetgeving nodig zijn, dan zal hierin worden voorzien.

Een andere vereenvoudiging is het gebruik van Standard Business Reporting (SBR, ook wel XBRL genoemd) en de daarbij horende uniforme financiële taal.³ Deze dragen bij aan het eenmalig vastleggen en meervoudig gebruiken met de spreekwoordelijke druk op de knop. De Belastingdienst is één van de overheidspartijen die het gebruik van SBR zal blijven uitdragen. Als een bedrijf de stap naar SBR gezet heeft, dan zal dit leiden tot besparingen in tijd en geld voor het bedrijfsleven. Dit biedt ook nog eens perspectieven voor bedrijven onderling, zoals het gebruik voor kredietrapportages aan de bank.

² Kamerstukken II 2007/08, 31 066, nr. 58.

³ Doel van het programma SBR is om te komen tot standaardisatie van financiële verantwoordingen van bedrijven welke vervolgens via elektronische berichtuitwisseling worden ingezonden aan de overheid; hierbij wordt gebruikt gemaakt van de internationale open standaard XBRL.

De Belastingdienst is dit jaar gestart met een pilot verkorte winstaangifte vennootschapsbelasting voor het MKB, die voor het merendeel van de bedrijven alle relevante vragen bevat. Daarbij wordt gebruik gemaakt van SBR en krijgt de ondernemer daarmee sneller zekerheid over de aanslag.

Kader 3 Verkorte winstaangifte VPB en relatie met het horizontale toezicht

De Belastingdienst heeft in samenwerking met marktpartijen (accountants, fiscaal adviseurs en softwareontwikkelaars) een verkorte winstaangifte voor de vennootschapsbelasting op basis van SBR (XBRL) mogelijk gemaakt. Gekozen is voor een pilot die geldt voor de belastingjaren 2008 en 2009. De pilot is op 11 april 2009 in productie gegaan. De verkorte winstaangifte maakt het voor ondernemers die meedoen aan de pilot mogelijk om in plaats van de reguliere 1.600 vragen, met slechts 400 vragen te voldoen aan de aangifteplicht voor de vennootschapsbelasting. De Belastingdienst vraagt in de verkorte winstaangifte niet meer de commerciële jaarstukken uit. De deelnemer aan de pilot rapporteert enkel over de fiscale cijfers. Hiermee wordt tevens voldaan aan Boek 2 van het Burgerlijk Wetboek dat het samenvallen van de jaarrekening op fiscale grondslag en de winstaangifte regelt.

De ondernemer kan met één en dezelfde gegevensset, die eenvoudig uit de financiële administratie kan worden samengesteld, zowel de Belastingdienst als de Kamer van Koophandel bedienen. Doel van de pilot is dus het vergroten van het gemak voor de ondernemer en het verlagen van de door de ondernemer ervaren administratieve lasten. Aangezien deelnemers aan de pilot een groot aantal vragen niet hoeven te beantwoorden, zal het toezicht op een andere manier worden uitgeoefend, namelijk via metatoezicht. Marktpartijen mogen meedoen aan de pilot als zij met de Belastingdienst ook een convenant hebben afgesloten in het kader van horizontaal toezicht. Bijkomend voordeel van dit traject is dat ervaring wordt opgedaan met het gebruik van SBR (XBRL) en het nieuwe toezicht.

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. Binnen de Europese Unie wordt getracht om ook andere landen zover te krijgen, waardoor de e-factuur ook over de grens gebruikt kan worden.

Vertrouwen is de basis voor het horizontaal toezicht, waarbij op basis van afspraken en convenanten het toezicht op de dagelijkse administratie wordt losgelaten. Het vertrouwen komt echter ook terug in het boetebeleid. Er wordt niet meer direct een boete opgelegd als er een keer onbedoeld BTW of loonheffingen te laat worden afgedragen. Andere maatregelen die het afgelopen jaar zijn genomen zijn de afschaffing van de Eerstedagsmelding (in de meeste gevallen) en de mogelijkheid voor ondernemers om de BTW-aangifte per kwartaal te doen.

2. Werkkostenregeling

Het kabinet wil in het kader van administratieve lastenverlichting de systematiek van vrije vergoedingen en verstrekkingen in de loonsfeer sterk vereenvoudigen. Daarmee komt het tegemoet aan de breed levende wens om op het terrein van vergoedingen en verstrekkingen een eenvoudiger stelsel te creëren. Een dergelijke vereenvoudiging past in de ontwikkelingen rond horizontaal toezicht en kan bij veel werkgevers irritatie over het huidige systeem wegnemen. Wij duiden het nieuwe stelsel hierna ook aan met een nieuwe term, namelijk de "werkkostenregeling". Deze aanduiding illustreert dat het hierbij vooral gaat om de kosten die de werknemer maakt in het kader van de dienstbetrekking. Bovendien vergemakkelijkt een dergelijke unieke aanduiding de communicatie in de praktijk.

Vereenvoudiging is niet gebaat met nieuwe definities, die ook weer grensverkennde discussies oproepen – definities zullen ook thans niet gegeven worden - maar met vermindering van bestaande regels. De werkkostenregeling bouwt voort op bestaande wettelijke begrippen, inclusief de nadere invulling ervan, maar krijgt een sterk forfaitair karakter. Het kabinet introduceert een vrijstelling – gebaseerd op de huidige inzichten – van 1,5% van de fiscale loonsom (exclusief eindheffingsbestanddelen) voor vergoedingen en verstrekkingen, ongeacht de vraag in welke mate daarin een beloningselement te onderkennen valt. Aanvullend komt er een beperkt aantal gerichte vrijstellingen voor zakelijke kosten. Het nieuwe stelsel heeft als voordeel dat het de toerekening aan de individuele werknemer van (de waarde van) verstrekkingen die binnen het algemene forfait vallen overbodig maakt. Vergoedingen en verstrekkingen binnen het algemene forfait kennen geen normeringen en beperkingen meer, waardoor het bijhouden op werknemersniveau niet meer nodig is. Als voorbeeld de woon-werkfiets. Een werkgever kan in het nieuwe stelsel, zonder te beoordelen of de fiets in voldoende mate voor woon-werk-Verkeer gebruikt wordt, zonder terugblik of de werknemer in de afgelopen drie jaar al een fiets heeft ontvangen, en zonder de grens van € 749 (2009) voor de aanschafprijs of van € 82 (2009) per kalenderjaar voor met de fiets samenhangende zaken in het oog te hoeven houden, alle kosten die met de fiets samenhangen die hij voor zijn rekening wil nemen in de administratie boeken. Geeft de werkgever in één keer tien fietsen aan zijn personeel, dan hoeft hij dat niet in de loonadministratie per werknemer vast te leggen. De kosten van de fiets(en) komen met één boeking (de factuur) in het algemene forfait te vallen. Een dergelijke ingrijpende vereenvoudiging betekent grosso modo een verbetering voor iedereen. Inherent aan een forfaitaire benadering is dat voor een aantal werkgevers sprake kan zijn van een tekort aan forfaitaire ruimte. Voor zover het totale bedrag aan vergoedingen en verstrekkingen de forfaitaire ruimte overschrijdt én daar geen gerichte vrijstelling voor geldt, komt de belasting over het meerdere voor rekening van de werkgever.

Achtergrond huidige systematiek

De huidige systematiek van vrije vergoedingen en verstrekkingen heeft een hoog detailniveau bereikt, dat, evenals de frequente aanpassingen, verklaarbaar is vanuit het hybride karakter. Dat karakter kent een spectrum dat gaat van pure zakelijkheid tot puur beloning, en alle mengvormen daartussen. Bij mengvormen is het steeds de vraag in hoeverre sprake is van beloning (belast) en van zakelijkheid (onbelast). Het antwoord is vaak afhankelijk van subjectieve aspecten, zoals de besparing op privé-uitgaven, en mede daardoor moeilijk te objectiveren. Vanwege het gemengde karakter spreekt men ook wel van zwak loon. De huidige regelgeving beoogt door een lange lijst met kostensoorten duidelijkheid te scheppen, maar lijkt daardoor haar doel voorbij te schieten.

Onderzoek naar gebruik in de dagelijkse praktijk

Een duidelijk beeld van de dagelijkse praktijk rond vrije vergoedingen en verstrekkingen in Nederland ontbrak tot voor kort. Het karakter van de vrije vergoedingen en verstrekkingen – immers in beginsel niet tot het loon behorend - brengt met zich dat de loonaangifte onvoldoende informatie biedt. Om te bepalen wat er op het terrein van vergoedingen en verstrekkingen in de loonsfeer omgaat, is begin 2009 door het EIM onderzoek gedaan naar 29 kostensoorten. Dat heeft – voor het eerst - meer zicht gegeven op de omvang van de vergoedingen en verstrekkingen. Werkgevers betalen op jaarbasis naar schatting ongeveer € 10 miljard aan onbelaste vergoedingen en verstrekkingen op een totale loonsom van € 290 miljard. Daarbij is ook gebleken dat de

administratieve lasten die opgeroepen worden in de regelgeving rond deze vergoedingen en verstrekking ongeveer € 333 miljoen per jaar bedragen.⁴ Het EIM-rapport is bijgevoegd als bijlage.

Uit het onderzoek komt een zeer gevarieerd beeld naar voren, zowel naar kostensoort als naar sector. Vergoedingen en verstrekkingen voor specifieke doeleinden voor werknemers, zoals outplacement, voeding, verlichting of verwarming in verband met onregelmatige diensten of het vergoeden van verhuiskosten, worden door relatief weinig werkgevers aangeboden. Bij vergoedingen en verstrekkingen die voor grote groepen werknemers relevant zijn, zoals voor consumpties tijdens werktijd en personeelsfeesten e.d., is het gebruik juist heel hoog vanwege het generieke karakter. Vergoedingen voor werkkleding en uniformen komen vooral in de industrie, bouw en overige dienstverlening (o.a. schoonmaakbedrijven) voor. Ook naar grootteklasse bestaan verschillen. Het gratis of met korting verstrekken van producten van het eigen bedrijf bijvoorbeeld gebeurt veel binnen kleinschalige bedrijven in de detailhandel en horeca. Het verstrekken van fietsen voor woon-werkverkeer komt juist relatief vaak voor bij grote bedrijven. Vergoedingen en verstrekkingen die in 2008 het meest gebruikt zijn door werkgevers, zijn die voor:

- consumpties tijdens werktijd;
- personeelsfeesten, personeelsreizen e.d.;
- reizen met eigen vervoer van maximaal € 0,19 per kilometer;
- bijscholing, cursussen, congressen, training e.d.;
- werkkleding, uniformen e.d.;
- maaltijden als gevolg van overwerk, koopavonden, dienstreizen e.d.

Naar sector bezien is in de zakelijke dienstverlening het hoogste totaalbedrag belastingvrij verstrekt, gevolgd door de industrie, zorg en overheid. In relatieve termen (totaalbedrag als aandeel in de loonsom per sector) zijn ook de landbouw, horeca, overige dienstverlening en bouwsector van belang.

Tabel 1: gebruik vergoedingen en verstrekkingen naar sector

	Vergoeding/ verstrekking (€ mln)	Loonsom	Aandeel in de loonsom
Landbouw, visserij, winning delfstoffen*	267	3.208	8,3%
Industrie, gas-, elektriciteits- en waterbedrijven	1.609	43.366	3,7%
Bouw	652	17.595	3,7%
Groothandel	594	21.855	2,7%
Detailhandel en reparatie	555	17.154	3,2%
Horeca*	231	4.822	4,8%
Vervoer, opslag en communicatie	450	18.636	2,4%
Financiële dienstverlening	273	18.810	1,5%
Zakelijke dienstverlening	2.318	55.676	4,2%
Overige dienstverlening	394	10.146	3,9%
Zorg	1.657	35.084	4,7%
Onderwijs	605	22.391	2,7%
Overheid	1.047	22.373	4,7%
Totaal	10.653	291.117	3,6%

* Het aantal waarnemingen in deze twee relatief kleine sectoren is beperkt, de gevonden gemiddelden zijn dan ook met de nodige onzekerheden omgeven maar liggen gezien het beeld in de andere sectoren waarschijnlijk lager dan hier weergegeven. Er zijn geen andere onderzoeken beschikbaar waaruit geput kan worden.

⁴ Door het bredere karakter van dit onderzoek is gebleken dat feitelijk meer ondernemers aan deze informatieverplichtingen moeten

De werkkostenregeling: een forfaitaire benadering

Bij het zoeken naar een werkbare opzet hebben overwegingen van doelmatigheid en efficiëntie een belangrijke rol gespeeld. Tot een maximum van 1,5% van het fiscale loon is de werkgever vrij om onbelast vergoedingen en verstrekkingen aan zijn werknemers te geven. Wellicht ten overvloede zij opgemerkt dat het forfait een maximum betreft dat niet ten volle benut hoeft te worden. Voor een grote groep vergoedingen en verstrekkingen gelden geen nadere normeringen en beperkingen meer, alleen geldt nog een gebruikelijkheidstoets. Verder is ernaar gestreefd zoveel mogelijk aan te sluiten bij vastleggingen in de financiële boekhouding die de werkgever nodig heeft voor de eigen bedrijfsvoering en aanvullende administratieve verplichtingen in de loonadministratie voor de loonheffingen zoveel mogelijk te beperken. Bovendien is gestreefd naar een aanzienlijke afname van het aantal voorwaarden voor onbelastbaarheid. Daarmee is de uitvoeringspraktijk, zowel bij bedrijven als bij controle door de Belastingdienst, gebaat.

In de nieuwe werkkostenregeling worden door de inhoudingsplichtige aan te wijzen vergoedingen en verstrekkingen als eindheffingsbestanddeel aangemerkt. Uitgezonderd worden het privégebruik van de auto van de zaak, het genot van de dienstwoning en vergoedingen en verstrekkingen ter zake van (strafrechtelijke gevolgen van) criminele activiteiten. De waarde van het privégebruik van de auto van de zaak en van het genot van de dienstwoning vormen aanzienlijke beloningsbestanddelen en passen niet goed in een forfaitaire regeling, bedoeld voor kosten in het kader van de dienstbetrekking en zogenoemd "zwak loon". Zij blijven - conform de huidige regeling - tot het loon van de werknemer behoren. Voor de werknemer zijn, behalve de genoemde uitzonderingen, alle vergoedingen en verstrekkingen onbelast. Dit is alleen anders als tussen werkgever en werknemer afgesproken wordt dat een specifieke vergoeding of verstrekking tot de arbeidsbeloning van de werknemer behoort. De werkkostenregeling ziet op vaste kostenvergoedingen, declaraties voor incidentele vergoedingen alsmede op verstrekkingen (niet in geld genoten loon), met inbegrip van personeelskortingen.

De forfaitaire benadering heeft onder meer als voordeel dat het in veel gevallen niet meer nodig is om gemengde kosten (deels vrijgesteld, deels belast) te splitsen. De lange lijst met regelingen met een gemengd karakter neemt in omvang aanmerkelijk af. Een aantal eindheffingsbestanddelen verliest grotendeels zijn betekenis, zoals bijvoorbeeld de regeling rond kerstpakketten en kleine beloningen. Ook de bijzondere positie voor eindheffingsbestanddelen in de vorm van bezwaarlijk te individualiseren loon en loon met bestemmingskarakter komt - op een enkele uitzondering na - te vervallen: de desbetreffende vergoedingen of verstrekkingen passen in het algemene forfait.

Forfait op loonsomniveau

Voor de hoogte van het forfait is - uit budgettaire overwegingen en om wijzigingen voor werkgevers zo veel mogelijk te voorkomen - aansluiting gezocht bij de huidige praktijk. Dat leidt tot een vorm van gemiddelde, waarbij werkgevers in een situatie kunnen komen dat het forfait prima past bij de omvang van de vergoedingen aan de ene werknemer, maar niet bij die van een andere werknemer. Een forfait op het totale loonsomniveau van de werkgever vangt de verschillen binnen een bedrijf naar verwachting grotendeels op. Het biedt de werkgever de mogelijkheid om

naar eigen inzichten aan bepaalde groepen van zijn werknemers, afhankelijk van het kostenpatroon, meer of minder vergoeding te geven. De benadering per werkgever, in combinatie met de waardering van verstrekkingen tegen factuurwaarde, biedt als voordeel dat er een directe aansluiting gemaakt kan worden tussen loonadministratie en algemene boekhouding en omgekeerd.

Gerichte vrijstellingen

Het kabinet heeft de ogen niet gesloten voor de nadelen van een forfait op basis van een gemiddelde. Daarom is een systematiek ontwikkeld met twee categorieën vergoedingen en verstrekkingen, te weten een forfaitair gedeelte op loonsomniveau en een gedeelte met gerichte vrijstellingen. Deze systematiek moet de nadelen van louter een forfait beperken. Het forfaitaire gedeelte is vooral gericht op loon met een gemengd karakter, de gerichte vrijstellingen zijn bedoeld om kosten waarbij het zakelijk karakter overheerst, niet binnen het bereik van het forfait te brengen. Ten overvloede zij opgemerkt dat het streven naar vereenvoudiging met zich brengt dat het aantal gerichte vrijstellingen zo beperkt mogelijk blijft.

Gerichte vrijstellingen zijn opgenomen voor:

- reiskosten, zowel zakelijk als woon-werk;
- tijdelijke verblijfkosten;
- cursussen en dergelijke;
- studiekosten;
- extraterritoriale kosten;
- verhuiskosten in het kader van bedrijfsverplaatsing.

De gerichte vrijstellingen, samengesteld uit absoluut of relatief omvangrijke kostensoorten, vormen een voortzetting van de huidige regelingen. Om het zakelijk karakter vast te kunnen stellen blijven de thans geldende voorwaarden in stand. De verhuiskostenregeling is wat dat betreft een buitenbeentje: verhuiskosten vallen in het algemene forfait, tenzij sprake is van een bedrijfsverplaatsing.

Eindheffing over het meerdere

Ondanks de maatregelen om de nadelen van een forfaitaire benadering te beperken, zullen er werkgevers zijn die hun forfaitaire ruimte overschrijden. Dat is inherent aan een forfait, dat door zijn grove benaderingen plussen en minnen kent. Een werkgever met veel zwak loon heeft het plafond van zijn forfaitaire ruimte sneller bereikt dan een werkgever met weinig vergoedingen of verstrekkingen, die wellicht ruim onder de grens blijft. Bij overschrijding van het algemeen forfait wordt het meerdere niet bij de werknemer belast. De loonheffing (loonbelasting en premie volksverzekeringen), verschuldigd over het meerdere, komt via eindheffing voor rekening van de werkgever. Mogelijke overschrijdingen van de gerichte vrijstellingen komen indirect ook voor rekening van de werkgever. Zo komt bijvoorbeeld het gedeelte van een kilometervergoeding voor met de auto afgelegde kilometers boven € 0,19 terecht in het algemene forfait. Op deze wijze ontstaat een cesuur tussen beloningsbestanddelen waarover de belasting voor rekening van de werknemer komt enerzijds en beloningsbestanddelen (inclusief vergoedingen en verstrekkingen terzake van kosten van het functioneren van werknemers) waarover de – afgezien van de vrijstelling – verschuldigde belasting voor rekening van de werkgever komt anderzijds. Een

dergelijke knip heeft als voordeel dat vastleggingen van vergoedingen en (de waardering) van verstrekkingen vanuit het individu bezien vrijwel achterwege kan blijven.

Waar het huidige eindheffingsregime de werkgever de mogelijkheid biedt in geval van bezwaarlijk te individualiseren loon of kleine geschenken in natura te besluiten de eindheffing over dat loonbestanddeel niet voor zijn rekening te nemen – en dus bij het loon van de werknemer in aanmerking te nemen – geldt voor de werkkostenregeling uit oogpunt van eenvoud een dergelijke keuzemogelijkheid niet. De noodzaak is ook niet meer aanwezig daar de werkgever de vrijheid heeft vooraf te kiezen – in overleg met de werknemer of met werknemersvertegenwoordigers als OR of vakbond - of hij een vergoeding of verstrekking aanmerkt als loon waarover de werknemer belasting is verschuldigd, of als eindheffingsbestanddeel waarbij de belasting – afgezien van de vrijstelling – voor rekening van de werkgever komt.

Vanuit de praktijk bestaat de behoefte om de effecten van schommelingen in de forfaitaire ruimte als gevolg van het uitbetalen van vakantiegeld of een dertiende maand, dan wel schommelingen in kostenniveau als gevolg van een incidentele omvangrijke verstrekking weg te nemen. Hiertoe is de mogelijkheid van de toepassing van een vorm van voorschot met eindafrekening opgenomen.

Hoogte van het forfait

De hoogte van het forfait van 1,5% is bepaald op basis van de huidige praktijk en opgebouwd uit de kostensoorten waarvoor geen gerichte vrijstelling meer geldt. Dit percentage is gerelateerd aan een bedrag van € 5,8 miljard aan vergoedingen en verstrekkingen. Het andere deel aan huidige vergoedingen en verstrekkingen, dat is € 4,2 miljard, is gerelateerd aan de vergoedingen en verstrekkingen waarvoor een gerichte vrijstelling blijft bestaan. Het mechanisme werkt, kort gezegd, als een communicerend vat. Hoe meer gerichte vrijstellingen worden opgenomen, hoe minder ruimte resteert voor het algemene forfait van de werkkostenregeling. Voor werkgevers met vooral veel verschillende zakelijke kostencategorieën is een wat lager percentage voor het algemene forfait in combinatie met veel gerichte vrijstellingen aantrekkelijk. Voor werkgevers die naast bijvoorbeeld reis- of verblijfkosten, nagenoeg geen kosten vergoeden, zijn juist zo min mogelijk gerichte vrijstellingen en een zo ruim mogelijk algemeen forfait aantrekkelijker.

De lijst met door het EIM onderzochte kostensoorten betreft voornamelijk – in geld uitgedrukt – hetgeen de werkgever onbelast vergoedt of verstrekt. Niet onderzocht is de omvang van vergoedingen en verstrekkingen die belast zijn, zoals de ter beschikking gestelde computer die meer dan 10% privé gebruikt wordt, en eindheffingsbestanddelen, zoals de kerstpakketten. Deze zijn ingepast in de nieuwe systematiek. De gevolgen per sector zijn in onderstaande tabel te zien.

Tabel 2: gebruik ter zake van kosten binnen algemene forfait

	Totaal onbelaste vergoedingen	Loonsom	Aandeel in de loonsom
Landbouw, visserij, winning delfstoffen	132	3.208	4,1%
Industrie, gas-, elektriciteit- en waterbedrijven	724	43.366	1,7%
Bouw	326	17.595	1,9%
Groothandel	309	21.855	1,4%

Detailhandel en reparatie	284	17.154	1,7%
Horeca	123	4.822	2,6%
Vervoer, opslag en communicatie	184	18.636	1,0%
Financiële dienstverlening	123	18.810	0,7%
Zakelijke dienstverlening	1.011	55.676	1,8%
Overige dienstverlening	202	10.146	2,0%
Zorg	587	35.084	1,7%
Onderwijs	246	22.391	1,1%
Overheid	336	22.373	1,5%

Hoogte van het eindheffingstarief

De hoogte van het vaste eindheffingstarief voor de werkkostenregeling is vastgesteld op 80%. Deze hoogte is op grond van diverse overwegingen vastgesteld. Allereerst is gekeken naar de marginale druk die werknemers momenteel ondervinden. Dit hangt samen met de overweging dat het tarief gemiddeld genomen niet te laag kan zijn, omdat het bij een te laag tarief aantrekkelijk wordt om regulier belast loon, waarover nu loonbelasting, premie volksverzekeringen en werkgeversheffingen worden betaald, om te zetten naar loon dat onder de nieuwe eindheffing van 80% valt. Daarentegen mag het tarief ook niet dermate hoog zijn dat het een onredelijke afwijking zou zijn van de huidige gemiddelde belasting- en premiedruk. In de huidige eindheffingssystematiek wordt per werknemer gekeken wat het gebruteerde eindheffingstarief is. Voor werknemers die met hun loon in de eerste schijf (33,50%) vallen bedraagt in 2009 het gebruteerde eindheffingstarief 50,3%.⁵ Voor werknemers die met hun inkomen in de tweede en derde schijf (beide 42%) vallen bedraagt het eindheffingstarief 72,4% en bij de vierde schijf (52%) is dat 108,30%. Aangezien in de nieuwe werkkostenregeling voor de loonheffing niet meer gekeken wordt naar de vergoedingen en verstrekkingen per individuele werknemer maar naar het totaal aan vergoedingen en verstrekkingen per werkgever kan de bestaande systematiek van individuele gebruteerde eindheffingstarieven hier niet meer gebruikt worden. Hiervoor komt het vaste eindheffingstarief van 80% in de plaats. Deze 80% eindheffing komt overeen met een marginale druk van 44%, welke vergelijkbaar is met de gemiddelde marginale druk (inclusief werkgeversheffing van het loon). Ten slotte zorgt de eindheffing van 80%, samen met het forfait van 1,5%, voor een budgetneutrale invoering van de werkkostenregeling.

Waarde van de verstrekkingen

Om verstrekkingen (loon in natura) tot het loon te kunnen rekenen zijn waarderingsregels nodig. Als uitgangspunt blijft de waarde in het economische verkeer van verstrekkingen gelden. Nadrukkelijker dan in de huidige praktijk wordt aangesloten bij hetgeen door een (onafhankelijke) derde aan de werkgever in rekening wordt gebracht (factuurwaarde). Waar een factuur ontbreekt, geldt de waarde in het economische verkeer. Binnen de nieuwe systematiek, waarbij de fiscale gevolgen van verstrekkingen in het algemeen voor rekening van de werkgever komen, wordt het niet meer nodig en ook niet meer passend geacht om in voorkomende gevallen van de besparingswaarde voor de werknemer uit te gaan. Met een waardering op basis van het

⁵ Ter verklaring bij een bovenmatige vergoedingen van € 100 draagt de werkgever dan € 50,30 eindheffing af. Indien het totale bedrag van vergoeding en eindheffing (totaal € 150,30) door de werknemer als loon wordt genoten zou bij een tarief van 33,5% hetzelfde belastingbedrag van € 50,30 resteren.

factuurbedrag kan een directe aansluiting met de financiële administratie tot stand gebracht worden. Deze benadering brengt duidelijkheid en eenvoud.

Ter zake van producten uit eigen bedrijf van de werkgever of van een verbonden vennootschap wordt waar mogelijk aangesloten bij de prijs die aan een derde in rekening wordt gebracht. Het saldo van de "consumentenprijs" en de eigen bijdrage van de werknemer valt in het algemeen forfait van de werkgever. Dit biedt werkgevers de mogelijkheid een regeling voor personeelskorting "op maat" te maken.

Doorkijkje

Een werkgever kan, naast CAO-afspraken, naar eigen inzichten met zijn werknemers (OR of personeelsvertegenwoordiging) afspraken maken over vergoedingen en verstrekkingen. Dat is altijd al zo geweest en dat blijft zo. De laatste jaren heeft het zogeheten cafeteria-systeem grote bekendheid gekregen, waarbij werkgevers en werknemers afspraken maken om (belast) loon om te zetten in een (vrije) vergoeding of verstrekking, naar keuze van de werknemer. Deze ontwikkeling stopt naar verwachting niet met de invoering van de nieuwe systematiek, sterker nog de nieuwe systematiek biedt een grotere vrijheid om afspraken te maken. Partijen moeten zich overigens bij het maken van afspraken voor omzetting bewust zijn van de gevolgen. Zo leidt een structurele verlaging van het loon tot een lagere grondslag voor de werknemersverzekeringen en tot lagere uitkeringsrechten. In de afspraken tussen werkgever en individuele werknemer ontstaat naar verwachting uit zakelijke overwegingen een natuurlijk evenwicht. Mocht dat niet het geval zijn dan kan de inspecteur in situaties waarin de omvang van de vergoedingen en verstrekkingen veel hoger dan gebruikelijk is, ingrijpen.

Gevolgen van de werkkostenregeling

De invoering van een ander, eenvoudiger stelsel van vergoedingen en verstrekkingen brengt zonder meer veel vragen over mogelijke gevolgen. In het volgende onderdeel wordt een aantal gevolgen van de werkkostenregeling beschreven voor:

- a. werknemersverzekeringen;
- b. fouterstel en terugbetaling;
- c. bestaande afspraken met de Belastingdienst (over kostenvergoedingen);
- c. andere aspecten.

a. Werknemersverzekeringen

Eindheffingsbestanddelen, anders dan bij naheffing, vallen – ook thans - buiten de grondslag voor de premies werknemersverzekeringen. Ook in de nieuwe opzet (forfaitaire vrijstelling en het meerdere voor rekening van de werkgever) blijven de premies werknemersverzekeringen buiten beeld. Overschrijding van het forfait werkt dus niet door in de uitkeringsgrondslag op grond van de werknemersverzekeringen voor de werknemers. Het geheel van vergoedingen en verstrekkingen loopt hiermee volledig buiten het loonstrookje van de werknemer om. Daarmee ontstaat een herkenbare lijn.

b. Terugbetaling en fouterstel

In het kader van de knip tussen beloningsbestanddelen, belast bij de werknemer, en de vergoedingen en verstrekkingen die als eindheffingsbestanddeel worden belast bij de werkgever, doet zich, meer dan thans, de vraag voor hoe om moet worden gegaan met terugbetaling of fouterstel. Van terugbetaling is sprake indien achteraf blijkt dat de werknemer geen recht op het loon of de vergoeding had en deze omissie rechtgezet wordt. De verwerking van een terugbetaling wijzigt niet. De terugbetaling van bij de werknemer belast loon vormt negatief loon in het tijdvak van terugbetaling. Van fouterstel is sprake als een vergoeding ten onrechte niet tot het bij de werknemer te belasten loon is gerekend, of indien loon ten onrechte als eindheffingsbestanddeel is aangemerkt. De werkgever bepaalt uiterlijk op het moment van uitbetalen of verstrekken of ter zake van een vergoeding of verstrekking sprake is van bij de werknemer te belasten loon of van een eindheffingsbestanddeel. Deze keuze is, gelet op de wetsystematiek, definitief. Dat sluit niet uit dat er, gelet op de afspraken tussen werkgever en werknemer, een fout gemaakt kan zijn. Bij fouterstel verschuift de grondslag voor de heffing van werknemer naar werkgever, of omgekeerd. Deze verschuiving moet tot uitdrukking komen in de aangifte. Voor zowel terugbetaling als voor fouterstel geldt dat de aanpassingen op de gebruikelijke wijze in de loonadministratie verwerkt moeten worden.

c. Bestaande afspraken met de Belastingdienst (over kostenvergoedingen)

Door de invoering van een nieuw stelsel worden alle bestaande afspraken met de Belastingdienst omtrent vergoedingen en verstrekkingen waarvoor geen gerichte vrijstelling geldt, geacht niet meer te gelden voor de belastingheffing over latere jaren. Dergelijke afspraken zijn gemaakt op basis van de op dat moment geldende wet- en regelgeving en passen niet meer in de nieuwe systematiek. Voor zover nodig kunnen werkgevers contact opnemen om nieuwe afspraken te maken. Naar verwachting zal dat met deze vereenvoudiging echter slechts in beperkte mate nog nodig zijn.

d. Andere aspecten

De eindheffing die, als het forfait wordt overschreden, voor rekening van de werkgever komt, vormt voor hem een kostenpost, die hij in aftrek brengt op de winst voor de inkomstenbelasting of de vennootschapsbelasting. De gevolgen voor de heffing van omzetbelasting worden, in afwachting van jurisprudentie omtrent het Besluit uitsluiting aftrek omzetbelasting 1968, nader bezien en waar nodig, voorafgaand aan de invoering van de nieuwe regeling aangepast.

Inwerkingtreding

Het kabinet stelt voor de wijzigingen per 1 januari 2011 in te laten gaan. Werkgevers, hun softwareleveranciers en de Belastingdienst hebben naar verwachting tijd nodig om zich goed voor te bereiden op de gewijzigde systematiek. Te denken valt aan het maken van nieuwe declaratiereglementen, wijzigingen in de afspraken rond vaste vergoedingen, aanpassing van de salarisadministratie en dergelijke.

3. Vereenvoudiging inkomstenbelasting

3.1. Vereenvoudiging eigenwoningregeling

Met betrekking tot de eigen woning vereenvoudigt het kabinet de bijleenregeling. Daarnaast vinden nog enkele andere vereenvoudigingen plaats.

Vereenvoudiging bijleenregeling

In het kader van complexiteitsreductie en de door de Tweede Kamer geuite wens tot vereenvoudiging van de bijleenregeling stelt het kabinet drie wijzigingen voor die leiden tot vereenvoudiging, zonder dat afbreuk wordt gedaan aan doel en strekking van de regeling. Het betreft de volgende maatregelen:

- a. uitbreiden renteaftrek over meegefinancierde kosten ter verkrijging van de hypotheek;
- b. afschaffen goedkoperwonenregeling;
- c. verkorten verjaringstermijn eigenwoningreserve van 5 naar 3 jaar.

a. Uitbreiden renteaftrek over meegefinancierde kosten ter verkrijging van de hypotheek

Het kabinet stelt voor om de aftrekbaarheid van rente over meegefinancierde kosten ter verkrijging van de hypotheek voor starters en doorstromers gelijk te trekken. Nu hebben ingevolge een beleidsbesluit starters die aftrek wel en doorstromers niet.⁶ Dit verschil is verwarrend. Daarnaast kan de maatregel belangrijk zijn voor de doorstroming naar een nieuwe woning.

b. Afschaffen goedkoperwonenregeling

De goedkoperwonenregeling is een uitzondering voor doorstromers naar een goedkopere eigen woning dan de vorige eigen woning. Indien op grond van de hoofdregel de verwervingsprijs van de nieuwe eigen woning verminderd met de eigenwoningreserve (hierna: EWR) lager is dan het niveau van de oude eigenwoningschuld (hierna: EWS), wordt de EWS voor de nieuwe woning gesteld op maximaal het bedrag van de oude EWS, of als dit lager is, op maximaal de verwervingsprijs van de nieuwe eigen woning.

Voorbeeld

Een eigen woning wordt verkocht met een waarde van € 300 000 en met een EWS van € 200 000. Er is dan sprake van een EWR van € 100 000. De nieuwe eigen woning kost € 250 000. Op basis van de hoofdregel in de bijleenregeling bedraagt de maximale EWS $€ 250\ 000 - € 100\ 000 = € 150\ 000$. De EWR bedraagt daarna nihil. Op basis van de uitzondering van de goedkoperwonenregeling kan echter een EWS worden aangegaan van maximaal € 200 000. De EWR bedraagt daarna nog € 50 000. Dus hoewel belastingplichtige een bedrag van € 50 000 extra te besteden heeft uit de opbrengst van de verkoop van zijn vorige eigen woning, wordt hij niet verplicht dit bedrag aan te wenden voor de aankoop van zijn nieuwe eigen woning.

De goedkoperwonenregeling is destijds ingevoerd, omdat de bijleenregeling bedoeld is om onnodige schuldverhoging te voorkomen, maar niet direct om tot aflossen van een bestaande eigenwoningschuld te verplichten. Deze regeling werkt weliswaar begunstigend voor personen die goedkoper gaan wonen, echter in situaties van partnerschap kan door de werking van de

⁶ Besluit van 13 november 2006, nr. CPP2006/412M, Stcrt. Nr. 228.

partnerregeling dit voordeel weer teniet worden gedaan. In die situatie leidt de goedkoperwonenregeling dan slechts tot complexiteit.

Voorbeeld

Twee partners woonden voorheen in een woning waarvan de eerste partner (A) volledig eigenaar was (met een EWS van € 200 000). Zij kopen gezamenlijk een nieuwe eigen woning. De nieuwe eigen woning kost € 300 000. Bij partner A is door de verkoop van de vorige woning sprake van een EWR van € 100 000. Partner A verkrijgt zijn deel voor € 150 000 en mag deze op basis van de goedkoperwonenregeling maximaal financieren. De andere partner (B) verkrijgt ook voor € 150 000, maar moet op basis van de partnerregeling rekening houden met de EWR van partner A. Deze partner heeft dan een EWS van € 50 000. In deze situatie heeft partner A een EWS van € 150 000 en partner B een EWS van € 50 000. Zonder de goedkoperwonenregeling zou partner A een EWS hebben van € 50 000 en zou partner B een EWS hebben van € 150 000. Het resultaat is per saldo bij A en B samen hetzelfde, maar wordt bij toepassing van de goedkoperwonenregeling op een complexere wijze verkregen.

Vaak wordt ook naar deze partnerregeling verwezen als complex onderdeel van de bijleenregeling. Het voordeel van het afschaffen van de goedkoperwonenregeling is dat de partnerregeling minder vaak toepassing zal vinden. De partnerregeling is namelijk alleen relevant als een van beide partners een eigenwoningreserve heeft en daarvan is doorgaans slechts sprake als een van beide partners onder de goedkoperwonenregeling valt. Door afschaffing van de goedkoperwonenregeling wordt dus ook de complexiteit binnen de partnerregeling deels ondervangen. Het afschaffen van de partnerregeling zelf is geen optie. De partnerregeling is bedoeld om ontwijkingsmogelijkheden van de toepassing van de bijleenregeling te voorkomen. Afschaffen van de partnerregeling zou dan ook sterk afbreuk doen aan de werking van de bijleenregeling.

Hiervoor is al aangegeven waarom de goedkoperwonenregeling destijds is ingevoerd. Die reden weegt naar de mening van het kabinet echter niet op tegen de complexiteit die de regeling met zich brengt, waarbij de regeling bovendien in bepaalde situaties ook slechts tot die complexiteit leidt en niet tot het effect dat er aanvankelijk mee werd beoogd. Afschaffen van de goedkoperwonenregeling zal niet leiden tot financieringsproblemen voor de aankoop van de nieuwe eigen woning. De EWR die is ontstaan bij verkoop van de vorige eigen woning is immers toereikend om de eigen woning voor het deel waarvoor geen EWS kan gelden, te financieren. Deze systematiek sluit volledig aan bij het doel van de bijleenregeling dat men niet onnodig een lening aangaat voor een eigen woning waarvan de rente aftrekbaar is. Deze opzet stimuleert het aflossen op de EWS in plaats van deze zo hoog mogelijk te houden.

c. Verkorten verjaringstermijn eigenwoningreserve van 5 naar 3 jaar

In het verlengde van het afschaffen van de goedkoperwonenregeling stelt het kabinet voor om de verjaringstermijn van de EWR te verkorten van vijf jaar naar drie jaar. Deze maatregel ziet niet zozeer op inhoudelijke complexiteit van de regelgeving, maar heeft betrekking op de frequentie waarin de bijleenregeling toepassing zal vinden. De vijfjaarstermijn houdt in dat de EWR tot vijf jaar na verkoop van de woning fiscaal relevant blijft. Zowel de burger als de Belastingdienst moeten vijf jaar lang rekening houden met de stand van de EWR. In het overgrote deel van de gevallen koopt men aansluitend op het (voornemen tot) verlaten van de oude eigen woning een

nieuwe eigen woning. In de meeste gevallen vindt de bijleenregeling dan ook binnen korte termijn toepassing en is de stand van de EWR reeds teruggebracht naar nihil.

Vooraf in situaties die vallen binnen de goedkoperwonenregeling is een langere termijn noodzakelijk, omdat in die gevallen een EWR blijft bestaan die niet direct ingezet hoeft te worden. Dat komt pas aan de orde bij bijvoorbeeld aflossing of verbouwing van de eigen woning. Bij afschaffen van de goedkoperwonenregeling zal de stand van de EWR in vrijwel alle gevallen binnen korte termijn zijn teruggebracht naar nihil. Slechts voor de gevallen waarbij men (tijdelijk) gaat huren blijft een EWR bestaan. Wanneer er geen voornemen meer is om ooit weer te kopen is de EWR in feite niet meer relevant. Bij tijdelijke huur wordt de EWR weer relevant bij aankoop van een nieuwe eigen woning. De verjaringstermijn kan dan ook niet te kort zijn, omdat hiermee ontwijkmogelijkheden in het leven worden geroepen, namelijk tijdelijk gaan huren om toepassing van de bijleenregeling te voorkomen. Bij het overgaan van een koopwoning naar een huurwoning zullen echter doorgaans andere dan fiscale motieven een rol spelen. Men vindt het doorgaans niet gewenst meerdere keren te moeten verhuizen. Bovendien brengt dat kosten met zich mee en is er vaak ook niet direct een huurwoning beschikbaar. De verwachting is dat met een termijn van drie jaar – in samenhang met afschaffen van de goedkoperwonenregeling – nog steeds voldoende uitvoering wordt gegeven aan de doelstellingen van de bijleenregeling.

Overige vereenvoudigingen eigen woning

Om voorinvulling van het eigenwoningforfait in verhuisjaren mogelijk te maken is in dit wetsvoorstel een wijziging opgenomen op grond waarvan de periode van het eigenwoningforfait wordt aangesloten op de gemeentelijke basisadministratie persoonsgegevens (hierna: GBA). Daarnaast wordt de regeling voor tijdelijke verhuur vereenvoudigd. Deze regeling betreft tijdelijke verhuur waarbij de woning als hoofdverblijf ter beschikking blijft staan (met name bij verhuur tijdens de vakantieperiode). De wijziging houdt in dat het eigenwoningforfait in die situatie voortaan over het gehele jaar wordt berekend. Dit maakt voorinvulling van het eigenwoningforfait bij tijdelijke verhuur mogelijk. Ter compensatie wordt 70% in plaats van 75% van de netto huurinkomsten belast.

3.2. Vereenvoudiging lijfrenten/pensioenen

Met betrekking tot lijfrenten vinden vereenvoudigingen plaats bij de volgende onderwerpen:

- a. terugwentelingsmogelijkheid
- b. redelijke termijn
- c. splitsingsproblematiek pre-brede-herwaarderingslijfrenten
- d. delegatiebepaling conserverende aanslag lijfrente- en pensioenaanspraken

a. Terugwentelingsmogelijkheid

Lijfrentepremies zijn aftrekbaar indien ze zijn betaald of verrekend in het kalenderjaar of in de eerste drie maanden van het volgende kalenderjaar (terugwenteling). Het kabinet stelt voor om deze algemene terugwentelingsmogelijkheid te laten vervallen. De terugwentelingsmogelijkheid is inmiddels niet meer noodzakelijk. De benodigde gegevens voor de berekening van de aftreukruimte zijn thans ruim op tijd voorhanden om de aftreukruimte binnen het kalenderjaar van aftrek zelf te

berekenen. Sinds 2004 wordt voor de ruimteberekening namelijk uitgegaan van de premiegrondslag en de pensioenaangroei van het voorafgaande jaar. Daarnaast melden de pensioenfondsen de grootte van de pensioenaangroei inmiddels ruim binnen de maximale termijn van tien maanden na afloop van het kalenderjaar van de pensioenaangroei. Voor het laten vervallen van de terugwentelingsmogelijkheid zijn nog andere redenen. Zo maakt de terugwentelingsmogelijkheid voorinvulling van lijfrentepremies onmogelijk. De gegevens daarvoor moeten immers ruim vóórdat de terugwentelingstermijn is geëindigd, worden verwerkt. Verder leidt de terugwentelingsregeling tot uitworp bij de Belastingdienst door verschillen tussen de renseignering en aangifte. Voorts levert de regeling risico op dubbele aftrek op. De terugwentelingstermijn van zes maanden voor lijfrentepremies bij staking van een onderneming en/of de omzetting van de fiscale oudedagsreserve blijft gehandhaafd. Anders dan bij reguliere lijfrentepremies is de extra tijd voor aftrek (terugwenteling) bij staking van een onderneming wel nodig om de benodigde gegevens te verzamelen. Aangezien in de aanslagregeling de afwikkeling van de staking van een onderneming altijd maatwerk is, leidt in deze gevallen de terugwentelingsmogelijkheid ook niet tot extra problemen en risico's.

b. Redelijke termijn

Op grond van de huidige wetgeving moeten aan het einde van de opbouwfase van een aanspraak op lijfrenten – de berekeningsdatum – termijnen worden vastgesteld. Volgens vaste jurisprudentie bestaat hiervoor een “redelijke termijn”. Deze termijn is beleidsmatig gesteld op een minimum van zes maanden bij leven en twaalf maanden bij overlijden.⁷ Als er bijzondere omstandigheden zijn, is een langere termijn nog aan te merken als redelijk. In de praktijk ontstaat in duizenden gevallen per jaar een probleem met het voldoen aan de redelijke termijn. Daarvoor bestaan verschillende oorzaken. Zo reageert een deel van de belastingplichtigen bijvoorbeeld niet op brieven van verzekeraars. In een aantal gevallen is de begunstigde voor de verzekeraars onvindbaar. Ook komt voor dat belastingplichtigen gedurende een lange periode aan het “shoppen” zijn bij verzekeraars om de hoogste termijnen te kunnen bedingen. Gevolg van het niet voldoen aan de redelijke termijn is dat inkomstenbelasting wordt verschuldigd over de totale waarde van de lijfrente-aanspraak. Bij lijfrenten gesloten ná 1991 is bovendien revisierente verschuldigd. Als heffingstijdstip geldt op grond van vaste jurisprudentie de berekeningsdatum (bij oude kapitaalverzekeringen met een lijfrenteclausule: de expiratedatum) en niet de datum waarop de redelijke termijn wordt overschreden. Hierdoor kan voorinvulling van deze grootte in de aangifte meestal niet plaatsvinden. Veelal is ook navordering noodzakelijk. Belastingplichtigen pogen alsdan veelal aan te tonen dat als gevolg van bijzondere omstandigheden de lijfrente niet tijdig werd bedongen. De beoordeling of van een dergelijke omstandigheid sprake is, vergt veel tijd en energie van de Belastingdienst.

Gelet op het voorgaande is een tweetal wijzigingen opgenomen in dit wetsvoorstel. De eerste wijziging betreft de invoering van een wettelijke termijn voor de bepaling van de omvang van de lijfrentetermijnen, welke termijn ruimer is dan de termijn die op dit moment in de beleids sfeer geldt. Deze termijn eindigt bij het einde van het kalenderjaar volgend op het jaar van expiratie of berekening bij leven en het einde van het tweede kalenderjaar volgend op het jaar van expiratie of

⁷ Besluit van 3 juni 2008, nr. CPP2008/287M, Stcrt. nr. 112.

berekening bij overlijden. Wel zal een uitzondering mogelijk blijven voor de situatie dat redelijkerwijs niet kan worden voldaan aan de wettelijke termijn. Naast de wettelijke periode waarbinnen de termijnen voor de lijfrente moeten worden vastgesteld, wordt het heffingstijdstip bij overschrijding van deze periode verlegd naar het tijdstip van overschrijden van die termijn. Met deze wijzigingen wordt beoogd het aantal gevallen van overschrijding van de redelijke termijn zo veel mogelijk te beperken. In overleg met de branche zal worden onderzocht in hoeverre de introductie van een wettelijke mogelijkheid tot inhouding van loonbelasting hier wenselijk en mogelijk is.

c. Splitsingsproblematiek pré-brede-herwaarderinglijfrenten

Met ingang van 1 januari 2009 is op grond van het Belastingplan 2009 een einde gekomen aan de zogenoemde splitsingsproblematiek voor lijfrenten. Deze problematiek hield in dat voor lijfrenten een gedeelte in box 1 in aanmerking moest worden genomen voor zover premieaftrek had plaatsgevonden en voor een gedeelte in box 3 voor zover geen premieaftrek had plaatsgevonden. Voor de praktijk en de betrokken belastingplichtigen leidde deze systematiek tot aanzienlijke complicaties en uitvoeringslasten. Met ingang van 1 januari 2009 is hiervoor een oplossing gekomen voor lijfrenten gesloten met ingang van het jaar 2001 alsmede voor lijfrenten globaal gesproken gesloten na 1991 (zogenoemde brede-herwaarderinglijfrenten). Naar aanleiding van een verzoek van het Verbond voor verzekeraars laat het kabinet hetzelfde regime gelden voor de zogenoemde pré-brede-herwaarderinglijfrenten, waarop na 2000 nog premies zijn betaald. Deze pré-brede-herwaarderinglijfrenten worden voortaan integraal in box 1 in aanmerking genomen ongeacht de hoogte van de premiebetalingen die vanaf 2001 zijn gedaan. Met deze wijziging is de splitsingsproblematiek bij pre-bredeherwaarderinglijfrenten opgelost. Overigens gaat het om een beperkt aantal polissen.

d. Delegatiebepaling conserverende aanslag lijfrente- en pensioenaanspraken

Conserverende aanslagen ter zake van pensioen- en lijfrenteaanspraken hebben in de eerste plaats ten doel te bewerkstelligen dat de pensioen- en lijfrentecontracten door de belastingplichtige en de toegelaten aanbieder op een reguliere wijze worden afgewikkeld. Deze conserverende aanslagen zijn effectief; in de praktijk bestaat zelden aanleiding deze belastingaanslagen daadwerkelijk in te vorderen. Tegelijkertijd roept dat de vraag op of het wellicht mogelijk is een systeem voor deze conserverende aanslagen te ontwikkelen dat in de heffingssfeer de uitvoeringslasten voor de Belastingdienst vermindert. Het kabinet stelt om die reden voor een delegatiebepaling in de wet op te nemen op grond waarvan om doelmatigheidsredenen regels kunnen worden gesteld om in bepaalde gevallen het opleggen van conserverende aanslagen achterwege te laten. Bedoeling is de delegatiebepaling te gebruiken om bepaalde kwalitatieve en kwantitatieve situaties te gaan aanwijzen. Hierbij kan gedacht worden aan het geval dat een emigrerende belastingplichtige een overheidspensioen heeft opgebouwd, omdat de heffing over overheidspensioenen internationaalrechtelijk steeds aan het bronland wordt toegewezen. Ook zal de delegatiebepaling worden gebruikt voor situaties waarbij in zijn algemeenheid niet aannemelijk is dat de kosten verband houdende met een verboden handeling zullen opwegen tegen het met zo'n handeling te behalen fiscale voordeel. Ook kan de bepaling onder omstandigheden mogelijk gebruikt worden in situaties dat ten tijde van de emigratie reeds vaststaat dat de belastingplichtige slechts voor een korte periode vanwege zijn werkgever is uitgezonden naar een ander land en de werkgever er voor

instaat dat in de buitenlandperiode er geen handelingen worden verricht die tot invordering van de conserverende aanslag zouden leiden.

3.3. Vereenvoudiging box 3

Het kabinet vereenvoudigt box 3 op verschillende punten. Het betreft de volgende wijzigingen:

- a. de invoering van één peildatum in box 3 per 2011;
- b. de toerekening van de grondslag in box 3 tussen partners;
- c. waardering op basis van de WOZ-waarde van woningen in box 3, en
- d. de invoering van een vrijstelling voor contant geld en vergelijkbare vermogensrechten.

a. Eén peildatum box 3

Het voordeel uit sparen en beleggen in box 3 wordt op basis van de huidige wettekst bepaald aan de hand van twee peildata: 1 januari van het kalenderjaar (de begindatum) en 31 december van het kalenderjaar (de einddatum). Het kabinet stelt voor om per 2011 nog slechts één peildatum te hanteren: 1 januari van het kalenderjaar. Dit levert een vereenvoudiging van de box 3 regeling op. Het is niet meer nodig om de bezittingen en schulden op twee momenten in het jaar vast te stellen en ook het bepalen van het gemiddelde is niet langer nodig. Daarnaast biedt het hanteren van één peildatum de volgende voordelen:

- In het kader van het voorinvullen van de aangifte inkomstenbelasting is het van essentieel belang dat de Belastingdienst tijdig beschikt over de door derden (o.a. banken en verzekeraars) te verstrekken gegevens. In de praktijk vormt het tijdig verkrijgen van de benodigde gegevens voor box 3 vooral met betrekking tot de gegevens op de einddatum een belemmering. De tijd tussen het ontstaan van de gegevens (31 december van een kalenderjaar), het beschikbaar komen en de aanlevering van deze gegevens bij de Belastingdienst en het beschikbaar stellen van de gegevens aan de burger (uiterlijk op 1 maart van het daaropvolgende kalenderjaar) is immers beperkt. Eén peildatum biedt dan voordelen.
- De Belastingdienst wil meer gaan werken in de actualiteit. Daarbij wordt gestreefd naar eerdere oplegging van de definitieve aanslag en een juiste vaststelling tijdens het kalenderjaar van de voorlopige aanslag. Eén peildatum draagt daaraan bij. De Belastingdienst kan dan namelijk al tijdens het lopende belastingjaar werken aan de box 3 heffing over dat jaar.
- Het als contra-intuïtief ervaren verschil tussen de rendementsgrondslag op 31/12 van jaar t en 1/1 van jaar t+1 is door het voorstel niet langer aan de orde. Bovendien lost het voorstel het probleem voor het voorinvullen van het niet één op één aansluiten van 31/12 t en 1/1 t+1 op.
- De bestaande deeljaarproblematiek wordt kleiner. Als een belastingplichtige emigreert of overlijdt, wordt nu de einddatum verlegd van 31/12 naar de - eerdere - datum van emigratie of overlijden. In het voorstel is dat niet meer nodig. Verlegging van de peildatum blijft nog wel aan de orde bij immigratie. Bij emigratie en immigratie wordt de 4% naar tijdsgelang herrekend.

De invoering van één peildatum laat het karakter van de belastingheffing in box 3 overigens intact. Er blijft sprake van de heffing van inkomstenbelasting over een verondersteld forfaitair rendement over het vermogen. De introductie van één peildatum leidt feitelijk slechts tot een verschuiving van de heffing over de helft van de waardevermindering in het kalenderjaar naar het daaropvolgende jaar. De heffing is verder volledig ingebed in de inkomstenbelasting. Hierbij kan bijvoorbeeld worden

gewezen op het in aanmerking nemen van persoonsgebonden aftrek en de verrekening van heffingskortingen. Gelet op het voorgaande worden geen nieuwe discussies met verdragspartners verwacht over de aard van de belastingheffing in box 3.

b. Toerekening box 3-inkomen tussen partners

Op basis van de huidige wettekst kunnen partners voor box 3 per vermogensbestanddeel een keuze maken in de onderlinge verdeling daarvan. Het kabinet stelt voor om de verdeling voortaan alleen mogelijk te maken voor de gezamenlijke grondslag sparen en beleggen. Hieronder wordt verstaan de gemiddelde rendementsgrondslag van de belastingplichtige en zijn partner, verminderd met het heffingvrije vermogen van de belastingplichtige en zijn partner. Hiermee wordt een belangrijke vereenvoudiging bereikt. Het is immers niet langer nodig om bijvoorbeeld vrijstellingen in box 3 over te dragen aan de partner om een gunstige verdeling mogelijk te maken. Ook wordt voorinvulling van box 3 bij partners makkelijker. Bovendien wordt de toerekening in box 3 hiermee in lijn gebracht met de toerekening van gemeenschappelijke inkomensbestanddelen. Daarbij kan ook alleen het saldo van de verschillende onderdelen tussen de partners worden verdeeld. Voor de met box 3 samenhangende heffingskortingen, de korting voor maatschappelijke beleggingen en de korting voor directe beleggingen in durfkapitaal en culturele beleggingen, blijft gelden dat de kortingen in aanmerking worden genomen bij de belastingplichtige tot wiens bezit de desbetreffende maatschappelijke beleggingen, de directe beleggingen in durfkapitaal en culturele beleggingen behoren.

c. WOZ-waarde voor woningen in box 3

Het kabinet stelt voor om de waarde van alle woningen die in box 3 in de heffing worden betrokken te stellen op de waarde die is vastgesteld op grond van de Wet waardering onroerende zaken. Nu sinds enkele jaren de WOZ-waarde jaarlijks wordt vastgesteld, is deze waarde zodanig actueel dat de WOZ-waarde kan worden gebruikt in plaats van de waarde in het economisch verkeer. Bovendien is per 1 januari 2009 de basisregistratie waarde onroerende zaken (BR WOZ) gerealiseerd. De hierin opgenomen waardegegevens zijn authentieke gegevens waarop het bestuursorgaan, dat op grond van een wettelijk voorschrift deze waardegegevens mag gebruiken, mag vertrouwen. Het voordeel van het gebruik van deze waardegegevens is dat er duidelijkheid is voor de burger en de Belastingdienst over de te hanteren waardering en dat de Belastingdienst minder taxaties hoeft uit te voeren om de waarde vast te stellen. Dit zal ook leiden tot een sterke vermindering van discussies bij de aanslagregeling en van het aantal bezwaar- en beroepsprocedures. Bovendien kan door het gebruik van het waardegegeven de aangifte eenvoudiger worden voorgevuld.

Niet alle woningen in box 3 kunnen echter zonder meer op 100% van de WOZ-waarde worden gesteld. Voor woningen in verhuurde staat wordt de WOZ-waarde gecorrigeerd om rekening te houden met de waardedrukkende werking van de verhuur. Hiermee zijn ook de bezwaren die de Raad van State in 1999 uitte in het kader van de Wet inkomstenbelasting 2001 over het gebruik van de WOZ-waarde ondervangen.⁸ Die waardedruk geldt alleen voor woningen die onder de huurbescherming vallen. Voor andere woningen is er geen aanleiding om af te wijken van de WOZ-

⁸ Kamerstukken II 1998/99, 26 727, nr. 4.

waarde. Dat betekent bijvoorbeeld dat de WOZ-waarde niet wordt verminderd in gevallen waarin de huur een gebruik van woonruimte betreft dat naar zijn aard slechts van korte duur is, zoals bij vakantiewoningen.

Daarnaast kan in geval van erfpacht de gekapitaliseerde waarde van de toekomstige jaarlijkse erfpachtcanons in mindering worden gebracht op de WOZ-waarde. Met deze bepaling wordt recht gedaan aan de waardeverschillen die in de praktijk bestaan tussen bijvoorbeeld woningen waarbij de canon eeuwigdurend is afgekocht en woningen waarvoor jaarlijks een erfpachtcanon verschuldigd is. Deze afwijking van de fictie van de volle en onbezwaarde eigendom van de woning uit de Wet waardering onroerende zaken ziet alleen op de woningen in box 3. Voor de woningen in box 1 is de jaarlijkse erfpachtcanon aftrekbaar.

d. Vrijstelling contant geld en vergelijkbare vermogensrechten

Zoals eerder opgemerkt zal de komende jaren de aangifte inkomstenbelasting op steeds meer punten voorgevuld worden. Waar mogelijk zullen daarbij ook de diverse rubrieken binnen box 3 worden voorgevuld. De rubriek contant geld, die in de huidige aangifte is samengevoegd met de rubriek overige vorderingen, vormt daarbij in de huidige systematiek een belemmering. De Belastingdienst heeft geen gegevens over het bedrag aan contanten en daarmee gelijk te stellen vermogensrechten dat de belastingplichtige op de peildata van box 3 heeft. Om in de komende jaren de aangifte voor box 3 voor een zo groot mogelijke groep volledig voor in te vullen, introduceert het kabinet een vrijstelling van contant geld en daaraan gelijk te stellen vermogensrechten van € 500 per belastingplichtige (€ 1000 voor partners). De verwachting is dat een groot deel van de belastingplichtigen binnen deze vrijstelling zal vallen en de voorgevulde aangifte op dit onderdeel kan bevestigen. Alleen de naar verwachting relatief beperkte groep belastingplichtigen met een hoger bedrag aan contant geld en overige vermogensrechten moet daarvoor dan nog de aangifte aanvullen.

Op deze plaats wordt opgemerkt dat ter dekking van het onderhavige wetsvoorstel een maatregel binnen box 3 is opgenomen. Deze houdt in dat per 1 januari 2010 geen indexatie plaatsvindt van het heffingvrije vermogen en de overige vrijstellingen in box 3. In samenhang daarmee zal de schuldendrempel ook niet worden geïndexeerd.

3.4. Vereenvoudiging heffingskortingen

Samenvoeging van de huidige doorwerkbonus en de arbeidskorting in de (nieuwe) doorwerkbonus

De verhoogde arbeidskorting voor ouderen en de doorwerkbonus zijn twee aparte heffingskortingen, die beide de arbeidsparticipatie van ouderen beogen te stimuleren. Het kabinet stelt voor om met ingang van 1 januari 2011 de doorwerkbonus in de (verhoogde) arbeidskorting te integreren. De doorwerkbonus komt dan als aparte heffingskorting te vervallen, maar blijft geïntegreerd in de arbeidskorting onveranderd bestaan. De totale heffingskorting die dan ontstaat, zal weer doorwerkbonus gaan heten. Door middel van de (nieuwe) doorwerkbonus wordt een eenduidig beleidsinstrument gecommuniceerd. Als een belastingplichtige werkt of vanaf een bepaalde leeftijd doorwerkt, dan krijgt hij daar een heffingskorting voor. Naast het voordeel dat er maar één heffingskorting is in plaats van twee, is ook sprake van verdergaande vereenvoudiging

voor de belastingplichtige die recht heeft op de heffingskorting. De huidige doorwerkbonus wordt dan namelijk, als onderdeel van de (nieuwe) doorwerkbonus, reeds in de loonheffing geëffectueerd. De betrokkene hoeft niet meer speciaal voor het verkrijgen van de doorwerkbonus aangifte inkomstenbelasting te doen of een voorlopige teruggaaf aan te vragen, zoals in de huidige situatie. Dat heeft ook als voordeel dat de financiële prikkel voor het doorwerken meteen in het maandelijkse salaris wordt gevoeld door betrokkene en daarmee effectief is. Dit geldt uiteraard niet voor de belastingplichtige die niet in de loonheffing wordt betrokken, zoals hij die winst uit onderneming geniet. Bij de samenvoeging van de arbeidskorting en de huidige doorwerkbonus in de (nieuwe) doorwerkbonus, is geen inhoudelijke wijziging in de (verhoogde) arbeidskorting of de (huidige) doorwerkbonus beoogd.

Overige vereenvoudigingen heffingskortingen

Het kabinet stelt voor om één begrip te hanteren als grondslag voor de berekening van diverse arbeidsgelateerde heffingskortingen, namelijk het *arbeidsinkomen*. Nu wordt bij die heffingskortingen de grondslag op diverse plekken in de wet helemaal uitgeschreven waardoor onduidelijkheid kan ontstaan.

Het kabinet stelt tevens voor om de alleenstaande-ouderkorting en de aanvullende alleenstaande-ouderkorting te integreren. Deze samenvoeging levert voordelen op voor de uitvoering door de Belastingdienst. Voorts zijn wijzigingen opgenomen op grond waarvan voor de kindgerelateerde heffingskortingen wordt aangesloten bij de inschrijving in de GBA. Daarbij hoeft niet meer te worden getoetst of het kind tot het huishouden behoort. Het gaat hierbij om de inkomensafhankelijke combinatiekorting en de alleenstaande-ouderkorting.

4. Vereenvoudiging belastingheffing minerale oliën en motorrijtuigenbelasting

Met betrekking tot indirecte belastingen stelt het kabinet wijzigingen voor met betrekking tot de belastingheffing van minerale oliën en de motorrijtuigenbelasting.

4.1. Belastingheffing minerale oliën

Zowel door de Belastingdienst als door de Vereniging Nederlandse Petroleum Industrie (VNPI) is aandacht gevraagd voor de problemen die zich in de praktijk voordoen rond de heffing van belasting van bepaalde minerale oliën en meer in het bijzonder LPG. De problemen vloeien grotendeels voort uit de volgende twee omstandigheden. Op de eerste plaats is van belang dat van LPG (maar ook van gasolie en halfzware olie) twee belastingen worden geheven, namelijk de accijns en de energiebelasting (hierna: EB). Afhankelijk van de bestemming van LPG is hetzij accijns (wegverkeer), hetzij EB (niet-wegverkeer: verwarming, mobiele werktuigen) verschuldigd. Indien de bestemming op voorhand niet bekend is, is zowel accijns als EB verschuldigd, waarna voor één van deze middelen een verzoek om teruggaaf kan worden gedaan, indien de uiteindelijke bestemming bekend is. Indien na de uitslag van LPG uit een accijnsgoederenplaats de bestemming van LPG wordt gewijzigd, heeft dit gevolgen voor zowel de heffing van accijns als EB. De accijns wordt alsnog verschuldigd en de EB moet worden teruggegeven of vice versa. Op de tweede plaats is van belang dat de tarieven van beide belastingen verschillen, terwijl het bij LPG, anders dan bij halfzware olie en gasolie, niet mogelijk is uit een oogpunt van controle fiscale merktekens aan te

brengen (bij halfzware olie en gasolie gaat het dan om de zogenoemde rode diesel). De accijns van LPG bedraagt momenteel € 126,07 per 1000 kg; de EB € 201,78 per 1000 kg. Dit tariefverschil leidt tot ongewenste situaties. Een en ander wordt op grond van beleidsbesluiten gereguleerd via diverse vergunningen, alsmede verklaringen van afnemers aan hun leveranciers omtrent de bestemming. Niettemin is sprake van een fraudegevoelige regeling.

Een vereenvoudiging kan worden bereikt door de minerale oliën (LPG, gasolie en halfzware olie) voortaan alleen nog te belasten met accijns. De energiebelasting wordt dan ingebouwd in het accijnstarief. Voor LPG leidt alleen overheveling van EB naar accijns niet tot een echte oplossing voor de eerder geschetste problemen. Een daadwerkelijke oplossing wordt bereikt door voor LPG over te stappen op een uniform tarief in de accijns. Er wordt dan geen onderscheid meer gemaakt tussen de bestemmingen 'wegverkeer' en 'niet-wegverkeer'.

Met de in dit wetsvoorstel opgenomen wijzigingen bewerkstelligt het kabinet dat de vorenbedoelde minerale oliën voortaan alleen nog worden belast met accijns (de energiebelasting wordt ingebouwd in het accijnstarief) en dat voor LPG voortaan een uniform tarief van toepassing is. Bij de vaststelling van de hoogte van dit uniforme tarief voor LPG is ervoor gekozen dit tarief budgettair neutraal vast te stellen op € 151,25.

De in de Wet belastingen op milieugrondslag opgenomen EB kent een drietal teruggaafregelingen voor minerale oliën. Op één uitzondering na worden deze regelingen onverkort overgeheveld naar de Wet op de accijns. In dit wetsvoorstel zijn voorts nog enkele andere wijzigingen van de Wet op de accijns opgenomen, die in de artikelsgewijze toelichting worden toegelicht.

4.2. Vereenvoudiging motorrijtuigenbelasting

Het kabinet vereenvoudigt de motorrijtuigenbelasting op de volgende onderdelen:

- a. hybride auto's;
- b. kwarttarieven;
- c. stalling voertuig.

a. hybride auto's

Een hybride auto is een auto die wordt aangedreven door een elektromotor en tevens – direct of indirect – gebruik kan maken van een gewone verbrandingsmotor. Het gewicht van de elektromotor en de bijbehorende accu's blijft voor de motorrijtuigenbelasting buiten beschouwing indien is voldaan aan een drietal voorwaarden. De belastingplichtige moet een verzoek indienen bij de inspecteur, het gewicht van de elektromotor en de accu's opgeven en een schriftelijk bewijs meesturen dat de auto is ingericht en bestemd om te worden aangedreven door een elektromotor van ten minste 10 kW. De inspecteur beslist op het verzoek bij voor bezwaar vatbare beschikking. Voor de belastingdienst betekent de huidige toename van het aantal hybride auto's een substantiële toename van de werklust van de te behandelen verzoeken. In de praktijk blijkt het buiten beschouwing laten van het gewicht van de elektromotor en de bijbehorende accu's erop neer te komen dat de auto meestal één gewichtsklasse lager uitkomt. Daarom wordt het gewicht van een auto met een elektromotor forfaitair verminderd met 125 kilo. Een verzoek van de

belastingplichtige voor de vermindering van het gewicht van de elektromotor is niet meer nodig. Voor een substantieel deel van de huidige hybride auto's heeft deze wijziging geen effect, omdat deze auto's vanaf 1 januari 2010 onder het nihil tarief motorrijtuigenbelasting voor zeer zuinige auto's vallen. De verwachting is dat het aantal hybrides de komende jaren fors toeneemt en dat deze niet allemaal onder het nihil tarief zullen vallen. In de toekomst kan deze maatregel aanzienlijke administratieve lasten en uitvoeringskosten voorkomen.

b. vereenvoudiging kwarttarieven

In de motorrijtuigenbelasting gelden kwarttarieven voor onder andere mobiele werktuigen, mobiele werkplaatsen en voertuigen voor niet-zakelijk paardenvervoer. Hieraan zijn bepaalde eisen verbonden. Het kabinet vereenvoudigt de toepassing van deze eisen als volgt:

- Voor voertuigen voor niet-zakelijk paardenvervoer vervalt de eis dat het voertuig slechts zestig dagen per jaar gebruikt mag worden.
- Voor mobiele werktuigen en werkplaatsen blijft deze eis bestaan. De administratie wordt echter eenvoudiger: de aparte rittenadministratie, de zogenaamde 60-dagenkaart, hoeft niet meer te worden bijgehouden.

Deze maatregelen houden een verlichting van administratieve lasten voor het bedrijfsleven in. Op dit moment moet voor deze voertuigen een rittenkaart worden bijgehouden waaruit blijkt op welke dagen welk aantal kilometers is afgelegd. Voor het voertuig voor paardenvervoer vervalt de 60 dageneis volledig, waardoor geen administratie meer nodig is. Voor de mobiele werktuigen en werkplaatsen is voldoende als de belastingplichtige desgevraagd op enigerlei wijze aan de inspecteur aannemelijk maakt hoeveel dagen van de weg gebruik is gemaakt. Dit kan in de praktijk uit de bedrijfsadministratie en de opdrachtenagenda blijken.

In het geval van het paardenvervoer blijven de overige eisen aan de faciliteit bestaan, namelijk dat het voertuig uitsluitend voor niet-beroepsmatig vervoer wordt gebruikt en de houder dit verklaart. Het beperkte gebruik van de weg volgt, net als bijvoorbeeld bij de kampeerauto het geval is, al voldoende uit deze eisen en de kenmerken van het voertuig, zodat de 60 dageneis overbodig is. In het geval van de mobiele werktuigen en werkplaatsen volgt het beperkte gebruik van de weg niet voldoende uit de overige eisen en de aard van het voertuig. Er zijn immers mobiele werktuigen, zoals hijskranen, shovels et cetera, die zich lenen voor een dagelijks gebruik van de weg. Daarom blijft de 60 dageneis gehandhaafd. Het toezicht op deze eis kan echter vereenvoudigd worden. Ook zonder het invullen van de 60-dagenkaart is een effectieve controle mogelijk, bijvoorbeeld door middel van inzage in de administratie van de onderneming. Omdat de onderneming deze administratie reeds uit anderen hoofde moet bijhouden betekent dit geen administratieve last. Overigens is voor deze maatregelen geen wetswijziging noodzakelijk. De vereenvoudiging wordt opgenomen in een wijziging van het Uitvoeringsbesluit Motorrijtuigenbelasting 1994.

c. stalling voertuig

Op deze plaats wordt opgemerkt dat ook een andere vereenvoudiging van de motorrijtuigenbelasting zal plaatsvinden. De verplichting om voor een geschorst voertuig een afwijkende stallingsplaats aan de Belastingdienst door te geven komt te vervallen. Voor geschorste voertuigen geldt een vrijstelling van MRB. Met het voertuig mag tijdens de schorsingsperiode geen gebruik worden gemaakt van de weg. Om adequaat toezicht te houden op de naleving daarvan

moet de stallingsplaats van het voertuig aan de inspecteur worden doorgegeven, als dit niet het woonadres van de houder is. Vanwege nieuwe controlemogelijkheden is voor een goede controle het doorgeven van een afwijkende stallingsplaats echter niet meer nodig. De Belastingdienst verstuurt jaarlijks 130 000 brieven met antwoordenvolop over de afwijkende stallingsplaats. Daaruit resulteren 40 000 terugmeldingen van burgers. Deze uitvoeringskosten en administratieve lasten kunnen worden bespaard. Deze wijziging wordt gerealiseerd door een wijziging van het Uitvoeringsbesluit MRB. Vooruitlopend op deze wijziging wordt de informatiebrief door de Belastingdienst nu al niet meer verzonden.

5. Stroomlijnen partnerbegrip

Ook op het terrein van het partnerbegrip is vereenvoudiging en harmonisatie wenselijk. Nu is het zo dat gehuwden of geregistreerde partners – die gelijk zijn gesteld aan gehuwden – altijd als partners worden aangemerkt voor de fiscaliteit. Maar aan de grote groep van samenwonenden moet nu elk jaar bij de aangifte inkomstenbelasting worden gevraagd of zij kiezen voor partnerschap. Deze keuzemogelijkheid is soms verwarrend voor de betrokkenen. Verder is het niet iedere belastingplichtige duidelijk wat de gevolgen zijn van de gemaakte keuze. Daarnaast levert de keuzemogelijkheid problemen op bij het invullen van de aangifte van partners. Daarom is aan de Tweede Kamer het voorstel gepresenteerd om het partnerbegrip te stroomlijnen.⁹ Naar aanleiding van dat voorstel heeft met de vaste commissie voor Financiën op 10 juni jl. een overleg plaatsgevonden.¹⁰

Het voorstel komt op het volgende neer. In de Algemene wet inzake rijksbelastingen wordt een basispartnerbegrip opgenomen dat geldt voor alle belastingwetten. Tot dat begrip behoren gehuwden, geregistreerde partners en samenwonenden met een notarieel samenlevingscontract die in de GBA staan ingeschreven op hetzelfde woonadres. Vervolgens kan het basispartnerbegrip in de afzonderlijke wetten worden uitgebreid of kunnen de voorwaarden worden aangevuld. Daarbij geldt dat op basis van objectieve criteria wordt bepaald of er sprake is van partnerschap en wanneer het partnerschap begint en ophoudt te bestaan.

Voor de inkomstenbelasting geldt in aanvulling op het basispartnerbegrip dat ongehuwd samenwonenden met een gezamenlijk kind, een gezamenlijke eigen woning of een gezamenlijke pensioenregeling verplicht partner zijn als zij in de GBA staan ingeschreven op hetzelfde woonadres. Zij zijn ook verplicht partner als ze het voorafgaande jaar als partners kwalificeerden en nog steeds in de GBA op hetzelfde woonadres staan ingeschreven. Ongehuwd samenwonenden zonder notarieel samenlevingscontract, gezamenlijk kind, een gezamenlijke eigen woning of een gezamenlijke pensioenregeling zijn geen partners voor de inkomstenbelasting. Zij kunnen er straks niet meer voor kiezen om wel als partners te worden aangemerkt. Dit leidt er toe dat bijvoorbeeld samenwoners (waaronder studenten) zonder kinderen die samenwonen in een huurwoning pas als partners kunnen kwalificeren als zij een notarieel samenlevingscontract afsluiten of zich voor de toepassing van een pensioenregeling als partners hebben aangemeld. Gehuwden die bijvoorbeeld vanwege opname in een verpleeghuis niet meer samenwonen, worden nog steeds als partners

⁹ Kamerstukken II 2008/09, 27 789, nr. 18.

¹⁰ Kamerstukken II 2008/09, 27 789, nr. 21.

aangemerkt. Het uitgangspunt is 'gehuwd is gehuwd en daarmee ook partner'. Een uitzondering op het partnerbegrip geldt voor gehuwden die civielrechtelijk gescheiden zijn van tafel en bed.

Ook het partnerbegrip in de Awir wordt aangepast aan het basispartnerbegrip. Gezien de introductie van het nieuwe automatiseringssysteem bij de Belastingdienst/Toeslagen wordt de invoering voor toeslagen geregeld bij koninklijk besluit. De voorbereidingen voor het nieuwe computersysteem zijn dermate ver gevorderd, dat besloten is om met de introductie van nieuwe begrippen te wachten tot het nieuwe systeem is geïmplementeerd. Zodra de implementatie is voltooid, gaat het partnerbegrip ook gelden voor de inkomensafhankelijke regelingen die onder de werking van de Awir vallen.

Voor de toeslagen in de Awir leidt de regeling beperkt tot wijzigingen. Er wordt ook in de Awir gebruik gemaakt van objectieve criteria. Alleen de materiële toets of bij ongehuwden die op hetzelfde woonadres staan ingeschreven bij de GBA sprake is van een gezamenlijke huishouding komt straks te vervallen. Ongehuwd samenwonenden zonder notarieel samenlevingscontract, gezamenlijk kind, een gezamenlijke eigen woning of een gezamenlijke pensioenregeling zijn straks dus geen meer partners voor de toeslagen. Voor de huurtoeslag heeft deze wijziging beperkte betekenis aangezien ongehuwden die op hetzelfde woonadres staan ingeschreven bij de GBA wel als medebewoners in de zin van de huurtoeslag worden aangemerkt en dus meetellen voor de draagkracht van het 'huishouden' en ook meetellen om te bepalen of er sprake is van een meerpersoonshuishouden. Voor de zorgtoeslag is de aanwezigheid van een partner van beperkte betekenis. Bij de overige toeslagen (de kinderopvangtoeslag en het kindgebonden budget) geldt dat er sprake moet zijn van een kind en wordt er om die reden veelal voldaan aan de objectieve criteria voor partnerschap.

Bij de erf- en schenkbelasting zal in aanvulling op het basispartnerbegrip de voorwaarde dat in het samenlevingscontract een wederzijdse zorgplicht is opgenomen, een rol spelen.

Zoals toegezegd tijdens het algemeen overleg van 10 juni jl. wordt bij het voorliggende voorstel rekening gehouden met de afstemming op het partnerbegrip zoals dat geldt voor de sociale zekerheid en de zorg. De Tweede Kamer wordt daarover bij separate brief nader geïnformeerd. Naar aanleiding van mijn toezegging in genoemd algemeen overleg, is in een bijlage bij het algemene deel van deze memorie een overzicht opgenomen van de effecten van diverse leefvormsituaties op de heffingskortingen, de toerekening en de toeslagen.

In verband met de introductie van het nieuwe partnerbegrip worden ook enkele andere bepalingen aangepast. Het gaat hierbij om het begrip verbonden persoon voor de afschrijvingsbeperking voor onroerende zaken, de terbeschikkingstellingsregeling en de Wet op de vennootschapsbelasting 1969. De wijziging van de Successiewet 1956 in verband met het basispartnerbegrip zal, zonodig, later worden opgenomen vanwege het wetsvoorstel tot wijziging van de Successiewet 1956 en enige andere belastingwetten.¹¹ Ten slotte zal in de sfeer van de heffingskortingen de inkomensafhankelijke combinatiekorting worden aangepast aan het nieuwe partnerbegrip.

¹¹ Kamerstukken II 2008/09, 31 930.

Inwerkingtreding

Het uniforme partnerbegrip en de daarmee samenhangende wijzigingen worden, met uitzondering van de Awir, ingevoerd per 1 januari 2011 zodat er voor de uitvoering voldoende tijd beschikbaar is voor een adequate invoering van het uniforme partnerbegrip.

6. Enkele formeelrechtelijke vereenvoudigingen

6.1. Bijzondere regels voor voorlopige aanslagen IB

De huidige regeling voor de behandeling van wijzigingsverzoeken en bezwaarschriften tegen voorlopige aanslagen inkomstenbelasting leidt tot onduidelijkheid bij belastingplichtigen en tot arbeidsintensieve processen bij de Belastingdienst. Bovendien is verbetering van de rechtsbescherming in dit proces gewenst. Hierna wordt eerst de huidige situatie en daarna de voorgestelde situatie beschreven.

Huidige situatie

De Belastingdienst legt voorafgaand aan het belastingjaar (bij teruggaven, zoals bij uitbetaling van heffingskortingen en aftrek van hypotheekrente) en in het begin van het belastingjaar (bij betalen bedragen) geautomatiseerd voorlopige aanslagen op. Hierbij wordt gebruik gemaakt van gegevens die hebben gediend ter vaststelling van de meest recente belastingaanslag over het meest recente kalenderjaar. De belastingplichtige hoeft hiervoor geen nieuwe gegevens aan te leveren. Wanneer de belastingplichtige van mening is dat zijn voorlopige aanslag niet juist is, omdat er bijvoorbeeld een wijziging heeft plaats gevonden in zijn inkomen, dan moet hij dit doorgeven aan de Belastingdienst. Voor het doorgeven van een wijziging zijn bij de Belastingdienst gestructureerde formulieren beschikbaar, waaronder een elektronische variant. Dergelijke gestructureerde formulieren worden door de Belastingdienst geautomatiseerd verwerkt, waarbij risicoselectie plaatsvindt. De doorgegeven wijzigingen leiden vrijwel altijd tot een aanpassing van de voorlopige aanslag op basis van de door de belastingplichtige aangeleverde gegevens. De belastingplichtige heeft immers zelf veelal een beter zicht op veranderingen die zich in zijn situatie in het belastingjaar voordoen dan de Belastingdienst; de Belastingdienst beschikt nog niet over contra-informatie. De belastingplichtige kan dezelfde aanpassing ook bereiken door bezwaar te maken tegen de voorlopige aanslag.

Enkele nadelen van het huidige systeem

Het huidige systeem kent dus twee manieren om een aanpassing van voorlopige aanslagen te bewerkstelligen: het doorgeven van een wijziging of het maken van bezwaar tegen de voorlopige aanslag. Het proces van het doorgeven van een wijziging ingeval er sprake is van een nieuwe schatting van de belastingplichtige, past het meest bij de fase waarin het uitvoeringsproces zich bevindt. Er is vaak nog sprake van schattingen van gegevens die in 'kwaliteit' toenemen naarmate het belastingjaar verstrijkt. Een nieuwe schatting van de belastingplichtige is een actualisering en verbetering van een gegeven, waarvoor de wijziging een geëigend middel is. Bezwaar is dus nog niet aan de orde. In deze fase is nog vrijwel geen sprake van een beoordeling van de gegevens door de Belastingdienst; er is dus vrijwel geen sprake van een geschil tussen de belastingplichtige en de Belastingdienst, waarvoor de bezwaarfase is bedoeld. De bezwaarmogelijkheid is van belang

in situaties waarin wel sprake is van een geschil tussen de belastingplichtige en de Belastingdienst, bijvoorbeeld in gevallen waarin de Belastingdienst een aanpassing van de belastingplichtige niet overneemt. Hier kan zich echter de ongewenste situatie voordoen dat de bezwaarmogelijkheid is verstreken. Bijvoorbeeld een belastingplichtige heeft een voorlopige aanslag 2008 ontvangen in januari 2008 en in augustus 2008 maakt hij bezwaar tegen deze aanslag omdat hij op basis van de dan beschikbare gegevens zijn winst lager schat. De termijn voor het indienen van bezwaar is dan echter al verstreken. Als de inspecteur het bezwaar afwijst, omdat het bezwaar niet ontvankelijk is vanwege termijnoverschrijding, heeft de belastingplichtige geen beroepsmogelijkheden. Een voorlopige aanslag geeft slechts zes weken rechtsbescherming, terwijl (en dat geldt vooral voor de voorlopige aanslag in het belastingjaar) het hele kalenderjaar nog wijzigingen kunnen optreden.

Voorgestelde situatie met ingang van het belastingjaar 2010

Het kabinet streeft ernaar om in het voorlopige-aanslagenproces duidelijker dan nu een onderscheid te maken tussen de fase waarin louter sprake is van het verzamelen en actualiseren van gegevens en de fase waarin sprake is van een geschil tussen de belastingplichtige en de Belastingdienst. Voor de fase waarin sprake is van het verzamelen en actualiseren van gegevens past een proces waarbij de belastingplichtige op een eenvoudige en snelle manier zijn gegevens kan (laten) aanpassen, zonder onnodige formaliteiten, zoals het officieel bezwaar moeten maken om een wijziging door te geven, en het risico van de niet-ontvankelijkheid. De belastingplichtige kan zowel voor een wijziging van een voorlopige teruggaaf als van een te betalen voorlopige aanslag gebruik maken van een gestructureerd formulier, waaronder een elektronische variant. De elektronische variant bevat handige rekenhulpen waardoor het invullen wordt vergemakkelijkt en de kans op fouten kleiner is. Bovendien is direct zichtbaar wat de gevolgen van de wijziging zijn voor het te betalen of te ontvangen bedrag. Ook wordt het in de loop van 2010 mogelijk voor de belastingplichtige om telefonisch zijn wijzigingen door te geven. De inspecteur heeft in beginsel acht weken de tijd om op het verzoek te reageren. Naar verwachting zal de belastingplichtige al binnen vier tot vijf weken bericht ontvangen.

Voor de fase waarin sprake is van een geschil geldt het volgende. Voordat de inspecteur een herzieningsverzoek afwijst, neemt hij contact op met de belastingplichtige en als hij de wijziging geheel of gedeeltelijk afwijst dan doet hij dat altijd bij voor bezwaar vatbare beschikking. De bezwaartermijn voor dergelijke beschikkingen wordt verruimd: de huidige zeswekentermijn op grond van de Algemene wet bestuursrecht (Awb) wordt vervangen door een termijn die pas eindigt wanneer de aanslag is opgelegd waarmee de voorlopige aanslag is verrekend.

6.2. Ambtshalve vermindering aanslagen IB met rechtsbescherming

In het geval thans een verzoek om ambtshalve vermindering van een belastingaanslag inkomstenbelasting geheel of gedeeltelijk wordt afgewezen, is er geen rechtsbescherming voor de belastingplichtige. Dit kan per 2009 vragen oproepen, omdat sinds dit jaar, naar aanleiding van de invoering van de basisregistratie inkomen, er wel rechtsbescherming is als het gaat om het verzamelinkomen. Het kabinet stelt dan ook voor dat als een verzoek om ambtshalve vermindering van de belastingaanslag inkomstenbelasting geheel of gedeeltelijk wordt afgewezen, dit - net als bij het verzamelinkomen - gebeurt bij voor bezwaar vatbare beschikking. De rechtsbescherming is

dan gelijk aan de per 2009 geïntroduceerde rechtsbescherming bij gehele of gedeeltelijke afwijzing van een verzoek om ambtshalve vermindering van het verzamelinkomen. Deze stroomlijning van de rechtsbescherming leidt tevens tot een verbetering van de rechtsbescherming van belastingplichtigen in gevallen waarin het verzamelinkomen niet in het geding is, maar er alleen een fiscaal belang is zoals bij geschillen over heffingskortingen en tariefstoepassing. Ook is het duidelijker voor de belastingplichtige dat eenzelfde regime geldt en dat het niet uitmaakt of wordt verzocht om aanpassing van de belastingaanslag IB of het verzamelinkomen.

6.3. Heffingsrente, revisierente, betalingskorting en verzamelinkomen onderdeel van belastingaanslag

In de systematiek van de AWR staat iedere aanslag of voor bezwaar vatbare beschikking open voor bezwaar en beroep. In dat kader bevat het huidige aanslagbiljet een aparte rechtsmiddelverwijzing voor de in rekening gebrachte of vergoede heffingsrente, de revisierente, de betalingskorting en het verzamelinkomen. Deze rechtsmiddelverwijzing kan verwarrend werken. Het kan voorkomen dat een belastingplichtige louter vanwege de rechtsmiddelverwijzing een bezwaarschrift indient, terwijl dit eigenlijk niet beoogd is. Ook kan het gebeuren dat een belastingplichtige in eerste instantie geen bezwaar heeft gemaakt tegen bijvoorbeeld de heffingsrente, maar daar naderhand, in beroep, wel tegen wil opkomen. Dit kan dan niet meer. In een bezwaarschrift tegen een belastingaanslag ligt niet zonder meer besloten een bezwaarschrift tegen de ter zake van die aanslag bij beschikking in rekening gebrachte heffingsrente.¹² Overigens heeft de inspecteur uiteraard wel de verantwoordelijkheid na te gaan of een ingediend bezwaar zich mede richt tegen andere besluiten en past hij uit eigen beweging de heffingsrente aan indien een aanslag naar aanleiding van een bezwaar wordt verlaagd.

De beschreven situatie is ongewenst. Ter vereenvoudiging van het aanslagbiljet en ter verbetering van de rechtsbescherming van belastingplichtige stelt het kabinet daarom voor te bepalen dat de heffingsrente, de revisierente, de betalingskorting en het verzamelinkomen die op het aanslagbiljet (of op het afschrift van de uitspraak of bij de bekendmaking) worden vermeld, voor de toepassing van de wettelijke voorschriften over bezwaar en beroep geacht worden onderdeel uit te maken van de belastingaanslag. Hierdoor wordt het aanslagbiljet overzichtelijker en kan belastingplichtige niet meer niet-ontvankelijk worden verklaard in zijn bezwaren als hij in eerste instantie niet heeft geageerd tegen de heffings- of revisierente, de betalingskorting of het verzamelinkomen. Maakt de belastingplichtige bezwaar tegen de heffings- of revisierente, de betalingskorting of het verzamelinkomen, dan geldt omgekeerd het bezwaar ook tegen de belastingaanslag. De wijziging geldt ook voor bezwaar en beroep tegen een afwijzende beschikking op een herzieningsverzoek voor een voorlopige aanslag inkomstenbelasting en een afwijzende beschikking op een ambtshalve verminderingverzoek voor een belastingaanslag inkomstenbelasting.

6.4. Startdatum heffingsrente voor IB en Vpb

Bij het Belastingplan 2005 is bepaald dat de heffingsrente voor de belastingaanslagen inkomstenbelasting en vennootschapsbelasting wordt berekend vanaf de dag volgend op het

midden van het tijdvak waarop de belastingaanslag betrekking heeft. Voor de inkomstenbelasting, en vaak ook voor de vennootschapsbelasting, komt dat er feitelijk op neer dat heffingsrente wordt berekend vanaf 1 juli van het belastingjaar. Voor de vennootschapsbelasting is deze wijziging geëffectueerd in het belastingjaar 2005, voor de inkomstenbelasting in 2006. In de loop der jaren is gebleken dat deze wijziging heeft geleid tot inconsistenties in het heffingsrentesysteem. Een aantal van deze inconsistenties is - vooruitlopend op wetgeving - opgelost in het Besluit heffingsrente.¹³ Daarnaast is er een inconsistentie die wordt veroorzaakt door de verschillen in behandeling tussen een ambtshalve vermindering en een nadere voorlopige aanslag tot een negatief bedrag. Al deze inconsistenties pakken in het nadeel van belastingplichtige uit. Tijdens de behandeling van het Belastingplan 2009 is aan de Tweede Kamer toegezegd in 2009 op het heffingsrentesysteem terug te komen.¹⁴ Aan deze toezegging is hierbij uitvoering gegeven.

Om een einde te maken aan deze voornoemde inconsistenties keert het kabinet in dit wetsvoorstel terug naar het vóór 1 januari 2005 geldende systeem waarbij rente werd berekend vanaf de eerste dag na het einde van het belastingjaar.

6.5. Termijn afdoen verzoek om teruggaaf BTW

Indien in een tijdvak de in aftrek te brengen belasting het bedrag van verschuldigde belasting overtreft, wordt de ondernemer op verzoek het verschil terugbetaald. Dat verzoek doet de ondernemer bij zijn aangifte omzetbelasting. Mede naar aanleiding van de invoering van de Wet Versterking fiscale rechtshandhaving zijn vragen gerezen over de termijn van afdoening van voornoemde verzoeken om teruggaaf. Ingeval de aftrek van de in aanmerking komende belasting meer bedraagt dan de in het tijdvak verschuldigd geworden belasting, wordt het verschil aan de ondernemer op zijn verzoek terugbetaald. Een verzoek om teruggaaf van belasting geschiedt bij de aangifte over het tijdvak waarin het recht op teruggaaf is ontstaan. De inspecteur beslist op het verzoek om teruggaaf bij voor bezwaar vatbare beschikking. In de praktijk worden deze verzoeken (negatieve aangiften) in de regel binnen één maand afgedaan.

In de wet is geen regeling voor de termijn van het afdoen van de verzoeken om teruggaaf van belasting door de inspecteur opgenomen. Alsdan gelden ter zake de regels van de Algemene wet bestuursrecht (hierna: de Awb). Op grond daarvan dient een beschikking te worden gegeven binnen een redelijke termijn na ontvangst van de aanvraag. Deze redelijke termijn is in ieder geval verstreken binnen acht weken na ontvangst van de aanvraag. Die termijn van acht weken kan overigens worden verlengd indien de inspecteur een kennisgeving uitreikt. Onder beschikking in de zin van de Awb wordt verstaan: een besluit dat niet van algemene strekking is, met inbegrip van een aanvraag daarvan. In dit verband moet derhalve de vraag worden beantwoord of het verzoek om teruggaaf van belasting kan worden aangemerkt als een aanvraag als hiervoor bedoeld. Nu het verzoek om teruggaaf van belasting bij de aangifte omzetbelasting wordt gedaan, kan worden betoogd dat de afdoening van zo'n verzoek meeloopt met de afdoening van de aangifte.¹⁵ Feitelijk moet echter worden vastgesteld dat bij het verzoek om teruggaaf geen afdoening van de aangifte

¹² HR 16 oktober 1996, nr. 31662 en HR 23 september 1998, nr. 33349, en recentelijk nog Hof 's-Gravenhage 8 mei 2009, nr. BK-08/00302.

¹³ Besluit van 7 maart 2008, nr. CPP2007/3267M, Stcrt. 2008/55.

¹⁴ Kamerstukken II 2008/09, 31 704, nr. 76, blz. 41.

omzetbelasting plaatsvindt. Van afdoening van een aangifte is bij een systeem van voldoening op aangifte immers geen sprake. Ter zake zijn dus ook geen termijnen gesteld. Mede gelet op de gevolgen ligt het dan ook voor de hand om een verzoek om teruggaaf van belasting aan te merken als een aanvraag als hiervoor bedoeld, zodat de termijnen van de Awb gelden. Om op dit punt elke onzekerheid uit te sluiten, wordt dat uitgangspunt in de wet vastgelegd.

7. EU-aspecten

Het wetsvoorstel bevat geen EU-aspecten.

8. Budgettaire aspecten

In onderstaande tabel zijn alleen de maatregelen opgenomen die budgettaire consequenties hebben.

Tabel 3: budgettaire effecten van de fiscale maatregelen (€ mln. / - = lastenverlichting)

<i>Onderwerp</i>	<i>2010</i>	<i>2011</i>	<i>2012</i>	<i>struct.</i>
Vereenvoudiging bijleenregeling	61	61	61	61
Eén peildatum box 3	0	-70	-70	-70
Geen tabelcorrectie vrijstellingen box 3 in 2010	15	15	15	15
Vereenvoudiging lijfrenteregime	-2	-2	-2	-2
Vrijstelling contant geld	-1	-1	-1	-1
Aansluiten periode eigenwoningforfait op GBA	-2	-2	-2	-2
Stroomlijnen partnerbegrip	0	9	9	9
Totaal FVW	71	10	10	10

Toelichting budgettaire tabel

De budgettaire effecten van één maatregel in de Fiscale vereenvoudigingswet 2010 zijn niet in de budgettaire tabel opgenomen. Het betreft de wijziging van de startdatum heffingsrente in de inkomstenbelasting en de vennootschapsbelasting. 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. Voor de derving is bij de ontwerp-begroting IXB voor 2010 in dekking voorzien.

Tabel 4: budgettaire effecten van niet-belastingontvangsten

<i>Maatregel</i>	<i>2010</i>	<i>2011</i>	<i>2012</i>	<i>(structureel)</i>
Startdatum heffingsrente	-25	-60	-100	- 100

¹⁵ Zie ter zake Kamerstukken II 2005/06, 30 322, nr. 9, blz. 13 en Kamerstukken II 2006/07, 30 322, nr. 13, blz. 10.

9. Uitvoeringskosten Belastingdienst

De maatregelen opgenomen in dit wetsvoorstel zijn uitvoerbaar en handhaafbaar door de Belastingdienst. De uitvoering van de in het wetsvoorstel opgenomen vereenvoudigingsmaatregelen levert voor de Belastingdienst structurele besparingen op die oplopen van € 6,13 miljoen in 2011 tot € 13,58 miljoen in 2013 en latere jaren. Het merendeel van deze besparingen wordt veroorzaakt door het vervallen van controlewerkzaamheden in de sfeer van loonheffingen ten aanzien van vergoedingen en verstrekkingen. Deze maatregel levert een besparing op van € 2,25 miljoen in 2011, € 4,5 miljoen in 2012 en € 7,5 miljoen in 2013.

Andere besparingen betreffen:

- het overhevelen van de doorwerkbonus van de inkomstenbelasting naar de loonheffingen (besparing € 1,2 miljoen in 2011 en € 2,4 miljoen in 2012 en latere jaren);
- een doelmatigheidsbesparing bij de behandeling van conserverende aanslagen (besparing € 1,4 miljoen vanaf 2011);
- het generieke effect van vereenvoudigingen in de processen van de Belastingdienst, zoals minder ingewikkelde formulieren, minder telefoontjes naar de Belastingtelefoon, minder bezwaarschriften (besparing € 1 miljoen in 2011 en € 2 miljoen met ingang van 2012). Het generieke effect van de vereenvoudiging op de processen van de Belastingdienst kan niet gedetailleerd worden berekend, maar is als stelpost van € 2 miljoen opgenomen.

Tegenover de structurele besparingen staan incidentele uitvoeringskosten in verband met het aanpassen van de systemen en ICT-voorzieningen van de Belastingdienst en extra voorlichting daarover aan burgers en ondernemers. Onder meer wordt het mogelijk om wijzigingen van voorlopige aanslagen inkomstenbelasting telefonisch aan de Belastingdienst door te geven. De daaraan verbonden uitvoeringskosten bedragen € 0,11 miljoen in 2010 en € 0,28 miljoen in 2010 en daarop volgende jaren.

Saldo uitvoeringskosten Fiscale Vereenvoudigingswet

2009	2010	2011	2012	2013
€ 0,7 mln	€ 0,1 mln	€ -5,9 mln	€ -10,3 mln	€ -13,3 mln

De uitvoeringskosten die betrekking hebben op 2009 zullen bij Najaarsnota (tweede suppletioire 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.

10. Gevolgen voor bedrijfsleven en burger

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

Werkkostenregeling

De administratieve lastenverlichting die met de nieuwe werkkostenregeling gerealiseerd kan worden is groot. In de tabel in de bijlage bij deze memorie van toelichting zijn op basis van het al eerder genoemde EIM-rapport de diverse bestaande vergoedingen en verstrekkingen weergegeven. Het totaal aan administratieve lasten bedraagt € 333 miljoen: dit is circa een kwart van de totale administratieve lasten die voortvloeien uit de loonheffingen (€ 1 268 miljoen). Van de posten die worden ondergebracht in de nieuwe werkkostenregeling bedragen de administratieve lasten € 152,4 miljoen. Het EIM onderzoek bevat naast inzicht in het gebruik van de regelingen tevens een nieuw standaardkostenmodel voor de administratieve lasten (de 0-meting). Uit dit onderzoek komen de volgende handelingen naar voren die bij (on)belaste vergoedingen en verstrekkingen voornamelijk uitgevoerd moeten worden door de inhoudingsplichtige of door hem in te huren intermediairs:

- verzamelen bronmateriaal (arbeidsovereenkomst, fiat, overzicht met de geregistreerde verstrekkingen, facturen, aanvraagformulieren e.d.)
- selecteren werknemer in salarispakket
- controleren/fiatteren bronmateriaal
- invoeren van de bedragen per werknemer
- specifieke mutatiecontrole op de vergoeding (steekproefsgewijs)
- specifieke controle op de geregistreerde verstrekking
- herleiding verstrekking naar loon volgens waarderingsvoorschriften en inboeken
- invoeren van de bedragen per werknemer
- archiveren overzicht met de geregistreerde verstrekkingen

De administratieve lastenreductie die voortvloeit uit het wetsvoorstel bestaat enerzijds uit het vervallen van de desbetreffende regelingen (reductie van € 152,4 miljoen) en anderzijds uit de invoering van de forfaitaire werkkostenregeling. Deze laatste regeling levert uiteraard een verzwaring van de administratieve lasten op die als volgt gekwantificeerd kan worden. Uit de 0-meting blijkt dat er circa 570 000 inhoudingsplichtigen zijn. Deze zullen regelmatig uit de bestaande financiële informatie dienen te toetsen of de totale vergoedingen en verstrekkingen die onder de werkkostenregeling vallen binnen het forfait blijven. Indien dit niet het geval is, dient de eindheffing berekend te worden en in de loonaangifte verwerkt te worden. Het is denkbaar dat deze handeling geautomatiseerd gebeurt binnen de financiële administratie. Bedrijven dienen immers ten behoeve van hun eigen verslaglegging de diverse kosten te verantwoorden. Uitgaande van gemiddeld één uur werk per inhoudingsplichtige, uiteraard zal hierin een variatie zijn, tegen een intern tarief van € 50 bedragen de administratieve lasten van de werkkostenregeling € 28,5 miljoen. Per saldo resteert een administratieve lastenverlichting uit hoofde van de nieuwe werkkostenregeling van € 123,9 miljoen.

Vereenvoudiging eigenwoningregeling

De goedkoperwonenregeling is complex. Door het afschaffen van deze regeling vindt een vermindering van administratieve lasten van burgers plaats. De verkorting van de verjaringstermijn van de eigenwoningreserve van 5 naar 3 jaar betekent ook een administratieve lastenverlichting voor de burger omdat minder lang en minder vaak rekening hoeft te worden gehouden met deze reserve. Het uitbreiden van de renteaftrek over meegefinancierde

financieringskosten naar doorgroeiers voorkomt verwarring over de regeling. Daarnaast zijn twee andere vereenvoudigingen van de eigenwoningregeling opgenomen. De periode van het eigenwoningforfait wordt aangesloten op de GBA. Daarmee wordt voorinvulling van het eigenwoningforfait in verhuisjaren mogelijk. Verder wordt de regeling voor tijdelijke verhuur vereenvoudigd. Het eigenwoningforfait wordt over het gehele jaar berekend, zodat voorinvulling mogelijk wordt. De huurinkomsten worden voor een lager percentage belast. In totaal leveren deze wijzigingen van de eigenwoningregeling een reductie van administratieve lasten voor burgers op. Een kwantificering hiervan is helaas niet mogelijk aangezien deze regeling nog niet was ingevoerd bij het opstellen van de 0-meting.

Vereenvoudiging lijfrenten/pensioenen

Door de afschaffing van de terugwentelingsmogelijkheid voor lijfrenten worden burgers niet meer geconfronteerd met vragenbrieven door afwijking van de aangifte ten opzichte van de renseignering. Voorts wordt door de afschaffing van de terugwentelingsmogelijkheid voorinvulling van lijfrentepremies mogelijk.

De wijziging met betrekking tot pre-brede-herwaardingslijfrenten voorkomt dat deze lijfrenten moeten worden gesplitst in een box 1- respectievelijk box 3-deel. Het gaat hierbij om enkele duizenden polissen. Dit levert een administratieve lastenverlichting op voor de burger en voor verzekeraars. De ruimere, wettelijke, redelijke termijn voor het bedingen van een lijfrente na de opbouwfase betekent dat minder vaak hoeft te worden afgeweken van de reguliere heffing over lijfrentetermijnen. Op dit moment is in enkele duizenden gevallen per jaar sprake van een termijnoverschrijding. Op het moment dat uitvoering wordt gegeven aan de delegatiebepaling conserverende aanslagen pensioen- en lijfrenteaanspraken leidt dat tot een vermindering van de administratieve lasten voor de burger doordat minder vaak conserverende aanslagen pensioen en lijfrente hoeven te worden opgelegd.

Vereenvoudiging box 3

De invoering van één peildatum in box 3 halveert het aantal bedragen dat thans moeten worden opgevoerd in box 3. Aangezien er voor burgers momenteel 601 000 uur gemoeid zijn met het (schriftelijk en digitaal) invullen van de box 3 bezittingen en schulden zijn de besparingen aan administratieve lasten voor de burger 300 500 uren. Voorts maakt het voorinvulling van veel vermogensbestanddelen in box 3 mogelijk waardoor op termijn ook een groot deel van de resterende uren kunnen vervallen.

Als gevolg van de toerekening van de grondslag in box 3 aan de partners, in plaats van de afzonderlijke vermogensbestanddelen en vrijstellingen, is het makkelijker om op de meest gunstige wijze toe te rekenen. Voorts maakt dit voorinvulling van de aangifte bij partners mogelijk.

De AL-gevolgen met betrekking tot woningen in box 3 zijn als volgt. Voor de woningen in box 3 die de belastingplichtige in belangrijke mate ter beschikking staan en in volle eigendom zijn, verandert er door de maatregel doorgaans niets. Deze woningen worden op grond van de huidige wet al voor de WOZ-waarde in aanmerking genomen. Onder de voorgestelde bepaling blijft dat zo, ook als die woningen gedurende een deel van het jaar worden verhuurd waarbij geen huurbescherming geldt, zoals bijvoorbeeld bij vakantiewoningen vaak het geval is. Indien een dergelijke woning, de

ondergrond of de aanhorigheden bij de belastingplichtige in gebruik zijn op grond van een recht van erfpacht, moet onder de voorgestelde maatregel de WOZ-waarde worden verminderd met de gekapitaliseerde waarde van de toekomstige erfpachtcanons. Dit betekent een verhoging van de administratieve lasten. De maatregel is gerechtvaardigd omdat het wenselijk is rekening te houden met het waardedrukkend effect dat kan uitgaan van de verplichting tot het betalen van de erfpachtcanon. Onder de huidige regeling wordt daar, in het nadeel van de belastingplichtige, geen rekening mee gehouden. Voor de toekomst is het mogelijk dat de (gekapitaliseerde waarde van) de erfpachtcanon in mindering op de WOZ-waarde kan komen. Deze gekapitaliseerde waarde is overigens eenvoudig te berekenen. Er zal worden aangesloten bij de berekeningsmethode die wordt gevolgd voor de overdrachtsbelasting waarbij de gekapitaliseerde waarde wordt gesteld op 17 maal de jaarlijkse canon, zodat de administratieve lasten zoveel mogelijk worden beperkt. Bij de overige woningen in box 3 is sprake van een vermindering van administratieve lasten. Voor woningen in eigendom die niet worden verhuurd kan zonder meer bij de WOZ-waarde worden aangesloten, eventueel verminderd met een gekapitaliseerde erfpachtcanon. Hierbij kan geen discussie meer ontstaan over de waarde. De wijze waarop op dit moment de waarde van verhuurde panden wordt bepaald, wordt door zowel de belastingplichtigen als door de Belastingdienst als moeizaam en conflictgevoelig ervaren. Doorgaans wordt de waarde op enigerlei wijze afgeleid uit de huurprijs, maar vaste regels zijn er niet voor. Onder de voorgestelde regeling wordt de waarde van een verhuurd pand op eenvoudige en eenduidige wijze via een tabel afgeleid uit de WOZ-waarde en de jaarlijkse huursom. Dit betekent een belangrijke vermindering van administratieve lasten en vereenvoudiging van de uitvoering.

Door de vrijstelling voor contant geld en daaraan gelijk te stellen vermogensrechten hoeft deze rubriek door de meeste burgers niet meer te worden ingevuld. Dit maakt een "no touch" voorgevulde aangifte mogelijk voor een deel van de belastingplichtigen.

Vereenvoudiging heffingskortingen

Met het samenvoegen van de doorwerkbonus en de arbeidskorting wordt bereikt dat geen voorlopige aanslag meer nodig is voor het effectueren van de doorwerkbonus. Dit levert een administratieve lastenreductie op voor burgers die speciaal hiervoor een voorlopige aanslag aanvragen. Voor werkgevers levert de integratie, na aanpassing van de software, geen administratieve lasten op. Het bedrag van de heffingskorting volgt dan automatisch uit de loonadministratie. Het gebruik van een centraal begrip voor de grondslag voor de heffingskortingen maakt de communicatie richting burgers makkelijker en de regelgeving duidelijker. De aansluiting op de GBA van de kindgerelateerde heffingskortingen maakt voorinvulling mogelijk. Voorts maakt het de regelgeving duidelijker. Er hoeft niet meer te worden beoordeeld of het kind tot het huishouden behoort.

Vereenvoudiging belastingheffing minerale oliën en motorrijtuigenbelasting

De voorgestelde oplossingen van belastingheffing minerale oliën leiden tot een forse vereenvoudiging van de regelgeving en daarmee van de uitvoering op dit terrein. Gezien het relatief geringe aantal belastingplichtigen zal de AL-besparing voor het bedrijfsleven maximaal € 1 miljoen bedragen.

De aanpassing van de MRB voor hybride auto's betekent dat niet meer hoeft te worden verzocht om het gewicht van de elektromotor buiten aanmerking te laten. Deze wordt forfaitair gesteld op 125 kg. Deze wijziging heeft voor het huidige wagenpark weinig effect. De meest verkochte hybride auto's zullen per 1 januari 2010 onder de vrijstelling voor zeer zuinige auto's in de MRB vallen. In de toekomst wordt echter de komst van veel hybride auto's verwacht die niet onder de vrijstelling vallen. Voor die categorie zal de wijziging een aanzienlijke administratieve lastenverlichting gaan opleveren.

Het laten vervallen van enkele eisen voor toepassing van de kwarttarieven in de MRB levert een verlichting op van administratieve lasten bij het bedrijfsleven, 900 mobiele werktuigen en werkplaatsen waarvoor geen aparte 60-dagenkaart hoeft te worden bijgehouden, en een verlichting bij burgers, 900 voertuigen voor paardenvervoer waarvoor de 60-dageneis geheel vervalt en er dus ook geen 60-dagenkaart meer nodig is. De vervallen administratieve handeling bestaat uit het voor maximaal 60 dagen per jaar administreren hoeveel kilometer er met het voertuig is gereden.

Stroomlijning partnerbegrip

De aanpassing van het partnerbegrip leidt tot vermindering van administratieve lasten voor burgers. Voor de inkomstenbelasting komt de jaarlijkse keuzemogelijkheid voor partnerschap bij ongehuwd samenlevenden te vervallen. Op basis van objectieve criteria zal worden vastgesteld of zij als partner worden aangemerkt. Ook wordt de fiscale behandeling van gehuwden die stappen zetten om het huwelijk te beëindigen afhankelijk van objectieve criteria. De materiële toets of sprake is van duurzaam gescheiden leven van gehuwden vervalt. Omdat het partnerschap afhankelijk wordt van duidelijke, objectieve criteria wordt het mogelijk dat de Belastingdienst in een groot aantal gevallen zelfstandig kan bepalen of er sprake is van partnerschap. Voorts zijn er meer mogelijkheden om ook bij bepaalde categorieën ongehuwd samenlevende partners en bij gehuwden die stappen zetten hun huwelijk te beëindigen de aangifte inkomstenbelasting te gaan voorinvullen met partnergegevens en met de gemeenschappelijke inkomensbestanddelen en bestanddelen van de rendementsgrondslag. Tevens wordt met dit wetsvoorstel een vrijwel volledige harmonisatie bereikt tussen het partnerbegrip voor de inkomstenbelasting en voor de toeslagen. Dit leidt tot duidelijkheid bij burgers. De stroomlijning van het partnerbegrip levert een administratieve lastenreductie op van circa 275 000 uur.

Formeelrechtelijke vereenvoudigingen

Door de voorgestelde wijziging om met de startdatum voor het berekenen van de heffingsrente te gaan naar 1 januari van het jaar volgend op het belastingjaar verdwijnt de heffingsrente uit voorlopige aanslagen over het lopende belastingjaar. Belastingplichtigen zullen hierdoor minder vaak bezwaar maken en indien zij dit doen, zal dit door de voorgestelde wijziging waarbij de heffings- en revisierente, de betalingskorting en het verzamelinkomen voor bezwaar en beroep onderdeel geacht worden te zijn van de aanslag, eenvoudiger worden.

De nieuwe opzet waarbij voorlopige aanslagen inkomstenbelasting op verzoek kunnen worden herzien, zonder formeel bezwaar te maken, levert minder formaliteiten op. De wijzigingen kunnen via een gestructureerd bericht of telefonisch worden doorgegeven. De mogelijkheid om telefonisch

een herzieningsverzoek voor de voorlopige aanslag te kunnen doen, geeft een verlaging van de administratieve lasten voor met name de burgers. Belastingplichtigen zullen minder gebruik gaan maken van het wijzigingsformulier. Naar verwachting zullen in 2010 25 000 belastingplichtigen van de telefonische mogelijkheid gebruik maken, in de jaren daarna 62 500. Als er een geschil is met de inspecteur is er bezwaar mogelijk. Dit levert een toename van administratieve lasten op. De belastingplichtige heeft wel een langere termijn voor het instellen van bezwaar, namelijk tot het opleggen van de definitieve aanslag.

De beschikkingen die op het aanslagbiljet van de voorlopige aanslag zijn vermeld, worden geacht onderdeel uit te maken van de aanslag. Hierdoor liften die beschikkingen automatisch mee met een herzieningsverzoek voor de voorlopige aanslag. Dit levert een administratieve lastenreductie op. Op grond van de voorgestelde wijzigingen bestaat er rechtsbescherming als een verzoek om ambtshalve vermindering van een belastingaanslag IB wordt afgewezen. Dit levert administratieve lasten op. De stroomlijning met de regeling inzake ambtshalve vermindering van het verzamelinkomen vermindert de administratieve lasten omdat dezelfde regels gaan gelden en omdat ook hier de beschikkingen die samenhangen met de belastingaanslag inkomstenbelasting automatisch meeliften.

Per saldo leveren de bovenstaande formeelrechtelijke wijzigingen een jaarlijkse administratieve lastenverlichting op van € 5 miljoen voor bedrijven en 475 000 burgeruren.

De wettelijke vastlegging van de termijn voor het afdoen van een verzoek om teruggaaf van omzetbelasting levert meer duidelijkheid in de uitvoeringspraktijk op. De administratieve lastenvermindering hierdoor wordt geraamd op € 0,5 miljoen per jaar.

Door het vervallen van de vermogenstoets voor het uitstel van betaling voor de inkomstenbelasting bij staking met betrekking tot de ondernemerswoning komt een grotere groep belastingschuldigen in aanmerking voor het uitstel van betaling. Om uitstel van betaling te krijgen dient de belastingschuldige een schriftelijk verzoek bij de ontvanger in te dienen. Dit levert een lichte toename van administratieve lasten op welke niet gekwantificeerd kan worden.

Conclusie

Samengevat levert het vorenstaande structurele verlichting van de administratieve lasten van het bedrijfsleven van € 155,4 miljoen en burger van 1 050 500 uur.

Vaste verandermomenten

De maatregelen in dit wetsvoorstel zullen de vaste verandermomenten van 1 januari en 1 juli aanhouden aangezien deze op 1 januari 2010 of 2011 ingaan.¹⁶

Actal

Actal stelt vast dat het fiscaal pakket 2010 substantieel en in positieve zin bijdraagt aan de kabinetsdoelstelling om de administratieve lasten voor het bedrijfsleven en de burger met 25% te

¹⁶ Kamerstukken II 2008/09, 29 515, nr. 270.

verminderen. Daarbij wordt door Actal opgemerkt dat met de invoering van de in dit wetsvoorstel voorgestelde werkkostenregeling vele nadere verplichtingen tot het bijhouden van gegevens op werknemersniveau vervallen, waardoor een grote structurele vermindering van de administratieve lasten wordt bereikt.

Het advies van Actal bevat één opmerking met betrekking tot het onderhavige wetsvoorstel. Actal adviseert om na te gaan of een vaste procentuele vermindering van de WOZ-waarde van verhuurde woningen in box 3 geen minder belastend alternatief vormt dan de voorgestelde regeling. Met betrekking tot de waardering van verhuurde woningen in box 3 is gekozen voor een tabel die rekening houdt met de WOZ-waarde en de jaarlijkse huursom. Hiervoor bestaat een breed draagvlak. Deze methode is door de Belastingdienst in samenspraak met bij de waardering of aangifte betrokken partijen ontwikkeld op basis van statistische gegevens. Dat draagvlak bleek er niet te zijn bij één gewogen gemiddelde waarde. Die methode levert weliswaar een grotere administratieve lastenreductie op, maar is uiteraard veel grover en zou daarom leiden tot verdelingseffecten. De administratieve lasten van de voorgestelde regeling zullen overigens worden beperkt doordat gebruik kan worden gemaakt van een digitale hulp bij het aangifteprogramma. De belastingplichtige kan door de huur in te vullen, automatisch middels een tabel of formule de bijbehorende waarde laten berekenen. De belastingplichtige kan deze dan overnemen in zijn aangifte.

Bijlage 1: overzicht vergoedingen en verstrekkingen

	<i>Vergoeding en/of verstrekking</i>	<i>Bedrag belastingvrije vergoeding/ verstrekking (€ mln)</i>	<i>Idem als % van totale loonsom (€ 293 mld)</i>	<i>Omvang administratieve lasten (€ mln)</i>
1	Persoonlijke verzorging	40,3	0,01%	1,1
2	Werkruimte bij de werknemer thuis	20,8	0,01%	0,5
3(*)	Verhuiskosten	240,0	0,08%	0,3
4	Huisvesting buiten de woonplaats door permanente werkzaamheden elders	35,9	0,01%	1,2
5	Voeding, verlichting of verwarming in verband met onregelmatige diensten of continudiensten	0,8	0,00%	0,4
6	Outplacement	88,7	0,03%	1,1
7	Rentevoordeel van aan personeel verstrekte leningen	22,9	0,01%	2,1
8 (*)	Werkkleding en uniformen	243,1	0,08%	11,6
9	Representatiekosten en relatiegeschenken (aan medewerkers) ten behoeve van klanten	317,2	0,11%	12,7
10	Apparatuur, gereedschappen en instrumenten voor gebruik thuis	363,0	0,12%	3,7
11*	Vaste verblijfskostenvergoeding door tijdelijke werkzaamheden elders	48,5	0,02%	6,1
12*	Variabele verblijfskostenvergoeding door tijdelijke werkzaamheden elders	626,1	0,22%	16,3
13	Bedrijfsfitness	29,5	0,01%	2,5
14	Personeelsfeesten, personeelsreizen, en dergelijke	1.288,5	0,44%	3,0
15	Contributie van personeelsverenigingen	245,9	0,08%	5,7
16	Producten van het eigen bedrijf	235,8	0,08%	27,8
17	Periodieke algemene kostenvergoeding in de vorm van vast bedrag ter dekking van verschillende kosten	359,1	0,12%	6,7
18	Fiets voor woon-werkverkeer	183,7	0,06%	9,0
19	Telefoons, internet en dergelijke communicatiemiddelen	488,7	0,17%	13,7
20(*)	Consumpties tijdens werktijd, die geen deel uitmaken van de maaltijd	686,4	0,24%	0,4
21	Maaltijden als gevolg van overwerk, koopavonden, dienstreizen e,d,	213,0	0,07%	31,7
22*	Arbo-voorzieningen	379,5	0,13%	7,8
23	Boeken en abonnementen op het werkterrein	170,5	0,06%	9,5
24*	Bijscholing, cursussen, congressen, training e,d,	906,6	0,31%	14,1
25*	Studiekosten van medewerkers	631,5	0,22%	15,2
26*	Abonnementen voor reizen met openbaar vervoer	915,8	0,31%	21,8
27*	Losse kaartjes voor reizen met openbaar vervoer	144,7	0,05%	17,9
28*	Vergoedingen, declaraties, voor reizen met eigen vervoer van maximaal € 0,19 per kilometer	1.005,8	0,35%	39,4
29*	Vergoedingen, declaraties, voor reizen met eigen vervoer van meer dan € 0,19 per kilometer	720,8	0,25%	48,3
	Totaal	10.653,1	3,60%	331,4

Posten met een * blijven individueel bestaan en maken geen onderdeel uit van het forfait

Bijlage 2: Toelichting op de Tabel 'Leefvormen'

Fiscale faciliteiten liggen in de sfeer van heffingskortingen en extra heffingsvrij vermogen (kindertoeslag op het heffingsvrije vermogen), met name voor de aanwezigheid van kinderen en de combinatie betaalde arbeid en zorgtaken voor kinderen. Voor alleenverdieners bestaat de mogelijkheid van uitbetaling van heffingskorting voor niet- of weinig verdienende partners. Deze regeling wordt afgebouwd.

Partners (zowel tweeverdieners als alleenverdieners) kunnen (tarief) voordeel hebben bij een optimale toerekening van gemeenschappelijk inkomen en van de heffingsgrondslag van box 3 (hieraan is gekoppeld de overdrachtsmogelijkheden van het heffingsvrij vermogen e.d.). Met de wettelijk geboden mogelijkheid van optimale toerekening (en overdracht van het heffingsvrij vermogen van box 3) is niet beoogd om partners te bevoordelen ten opzichte van alleenstaanden. Uitgangspunt van de Wet IB 2001 is individualisering van belastingheffing, maar bij partners (waarbij inkomen en vermogen verweven is) leidt strikte toepassing van individualisering tot uitvoeringsproblemen. Van welke partner zijn precies de aandelen, het gezamenlijke banksaldo, op wie drukt de doktersrekening van een minderjarig kind? Om toerekeningproblemen te voorkomen wordt keuzevrijheid geboden in toerekening van gemeenschappelijk inkomen en aftrekposten en box 3 vermogenbestanddelen. Aan deze keuzevrijheid is gekoppeld de overdrachtsmogelijkheid van heffingsvrij vermogen box 3.

De leefvorm is van invloed op regelingen waarbij de draagkracht van belang is, zoals de toeslagen en ook bij berekening van niet-aftrekbare drempelbedragen voor giften en specifieke zorgkosten. De gezinsdraagkracht is bepalend, zodat de inkomens van partners bij elkaar worden geteld. Voor de huurtoeslag wordt ook het inkomen van eventuele medebewoners meegeteld.

Voor de huurtoeslag wordt een onderscheid gemaakt tussen eenpersoonshuishoudens en meerpersoonshuishoudens. Voor meerpersoonshuishoudens geldt een afwijkende, gunstiger, tabel dan voor eenpersoonshuishoudens. Voor het kindgebonden budget en de kinderopvangtoeslag is – uiteraard- de aanwezigheid van een kind relevant. Voor de kinderopvangtoeslag geldt ook een 'arbeidseis'.

De schenk- en erfbelasting kennen voordeliger tarieven en vrijstellingen ingeval er sprake is van schenking of vererving aan een partner of een kind.

Tabel 4: Leefvormen

Leefvorm	Heffingskortingen en heffingsvrij vermogen afhankelijk van leefvorm	Toerekening/tarief	Draagkracht toeslagen (zorg, huur, kinderopvang en kind) en berekening drempels giften en specifieke zorgkosten	Leefvorm van invloed op toeslag	Schenk- en erfbelasting
Alleenstaande	-	-	-	Eenpersoonshuishouden leidt tot lagere huurtoeslag	Geen partnervrijstelling
Alleenstaande met kind	(aanvullende) alleenstaande ouderkorting, inkomensafhankelijke combinatiekorting, kindertoeslag (box 3)	-	Inkomen en vermogen van kind telt (met drempel) mee voor de draagkracht bij de huurtoeslag	Meerpersoonshuishouden (kind telt als medebewoner) leidt tot hogere huurtoeslag, Mogelijk kindgebondenbudget en kinderopvangtoeslag	Geen partnervrijstelling, wel kindvrijstelling
Tweeverdieners zonder kind	-	Vrije toerekening bepaalde inkomensbestanddelen (en overdracht heffingsvrij vermogen)	Inkomens worden ten behoeve van 'gezinsdraagkracht' samengeteld	Meerpersoonshuishouden leidt tot hogere huurtoeslag	Partnervrijstelling
Tweeverdieners met kind	inkomensafhankelijke combinatiekorting (slechts één van beiden), kindertoeslag (box 3)	Vrije toerekening bepaalde inkomensbestanddelen (en overdracht heffingsvrij vermogen)	Inkomens worden ten behoeve van 'gezinsdraagkracht' samengeteld, Inkomen en vermogen van kind telt (met drempel) mee voor de draagkracht bij de huurtoeslag	Meerpersoonshuishouden leidt tot hogere huurtoeslag, mogelijk kindgebondenbudget en kinderopvangtoeslag	Partnervrijstelling en kindvrijstelling
Alleenverdiener met partner en kind	Uitbetaling heffingskorting aan niet verdienende partner (afbouw), inkomensafhankelijke combinatiekorting (slechts één van beiden), kindertoeslag (box 3)	Vrije toerekening bepaalde inkomensbestanddelen (en overdracht heffingsvrij vermogen)	Inkomen en vermogen van kind telt (met drempel) mee voor de draagkracht bij de huurtoeslag	Meerpersoonshuishouden leidt tot hogere huurtoeslag, mogelijk kindgebondenbudget	Partnervrijstelling en kindvrijstelling

II. ARTIKELSGEWIJZE TOELICHTING

Artikel I

Artikel I, onderdeel A (artikel 2.14 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

De wijziging van artikel 2.14 van de Wet inkomstenbelasting 2001 (Wet IB 2001) betreft een technische wijziging die samenhangt met de wijziging van artikel 5.3 van de Wet IB 2001 (artikel I, onderdeel K).

Artikel I, onderdeel B (artikel 2.17 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

In artikel 2.17 van de Wet IB 2001 is de toerekening van gemeenschappelijke inkomens- en vermogensbestanddelen (inclusief persoonsgebonden aftrekposten) tussen partners opgenomen. Zoals in het algemeen deel van deze memorie is aangegeven, wordt voorgesteld de mogelijkheid van toerekening per vermogensbestanddeel binnen box 3 om te zetten naar een toerekening van de gezamenlijke grondslag sparen en beleggen. Wat onder de gezamenlijke grondslag sparen en beleggen wordt verstaan is opgenomen in het te wijzigen artikel 5.2, tweede lid, van de Wet IB 2001. De wijzigingen in artikel 2.17 van de Wet IB 2001 bewerkstelligen de hiervoor genoemde omzetting. Bij de formulering van de wijzigingen is uitgegaan van de tekst van artikel 2.17 van de Wet IB 2001, zoals deze zal luiden na inwerkingtreding van de wijzigingen van artikel 2.17 van de Wet IB 2001 zoals opgenomen in het wetsvoorstel Overige Fiscale Maatregelen 2010.

Artikel I, onderdeel C (artikel 3.83 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

Met deze wijzigingen wordt – zoals toegelicht in het algemene deel van deze memorie - een delegatiebepaling geïntroduceerd op grond waarvan regels kunnen worden gesteld ter zake van het achterwege laten van het opleggen van conserverende aanslagen.

Artikel I, onderdeel D (artikel 3.112 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

Ingevolge artikel 3.112 van de Wet IB 2001 wordt als voordelen uit eigen woning het zogenoemde eigenwoningforfait in aanmerking genomen. Bij een woning die het gehele kalenderjaar een eigen woning is, wordt het eigenwoningforfait vastgesteld over de periode van 1 januari tot en met 31 december van het kalenderjaar. Bij een woning die tijdens het kalenderjaar een eigen woning wordt of niet langer een eigen woning is, wordt het eigenwoningforfait voor die woning naar tijdsgelang vastgesteld. Op basis van de huidige regeling is het moment van feitelijke verhuizing naar of uit deze woning bepalend voor aanvang of einde van de periode waarover het eigenwoningforfait in aanmerking wordt genomen. De Belastingdienst weet bij het voorinvullen van de aangifte inkomstenbelasting de verhuisdata niet. Dit is een belemmering voor het voorinvullen van het eigenwoningforfait. Daarom wordt voorgesteld in het jaar van verhuizing naar of uit een eigen woning in de zin van artikel 3.111, eerste lid, van de Wet IB 2001 voortaan als aanvangsdatum onderscheidenlijk einddatum voor het eigenwoningforfait niet uit te gaan van de

datum van verhuizing, maar van de datum van wijziging van het woonadres in de basisadministratie persoonsgegevens volgens de Wet gemeentelijke basisadministratie persoonsgegevens. Over die gegevens heeft de Belastingdienst wel de beschikking. Bovendien zal doorgaans de verhuisdatum in de basisadministratie persoonsgegevens overeenkomen met de feitelijke verhuisdatum. Een belastingplichtige is immers verplicht zijn adreswijziging binnen vijf dagen na de verhuizing door te geven bij de gemeente en de gemeente dient de wijziging tijdig en juist te verwerken. Wijziging van woonadres betreft alle gevallen van verhuizing binnen Nederland, emigratie uit Nederland en immigratie naar Nederland. In bepaalde gevallen kan inschrijving in de basisadministratie persoonsgegevens op het nieuwe woonadres echter niet mogelijk zijn, bijvoorbeeld wanneer het een woning in het buitenland betreft of wanneer de gemeente inschrijving op het desbetreffende adres niet accepteert. Voor die situaties blijft de huidige regeling gelden van het in aanmerking nemen van de feitelijke verhuisdatum. Datzelfde geldt voor de toepassing van artikel 3.111, achtste lid, van de Wet IB 2001, waarbij er sprake is van twee woningen en de belastingplichtige en zijn partner samen dienen te kiezen welke woning als eigen woning wordt aangemerkt. Slechts van één van beide woningen kan het adres als woonadres van de belastingplichtige zijn opgenomen in de basisadministratie persoonsgegevens. Koppeling aan de registratie in de basisadministratie persoonsgegevens is dan niet toereikend.

Aansluiting bij de wijziging van het woonadres in de basisadministratie persoonsgegevens geldt voorts niet voor woningen die op basis van de overige leden van artikel 3.111 van de Wet IB 2001 mede als eigen woning worden aangemerkt onderscheidenlijk niet langer als eigen woning worden aangemerkt. Voor artikel 3.111, tweede en derde lid, van de Wet IB 2001 geldt op basis van artikel 3.112, vierde lid, van de Wet IB 2001 een eigenwoningforfait van nihil. Wel kan men renteaftrek claimen; de periode waarvoor dat mogelijk is, sluit echter niet aan bij de registratie in de basisadministratie persoonsgegevens. Het moment waarop voor deze woningen wel een eigenwoningforfait gaat gelden of niet langer van toepassing is, wordt bepaald door artikel 3.111, eerste lid, van de Wet IB 2001 en daarbij vindt dus koppeling plaats aan de registratie in de basisadministratie persoonsgegevens. Voor woningen die op basis van artikel 3.111, vierde, vijfde en zesde lid, van de Wet IB 2001 onder de eigenwoningregeling vallen, blijft de huidige systematiek van de feitelijke verhuisdatum gelden. Dit zijn specifieke situaties (echtscheiding, opname in een AWBZ-instelling en uitzending) waarbij de koppeling aan de registratie in de basisadministratie persoonsgegevens mogelijk in teveel gevallen niet toereikend zal zijn. Wellicht ten overvloede wordt nog opgemerkt dat de koppeling aan de basisadministratie persoonsgegevens voor de periode van vaststelling van het eigenwoningforfait geen verandering brengt in de bestaande beoordeling van de feiten en omstandigheden voor de vaststelling of er sprake is van een eigen woning in de zin van de Wet IB 2001.

Artikel 1, onderdeel E (artikel 3.113 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

Op grond van artikel 3.113 van de Wet IB 2001 wordt in de periode dat een eigen woning tijdelijk wordt verhuurd, in plaats van het eigenwoningforfait in die periode driekwart van de voordelen uit tijdelijke verhuur (brutohuur verminderd met de kosten van verhuur) in aanmerking genomen als voordelen uit eigen woning. De Belastingdienst weet bij het voorinvullen niet of er in het kalenderjaar sprake is geweest van tijdelijke verhuur en zo ja voor welke periode. Dit is een belemmering voor het voorinvullen van het eigenwoningforfait. Daarom wordt voorgesteld de

regeling voor tijdelijke verhuur zo vorm te geven dat voorinvullen mogelijk wordt en tegelijkertijd de belastbaarheid van de eigen woning tijdens de periode van tijdelijke verhuur over het algemeen niet wijzigt. Dit wordt bereikt door voortaan voor de periode van tijdelijke verhuur ook het eigenwoningforfait in aanmerking te nemen (het bedrag van art. 3.112 van de Wet IB 2001) en als compensatie een lager bedrag aan voordelen uit de eigen woning in aanmerking te nemen ter zake van het ter beschikking stellen. Voorgesteld wordt in plaats van driekwart van de laatstgenoemde voordelen voortaan 70% van die voordelen in aanmerking te nemen. Het bedrag van art. 3.112 van de Wet IB 2001 plus 70% van de verhuurvoordelen komt bij een verhuurperiode van twee tot drie maanden gemiddeld overeen met 75% van de verhuurvoordelen.

Artikel 1, onderdeel F (artikel 3.119a van de Wet inkomstenbelasting 2001)

In artikel 3.119a van de Wet IB 2001 is de bijleenregeling opgenomen. Zoals in het algemeen deel van deze memorie is aangegeven wordt een drietal maatregelen voorgesteld. Het betreft het uitbreiden van de renteaftrek over meegefinancierde kosten ter verkrijging van de hypotheek, het afschaffen van de goedkoperwonenregeling en in het verlengde daarvan het verkorten van de verjaringstermijn van de eigenwoningreserve (EWR) van 5 naar 3 jaar.

Met de eerste wijziging van artikel 3.119a van de Wet IB 2001 komt het huidige tweede lid, waarin de goedkoperwonenregeling is opgenomen, te vervallen. Het tweede lid wordt vervolgens vervangen door de maatregel waarbij de lening voor meegefinancierde kosten ter verkrijging van de hypotheek tot de eigenwoningsschuld (EWS) wordt gerekend. Onder deze meegefinancierde kosten worden verstaan: taxatiekosten ter verkrijging van de hypotheek, afsluitprovisie, notariskosten voor de hypotheekakte en de kadastrale kosten voor inschrijving van de hypotheek. Deze kosten worden eenmalig gemaakt bij het afsluiten van een geldlening en zijn aftrekbaar. Voor afsluitprovisies geldt daarbij wel de beperking van artikel 3.120, zevende lid, van de Wet IB 2001, van maximaal 1,5% van het bedrag van de schulden en een maximum bedrag van € 3 630.

Wanneer deze kosten worden gefinancierd middels een geldlening is de rente over die lening echter op basis van de huidige wetsystematiek niet aftrekbaar. Door het voorgestelde artikel 3.119a, tweede lid (nieuw), van de Wet IB 2001 wordt het in samenhang met de formulering van artikel 3.120, eerste lid, van de Wet IB 2001 mogelijk om de rente over een dergelijke lening wel in aftrek te brengen, mits dat deel van de lening is aan te merken als EWS in de zin van de Wet IB 2001.

Het voorgestelde artikel 3.119a van de Wet IB 2001 bepaalt daartoe dat de EWS zoals vastgesteld op basis van het eerste lid, wordt verhoogd met het gezamenlijke bedrag van de schulden die zijn aangegaan ter financiering van de kosten ter verkrijging van die EWS, met inachtneming van het hiervoor genoemde maximum van de afsluitprovisies. Allereerst wordt dus vastgesteld welk deel van de lening is aan te merken als EWS. Vervolgens worden de met die EWS samenhangende financieringskosten vastgesteld. Dit is nu ook al het geval, omdat die eenmalige kosten als zodanig reeds aftrekbaar zijn. Met de nieuwe maatregel wordt de lening die is aangegaan om dat deel van de financieringskosten (de met de EWS samenhangende kosten) te financieren bepaald en tot de EWS gerekend. Een voorbeeld ter verduidelijking.

Voorbeeld:

Stel de aankoop van de woning is € 220 000. De verwervingskosten (zoals overdrachtsbelasting en kosten makelaar) bedragen € 15 000. De EWR die is ontstaan bij

verkoop van de vorige woning is € 75 000. Men gaat een lening aan van € 240.000 (deels ter consumptieve besteding), inclusief de financieringskosten voor die lening van € 6 000. De maximale EWS bedraagt op basis van artikel 3.119a, eerste lid, van de Wet IB 2001 € 220 000 + € 15 000 = € 235 000 -/- de EWR € 75 000 = € 160 000. De aftrekbare financieringskosten met betrekking tot deze EWS bedragen $160/240 \times € 6 000 = € 3 840$. De EWS wordt verhoogd met het deel van de lening die betrekking heeft op deze € 3 840. De totale EWS waarover renteaftrek mogelijk is bedraagt dan € 160 000 + € 3 840 = € 163 840. Het restant van de kosten (€ 2 160) blijft, zoals nu al het geval is, niet aftrekbaar en het restant van de lening € 76 160 (€ 240 000 -/- € 163 840) is een box 3 lening.

Als gevolg van de tweede wijziging van artikel 3.119a van de Wet IB 2001 wordt de verjaringstermijn van de EWR verkort van 5 naar 3 jaar.

Artikel I, onderdeel G (artikel 3.120 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

In artikel 3.120, vierde lid, onderdeel a, van de Wet IB 2001 is een beperking opgenomen van de aftrekbare rente en kosten. In samenhang met de wijziging van artikel 3.119a van de Wet IB 2001 waarbij het deel van de lening waarmee financieringskosten die samenhangen met de eigenwoningsschuld (EWS) zijn gefinancierd als EWS wordt toegelaten, wordt met de wijziging van artikel 3.120, vierde lid, onderdeel a, van de Wet IB 2001 bewerkstelligd dat op basis van artikel 3.120, eerste lid, onderdeel a, van die wet ook de rente over dat verhoogde deel van de EWS aftrekbaar is.

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

Deze bepaling regelt op welk tijdstip na de opbouwfase van een lijfrenteaanspraak uiterlijk lijfrentetermijnen moeten zijn vastgesteld (uiterste datum). Dat is 31 december van het eerste kalenderjaar volgend op het jaar waarin de opbouwfase is geëindigd; bij overlijden is dat 31 december van het tweede kalenderjaar volgend op het jaar waarin de opbouwfase is geëindigd. Indien deze termijn wordt overschreden, wordt geacht sprake te zijn van een afkoop op het tijdstip van die overschrijding.

Met "contractueel overeengekomen datum" wordt bij polissen waarbij de termijnen moeten ingaan bij overlijden, bedoeld op de overlijdensdatum. Onder "omzetting in een ander zodanige aanspraak" wordt vanzelfsprekend uitsluitend verstaan de omzetting in een lijfrenteaanspraak die voor lijfrentepremieaftrek in aanmerking zou komen.

Een uitzondering geldt indien door bijzondere omstandigheden niet kan worden voldaan aan de wettelijke termijn. Overschrijding van de uiterste datum kan redelijk zijn als de overschrijding van de minimumtermijn niet aan de belanghebbende is te wijten. Bijvoorbeeld als de belanghebbende wel alles heeft gedaan wat in redelijkheid van hem verwacht kan worden om de lijfrente te doen ingaan binnen de redelijke termijn, maar de tussenpersoon nalatig is geweest. Een ander voorbeeld is de situatie waarin de belanghebbende door een administratieve fout van de verzekeraar niet of vertraagd op de hoogte is gesteld van het verstrijken van de expiratedatum of de contractuele berekeningsdatum.

Artikel I, onderdeel I (artikel 3.136 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

De in dit onderdeel opgenomen wijziging is toegelicht bij de wijziging van artikel 3.83 van de Wet IB 2001 (zie artikel I, onderdeel C)

Artikel I, onderdeel J (artikel 5.2 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

De voorgestelde wijzigingen van artikel 5.2 van de Wet IB 2001 komen voort uit de gewijzigde toerekening van box 3-inkomen tussen partners. In artikel 5.2, eerste lid, van de Wet IB 2001 wordt het forfaitaire rendement van 4% op de grondslag sparen en beleggen toegepast van de individuele belastingplichtige. De grondslag sparen en beleggen is de definitie van hetgeen in het huidige artikel 5.2 van de Wet IB 2001 reeds is opgenomen. Het betreft het gemiddelde van de rendementsgrondslag aan het begin van het kalenderjaar (begindatum) en de rendementsgrondslag aan het einde van het kalenderjaar (einddatum) verminderd met het heffingvrije vermogen.

Artikel 5.2, tweede lid, van de Wet IB 2001 is van toepassing wanneer de belastingplichtige het gehele kalenderjaar dezelfde partner heeft of voor de toepassing van artikel 2.17 geacht wordt te hebben gehad. In die situatie wordt het forfaitaire rendement van 4% op het op grond van artikel 2.17 van de Wet IB 2001 aan de belastingplichtige toegerekende gedeelte van de gezamenlijke grondslag sparen en beleggen toegepast. De gezamenlijke grondslag sparen en beleggen betreft het gemiddelde van de gezamenlijke rendementsgrondslag aan het begin van het kalenderjaar (begindatum) van de belastingplichtige en zijn partner en de gezamenlijke rendementsgrondslag aan het einde van het kalenderjaar (einddatum) verminderd met het heffingvrije vermogen van de belastingplichtige en zijn partner. Op basis van het voorgestelde artikel 2.17 van de Wet IB 2001 kunnen partners deze gezamenlijke grondslag sparen en beleggen naar keuze tussen elkaar verdelen.

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

In artikel 5.3, derde lid, eerste volzin, onderdeel e, tweede en derde volzin, en vierde lid, van de Wet IB 2001 is de drempel voor schulden in box 3 opgenomen. Als gevolg van de voorgestelde wijziging in toerekening van box 3-inkomen zoals opgenomen in het voorgestelde artikel 2.17, tweede lid, van de Wet IB 2001, kan de huidige toepassing van de schuldendrempel in box 3 in partnerschapsituaties sterk worden vereenvoudigd. De huidige regeling wordt in de praktijk als zeer ingewikkeld ervaren. Als gevolg van de toerekening van de gezamenlijke grondslag sparen en beleggen kan van een gezamenlijke schuldendrempel van € 5 800 (cijfers 2009) worden uitgegaan. Hiermee wordt eenzelfde uitkomst bereikt als op basis van de huidige tekst het geval is, echter veel eenvoudiger en zonder dat belastingplichtige en zijn partner bij de aangifte hiertoe een verzoek moeten indienen.

Bij de formulering van de wijzigingen is uitgegaan van de tekst van artikel 5.3 van de Wet IB 2001, zoals deze zal luiden na inwerkingtreding van de wijzigingen van artikel 5.3 van de Wet IB 2001 zoals opgenomen in het wetsvoorstel Belastingplan 2010.

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

In artikel 5.5 van de Wet IB 2001 is het heffingvrije vermogen, inclusief de verhoging daarvan met de kindertoeslag (verhoging van het heffingvrije vermogen voor minderjarige kinderen), opgenomen. Als gevolg van de wijziging in toerekening van box 3-inkomen zoals opgenomen in het voorgestelde artikel 2.17, tweede lid, van de Wet IB 2001, kan de huidige systematiek van toepassing van het heffingvrije vermogen worden vereenvoudigd. Als gevolg van de toerekening van de grondslag sparen en beleggen kan het heffingvrije vermogen van € 20 661 (cijfers 2009) per belastingplichtige bij beide partners zelf worden toegepast. Overheveling van het heffingvrije vermogen van de ene aan de andere partner is niet meer nodig om eenzelfde uitwerking te bereiken als op basis van de huidige tekst het geval is, namelijk dat voor de partners gezamenlijk een heffingvrij vermogen van € 41 322 (cijfers 2009) geldt.

De wijziging in de toerekening box 3-inkomen heeft ook gevolgen voor de toepassing van de kindertoeslag. Ook hier is in partnerschapsituaties een verzoek tot overheveling van de kindertoeslag van de ene partner aan de andere partner niet meer nodig. De kindertoeslag wordt in de situatie dat de belastingplichtige het gehele kalenderjaar een partner heeft of voor de toepassing van artikel 2.17 van de Wet IB 2001 geacht wordt te hebben gehad, bij de belastingplichtige en zijn partner gezamenlijk in aanmerking genomen. Dit is opgenomen in het voorgestelde artikel 5.5, tweede lid, tweede volzin, van de Wet IB 2001.

In overige situaties waarin sprake is van het gezamenlijk uitoefenen van het ouderlijk gezag heeft elk van de ouders die het gezag uitoefent recht op de helft van de kindertoeslag. Het betreft allereerst de situatie waarbij er wel sprake is van partnerschap, maar waarbij geen partnerschap geldt gedurende het gehele kalenderjaar zoals hiervoor is beschreven bij artikel 5.5, tweede lid, tweede volzin, van de Wet IB 2001. Daarnaast betreft het de situatie dat er geen sprake is van partnerschap, maar er wel gezamenlijk het ouderlijk gezag over een minderjarig kind wordt uitgeoefend. In deze situaties wordt op basis van artikel 2.15, vierde lid, van de Wet IB 2001 het vermogen van het kind voor de helft aan beide personen toegerekend. Op basis van het derde lid krijgen zij ook ieder de helft van de kindertoeslag.

Artikel I, onderdeel M (artikel 5.6 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

In artikel 5.6 van de Wet IB 2001 is de ouderentoeslag opgenomen. Als gevolg van de wijziging in toerekening van box 3-inkomen zoals opgenomen in artikel 2.17 van de Wet IB 2001 (artikel I, onderdeel B), kan de huidige toepassing van de ouderentoeslag worden vereenvoudigd. Onder de huidige regeling kan in partnerschapsituaties op verzoek de ouderentoeslag van de ene partner worden verhoogd met de ouderentoeslag van de partner en bij de andere partner worden verminderd tot nihil. Als gevolg van de voorgestelde wijziging in toerekening van box 3-inkomen kan de ouderentoeslag per belastingplichtige bij de partners zelf worden toegepast. Overheveling van de ouderentoeslag is niet meer nodig om eenzelfde uitwerking te bereiken als op basis van de huidige tekst het geval is, namelijk dat het recht op ouderentoeslag steeds in aanmerking wordt genomen bij de vaststelling van de verschuldigde belasting in box 3.

Artikel I, onderdeel N (artikel 5.10 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

Zoals in het algemeen deel van deze memorie is toegelicht, wordt voorgesteld in box 3 een vrijstelling voor contant geld en daaraan gelijk te stellen vermogensrechten in te voeren. Daartoe wordt aan artikel 5.10, eerste lid, van de Wet IB 2001, waarin bepaalde vrijgestelde bezittingen zijn opgenomen, een nieuw onderdeel toegevoegd waarin geld en elektronisch geld in de vorm van een chipkaart, alsmede cadeaubonnen e.d. worden vrijgesteld voor een bedrag van in totaal € 500. Als de belastingplichtige gedurende het gehele kalenderjaar dezelfde partner heeft of voor de toepassing van artikel 2.17 geacht wordt te hebben gehad, geldt voor de belastingplichtige en zijn partner gezamenlijk een vrijstelling van in totaal € 1 000. Onder de vrijstelling vallen naast geld in contanten en tegoeden op een chipkaart, vermogensrechten die zijn bestemd voor consumentenaankopen. Hieronder worden bijvoorbeeld verstaan waarde- en cadeaubonnen zoals tegoedbonnen, boekenbonnen en entertainmentbonnen, airmiles, bonuspunten, spaarzegels, beltegoeden, strippenkaarten en overige overdraagbare vervoersbewijzen. De verwachting is dat het bedrag van € 500 per belastingplichtige toereikend is om het geheel van de genoemde gelden en vermogensrechten in de meeste gevallen buiten de rendementsgrondslag te houden. De Belastingdienst kan er bij het voorinvullen van de aangifte inkomstenbelasting dan als hoofdregel vanuit gaan dat bij dit onderdeel van box 3 geen bedrag wordt aangegeven. Indien de belastingplichtige en zijn partner op een peildatum meer dan het vrijgestelde bedrag aan contanten en overige vermogensrechten hebben, zijn zij uiteraard gehouden om het meerdere als bezitting in hun aangifte inkomstenbelasting op te nemen.

Artikel I, onderdeel O (artikel 5.13 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

De eerste wijziging van artikel 5.13 van de Wet IB 2001 betreft een tekstuele aanpassing om de formulering van diverse bepalingen in box 3 met elkaar in overeenstemming te brengen. De overige wijzigingen van artikel 5.13 van de Wet IB 2001 hebben betrekking op de wijziging in toerekening van box 3-inkomen zoals opgenomen in het te wijzigen artikel 2.17 van de Wet IB 2001 (artikel I, onderdeel B). In artikel 5.13, derde en vierde lid, van de Wet IB 2001 is de mogelijkheid van overdracht van de vrijstelling maatschappelijke beleggingen opgenomen. Als gevolg van de wijziging in toerekening van box 3-inkomen, kan de huidige toepassing van de vrijstelling maatschappelijke beleggingen worden vereenvoudigd. Binnen de huidige systematiek kan in partnerschapsituaties op verzoek de vrijstelling van de ene partner worden verhoogd en bij de andere partner met eenzelfde bedrag worden verminderd tot nihil. Als gevolg van de toerekening van de saldogrondslag sparen en beleggen kan van een gezamenlijke vrijstelling van € 110.290 (cijfers 2009) worden uitgegaan. Hiermee wordt eenzelfde uitkomst bereikt als op basis van de huidige tekst het geval is, echter veel eenvoudiger en zonder dat belastingplichtige en zijn partner bij de aangifte hiertoe een verzoek moeten indienen.

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

De eerste wijziging van artikel 5.16 van de Wet IB 2001 betreft een tekstuele aanpassing om de formulering van diverse bepalingen in box 3 met elkaar in overeenstemming te brengen.

De overige wijzigingen van artikel 5.16 van de Wet IB 2001 hebben betrekking op de wijziging in toerekening van box 3-inkomen zoals opgenomen in het te wijzigen artikel 2.17 van de Wet IB 2001 (artikel I, onderdeel B). In artikel 5.16, derde en vierde lid, van de Wet IB 2001 is de mogelijkheid van overdracht van de vrijstelling beleggingen in durfkapitaal opgenomen. Als gevolg van de wijziging in toerekening van box 3-inkomen, kan de huidige toepassing van de vrijstelling beleggingen in durfkapitaal worden vereenvoudigd. Binnen de huidige systematiek kan in partnerschapsituaties op verzoek de vrijstelling van de ene partner worden verhoogd en bij de andere partner met eenzelfde bedrag worden verminderd tot nihil. Als gevolg van de toerekening van de saldogrondslag sparen en beleggen kan van een gezamenlijke vrijstelling van € 110 290 (cijfers 2009) worden uitgegaan. Hiermee wordt eenzelfde uitkomst bereikt als op basis van de huidige tekst het geval is, echter veel eenvoudiger en zonder dat belastingplichtige en zijn partner bij de aangifte hiertoe een verzoek moeten indienen.

Artikel I, onderdeel Q (artikel 5.20 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

Met de wijziging van artikel 5.20 Wet IB 2001 wordt voorgesteld de waarde van alle woningen die in box 3 in de heffing worden betrokken, te stellen op de waarde die is vastgesteld op grond van de Wet waardering onroerende zaken. Omdat niet voor alle woningen in box 3 zonder meer de waarde op 100% van de WOZ-waarde kan worden gesteld, worden voor verhuurde woningen en woningen die in gebruik zijn op grond van een recht van erfpacht aanvullende maatregelen voorgesteld, die zijn opgenomen in het nieuwe derde en vierde lid.

In het voorgestelde tweede lid is bepaald dat bij het ontbreken van een op grond van Hoofdstuk IV van de Wet waardering onroerende zaken (Wet WOZ) vastgestelde waarde, de waarde van een woning vastgesteld moet worden overeenkomstig de systematiek van de Wet WOZ. De uitgangspunten die in de Wet WOZ gehanteerd worden voor de waardebepaling, gelden ook voor deze woningen, bijvoorbeeld de in het buitenland gelegen box 3 woningen.

In het nieuwe derde lid wordt voor woningen in verhuurde staat de WOZ-waarde gecorrigeerd om rekening te houden met de waardedrukkende werking van de verhuur. Van een dergelijke waardedrukkende werking is alleen sprake in gevallen waarin, kort gezegd, de huurder recht heeft op huurbescherming, die wettelijk is vastgelegd in afdeling 5 van titel 4 van Boek 7 van het Burgerlijk Wetboek. Dat betekent onder meer dat de WOZ-waarde niet wordt verminderd in gevallen waarin de huur een gebruik van woonruimte betreft dat naar zijn aard slechts van korte duur is. Voor verhuurde woningen blijkt uit modelberekeningen en analyse van transacties die de Belastingdienst samen met externe waardedeskundigen heeft uitgevoerd, een nauw verband te bestaan tussen de waarde in het economisch verkeer en de betaalde huur. Hoe meer huur betaald wordt, hoe hoger de waarde in het economisch verkeer in verhuurde staat. Aan de hand van de WOZ-waarde en de jaarlijkse huursom kan zonder problemen de waarde van een verhuurde woning worden bepaald. De relatie tussen de marktwaarde van een verhuurde woning, de WOZ-waarde en de huurprijs is uiteraard niet statisch maar kan worden beïnvloed door ontwikkelingen op de woningmarkt. Daarom zal periodiek moeten worden gezien of de wijze waarop de heffingsgrondslag wordt berekend nog marktconform is. Om eventueel noodzakelijke aanpassingen eenvoudig te kunnen doorvoeren, wordt de cijfermatige uitwerking van de relatie tussen de waarde die in box 3 in aanmerking wordt genomen, de huurprijs en de WOZ-waarde in een algemene maatregel van bestuur opgenomen. De delegatiebepaling in het tweede lid maakt dat mogelijk.

In het voorgestelde vierde lid wordt geregeld dat in geval van erfpacht de waarde van de toekomstige erfpachtcanons in mindering kan worden gebracht op de WOZ-waarde. Met deze bepaling wordt recht gedaan aan de waardeverschillen die in de praktijk bestaan tussen bijvoorbeeld woningen waarbij de canon eeuwigdurend is afgekocht en woningen waarvoor jaarlijks nog een hoge erfpachtcanon verschuldigd is. De waarde van de canon wordt bepaald volgens bij algemene maatregel van bestuur te stellen regels. Aangesloten zal worden bij het daarover bepaalde in het Uitvoeringsbesluit belastingen van rechtsverkeer.

Artikel I, onderdeel R (artikel 5.21 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

De wijziging van artikel 5.21 van de Wet IB 2001 betreft een technische wijziging die samenhangt met de wijziging van artikel 5.3 van de Wet IB 2001 (artikel I, onderdeel K).

Artikel I, onderdeel S (afdeling 9.1 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

Hoofdstuk 9 van de Wet IB 2001 wordt verdeeld in twee afdelingen, namelijk afdeling 9.1 dat de bestaande artikelen bevat en een nieuwe afdeling 9.2 dat bijzondere regels geeft.

De bepalingen van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (hierna: AWR) gelden, tenzij er in afdeling 9.2 over bijzondere regels, uitdrukkelijk van wordt afgeweken.

Als de regels die gelden voor de heffing van inkomstenbelasting elders van (overeenkomstige) toepassing zijn verklaard, dan werkt het nieuwe regime ook automatisch door, zoals bij de premie volksverzekeringen en de inkomensafhankelijke bijdrage Zorgverzekeringswet.

De artikelen 9.5 en 9.6 vinden voor het eerst toepassing met betrekking tot het belastingjaar 2010. Hetzelfde geldt voor de daarmee samenhangende wijzigingen in de AWR, de artikelen 21ja en 21k.

Artikel I, onderdeel T (artikelen 9.5 en 9.6 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

Bijzondere regels voor voorlopige aanslagen (artikel 9.5)

Zoals in het algemene deel van deze memorie is uiteengezet, wordt met artikel 9.5 van de Wet IB 2001 beoogd om in het voorlopigeaanslagenproces duidelijker dan nu een onderscheid te maken tussen de fase waarin louter sprake is van het verzamelen en actualiseren van gegevens en de fase waarin sprake is van een geschil tussen de belastingplichtige en de Belastingdienst.

In artikel 13 van de AWR is geregeld dat een voorlopige aanslag inkomstenbelasting door één of meer voorlopige aanslagen kan worden aangevuld. Zulke aanvullingen zijn mogelijk uit eigen beweging door de inspecteur, maar ook omdat de belastingplichtige op grond van artikel 24 van de Uitvoeringsregeling Algemene wet inzake rijksbelastingen 1994 (hierna: Uitvoeringsregeling AWR) daarvoor wijzigingen heeft doorgegeven, dus op zijn verzoek c.q. initiatief. Om de relatie tussen de verplichting op grond van artikel 24 van de Uitvoeringsregeling AWR en het verzoek in het nieuwe artikel 9.5 te verduidelijken, zal aan het desbetreffende artikel 24 een volzin worden toegevoegd.

Deze komt te luiden: Deze mededeling wordt geacht een verzoek om herziening als bedoeld in artikel 9.5, eerste lid, van de Wet IB 2001 te zijn. Tevens zullen in het desbetreffende artikel 24 de twee mogelijke wijzen van het doorgeven van wijzigingen worden vermeld, te weten: telefonisch of via het voor dat doel door de Belastingdienst beschikbaar gestelde formulier. Het

herzieningsverzoek wordt door de inspecteur gehonoreerd voor zover de voorlopige aanslag waarop het verzoek ziet op een ander bedrag is vastgesteld dan het bedrag waarop de aanslag, na verrekening in de zin van artikel 15 van de AWR van de voorlopige aanslagen en voorheffingen, vermoedelijk zal worden vastgesteld. Het gebruik van de term "een ander bedrag" impliceert dat het zowel om een voorlopige aanslag kan gaan die op een hoger bedrag, als om een voorlopige aanslag die op een lager bedrag is vastgesteld dan het bedrag waarop de aanslag vermoedelijk zal worden vastgesteld. Het kan voorkomen dat de belastingplichtige op eigen verzoek een hogere voorlopige aanslag wenst te ontvangen, bijvoorbeeld omdat zijn winst uit onderneming hoger is dan hij aanvankelijk had ingeschat. Een herzieningsverzoek wordt door de inspecteur conform afdeling 4.1.3 van de Algemene wet bestuursrecht (Awb) afgehandeld: in beginsel binnen acht weken. De Belastingdienst streeft er naar dat de belastingplichtige binnen 4 tot 5 weken bericht ontvangt. Overigens zij opgemerkt dat de Belastingdienst automatisch de invorderingsmaatregelen zal opschorten voor de voorlopige aanslag als er verzocht is om een lagere voorlopige aanslag. Het tweede en derde lid regelen dat in de voorlopige aanslagregeling waarin sprake is van het verzamelen en actualiseren van gegevens pas formaliteiten aan de orde komen als daarvoor een noodzaak bestaat, namelijk bij een geschil tussen inspecteur en belastingplichtige. Volgens het tweede lid staat tegen de beslissing van de inspecteur een herzieningsverzoek geheel of gedeeltelijk af te wijzen de mogelijkheid van bezwaar open. Daarom is het ook niet nodig dat de voorlopige aanslag *zelf* voor bezwaar vatbaar is (derde lid). Voordat de inspecteur een herzieningsverzoek geheel of gedeeltelijk afwijst, neemt hij contact op met de belastingplichtige. In het Besluit Fiscaal Bestuursrecht zal worden opgenomen dat de Belastingdienst dit beleid voert. Een gehele of gedeeltelijke afwijzing van een herzieningsverzoek leidt altijd tot een voor bezwaar vatbare beschikking, zelfs als uit het contact vooraf met belastingplichtige blijkt dat deze het eens is met de afwijzing. Mocht de belastingplichtige toch in bezwaar willen gaan, dan kan de bezwaarfase worden overgeslagen en op grond van artikel 7:1a van de Awb rechtstreeks beroep bij de rechter worden ingesteld. Aangezien herzieningsverzoeken vrijwel altijd worden gevolgd door de inspecteur zal het aantal voor bezwaar vatbare beschikkingen en daarmee het aantal bezwaarschriften zeer beperkt zijn.

Tevens wordt voorgesteld, mede naar aanleiding van jurisprudentie, in rechtsbescherming te voorzien ingeval de belastingplichtige verzoekt om een voorlopige aanslag op teruggaaf op te leggen en de inspecteur dit verzoek afwijst. Thans is tegen deze afwijzing geen bezwaar mogelijk. Dit komt omdat het fiscale procesrecht een gesloten stelsel van rechtsmiddelen kent en de afwijzing van een verzoek om een voorlopige aanslag op te leggen niet is genoemd in artikel 26 van de AWR.¹⁷ De tweede volzin van het tweede lid maakt het mogelijk tegen de afwijzing van een verzoek om voorlopige aanslag op te leggen in bezwaar te komen. In zoverre is sprake van een verbetering van de rechtsbescherming.

Ook is in het tweede lid geregeld dat in afwijking van de Awb de gebruikelijke termijn van 6 weken voor het indienen van een bezwaarschrift tegen een afwijzende beschikking wordt verruimd, zodanig dat de termijn pas eindigt op de dag van de dagtekening van de aanslag. Hierdoor staat buiten twijfel dat in de voorlopigeaanslagfase het regime geldt van herziening en bezwaar en niet bijvoorbeeld het regime van de ambtshalve vermindering (zie het nieuwe artikel 9.6 van de Wet IB 2001).

¹⁷ Vgl. onder meer Rechtbank Leeuwarden 29 oktober 2008, nr. 07/02094, NTFR 2008/2143.

Voor herzieningsverzoeken wordt geen proceskostenvergoeding gegeven omdat het geen bezwaarschriften zijn (artikel 7:15 van de Awb). Voor belastingplichtigen betekent het niet meer recht hebben op een proceskostenvergoeding bij herzieningsverzoeken in de voorlopige aanslag-sfeer geen grote wijziging ten opzichte van de huidige situatie. In de huidige situatie wordt immers bij bezwaar tegen een voorlopige aanslag niet snel voldaan aan het criterium van artikel 7:15, tweede lid, van de Awb, namelijk dat het bestreden besluit wordt herroepen wegens aan het bestuursorgaan te wijten onrechtmatigheid. Dit komt omdat het om schattingen gaat. In situaties dat verwijtbaar onjuiste voorlopige aanslagen zijn opgelegd, kan de belastingplichtige wel een beroep doen op het Besluit van 21 augustus 2003, nr. DGB2003/4461M, Stcrt. nr. 164. Op grond van dit beleidsbesluit kan een belastingplichtige die meent dat hij schade heeft geleden door een handelen, een nalaten of een vergissing van de Belastingdienst een verzoek tot schadevergoeding indienen.

Voor bezwaarschriften tegen de gehele of gedeeltelijke afwijzing van een herzieningsverzoek blijft de regeling van proceskostenvergoeding zoals geregeld in het Besluit proceskostenvergoeding bestuursrecht, mits wordt voldaan aan de voorwaarden, in stand. Voor bezwaarschriften inzake belastingzaken wordt de waarde per punt binnenkort verhoogd van € 161 tot € 218.

Door de verlengde bezwaartermijn zou bij onverkorte toepassing van artikel 7:10, eerste lid, van de Awb de beslistermijn van zes weken voor de inspecteur pas gaan lopen na het einde van de formele bezwaartermijn, dus op de dag van de dagtekening van de definitieve aanslag. Dit is niet de bedoeling. Daarom is in het vierde lid opgenomen dat in afwijking van artikel 7:10, eerste lid, van de Awb de inspecteur op een bezwaarschrift tegen geheel of gedeeltelijke afwijzing van een herzieningsverzoek binnen zes weken na ontvangst van het bezwaarschrift beslist.

Volgens het vijfde lid is artikel 9.5 van overeenkomstige toepassing met betrekking tot beschikkingen die afzonderlijk op het aanslagbiljet van de voorlopige aanslag zijn vermeld. Het gaat hier om de beschikking heffingsrente, de beschikking revisierente, de beschikking betalingskorting en de beschikking verzamelinkomen. Ook voor deze beschikkingen gaat dus het herzieningssysteem gelden. Met de bepaling dat voor de toepassing van artikel 9.5 de heffingsrente, de revisierente, de betalingskorting en het verzamelinkomen geacht worden onderdeel van de voorlopige aanslag te zijn, wordt bereikt dat als de belastingplichtige een herzieningsverzoek doet voor de voorlopige aanslag dat verzoek tevens betrekking heeft op de beschikkingen heffingsrente, revisierente, betalingskorting en verzamelinkomen. Hiermee wordt met betrekking tot het herzieningsverzoek hetzelfde bereikt als artikel 24a, derde en vierde lid, van de AWR bereikt voor bezwaar en beroep. Voor bezwaar en beroep tegen een afwijzende beschikking op een herzieningsverzoek voor een voorlopige aanslag geldt artikel 24a, derde en vierde lid, van de AWR.

Bijzondere regels voor ambtshalve verminderingen (artikel 9.6)

Voor ambtshalve verminderingen in de inkomstenbelasting geldt in plaats van artikel 65 van de AWR dit nieuwe artikel 9.6 van de Wet IB 2001. Daarom is in het eerste lid geregeld dat ambtshalve vermindering van een belastingaanslag uitsluitend geschiedt op de voet van dit nieuwe artikel. Hiermee is geborgd dat er rechtsbescherming is en dat dezelfde regels gelden voor ambtshalve vermindering van zowel de belastingaanslag IB als het verzamelinkomen.

Bij ministeriële regeling worden de gevallen aangewezen waarin ambtshalve vermindering plaatsvindt. Dit is geregeld in het tweede lid en komt ook de duidelijkheid voor belastingplichtige

ten goede. De regels voor ambtshalve vermindering van de IB-belastingaanslag zullen dezelfde zijn als de regels die reeds gelden voor ambtshalve vermindering van het inkomen (artikel 30b van de Uitvoeringsregeling AWR). Dit vloeit voort uit artikel 9.6, vierde lid, in samenhang met artikel 21k, derde lid, van de AWR omdat het verzamelinkomen wordt geacht onderdeel uit te maken van de belastingaanslag inkomstenbelasting (zie ook artikel 21c, vierde lid, van de AWR).

Het derde lid zorgt voor rechtsbescherming als een verzoek om vermindering geheel of gedeeltelijk wordt afgewezen. Wat is geregeld voor de belastingaanslag IB geldt ook voor de beschikkingen die afzonderlijk op het aanslagbiljet van die belastingaanslag zijn vermeld. Dit is geregeld in het vierde lid. Het gaat hier om beschikkingen zoals verrekening belastingkorting verlies uit aanmerkelijk belang, verliesverrekening, niet in aanmerking genomen persoonsgebonden aftrek, niet gerealiseerde zelfstandigenaftrek, verzamelinkomen, heffings-, invorderings- en revisierente en boete. Met de bepaling dat voor de toepassing van artikel 9.6 de heffingsrente, de revisierente en het verzamelinkomen geacht worden onderdeel van de belastingaanslag te zijn, wordt bereikt dat als de belastingplichtige een verzoek om ambtshalve vermindering doet voor de belastingaanslag dat verzoek tevens betrekking heeft op de beschikking heffingsrente, de beschikking revisierente en de beschikking verzamelinkomen. Hiermee wordt met betrekking tot het verzoek om ambtshalve vermindering hetzelfde bereikt als artikel 24a, derde en vierde lid, van de AWR bereikt voor bezwaar en beroep.

Voor bezwaar en beroep tegen een afwijzende beschikking op een ambtshalve vermindering-verzoek voor een IB-belastingaanslag geldt artikel 24a, derde en vierde lid, van de AWR.

Artikel II

Artikel II (artikel 10.1 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

Op grond van dit artikel zal per 1 januari 2010 de indexatie, bedoeld in artikel 10.1 van de Wet IB 2001, geen toepassing vinden op de bedragen, genoemd in de artikelen 5.3, 5.5, 5.6, 5.10, 5.13 en 5.16 van die wet.

Artikel III

Artikel III, onderdeel A (artikel 1.2 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

In artikel 1.2 van de Wet IB 2001 wordt een nadere omlijning van het begrip partner opgenomen, in aanvulling op het basispartnerbegrip van artikel 5a van de AWR.

In het eerste lid worden aanvullende partnercategorieën opgenomen op grond waarvan belastingplichtigen ook als partner kunnen kwalificeren. Voor alle aanvullende categorieën geldt als gemeenschappelijke eis dat de partners op hetzelfde woonadres in de GBA moeten staan ingeschreven of een naar aard en strekking overeenkomende administratie buiten Nederland. Voor de aanvullende categorieën is gebruik gemaakt van de criteria die reeds zijn opgenomen in artikel 3, eerste lid, onderdeel b, onder 3^o tot en met 7^o van de Algemene wet inkomensafhankelijke regelingen en die eerder zijn ontleend aan artikel 3.91, tweede lid, onderdeel b, onder 3^o en 4^o,

van de Wet IB 2001. Niet alle objectieve criteria van artikel 3.91 van de Wet IB 2001 zijn volledig overgenomen. Er is bijvoorbeeld bij het criterium van de eigen woning sprake van partnerschap als beide ongehuwden mede-eigenaar zijn van de woning die zij samen bewonen. De voorwaarde dat er ook sprake moet zijn van (mede) aansprakelijkheid van de eigenwoningschuld is niet overgenomen, aangezien ook situaties waarin er geen sprake is van een eigenwoningschuld, naar maatschappelijke opvattingen sprake is van partnerschap. Het feit dat beiden eigenaar zijn van de woning is dan ook bepalend voor partnerschap.

Indien iemand op grond van het eerste lid als partner wordt aangemerkt, geldt het partnerschap op grond van het tweede lid tevens voor de periode in het kalenderjaar waarin hij op hetzelfde woonadres als belastingplichtige staat ingeschreven in de GBA of een naar aard en strekking overeenkomende administratie buiten Nederland. Op deze wijze wordt bereikt dat indien een belastingplichtige gedurende een kalenderjaar aan de voorwaarden voor partnerschap gaat voldoen of heeft voldaan, de periode voorafgaand aan dit moment en de periode na afloop van dit moment meetelt wanneer de personen op hetzelfde adres bij de GBA ingeschreven staan. De inschrijving bij de GBA is dan bepalend voor de duur van het partnerschap. Wanneer twee ongehuwden al op 1 januari van het kalenderjaar op hetzelfde woonadres staan ingeschreven bij de GBA en op 2 april een kind krijgen, zijn zij dus vanaf 1 januari partner.

In het derde lid is bepaald dat iemand op enig moment niet meer dan één partner kan hebben. Derhalve kan de belastingplichtige maar van één persoon partner zijn. Wanneer een gehuwde persoon ook een kind zou hebben met een ander en met die ander zou samenwonen, blijft degene partner – zolang geen verzoek is ingediend voor scheiding van tafel en bed/echtscheiding – met wie hij is gehuwd. Mocht persoon X samen een kind hebben met Y en Z hebben aangemeld als partner voor een pensioenregeling, waarbij X, Y en Z op hetzelfde woonadres staan ingeschreven, dan geldt als partner de eerstgenoemde categorie. X en Y zijn daardoor partner van elkaar.

In het vierde lid is – gelet op het karakter van de inkomstenbelasting – een inperking aangebracht op het partnerbegrip van de AWR. In dat lid is in onderdeel a een bepaling opgenomen die ertoe leidt dat eerstegraads bloedverwanten alleen als partners van elkaar kunnen worden aangemerkt wanneer beiden de leeftijd van 27 jaar hebben bereikt. Een kind jonger dan 27 jaar geldt dan voor alle bepalingen in de inkomstenbelasting ten opzichte van de ouders als kind en niet als partner van een van die ouders.

In het vierde lid, onderdeel b, is bepaald dat uitsluitend binnenlandse belastingplichtigen of degenen die kiezen voor een behandeling als binnenlandse belastingplichtige, kunnen kwalificeren als partner. Door de keuzemogelijkheid in de Wet IB 2001 voor behandeling als inwoner zijn de bepalingen die gelden voor partners ook bereikbaar voor buitenlandse belastingplichtigen. Het partnerschap is echter alleen mogelijk wanneer beide belastingplichtigen kiezen voor behandeling als binnenlandse belastingplichtige.

Artikel III, onderdeel B (artikel 1.3 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

Met de introductie van een nieuw partnerbegrip in de Wet IB 2001 (zie de in artikel III, onderdeel A, opgenomen wijziging van artikel 1.2 van de Wet IB 2001) vervalt de keuzeregeling voor ongehuwd samenwonenden in de Wet IB 2001 en kan artikel 1.3 van die wet vervallen.

Artikel III, onderdelen C en X (artikel 1.7a en 8.1 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

Aan artikel 8.1, eerste lid (nieuw), wordt een nieuw onderdeel e toegevoegd waarin de definitie van *arbeidsinkomen* wordt gegeven. In de artikelen 8.11, 8.12 en 8.14a van de Wet IB 2001 wordt in dit kader de in die bepalingen gebruikte term "arbeidskortingsgrondslag" vervangen door de term "*arbeidsinkomen*". Verder wordt in de artikelen 8.14a en 8.16 van de Wet IB 2001 de in die bepalingen uitgeschreven grondslag van de heffingskorting (het gezamenlijke bedrag van hetgeen met tegenwoordige arbeid is genoten als winst uit een of meer ondernemingen, loon en resultaat uit een of meer werkzaamheden) eveneens vervangen door de term "*arbeidsinkomen*".

In het huidige artikel 1.7a van de Wet IB 2001 wordt voor de toepassing van de artikelen 8.11, 8.14a en 8.16, een aantal bronnen gelijkgesteld met loon uit tegenwoordige arbeid. Aangezien wordt voorgesteld in die artikelen te verwijzen naar de definitie *arbeidsinkomen*, kan deze gelijkstellingsbepaling in het nieuwe definitie-artikel in hoofdstuk 8 zelf worden geplaatst. Artikel 1.7a van de Wet IB 2001 komt dan te vervallen. Bij deze wijziging wordt rekening gehouden met wijzigingen in artikel 1.7a op grond van het Belastingplan 2010. Aanpassingen op grond van andere voorstellen worden afhankelijk van de besluitvorming daarover op een later tijdstip, maar voor 1 januari 2011 opgenomen.

Artikel III, onderdeel D (artikel 2.6 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

De aanpassing in artikel 2.6 van de Wet IB 2001 ziet op de invoering van de werkkostenregeling in de loonsfeer. Er is geen inhoudelijke wijziging beoogd.

Artikel III, onderdeel E (artikel 2.14 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

De wijziging van artikel 2.14 van de Wet IB 2001 betreft een technische wijziging die samenhangt met de overgang van twee peildata naar één peildatum.

Artikel III, onderdeel F (artikel 3.30a van de Wet inkomstenbelasting 2001)

Voor de afschrijvingsbeperking voor onroerende zaken is de groep van verbonden personen van belang. Wat onder een verbonden persoon dient te worden verstaan is thans opgenomen in artikel 3.30a, negende lid, van de Wet IB 2001. Daarbij gaat het om directe familieleden die zo na staan aan de belastingplichtige dat dient te worden gekozen voor een behandeling die aansluit bij de behandeling van de belastingplichtige zelf. De partner van de belastingplichtige behoort uiteraard tot de groep van verbonden personen. Daaronder valt thans niet alleen degene die formeel de partner van de belastingplichtige is (in het bijzonder de echtgenoot) maar ook degene die materieel als partner kan worden aangemerkt. In dat verband is gekozen voor een beperkt aantal, relatief eenvoudig toetsbare criteria, zoals het als partner aangemeld zijn voor een pensioenregeling. Deze afzonderlijke, thans in artikel 3.30a, negende lid, onderdelen b tot en met e opgenomen, criteria kunnen vervallen vanwege het nieuwe partnerbegrip voor de inkomstenbelasting. Onder een verbonden persoon worden mede verstaan minderjarige kinderen van de belastingplichtige of zijn partner (onderdeel b, ontleend aan het oude onderdeel f).

Van de gelegenheid is gebruik gemaakt om een onjuiste verwijzing in het tiende lid van artikel 3.30a van de Wet IB 2001 te herstellen.

Artikel III, onderdeel G (artikel 3.84 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

Deze wijziging hangt samen met de invoering van de werkkostenregeling in de Wet op de loonbelasting 1964 (zie artikel V) en beoogt te voorkomen dat een werknemer met een niet-inhoudingsplichtige werkgever in een nadeliger positie komt dan andere werknemers. Bij die andere werknemers heeft de (wel-)inhoudingsplichtige werkgever namelijk de mogelijkheid de belasting over vergoedingen en verstrekkingen als bedoeld in artikel 31, eerste lid, onderdeel f en onderdeel g, van de Wet op de loonbelasting 1964 als eindheffingsbestanddelen aan te merken. Over deze eindheffingsbestanddelen is noch de werknemer, noch de werkgever een heffing verschuldigd, mits deze eindheffingsbestanddelen – afgezien van een aantal specifiek in artikel 31a, tweede lid, onderdelen a tot en met f, van de Wet op de loonbelasting 1964 aangewezen vergoedingen en verstrekkingen – niet meer bedragen dan 1,5% van het onder de reguliere heffing vallend loon.

Om die nadeliger positie te voorkomen is in artikel 3.84, tweede lid (nieuw), van de Wet IB 2001, een regeling opgenomen die ertoe leidt dat ook aan de hiervoor genoemde werknemers, naast de gerichte vrijstellingen overeenkomstig artikel 31a, tweede lid, onderdelen a tot en met f, van de Wet op de loonbelasting 1964, een vrijstelling van 1,5% van het loon wordt gegeven. Voor het overige worden de vergoedingen en verstrekkingen tot het loon gerekend waarover de belastingplichtige inkomstenbelasting verschuldigd is. Daarmee zitten deze belastingplichtigen in dezelfde positie als anders werknemers met een werkgever die maximaal gebruik maakt van de mogelijkheden om – zonder dat dit tot verschuldigdheid van heffing door de werkgever leidt – vergoedingen en verstrekkingen als eindheffingsbestanddeel aan te merken en er niet voor kiest om de heffing over het meerdere – gebruteerd – voor eigen rekening te nemen.

Artikel III, onderdeel H (artikel 3.91 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

Artikel 3.91, eerste lid, onderdeel b, van de Wet IB 2001 wordt gewijzigd in verband met de nieuwe definitie voor de inkomstenbelasting van het begrip partner. In verband daarmee wordt ook de tekst van het derde lid gewijzigd. Hetzelfde geldt voor de artikelen 3.92, derde lid, en 3.92b, vijfde lid van de Wet IB 2001. In de andere bepalingen in de sfeer van het resultaat uit overige werkzaamheden waarbij de met de belastingplichtige verbonden persoon worden genoemd (de artikelen 2.14, derde lid, artikel 3.98a, tiende lid, en artikel 3.98b, vierde lid van de Wet IB 2001), hoeven niet wegens de gewijzigde tekst van artikel 3.91, tweede lid, onderdeel b, te worden aangepast.

Artikel III, onderdeel I (artikel 3.92 van Wet inkomstenbelasting 2001)

Artikel 3.92, derde lid, van de Wet IB 2001 wordt op dezelfde manier gewijzigd als artikel 3.91, derde lid. Verwezen wordt naar de toelichting op die wijziging (artikel III, onderdeel H).

Artikel III, onderdeel J (artikel 3.92b van Wet inkomstenbelasting 2001)

Artikel 3.92b, vijfde lid, van de Wet IB 2001, waarin is geregeld wat voor de met een werkzaamheid verband houdende lucratieve belangen onder een met de belastingplichtige verbonden persoon wordt verstaan, wordt aangepast aan de wijziging van artikel 3.91, tweede lid, onderdeel b van die wet. Verwezen wordt naar de toelichting op die wijziging (artikel III, onderdeel H).

Artikel III, onderdeel K (artikel 3.116 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

Bij de kapitaalverzekering eigen woning wordt in een aantal bepalingen verwezen naar het duurzaam voeren van een gezamenlijke huishouding. In deze bepalingen zal worden aangesloten bij het nieuwe partnerbegrip.

Artikel III, onderdeel L (artikel 3.116a van de Wet inkomstenbelasting 2001)

In artikel 3.116a van de Wet IB 2001 wordt in een aantal bepalingen verwezen naar het duurzaam voeren van een gezamenlijke huishouding. In deze bepalingen zal worden aangesloten bij het nieuwe partnerbegrip.

Artikel III, onderdeel M (artikel 3.118 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

In artikel 3.118 van de Wet IB 2001 wordt verwezen naar het duurzaam voeren van een gezamenlijke huishouding. In deze bepaling zal worden aangesloten bij het nieuwe partnerbegrip.

Artikel III, onderdeel N (artikel 3.119a van de Wet inkomstenbelasting 2001)

In artikel 3.119a, negende lid, van de Wet IB 2001 wordt onder partner mede verstaan degene met wie de belastingplichtige duurzaam een gezamenlijke huishouding voert. Met de introductie van een uniform partnerbegrip in de inkomstenbelasting kan deze laatste volzin vervallen.

Artikel III, onderdeel O (artikel 3.120 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

In artikel 3.120 van de Wet IB 2001 wordt in een aantal bepalingen verwezen naar de partner van de belastingplichtige of degene met wie hij duurzaam een gezamenlijke huishouding voert. In deze bepalingen zal worden aangesloten bij het nieuwe partnerbegrip.

Artikel III, onderdeel P (artikel 3.130 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

Op grond van het nieuwe tweede lid vervalt de algemene terugwentelingsmogelijkheid voor lijfrentepremies op grond waarvan binnen drie maanden na afloop van het kalenderjaar betaalde of verrekende premies alsnog in het kalenderjaar kunnen worden afgetrokken. De terugwentelingsmogelijkheid voor premies van zogenoemde "stakingslijfrenten" blijft gehandhaafd.

Het derde lid van artikel 3.130 van de Wet IB 2001 regelt in de eerste plaats dat indien in het kalenderjaar een belastingplichtige van binnenlands belastingplichtige, buitenlands belastingplichtige wordt en hij in het kalenderjaar in de periode van buitenlandse belastingplicht premies betaalt, hij deze premies in aanmerking kan nemen als premies die zijn betaald in de periode van binnenlandse belastingplicht. Op dit punt wordt deze bepaling niet gewijzigd. In de tweede plaats voorziet deze bepaling voor buitenlands belastingplichtigen in een terugwentelingsmogelijkheid naar de periode van binnenlandse belastingplicht van premies die na afloop van het kalenderjaar zijn betaald maar binnen de periode waarbinnen in binnenlandse situaties terugwenteling mogelijk is. Omdat de algemene terugwentelingsmogelijkheid voor binnenlands belastingplichtigen vervalt, vervalt deze mogelijkheid ook voor buitenlands belastingplichtigen. De terugwentelingsmogelijkheid over de jaargrens voor buitenlands belastingplichtigen wordt dus eveneens beperkt tot zogenoemde "stakingslijfrenten".

Artikel III, onderdeel Q (artikel 5.2 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

De wijzigingen van artikel 5.2 van de Wet IB 2001 betreffen technische wijzigingen die samenhangen met de overgang van twee peildata naar één peildatum.

Artikel III, onderdeel R (artikel 5.3 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

Als gevolg van de overgang van twee peildata naar één peildatum is in artikel 5.3, vierde lid, van de Wet IB 2001 een wijziging opgenomen waarbij nog slechts een verlegging van de peildatum aan de orde is bij immigratie. Vanwege het vervallen van de einddatum is verlegging van de peildatum bij overlijden en emigratie niet langer aan de orde. Wel wordt bij immigratie en emigratie het percentage van 4% forfaitair rendement naar tijdsgelang herrekend. Bij overlijden in het kalenderjaar wordt de 4% niet verminderd. Het forfaitaire rendement wordt dus bij de erflater in aanmerking genomen. Bij de erfgenamen is er in dat jaar geen sprake van een peildatum en wordt pas het daaropvolgende jaar forfaitair rendement in aanmerking genomen. Bij geboorte wordt de peildatum niet verlegd en is daarmee vermindering van de 4% ook niet aan de orde.

Artikel III, onderdeel S (artikel 5.12 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

De wijzigingen van artikel 5.12 van de Wet IB 2001 hangen samen met de overgang van twee peildata naar één peildatum. Het huidige artikel 5.12, tweede lid, van de Wet IB 2001 is bedoeld om met betrekking tot lopende termijnen van inkomsten en verplichtingen geen verschil te laten ontstaan tussen de einddatum van jaar t en de begindatum van jaar t+1. Met het vervallen van de einddatum is een dergelijk verschil niet meer aan de orde en kan dit onderdeel vervallen.

Artikel III, onderdeel T (artikel 5.19 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

De wijziging van artikel 5.19 van de Wet IB 2001 betreft een technische wijziging die samenhangt met de overgang van twee peildata naar één peildatum.

Artikel III, onderdeel U (artikel 5.21 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

De wijziging van artikel 5.21 van de Wet IB 2001 betreft een technische wijziging die samenhangt met de overgang van twee peildata naar één peildatum.

Artikel III, onderdeel V (artikel 6.31 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

De wijziging van artikel 6.31 van de Wet IB 2001 betreft een technische wijziging die samenhangt met de overgang van twee peildata naar één peildatum.

Artikel III, onderdeel W (artikel 7.7 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

De wijzigingen van artikel 7.7 van de Wet IB 2001 hangen samen met de overgang van twee peildata naar één peildatum. De eerste wijziging betreft een technische aanpassing. De tweede wijziging houdt in dat nog slechts een verlegging van de peildatum aan de orde is bij immigratie. Vanwege het vervallen van de einddatum is verlegging van de peildatum bij emigratie niet langer aan de orde. Wel wordt in beide situaties het percentage van 4% forfaitair rendement tijdsgelang herrekend.

Artikel III, onderdeel X (artikel 8.1 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

Dit onderdeel is toegelicht bij de in artikel III, onderdeel C, opgenomen wijziging van artikel 1.7a van de Wet IB 2001.

Artikel III, onderdeel Y (artikel 8.2 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

Artikel 8.2 van de Wet IB 2001 benoemt de onderdelen van de standaardheffingskorting. Naar aanleiding van de voorliggende voorstellen – de samenvoeging van de doorwerkbonus met de arbeidskorting en de samenvoeging van de alleenstaande-ouderkorting met de aanvullende alleenstaande-ouderkorting – worden de onderdelen van de arbeidskorting en de doorwerkbonus samengevoegd tot de (nieuwe) doorwerkbonus en komt het onderdeel van de aanvullende alleenstaande-ouderkorting te vervallen.

Artikel III, onderdeel Z (artikel 8.7 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

De wijziging in dit onderdeel is het gevolg van het integreren van de doorwerkbonus in de arbeidskorting en het als gevolg daarvan vervallen van de doorwerkbonus als separate heffingskorting. De werking van artikel 8.7 van de Wet IB 2001 – de evenredige verlaging van de standaardheffingskorting met het deel van de heffingskorting voor de algemene ouderdomsverzekering voor belastingplichtigen van 65 jaar of ouder – is door de integratie van de doorwerkbonus in de arbeidskorting automatisch ook van toepassing op de doorwerkbonus. Omdat geen inkomenseffecten bij deze wijziging zijn beoogd, is het effect van artikel 8.7 Wet IB 2001 één op één verrekend in de percentages van de vijfde kolom van de tabel in artikel 8.11, tweede lid, van die wet. Als gevolg hiervan zijn de percentages dan ook anders voor de belastingplichtigen die

aan het begin van het kalenderjaar de leeftijd van 64 jaar hebben bereikt dan bij de bestaande doorwerkbonus.

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

In dit onderdeel wordt de naam van de heffingskorting (de (nieuwe) doorwerkbonus) die ontstaat na het samenvoegen van de doorwerkbonus en de arbeidskorting, opgenomen in artikel 8.9.

Artikel III, onderdeel BB (artikel 8.11 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

Dit onderdeel beoogt de huidige arbeidskorting en de huidige doorwerkbonus samen te voegen. De tekst van de arbeidskorting en de doorwerkbonus wordt daarbij grotendeels vervangen door een tabel. De heffingskorting die dan ontstaat wordt ook weer doorwerkbonus genoemd. In de tabel is per leeftijdscohort (kolom I en II) af te lezen hoe de doorwerkbonus wordt berekend. De berekening van de huidige arbeidskorting is opgenomen in de kolommen III (het lage maximum van de arbeidskorting), IV (het hoge maximum van de arbeidskorting) en VI (de afbouw van de arbeidskorting voor de hogere inkomens). De huidige doorwerkbonus is opgenomen in kolom V. Met de wijzigingen in de arbeidskorting en de huidige doorwerkbonus die leiden tot de (nieuwe) doorwerkbonus zijn geen inhoudelijke wijzigingen beoogd. Dit betekent dat de bedragen en percentages het resultaat blijven van de huidige berekeningswijze in de artikelen 10.1 en 10.7 van de Wet IB 2001. De inkomenstrajecten en maximumbedragen waarover de huidige arbeidskorting en de huidige doorwerkbonus worden berekend zijn en blijven verschillend. De voorgestelde vormgeving van de (nieuwe) doorwerkbonus laat deze grenzen intact, zodat de beoogde stimulans van beide heffingskortingen volledig blijft bestaan.

De percentages in kolom V voor belastingplichtigen vanaf 65 jaar wijken af van de percentages van de huidige doorwerkbonus. In de huidige doorwerkbonus was ervoor gekozen de percentages voor belastingplichtigen ouder dan 65 jaar te verlagen in verband met het feit dat zij niet meer premieplichtig zijn voor het AOW-deel van de premieheffing. Dit liep dus niet via de daarvoor bedoelde systematiek van artikel 8.4 van de Wet IB 2001. Om dit te faciliteren was in artikel 8.7 de huidige doorwerkbonus opgenomen waarmee werd voorkomen dat de heffingskorting via de bestaande systematiek van de heffingskortingen al zou worden aangepast.

In de (nieuwe) doorwerkbonus wordt wel gebruik gemaakt van de bestaande systematiek dat de heffingskorting wordt verlaagd in het geval belastingplichtigen geheel of gedeeltelijk niet zijn verzekerd. Om die reden worden de percentages opgenomen voor belastingplichtigen die de leeftijd van 64 jaar hebben bereikt aangepast. Hierdoor blijft het huidige niveau van de heffingskorting in tact.

De bedragen en de percentages die thans in de tabel zijn opgenomen zijn gebaseerd op de reeds vastgestelde tabelcorrectiefactor (1,9%) voor de toepassing van artikel 10.1 van de Wet IB 2001 en de vermoedelijke uitkomsten van de bijstellingen ingevolge artikel 10.7 van die wet. De bijstellingen ingevolge artikel 10.7 van de Wet IB 2001 zijn mede afhankelijk van het wettelijk minimum loon (WML) in 2010. Met de tot nu toe bekende indicatoren voor het WML is rekening gehouden. Wanneer de uitkomst hiervan definitief beschikbaar is, zal bij nota van wijziging de tabel in artikel 8.11 van de Wet IB 2001 worden geactualiseerd. In de bedragen van het voorgestelde artikel 8.11 van de Wet IB 2001 zijn de wijzigingen ingevolge het Belastingplan 2008

en ingevolge het Belastingplan 2010 reeds verwerkt. In 2011 zullen uiteindelijk andere bedragen en percentages gaan gelden omdat de tabel nog bijstelling ondergaat in verband met de toepassing van artikel 10.1 en 10.7 bij begin van dat kalenderjaar.

Artikel III, onderdeel CC (artikel 8.12 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

Door het samenvoegen van de arbeidskorting en de huidige doorwerkbonus in de (nieuwe) doorwerkbonus vervalt artikel 8.12 van de Wet IB 2001.

Artikel III, onderdeel DD (artikel 8.14a van de Wet inkomstenbelasting 2001)

In verband met de nieuwe definitie voor de inkomstenbelasting van het begrip partner wordt artikel 3.91, eerste lid, onderdeel b, van de Wet IB 2001 gewijzigd (zie artikel III, onderdeel H). De onderdelen van artikel 3.91 van de Wet IB 2001 waarnaar in artikel 8.14a van de Wet IB 2001 wordt verwezen, komen tot uitdrukking in het nieuwe partnerbegrip van artikel 1.2 van de van de Wet IB 2001. Artikel 8.14a, vierde lid, van de Wet IB 2001, verliest als gevolg daarvan zijn werking en kan komen te vervallen.

In artikel 8.14a van de Wet IB 2001 is de inkomensafhankelijke combinatiekorting neergelegd, met de daaraan verbonden voorwaarden. Deze heffingskorting is bedoeld voor ouders die arbeid en zorg voor kinderen combineren. In het kader van de beoogde vereenvoudiging van de uitvoeringspraktijk van de Belastingdienst en de vooringevulde aangifte is geconcludeerd dat kinderen tot een leeftijd van 12 jaar vrijwel altijd voldoen aan het criterium tot het huishouden behoren indien zij staan ingeschreven op hetzelfde adres als de ouder(s). Middels de voorgestelde tweede volzin kan bij ministeriële regeling worden bepaald in welke specifieke situaties van co-ouderschap beide ouders in aanmerking komen voor de inkomensafhankelijk combinatiekorting. Op deze wijze kan in artikel 8.14a de voorwaarde vervallen dat een kind ten minste zes maanden tot het huishouden van de belastingplichtige moet behoren. Door deze aanvullende eis te laten vervallen wordt de uitvoeringspraktijk eenvoudiger; er hoeft immers op één aspect minder te worden getoetst.

Het in artikel 8.14a, eerste lid, van de Wet IB 2001 genoemde bedrag is aangepast tot het bedrag zoals dat door de toepassing van artikel 10.1 van de Wet IB 2001 in het jaar 2010 zal gaan gelden. De tabelcorrectiefactor voor 2010 is 1,9%. In 2011 zal uiteindelijk een ander bedrag gaan gelden omdat dan bij het begin van dat kalenderjaar bijstelling plaatsvindt in verband met de toepassing van artikel 10.1 van de Wet IB 2001.

De wijziging in artikel 8.14a van de Wet IB 2001 met betrekking tot de term *arbeidsinkomen* wordt toegelicht bij de in artikel III, onderdeel C, opgenomen toelichting op de wijzigingen van artikel 1.7a van de Wet IB 2001.

Artikel III, onderdelen EE en FF (artikelen 8.15 en 8.16 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

In de artikelen 8.15 en 8.16 van de Wet IB 2001 zijn opgenomen de alleenstaande-ouderkorting en de aanvullende alleenstaande-ouderkorting. Deze heffingskortingen beogen alleenstaande ouders een fiscaal voordeel te geven, welk voordeel wordt verhoogd indien de ouder zorg voor kinderen en werk combineert. In het kader van vereenvoudiging van wetgeving en de uitvoering daarvan wordt

voorgesteld de genoemde artikelen 8.15 en 8.16 samen te voegen. Artikel 8.16 komt in verband met deze samenvoeging te vervallen. Met deze samenvoeging is geen inhoudelijke wijziging beoogd.

In de voorgestelde tekst is verder in het kader van de vereenvoudiging van de uitvoeringspraktijk van de Belastingdienst en de voringevulde aangifte een fictie opgenomen op basis waarvan een kind dat bij aanvang van het kalenderjaar de leeftijd van 16 jaar niet heeft bereikt, wordt geacht tot het huishouden van de belastingplichtige te behoren en tevens wordt geacht door hem in belangrijke mate te worden onderhouden. De eis dat een kind op hetzelfde adres als de belastingplichtige moet staan ingeschreven in de GBA blijft wel gelden; dit is objectief te toetsen en voor in te vullen door de Belastingdienst. Voor de leeftijdsgrens van 16 jaar is gekozen omdat het bij kinderen tot en met die leeftijd vrijwel niet voorkomt dat het kind op hetzelfde adres staat ingeschreven, maar niet tot het huishouden van de desbetreffende ouder behoort dan wel niet in belangrijke mate door die ouder wordt onderhouden. Bij oudere kinderen komt dat veel vaker voor en zou een dergelijke fictie derhalve niet meer goed verdedigbaar zijn. Voor kinderen met een leeftijd tussen 16 en 27 jaar zal de belastingplichtige derhalve aan moeten blijven tonen dat het kind in belangrijke mate door hem wordt onderhouden.

Op deze plaats wordt ingegaan op de toezegging, gedaan in het algemeen overleg op 10 juni 2009¹⁸, om nader toe te lichten waarom de (aanvullende) alleenstaande-ouderkorting niet wordt geharmoniseerd met het nieuwe partnerbegrip. Recht op de (aanvullende) alleenstaande-ouderkorting bestaat alleen indien een belastingplichtige meer dan zes maanden geen partner heeft. Voorts moet hij meer dan zes maanden een huishouding voeren met geen ander dan kinderen die aan het begin van het kalenderjaar jonger zijn dan 27 jaar. Er mag dus ook geen sprake zijn van een medebewoner. De reden daarvoor is dat een medebewoner de draagkracht van het huishouden vergroot en tot schaalvoordelen leidt. Omdat het expliciet gaat om een faciliteit voor een alleenstaande ouder, geldt een breder criterium dan het al dan niet hebben van een partner.

Artikel III, onderdeel FF (artikel 8.16 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

Dit artikel wordt toegelicht bij de in artikel III, onderdeel EE, opgenomen toelichting op de wijziging van artikel 8.15 van de Wet IB 2001.

Artikel III, onderdeel GG (artikel 8.19 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

De wijziging van artikel 8.19 van de Wet IB 2001 betreft een technische wijziging die samenhangt met de overgang van twee peildata naar één peildatum.

Artikel III, onderdeel HH (artikel 8.20 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

De wijziging van artikel 8.20 van de Wet IB 2001 betreft een technische wijziging die samenhangt met de overgang van twee peildata naar één peildatum.

¹⁸ Kamerstukken II 2008/09, 27 789, nr. 21, blz. 13.

Artikel III, onderdelen II en JJ (artikel 10.1 en 10.7 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

In verband met de voorgestelde samenvoeging van de artikelen 8.15 en 8.16 van de Wet IB 2001, opgenomen in artikel III, onderdelen EE en FF, van dit wetsvoorstel, kan de verwijzing naar artikel 8.16 in de indexeringsbepaling van artikel 10.1 Wet IB 2001 komen te vervallen.

In deze onderdelen worden tevens de regelingen met betrekking tot de indexering van de arbeidskorting en de huidige doorwerkbonus – welke zijn samengevoegd tot de (nieuwe) doorwerkbonus – aangepast aan de nieuwe vormgeving. Met deze aanpassingen is geen inhoudelijke wijziging beoogd. De systematiek van de huidige indexering van de arbeidskorting en de huidige doorwerkbonus blijft ongewijzigd.

In het (nieuwe) tweede lid van artikel 10.7 is ten behoeve van de berekening van de percentages van de vierde kolom van artikel 8.11, tweede lid, Wet IB 2001, een tabel opgenomen met het maximum bedrag van de (nieuwe) doorwerkbonus zoals te berekenen in de kolommen I tot en met IV. Deze bedragen zijn overeenkomstig de maximale bedragen van de huidige arbeidskorting, en worden eveneens jaarlijks worden geïndexeerd.

Met het oog op de substantiële wijziging in de vormgeving van de arbeidskorting en de doorwerkbonus, wordt artikel 10.7 van de Wet IB 2001 in zijn geheel vervangen.

In de bedragen van de voorgestelde artikelen 8.11 en 10.7 van de Wet IB 2001 zijn alle wijzigingen tot en met 1 januari 2011 én de indexering per 1 januari 2010 reeds verwerkt. Na inwerkingtreding van artikel III, onderdeel BB, op 1 januari 2011, moeten de bedragen en percentages door toepassing van de aangepaste indexeringsbepalingen op de gebruikelijke wijze worden vervangen door bedragen en percentages van 2011.

Artikel III, onderdeel JJ (artikel 10.7 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

Dit artikel wordt toegelicht bij de in artikel III, onderdeel II, opgenomen toelichting op de wijziging van artikel 10.1 van de Wet IB 2001.

Artikel IV

Artikel IV (artikel 1.2 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

In artikel 1.2, eerste lid, van de wet IB 2001 zijn objectieve criteria opgenomen op grond waarvan belastingplichtigen als partner kwalificeren. Vanuit uitvoeringsoverwegingen is ervoor gekozen om iemand ook als partner aan te merken indien deze in het voorafgaande jaar partner was en nog steeds op hetzelfde adres in de GBA staat ingeschreven. Aangezien er van het voorafgaande jaar wordt uitgegaan, treedt dit criterium in werking een jaar nadat het basispartnerbegrip en de aanvullende objectieve criteria in werking zijn getreden.

Artikel V

Artikel V, onderdeel A (artikel 10 van de Wet op de loonbelasting 1964)

Het nieuwe stelsel, verder de "werkkostenregeling" genoemd, gaat ervan uit dat alle vergoedingen en verstrekkingen tot het loon behoren. Wat betreft vergoedingen ter zake van kosten of verstrekkingen ter vervulling van de dienstbetrekking waarin iedere vorm van beloningselement of voordeel ontbreekt, is dat niet vanzelfsprekend. Daarom is aan het eerste lid van artikel 10 van de Wet op de loonbelasting 1964 (Wet LB 1964) toegevoegd dat ook al hetgeen wordt vergoed of verstrekt in het kader van de dienstbetrekking, tot het loon behoort. Daarmee komen ook de vrije vergoedingen en verstrekkingen – zowel de vergoedingen ter behoorlijke vervulling van de dienstbetrekking als andere vergoedingen voorzover zij naar algemene maatschappelijke opvattingen niet als beloningsvoordeel worden ervaren - zoals thans geregeld in Hoofdstuk IIA, binnen het bereik van het loonbegrip om als eindheffingsbestanddeel weer van het loon van de werknemer "afgebogen" te worden.

Kosten van de inhoudingsplichtige, gemaakt ten behoeve van derden, die de werknemer voorschiet en die hij (meestal op declaratiebasis) terugkrijgt, vallen – net als thans - niet onder het ruime loonbegrip. Bij deze zogeheten intermediaire kosten doet een werknemer uitgaven in opdracht en voor rekening van zijn werkgever. Het initiatief tot het maken van de kosten ligt bij de werkgever. Van intermediaire kosten is sprake bij:

- de aanschafkosten van zaken die tot het vermogen van de werkgever gaan behoren;
- kosten die gemaakt worden voor zaken die behoren tot het vermogen van de werkgever (en die aan de werknemer ter beschikking zijn gesteld);
- kosten die specifiek samenhangen met de bedrijfsvoering (en dus niet specifiek met het functioneren van de werknemer).

Ter verduidelijking wat voorbeelden. Een typisch voorbeeld van intermediaire kosten is de situatie dat een werknemer met de ter beschikking gestelde bedrijfsauto tankt, zelf afrekent en vervolgens de benzine declareert, de werknemer die viltstiften voor het beschrijven van een whiteboard bij een vergadering voorschiet of de werknemer die namens de werkgever op een beurs staat en aldaar kosten voorschiet.

Als de werknemer de bedragen voor zijn werkgever heeft voorgeschoten, speelt de terugbetaling van dat voorschot zich af buiten de loonsfeer. Dat blijft zo. De genoemde kosten zijn geen kosten van de werknemer. De terugbetaling van intermediaire kosten is geen kostenvergoeding in de fiscale betekenis en maakt dus geen onderdeel uit van gerichte vrijstellingen of het algemene forfait.

Artikel V, onderdeel B (artikel 11 van de Wet op de loonbelasting 1964)

De uitzonderingsbepalingen van artikel 11 van de Wet LB 1964 voor vergoedingen en verstrekkingen die naar algemeen maatschappelijke opvattingen niet als beloningsvoordeel worden ervaren, alsmede voor studiekosten ter zake van een opleiding of studie die de werknemer volgt met het oog op verwerven van inkomen, de verstrekking van de inrichting van werkruimte in de woning en de tijdelijke verstrekking van ander vervoer vanwege wegwerkzaamheden vervallen.

Daarmee behoren deze tot het loon. In de nieuwe systematiek van de werkkostenregeling vormen dergelijke vergoedingen of verstrekkingen eindheffingsbestanddelen, waarbij wat betreft de studiekosten een gerichte vrijstelling geldt zodat ze niet in het algemeen forfait vallen.

De aanspraak op een overlijdensuitkering – thans vrijgesteld in het eerste lid, onderdeel i - wordt opgenomen in onderdeel m. Het betreft een technische aanpassing zonder inhoudelijke wijziging.

Artikel V, onderdeel C (artikel 12a van de Wet op de loonbelasting 1964)

Volgens het wetsvoorstel Belastingplan 2010 wordt met ingang van 1 januari 2010 in artikel 12a van de Wet LB 1964 (de gebruikelijkloonregeling) ook het begrip partner opgenomen. Dit begrip is gelijk aan dat voor de terbeschikkingstellingsregeling (tekst 2010). Het nieuwe partnerbegrip wordt met ingang van 1 januari 2011 ingevoerd en geldt dan ook voor de terbeschikkingstellingsregeling. Met de onderhavige wijziging van de Wet LB 1964 wordt bewerkstelligd dat ook het begrip partner voor de gebruikelijkloonregeling op dat moment dienovereenkomstig wordt gewijzigd.

Artikel V, onderdeel D (artikel 13 van de Wet op de loonbelasting 1964)

In artikel 13, eerste lid, van de Wet LB 1964 is geregeld dat niet in geld genoten loon in aanmerking wordt genomen naar de waarde in het economische verkeer, met dien verstande dat als de werkgever voor deze natura-beloning van een derde, niet zijnde een met de inhoudingsplichtige verbonden vennootschap, een factuur ontvangt, hij van het aan hem in rekening gebrachte bedrag mag uitgaan. Om misverstanden te voorkomen zij opgemerkt dat het gaat om het factuurbedrag met inbegrip van de in rekening gebrachte omzetbelasting. In de Wet op de omzetbelasting 1968 is de aftrek van voorbelasting nader geregeld.

In de praktijk van collectieve verstrekkingen werd de factuurwaarde al vaak gehanteerd ter bepaling van de waarde in het economische verkeer. Dat gold niet voor individuele verstrekkingen van loon in natura. Zowel de bepaling van de waarde in het economische verkeer - in het bijzonder als er prijsverschillen zijn tussen min of meer vergelijkbare producten die onder min of meer vergelijkbare voorwaarden worden aangeboden - als van de besparingswaarde - voor zover het vervullen van de dienstbetrekking het gebruik of verbruik van de verstrekking met zich bracht - brachten veel discussie met de inspecteur te weeg.

Door de invoering van de werkkostenregeling, waarbij een overschrijding van de forfaitaire ruimte voor rekening van de werkgever komt, staat de persoon van de werknemer in zoverre minder centraal. Daarmee verliest het criterium van de besparingswaarde zijn belang. Aan de genoemde discussies komt daardoor nu een einde. De factuurwaarde komt te gelden voor alle gevallen, ook bij individuele verstrekkingen, waarin de natura-beloning van een onafhankelijke derde wordt betrokken. Het factuurbedrag brengt duidelijkheid.

Alleen als de werkgever de natura-beloning niet of niet in die vorm bij een onafhankelijke derde heeft aangeschaft dient de waarde in het economische verkeer te worden vastgesteld.

In artikel 13, tweede lid, van de Wet LB 1964 is geregeld dat de verstrekking van branche-eigen producten bij de eigen werkgever dan wel bij een met de eigen werkgever verbonden vennootschap, gewaardeerd wordt naar hetgeen voor de aanschaf van deze producten in het economische verkeer aan een derde in rekening zou worden gebracht. Het moet daarbij gaan om een prijs die in voor het overige overeenkomstige omstandigheden voor een derde geldt. De

omstandigheden zijn voor het overige overeenkomstig ingeval het product als zodanig in dezelfde vorm en onder dezelfde voorwaarden aan derden (net als de werknemer een eindgebruiker) wordt aangeboden. Als waarde wordt zo de prijs in aanmerking genomen die geldt voor de consument die eindgebruiker van het product is.

Ter toelichting het volgende. Als waarde wordt zo de consumentenprijs - de prijs voor de consument die eindgebruiker van het product is – in aanmerking genomen.

Als een groothandel alleen in grootverpakkingen, af magazijn, aan derden levert is die situatie niet voldoende gelijk aan het thuis afleveren van een afzonderlijk product. Feitelijk gaat het dan niet om gelijke producten of overeenkomstige omstandigheden zodat teruggevallen wordt op de waarde in het economische verkeer. Dat is in zo'n geval de laagste prijs die op het moment dat de werknemer het product krijgt voor dat product in de consumentenmarkt geldt. Ongewijzigd blijft de regel (verplaatst naar het vijfde lid van artikel 13) dat de eigen bijdrage van de werknemer in mindering kan worden gebracht, maar niet verder dan tot nihil. Het verschil tussen de geldende consumentenprijs en de eigen bijdrage van de werknemer voor producten uit eigen bedrijf vormt een eindheffingsbestanddeel, dat in de forfaitaire ruimte van de werkkostenregeling valt. Ook indien de korting voor een product uit eigen bedrijf niet bij aanschaf verrekend wordt, maar bijvoorbeeld per kwartaal achteraf, wordt de uitbetaling van de korting als eindheffingsbestanddeel aangemerkt en komt aldus binnen het algemene forfait van de werkkostenregeling terecht. Daarmee wordt een als knellend ervaren regeling voor producten uit eigen bedrijf aanzienlijk verruimd. Het geeft de werkgever de vrijheid, met werknemers al dan niet een maximum af te spreken dat is afgestemd op de eigen bedrijfsvoering.

In artikel 13, derde lid, van de Wet LB 1964 is een delegatiebepaling opgenomen voor de waardering van voorzieningen die geheel of gedeeltelijk op de werkplek gebruikt of verbruikt worden. De waarde van dergelijke voorzieningen kan op grond van deze bepaling lager worden vastgesteld dan de waarde in het economische verkeer.

In de Uitvoeringsregeling loonbelasting 2001 worden de bepalingen omtrent voorzieningen op de werkplek die thans geheel zijn vrijgesteld, gecontinueerd. Daarbij kan gedacht worden aan arbovoorzieningen, consumpties tijdens werktijd, uniformen, bedrijfsfitness op de werkplek en dergelijke. Ook de waardering van maaltijden in de bedrijfskantine, huisvesting op een boorplatform en dergelijke kan op grond van de delegatiebepaling voortgezet worden.

Ook het genot van voorzieningen die maar ten dele zijn gebonden aan de werkplek, kunnen zo forfaitair gewaardeerd worden op een lagere waarde dan de waarde in het economische verkeer.

Als voorbeeld gelden de mobiele telefoon, de Blackberry en de portable PC. Ook hierin is geen wijziging beoogd.

Bij een waardering hoger dan nihil is toerekening op persoonsniveau niet vereist en kan de werkgever volstaan met het totaal aantal van de verstrekkingen te vermenigvuldigen met de (forfaitaire) waarde. De uitkomst valt in het algemene forfait van de werkkostenregeling. Daar waar het gebruikelijk is de kosten van een verstrekking in de vorm van een bedrijfsmiddel af te schrijven, kan met de hoogte van de afschrijving rekening worden gehouden.

De overige wijzigingen in artikel 13 van de Wet LB 1964 zien op vernummering.

Artikel V, onderdeel E (Hoofdstuk IIA van de Wet op de loonbelasting 1964)

Door de invoering van de werkkostenregeling, toegelicht in artikel V, onderdelen A, B, D, I en J, vervalt hoofdstuk IIA – vrije vergoedingen en verstrekkingen.

Artikel V, onderdeel F (artikel 21c, 22a en 26 van de Wet op de loonbelasting 1964)

In deze onderdelen wordt de arbeidskorting vervangen door de (nieuwe) doorwerkbonus overeenkomstig de nieuwe vormgeving daarvan in de Wet IB 2001, zoals voorgesteld in artikel III, onderdeel BB. Bij deze wijziging is rekening gehouden met wijzigingen als gevolg van de Belastingplannen 2008, 2009 en 2010. Aanpassingen op grond van andere voorstellen worden afhankelijk van de besluitvorming daarover op een later tijdstip, maar voor 1 januari 2011 opgenomen in deze wijziging.

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

Voor een toelichting op dit onderdeel wordt verwezen naar de toelichting bij artikel V, onderdeel F (artikel 21c van de Wet LB 1964)

Artikel V, onderdeel H (artikel 26 van de Wet op de loonbelasting 1964)

Voor een toelichting op dit onderdeel wordt verwezen naar de toelichting op artikel V, onderdeel F (artikel 21c van de Wet LB 1964).

Artikel V, onderdeel I (artikel 31 van de Wet op de loonbelasting 1964)

In artikel 31, eerste lid, van de Wet LB 1964 is in het nieuwe onderdeel d de ter beschikking gestelde bestelauto die afwisselend door twee of meer medewerkers wordt gebruikt als eindheffingsbestanddeel aangemerkt, in het nieuwe onderdeel e gevolgd door spaarloon. Het betreft een vernummering. Eveneens ongewijzigd blijven de bepalingen omtrent naheffingsaanslagen, tijdelijke knelpunten van ernstige aard en uitkeringen van publiekrechtelijke aard.

Bezwaarlijk te individualiseren loon en loon met een bestemmingskarakter, thans aangewezen als eindheffingsbestanddelen vallen onder de werkkostenregeling in het algemene forfait, met uitzondering van het loon van de doorlopend afwisselend door meer dan twee personen gebruikte ter beschikking gestelde bestelauto en spaarloon. Daarom vervallen van artikel 31, eerste lid, een aantal onderdelen. Het betreft onderdeel d (oud), onderdeel e, onder 2°(oud), en de onderdelen f, g en h (oud).

Onderdeel f van het eerste lid van artikel 31 vormt een van de pijlers waarop de werkkostenregeling is gebaseerd. Met de gekozen formulering vervalt het onderscheid naar de mate van zakelijkheid en beloning. De ruime omschrijving omvat onder meer alle vrije vergoedingen en verstrekkingen uit het vervallen hoofdstuk IIA van de Wet LB 1964 zonder de normeringen en beperkingen die daarbij golden. Tegelijk kunnen verstrekkingen met een beloningskarakter zoals kerstpakketten onder de werking van dit onderdeel gebracht worden. In

artikel 31, eerste lid, onderdeel f, van de Wet LB 1964 is bepaald dat de inhoudingsplichtige in geval van tegenwoordige arbeid vergoedingen en verstrekkingen als eindheffingsbestanddeel kan aanwijzen. Daarbij geldt als voorwaarde dat de totale omvang van aangewezen vergoedingen en verstrekkingen niet in belangrijke mate mag afwijken van hetgeen in voor het overige overeenkomstige omstandigheden gebruikelijk is.

De werkkostenregeling is bedoeld ter vervanging van de huidige regeling voor vrije vergoedingen en verstrekkingen in het kader van de dienstbetrekking, en thans benoemde eindheffingsbestanddelen. Van dergelijke kosten is in het algemeen alleen sprake bij het daadwerkelijk verrichten van werkzaamheden. Een inhoudingsplichtige kan daarom in beginsel – afgezien van de hierna toegelichte uitzondering - alleen gebruik maken van het algemene forfait of de gerichte vrijstellingen ingeval sprake is van loon uit tegenwoordige arbeid.

Waar het huidige eindheffingsregime de werkgever de mogelijkheid biedt in geval van bezwaarlijk te individualiseren loon of kleine geschenken in natura te besluiten de eindheffing over dat loonbestanddeel niet voor zijn rekening te nemen – en dus bij het loon van de werknemer in aanmerking te nemen – geldt voor de werkkostenregeling geen keuzemogelijkheid niet meer. Dat is ook niet nodig omdat de werkgever vooraf, dat wil zeggen voor het fiscale genietingsmoment, kan kiezen en afspraken maken met zijn werknemer(s) wie de belasting voor zijn rekening neemt.

In het kader van de vereenvoudiging gaan vele detailregelingen in het algemene forfait op. Daarmee geeft de werkkostenregeling werkgevers meer vrijheid dan thans om afspraken met werknemers te maken over omzetten van belast loon in een vergoeding of verstrekking die als eindheffingsbestanddeel aangewezen wordt. Als afbakening is een bepaling opgenomen dat de omvang van de als eindheffingsbestanddeel aangewezen vergoedingen en de waarde van verstrekkingen niet in belangrijke mate mag afwijken van hetgeen in voor het overige overeenkomstige omstandigheden gebruikelijk is. Deze bepaling is erop gericht om oneigenlijk gebruik te beperken en biedt de inspecteur de mogelijkheid extreme situaties te bestrijden. Daarbij kan gedacht worden aan een werkgever die – in absolute bedragen gemeten – nog veel forfaitaire ruimte heeft en dat aan één enkele werknemer toekent die zo zijn loon waarover hij belasting betaalt aanzienlijk fors ziet dalen. Ook denkbaar is een situatie dat de werkgever al boven zijn forfaitaire ruimte komt maar met een werknemer met een hoog inkomen afspraken maakt om bij de werknemer belast loon om te ruilen voor vergoedingen of verstrekkingen in de vorm van eindheffingsbestanddelen. Uitgaande van de gedachte dat een dergelijk oneigenlijk gebruik geen hoge vlucht zal nemen – en dan nog slechts in individuele gevallen - is gekozen voor een bepaling die slechts bij uitzondering hanteerbaar is. Mocht in de praktijk blijken dat oneigenlijk gebruik veelvuldig voorkomt, zullen aanvullende maatregelen worden overwogen.

In artikel 31, eerste lid, onderdeel g, is een bepaling opgenomen die het mogelijk maakt dat, voor zover sprake is van inkomsten uit vroegere arbeid, bepaalde vergoedingen en verstrekkingen als eindheffingsbestanddeel worden aangemerkt.

De bestaande praktijk laat zien dat werkgevers ook aan hun postactieven, oud-werknemers die inmiddels met VUT of pensioen zijn, nog het jaarlijkse kerstpakket verstrekken, of personeelskorting op producten uit eigen bedrijf verlenen. Het is de bedoeling dat door de nieuwe regeling hieraan – net als thans binnen zekere grenzen het geval is – geen fiscale gevolgen voor de postactieven zijn verbonden.

Voordelen van postactieven in het kader van de aanschaf van branche-eigen producten, alsmede geschenken in natura zoals kerstpakketten worden, voor zover actieve werknemers een dergelijk voordeel eveneens ontvangen, als eindheffingsbestanddeel onder het algemene forfait gebracht. De aanpassingen in artikel 31, tweede lid, van de Wet LB 1964 zijn technisch van aard. In het tweede lid, onderdeel b, is het tarief voor het spaarloon bepaald en in onderdeel c is bepaald dat de belasting over vergoedingen en verstrekkingen berekend wordt aan de hand van artikel 31a. Artikel 31, vierde lid, van de Wet LB 1964 bevat een limitatieve opsomming van vergoedingen en verstrekkingen die niet als eindheffingsbestanddeel kunnen worden aangemerkt. Deze vergoedingen en verstrekkingen behoren – net als thans – tot het loon. Het privégebruik van een ter beschikking gestelde auto en het genot van een dienstwoning vormen aanzienlijke beloningsbestanddelen en passen niet goed in een forfaitaire regeling, bedoeld voor kosten ter behoorlijke vervulling van de dienstbetrekking, kleine verstrekkingen en “zwak loon”. Wat betreft de ook voor privédoeleinden ter beschikking gestelde auto wordt bij de forfaitaire vaststelling van de waarde van privégebruik het gedeelte dat toerekenbaar is aan buitengewone beveiligingsmaatregelen uitgezonderd. Te denken valt aan kogelvrij- of slagvastglas, deur- of vloerpantsering, doorrijbanden etcetera. Daarmee vormt deze uitzondering een voortzetting van de regeling, ondergebracht in artikel 82, eerste lid, onderdeel I, van de Uitvoeringsregeling loonbelasting 2001, die per 1 maart 2009 in werking is getreden. Vergoedingen ter zake van (strafrechtelijke gevolgen van) criminele activiteiten en overeenkomstige verstrekkingen blijven als een ongewenst fenomeen tot het loon waarover de werknemer belasting betaalt behoren. Het betreft een voortzetting van het huidige beleid. Voor het overige is sprake van vernummering.

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

In artikel 31a, eerste lid, van de Wet LB 1964 is geregeld dat per inhoudingsplichtige belasting is verschuldigd met betrekking tot eindheffingsbestanddelen als bedoeld in artikel 31, eerste lid, onderdeel f en onderdeel g, van de Wet LB 1964. Deze bepaling maakt het mogelijk verschillen in kostenpatroon tussen (groepen) werknemers op te heffen en geeft vorm aan eindheffing op bedrijfsniveau.

Zowel de vergoedingen en verstrekkingen aan actieve werknemers (artikel 31, eerste lid, onderdeel f) als de vergoedingen en verstrekkingen aan postactieven (artikel 31, eerste lid, onderdeel g) vallen in de werkkostenregeling binnen het bereik van het forfait van 1,5% van de loonsom. Voor zover dit forfait reeds volledig wordt benut, wordt over het meerdere de eindheffing toegepast.

In het tweede lid is bepaald dat het tarief 80% bedraagt. De hoogte van het tarief is gebaseerd op (gebruteerd) tabellatarief, om te benadrukken dat de werkgever de belasting van de werknemer voor zijn rekening neemt.

Het berekenen van de forfaitaire ruimte geschiedt aan de hand van het loon waarover de werknemers zelf belasting zijn verschuldigd. In de praktijk betekent dat dat het totaal van kolom 14 van de loonstaat van het betreffende aangiftetijdvak de grondslag voor de berekening van het forfait vormt.

Gerichte vrijstellingen

In artikel 31a, tweede lid van de Wet LB 1964 is bepaald dat de verschuldigde belasting over vergoedingen en verstrekking wordt berekend naar een tarief van 80%. Deze vergoedingen en verstrekkingen mogen worden verminderd, maar niet verder dan tot nihil, met 1,5% van het loon waarover met toepassing van de artikelen 20a en 20b belasting wordt geheven, alsmede een aantal gerichte vrijstellingen. Het algemene forfait van 1,5% van de loonsom vormt een tweede pijler van de werkkostenregeling. De gerichte vrijstellingen vormen een laatste pijler en zien op absoluut en relatief omvangrijke vergoedingen en verstrekkingen waarbij het zakelijk karakter nadrukkelijk een rol speelt. Om de zakelijkheid daarvan vast te kunnen stellen blijven de gebruikelijke normeringen en beperkingen gelden, met de administratieve lasten die daarbij horen. Verhuiskostenvergoedingen volgen de hoofdregel en vallen – zonder normering of beperking - in het algemene forfait, tenzij sprake is van een bedrijfsverplaatsing. De gerichte vrijstelling voor bedrijfsverplaatsing kent wel nadere normering en beperking.

Reiskosten

In onderdeel a van het tweede lid is een gerichte vrijstelling opgenomen voor zakelijke reiskosten, met inbegrip van kosten van woon-werkverkeer. In de eerste plaats zijn de werkelijke kosten voor vervoer in het kader van de dienstbetrekking per openbaar vervoer, taxi, luchtvaartuig, schip of vervoer vanwege de werkgever vrijgesteld. De onderbouwing vindt plaats aan de hand van facturen of bonnen.

Voor de andere situaties zijn de vergoedingen tot € 0,19 per afgelegde reiskilometer vrijgesteld, ongeacht of dat per auto, fiets, bromfiets of lopend plaats vindt. Dit betekent een voortzetting van de huidige praktijk.

De administratieve vastleggingen, nodig om vast te kunnen stellen of en in hoeverre sprake is van een reis in het kader van de dienstbetrekking (waaronder woonwerkverkeer) blijven ongewijzigd. Ook blijft het in situaties waarin de werknemer regelmatig reist naar een vaste plaats van werkzaamheden voor de berekening van vaste vergoedingen toegestaan uit te gaan van de thans geldende systematiek.

Tijdelijke verblijfkosten

Voor tijdelijke verblijfkosten is in het tweede lid, onderdeel b, een gerichte vrijstelling opgenomen. Het gaat dan om maaltijden, overnachtingen en dergelijke tijdens dienstreizen. Ook dit betreft geen wijziging ten opzichte van de huidige praktijk.

Opleidingen en studie

De huidige vrijstellingen voor cursussen, congressen en dergelijke, met inbegrip van de reis- en verblijfkosten ter zake, en voor studiekosten, met bijbehorende voorwaarden, zijn in het tweede lid, onderdeel c, omgezet in een gerichte vrijstelling. Studiekosten voor een opleiding of studie die gericht is op het verwerven inkomen uit werk of woning zijn met de thans geldende normen en beperkingen in het tweede lid, onderdeel d, opgenomen als gerichte vrijstelling.

Extraterritoriale kosten

In onderdeel e van het tweede lid is een gerichte vrijstelling opgenomen voor extra kosten van tijdelijk verblijf buiten het land van herkomst in het kader van de dienstbetrekking. Behoudens een

enkele tekstuele aanpassing is geen wijziging beoogd in de voorwaarden voor extraterritoriale kosten ten opzichte van de regeling zoals deze thans geldt.

Verhuiskosten in het kader van bedrijfsverplaatsingen

Een verhuiskostenvergoeding voor individuele werknemers doet zich verspreid over de tijd voor en is van beperkte invloed op het algemene forfait. De invloed in geval van bedrijfsverplaatsing, waar sprake is van een opeenhoping van relatief hoge kosten, wordt onwenselijk geacht. In onderdeel f van het tweede lid is derhalve een gerichte vrijstelling opgenomen voor verhuiskosten in het kader van bedrijfsverplaatsingen. Voor verhuiskostenvergoedingen in individuele gevallen is geen gerichte vrijstelling opgenomen. Een werkgever kan in dergelijke situaties naar eigen inzichten afspraken maken met een werknemer over de vereiste verhuisafstand en omvang van de tegemoetkoming. Een vergoeding of verstrekking in het kader van een verhuizing valt als eindheffingsbestanddeel in het algemene forfait. Bedrijfsverplaatsingen komen slechts bij een beperkt aantal werkgevers aan de orde; tegelijk gaat het om relatief veel werknemers en dus relatief hoge kosten. Daarom is in het tweede lid, onderdeel f, een gerichte vrijstelling opgenomen voor verhuiskosten in het kader van bedrijfsverplaatsing met een delegatiebevoegdheid. Behalve de thans geldende normering en beperking van verhuiskosten wordt daarbij aanvullend opgenomen wanneer sprake is van een bedrijfsverplaatsing waarvoor de gerichte vrijstelling geldt. Het voornemen is de situatie uit te zonderen dat een bedrijf dat in aanmerking komt voor de gerichte vrijstelling voor bedrijfsverplaatsing, uitsluitend de grootaandeelhouder (eventueel samen met zijn partner) in dienst heeft.

Door de kosten van vergoedingen en verstrekkingen, genoemd in de gerichte vrijstellingen aan te merken als eindheffingsbestanddelen, blijft het niet-vrijgestelde gedeelte binnen de kring van eindheffingsbestanddelen. Bovenmatigheid van de gerichte vrijstellingen komen daarmee ook voor rekening van de werkgever; het gedeelte van een kilometervergoeding boven € 0,19 bijvoorbeeld komt terecht in het algemene forfait.

In artikel 31a, derde lid, van de Wet LB 1964 is bepaald dat ingeval van vaste kostenvergoedingen voor kosten die vallen onder de gerichte vrijstellingen, aan de bepaling van de hoogte (een onderzoek naar) de werkelijke kosten aan ten grondslag moet liggen.

In het vierde lid is, om de praktijk tegemoet te komen, een bepaling opgenomen dat gebruik gemaakt mag worden van het loon van de werknemers over het gehele voorafgaande kalenderjaar, herleid naar het tijdvak. Als bijvoorbeeld een werkgever met een loontijdvak van een maand ervoor kiest om gebruik te maken van deze bepaling deelt hij het totaal jaarloon (waarover de werknemers belasting zijn verschuldigd) van het voorafgaande kalenderjaar door 12. Zo ontstaat een vast bedrag aan ruimte per maand en worden pieken (vakantiegeld, dertiende maand) vermeden. Na afloop van het jaar moet alsnog een definitieve berekening plaatsvinden. Pieken als gevolg van een grote kostenpost, bijvoorbeeld de verstrekking van werkkleding, kunnen op grond van het vijfde lid weggenomen worden. Het is toegestaan om de forfaitaire jaarruimte, berekend naar de loonsom van het voorafgaande kalenderjaar eerst te vullen en pas bij overschrijding periodiek af te rekenen. Definitieve afrekening vindt plaats na afloop van het jaar.

Artikel VI

Artikel VI (artikel 10a van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)

Het begrip echtgenoot wordt vervangen door het nieuwe basispartnerbegrip van artikel 5a van de AWR (zie artikel XVI, onderdeel B).

Artikel VII

Artikel VII (artikel 31 van de Wet op de omzetbelasting 1968)

Op grond van het bepaalde in artikel 17 van de Wet op de omzetbelasting 1968 (hierna: de Wet OB) wordt, ingeval de aftrek van de in aanmerking komende belasting meer bedraagt dan de in het tijdvak verschuldigd geworden belasting, het verschil aan de ondernemer op zijn verzoek terugbetaald. Op grond van het bepaalde in het thans geldende artikel 33, eerste lid, van de Wet OB geschiedt een verzoek om teruggaaf van belasting bij de aangifte over het tijdvak waarin het recht op teruggaaf is ontstaan. In het zevende lid van voornoemd artikel 33 is bepaald dat de inspecteur op het verzoek om teruggaaf beslist bij voor bezwaar vatbare beschikking. In de praktijk worden de verzoeken van voormeld artikel 17 (negatieve aangiften) in de regel binnen één maand afgedaan. Indien het wetsvoorstel Implementatie richtlijnen BTW-pakket (31 907) tot wet is of wordt verheven en in werking treedt of is getreden, wordt voornoemd artikel 33 van de wet gewijzigd en vernummerd tot artikel 31.

In de wet is thans geen regeling voor de termijn van het afdoen van de verzoeken om teruggaaf van belasting door de inspecteur opgenomen. Alsdan gelden ter zake de regels van de Awb. Op grond van artikel 4:13, eerste lid, van de Awb dient een beschikking te worden gegeven binnen een redelijke termijn na ontvangst van de aanvraag. In het tweede lid van dat artikel 4:13 is verder bepaald dat de redelijke termijn in iedere geval is verstreken binnen acht weken na ontvangst van de aanvraag. Die termijn van acht weken kan overigens worden verlengd indien de inspecteur een kennisgeving als bedoeld in artikel 4.14, derde lid, van de Awb uitreikt. Ter wille van de rechtszekerheid is in het negende lid van artikel 31 van de Wet op de omzetbelasting 1968 een regeling opgenomen, die zeker stelt dat bij afdoening van de verzoeken om teruggaaf van belasting de regels van afdeling 4.1.3 van de Awb van toepassing zijn. De regeling is overigens van toepassing op alle verzoeken om teruggaaf, andere dan die van buitenlandse ondernemers.

Artikel VIII

Artikel VIII (artikel 22 van de Wet op de motorrijtuigenbelasting 1994)

Artikel 22, derde lid, van de Wet op de motorrijtuigenbelasting 1994 voorziet voor de toepassing van de motorrijtuigenbelasting in een vermindering van de eigen massa van een hybride personenauto of bestelauto. Het gewicht van de elektromotor (en de daarbij behorende accu's)

wordt niet meegerekend mits daartoe een verzoek is ingediend. De inspecteur beslist op het verzoek bij voor bezwaar vatbare beschikking. Het aantal auto's dat naast een benzinemotor over een elektromotor beschikt, is toegenomen en de verwachting is dat dit aantal de komende jaren nog fors toeneemt. Dit is de reden dat het gewicht van de elektromotor forfaitair wordt bepaald op 125 kilo en de inspecteur deze vermindering eigener beweging zal toepassen. Voortaan is een verzoek van de belastingplichtige voor de vermindering van het gewicht van de elektromotor derhalve niet meer nodig. Voor een substantieel deel van de hybride auto's heeft deze wijziging geen effect, omdat deze auto's vanaf 1 januari 2010 onder het nihiltarief van de motorrijtuigenbelasting vallen. In de toekomst kan deze maatregel echter aanzienlijke administratieve lasten en uitvoeringskosten voorkomen.

Artikel IX

Artikel IX, onderdeel A (artikel 27 van de Wet op de accijns)

In het algemeen deel van deze memorie is aangegeven dat een vereenvoudiging zou kunnen worden bereikt door de minerale oliën (LPG, gasolie en halfzware olie) voortaan alleen nog te belasten met accijns.

De per 1 januari 1996 ingevoerde energielasting (hierna: EB) was primair bedoeld voor elektriciteit en aardgas. Omdat de vorenbedoelde minerale oliën kunnen worden gebruikt als substituut voor aardgas, is er bij de voorbereiding van het wetsvoorstel EB (1995) voor gekozen deze brandstoffen in de heffing van EB te betrekken. Dit had wel tot gevolg dat op deze brandstoffen zowel accijns als EB wordt geheven, zij het dat voor LPG accijns verschuldigd is indien het wordt gebruikt voor het aandrijven van motorrijtuigen op de weg of van pleziervaartuigen of voor de voortstuwing van luchtvaartuigen (hierna aangeduid als: wegverkeer), terwijl EB is verschuldigd voor LPG dat is bestemd voor ander gebruik (hierna aangeduid als: niet-wegverkeer). Samengevat is de huidige tariefstelling als volgt:

Brandstof	Accijns	Energiebelasting	Totaal
<i>Gasolie</i>	<i>Per 1000 liter</i>	<i>Per 1000 liter</i>	<i>Per 1000 liter</i>
wegverkeer	€ 413,22	Nihiltarief	€ 413,22
niet-wegverkeer	€ 77,86	€ 170,43	€ 248,29
<i>Halfzware olie</i>	<i>Per 1000 liter</i>	<i>Per 1000 liter</i>	<i>Per 1000 liter</i>
wegverkeer	€ 413,22	Nihiltarief	€ 413,22
niet-wegverkeer	€ 77,86	€ 169,03	€ 246,89
<i>LPG</i>	<i>Per 1000 kg</i>	<i>Per 1000 kg</i>	<i>Per 1000 kg</i>
wegverkeer	€ 126,07	Nihiltarief	€ 126,07
niet-wegverkeer	nihiltarief	€ 201,78	€ 201,78

De hierboven geschetste wijze van heffing leidt tot regelingen die voor het bedrijfsleven in sommige gevallen moeilijk uitvoerbaar zijn en voor de Douane moeilijk te handhaven. Ook de Vereniging Nederlandse Petroleum Industrie (VNPI) heeft al enkele keren haar zorg hierover

uitgesproken (ook richting de Tweede Kamer, zie Kamerstukken II 2006/07, 30887, nr. 7, blz. 6), omdat haar leden door de onduidelijkheden geconfronteerd zijn (en kunnen worden) met naheffingen. Aan de Tweede Kamer is toegezegd dat voor deze complexe problematiek een oplossing zou worden gezocht. Ook de Commissie Noordzij (Rapport weg belemmeringen) heeft dit als knelpunt aangemerkt. In de brief over dit rapport, die onlangs naar de Tweede Kamer is gestuurd (Kamerstukken II 2008/09, 29 515, nr. 292), wordt aangegeven dat onder meer de mogelijkheid van een uniform LPG-tarief wordt onderzocht.

Hierna wordt ter toelichting ingegaan op een veel voorkomende situatie, waarin de vorenbedoelde problemen zich voordoen.

Afhankelijk van de bestemming van LPG is hetzij accijns (wegverkeer), hetzij EB (niet-wegverkeer) verschuldigd. Indien de bestemming op voorhand niet bekend is, is zowel accijns als EB verschuldigd, waarna voor één van deze middelen een verzoek om teruggaaf kan worden gedaan, indien de uiteindelijke bestemming bekend is. Dit wordt op grond van beleidsbesluiten gereguleerd via diverse vergunningen, alsmede verklaringen van afnemers aan hun leveranciers omtrent de bestemming.

Uit het voorgaande vloeien voor de Douane veel werkzaamheden voort:

- het afgeven en beheer van vergunningen;
- het behandelen van verzoeken om teruggaaf van accijns of EB met betaling van EB of accijns bij bestemmingswijziging van het LPG;
- administratieve controles m.b.t. vergunningen en verzoeken om teruggaaf;
- controles om bijvoorbeeld na te gaan of eigenaren van vorkheftrucks op LPG deze LPG wel hebben betrokken inclusief EB.

Voor het bedrijfsleven brengt de huidige regelgeving veel administratieve lasten met zich mee zonder dat men hierdoor ervan is verzekerd correct te handelen. Bedrijven moeten nu afgaan op verklaringen van hun afnemers omtrent het soort gebruik, maar kunnen achteraf worden geconfronteerd met naheffingen of claims van hun afnemers, indien de Douane constateert dat de LPG een andere dan de aangegeven bestemming heeft gekregen. Voorts moet naheffing van EB doorgaans plaatsvinden bij de gebruiker, terwijl accijns moet worden teruggegeven aan leveranciers. Dit betekent weer veel onderlinge verrekeningen.

Een vereenvoudiging kan worden bereikt door de minerale oliën (LPG, gasolie en halfzware olie) voortaan alleen nog te belasten met accijns. De energiebelasting wordt dan ingebouwd in het accijnstarief (artikel 27, derde en vierde lid, van de Wet op de accijns).

Voor de EB is er nu een klein verschil in tarief voor halfzware olie (€ 169,03 per 1000 liter) en voor gasolie (€ 170,43 per 1000 liter). Voor de accijns is er geen verschil in tarief. Voorgesteld wordt de tarieven voor halfzware olie en gasolie – na de overheveling dus alleen nog accijns – volledig gelijk te trekken. Voor halfzware olie voorzien van herkenningmiddelen betekent dit per saldo een zeer kleine tariefsverhoging.

Voor LPG leidt *alleen* overheveling van EB naar accijns niet tot een echte oplossing voor de eerder geschetste problemen.

Indien als gevolg van de overheveling de EB op LPG komt te vervallen en in plaats hiervan voor niet-wegverkeer bestemmingen een afzonderlijk accijnstarief zou worden opgenomen in de Wet op de accijns, betekent dit in feite een voortzetting van een twee-tariefensysteem. De eerder geschetste problemen zouden daarmee grotendeels blijven bestaan.

Een daadwerkelijke oplossing wordt bereikt door voor LPG over te stappen op een uniform tarief (in de accijns). Er wordt dan geen onderscheid meer gemaakt tussen de bestemmingen 'wegverkeer' en 'niet-wegverkeer'. Bij de vaststelling van de hoogte van dit uniforme tarief voor LPG is ervoor gekozen dit tarief budgettair neutraal vast te stellen op € 151,25 per 1000 kilogram. Na toepassing van de inflatiecorrectiefactor (1,9 %) op dit tarief, resulteert met ingang van 1 januari 2010 een tarief van € 154,12 per 1000 kilogram (artikel 27, eerste lid, onderdeel d, van de Wet op de accijns). In verband met de invoering van een uniform LPG-accijnstarief kan het vierde lid van artikel 27 van de Wet op de accijns vervallen. Het uniforme tarief resulteert voor LPG gebruikt als motorbrandstof (wegverkeer) in een tariefverhoging van € 0,015 per liter en voor LPG gebruikt voor andere doeleinden (niet-wegverkeer) in een tariefverlaging van € 0,026 per liter.

Het in het gewijzigde artikel 27, derde lid, vermelde tarief voor halfzware olie en gasolie is als volgt vastgesteld: het huidige accijnstarief van € 77,86 is verhoogd met het tarief van de 'voormalige' EB op gasolie (€ 170,43). Op het totaal van beide bedragen is vervolgens de inflatiecorrectiefactor (1,9 %) toegepast, zodat met ingang van 1 januari 2010 een tarief resulteert van € 253,01 per 1000 liter.

Artikel IX, onderdeel B (artikel 27a van de Wet op de accijns)

In artikel 27a van de Wet op de accijns is bepaald dat de artikelen 10.1 en 10.2 van de Wet IB 2001 van overeenkomstige toepassing zijn op de tarieven van de accijns van minerale oliën genoemd in artikel 27, eerste tot en met derde lid, van de Wet op de accijns. Daardoor worden die tarieven reëel constant gehouden door deze, door middel van indexatie, jaarlijks aan te passen aan de inflatie. Met de wijziging van artikel 27a wordt de jaarlijkse aanpassing ook van toepassing op de in de artikelen 71b, tweede lid, 71c, tweede lid, 71e, tweede lid, 71f, tweede lid en 71g, tweede lid, vermelde teruggaafbedragen.

Artikel IX, onderdeel C (artikel 42a van de Wet op de accijns)

Artikel 42a bepaalt dat een verzoek om een vergunning voor een accijnsgoederenplaats door de inspecteur kan worden toegewezen ook al beschikt de persoon die de vergunning wil verkrijgen niet over een plaats waar accijnsgoederen worden vervaardigd of opgeslagen (de zogenoemde fictieve accijnsgoederenplaats). Op grond van artikel 42a van de Wet op de accijns kunnen in Nederland gevestigde handelaren in minerale oliën en tussenpersonen die optreden ten behoeve van een vergunninghouder van een accijnsgoederenplaats voor minerale oliën in aanmerking komen voor een vergunning voor een accijnsgoederenplaats.

In de praktijk wordt een zodanige vergunning ook aangevraagd door bunkerhandelaren in minerale oliën, die de door hen gekochte minerale oliën uitsluitend afleveren aan boord van schepen in het kader van de accijnsvrije bevoorrading van schepen als bedoeld in artikel 66 van de Wet op de accijns en die zelf geen opslagplaats hebben. In de inmiddels ingetrokken Leidraad accijns 1997 was goedgekeurd dat vorenbedoelde vergunning ook kon worden verleend aan deze bunkerhandelaren. In de voorgestelde tekst van artikel 42a van de Wet op de accijns worden deze bunkerhandelaren nu expliciet genoemd (artikel 42a, eerste lid, onderdeel c).

De desbetreffende vergunningen mogen slechts worden verleend voor minerale oliën. In de Leidraad accijns 1997 was goedgekeurd, dat dergelijke vergunningen ook mochten worden

verleend voor andere accijnsgoederen dan minerale oliën. Aangezien is gebleken dat hieraan in de praktijk geen behoefte bestaat, blijft de toepassing van artikel 42a van de Wet op de accijns beperkt tot minerale oliën.

De huidige tekst van artikel 42a voorziet niet in de mogelijkheid om bij algemene maatregel van bestuur regels te stellen waaraan met betrekking tot de in dit artikel bedoelde accijnsgoederenplaats moet worden voldaan. In verband hiermee wordt in het nieuwe tweede lid bepaald dat bij algemene maatregel van bestuur voorwaarden en beperkingen kunnen worden gesteld, waaronder de vergunning wordt verleend. In het Uitvoeringsbesluit zal daartoe onder meer worden bepaald aan welke eisen de administratie en de administratieve organisatie van de vergunninghouder moeten voldoen.

In het nieuwe derde lid wordt bepaald welke gegevens moeten worden verstrekt in het verzoek om een vergunning voor een accijnsgoederenplaats als bedoeld in artikel 42a, eerste lid, van de Wet op de accijns.

Artikel IX, onderdeel D (artikel 67 van de Wet op de accijns)

Artikel 67, eerste lid, van de Wet op de accijns voorziet in een vrijstelling van accijns ter zake van de uitslag en invoer van minerale oliën, andere dan koolwaterstoffen, die zijn bestemd voor gebruik, worden aangeboden voor verkoop of worden gebruikt voor verwarmingsdoeleinden.

In de praktijk blijkt dat de formulering “andere dan koolwaterstoffen” vragen oproept. Gelet op de reden die ten grondslag lag aan het opnemen van artikel 67 – herstel van de situatie van vóór 1 januari 2004 - verdient het de voorkeur de formulering ‘minerale oliën, andere dan koolwaterstoffen’ te vervangen door een expliciete aanwijzing van de minerale oliën waarvoor de vrijstelling geldt. De vrijstelling is uitsluitend bedoeld voor biobrandstoffen, die bij de implementatie van de richtlijn Energiebelastingen¹⁹ in artikel 25, eerste lid, van de wet zijn aangemerkt als minerale oliën, indien zij zijn bestemd om te worden gebruikt als brandstof voor verwarming. Het gaat daarbij om producten van de GN-codes 1507 tot en met 1518 (plantaardige of dierlijke oliën en vetten), 2905 11 00 (methanol) en 3824 90 99 (veelal biodiesel). Methanol zal in de praktijk niet als brandstof voor verwarming worden verkocht of gebruikt. Daarom wordt de formulering “minerale oliën, andere dan koolwaterstoffen” in artikel 67, eerste lid, vervangen door: minerale oliën van de GN-codes 1507 tot en met 1518 alsmede van minerale oliën van GN-code 3824 90 99, wat hun van biomassa afkomstige bestanddelen betreft.

Artikel IX, onderdeel E (artikel 70 van de Wet op de accijns)

De in artikel 67 van de Wet op de accijns opgenomen vrijstelling kan worden toegepast bij de uitslag van de in dat artikel bedoelde minerale oliën uit een accijnsgoederenplaats en bij de invoer ervan. In de praktijk vinden de leveringen van deze minerale oliën ook plaats door ondernemingen die niet beschikken over een vergunning voor een accijnsgoederenplaats. Toepassing van de vrijstelling is dan niet mogelijk, waardoor de minerale oliën door die ondernemingen veraccijnst worden geleverd aan de verbruikers. Met de voorgestelde wijzigingen van artikel 70 van de Wet op de accijns wordt bewerkstelligd dat in die gevallen de accijns kan worden teruggegeven (artikel 70,

eerste lid, onderdeel e). Op grond van het gewijzigde vijfde lid van artikel 70 wordt de teruggaaf verleend aan degene die de minerale oliën gebruikt voor verwarmingsdoeleinden.

Tevens is van de gelegenheid gebruik gemaakt om in het gewijzigde vierde lid van artikel 70 nu expliciet te bepalen dat het hier gaat om het bedrag dat in artikel 27, eerste lid, onderdeel b, van de Wet op de accijns is vermeld voor zwavelvrije halfzware olie en gasolie.

Artikel IX, onderdeel F (artikelen 71e, 71f en 71g van de Wet op de accijns)

De in de Wet belastingen op milieugrondslag (Wbm) opgenomen EB kent een drietal teruggaafregelingen voor minerale oliën. Op één uitzondering na worden deze regelingen onverkort overgeheveld naar de Wet op de accijns. Voor zover het bij deze teruggaafregelingen gaat om halfzware olie en gasolie, is wat de vaststelling van de teruggaafbedragen betreft het volgende van belang. In de huidige situatie wordt van deze halfzware olie en gasolie zowel accijns (het verlaagde tarief) als EB geheven. Verwezen zij naar de in de toelichting op het gewijzigde artikel 27 van de Wet op de accijns opgenomen tabel (artikel IX, onderdeel A). De teruggaafregelingen zien alleen op de EB; de accijns wordt niet teruggegeven. Na de overheveling wordt op de hier bedoelde minerale oliën alleen nog accijns geheven. De in de artikelen 71e, 71f en 71g genoemde teruggaafbedragen zijn zodanig vastgesteld dat alleen het "voormalige" EB-deel (gedeeltelijk) wordt teruggegeven.

Teruggaafregeling voor minerale oliën gebruikt in de glastuinbouw (artikel 71e)

Op grond van artikel 58, derde lid, van de Wbm geldt een verlaagd tarief voor minerale oliën die worden gebruikt in de glastuinbouw. Dit verlaagde tarief wordt geëffectueerd door middel van de in artikel 18 van de Uitvoeringsregeling belastingen op milieugrondslag opgenomen teruggaafregeling. Op verzoek van de tuinbouwer wordt teruggaaf verleend van het verschil tussen het normale tarief van de minerale oliën en het verlaagde tarief. Deze regeling wordt overgeheveld naar de Wet op de accijns (artikel 71e), met dien verstande dat nu in de wet zelf wordt voorzien in een teruggaafregeling in plaats van in een ministeriële regeling.

Het in artikel 71e, tweede lid, onderdeel a, vermelde teruggaafbedrag voor halfzware olie en gasolie is als volgt vastgesteld: na toepassing van de inflatiecorrectiefactor (1,9 %) op het huidige teruggaafbedrag voor gasolie van € 152,1485, resulteert een teruggaafbedrag van € 155,04 per 1000 liter.

Het in artikel 71e, tweede lid, onderdeel b, vermelde teruggaafbedrag voor LPG is als volgt vastgesteld: uitgaande van het in de toelichting op het gewijzigde artikel 27 genoemde uniforme tarief voor LPG van € 151,25 per 1000 kilogram en het voor de glastuinbouw geldende verlaagde tarief van € 21,8069, resulteert een teruggaaf van € 129,4431 per 1000 kilogram. Na toepassing van de inflatiecorrectiefactor (1,9 %) op laatstbedoeld teruggaafbedrag resulteert met ingang van 1 januari 2010 een teruggaafbedrag van € 131,90 per 1000 liter.

Teruggaafregeling voor grootverbruikers van minerale oliën (artikel 71f)

Op grond van de in artikel 66 van de Wbm opgenomen regeling wordt op verzoek gedeeltelijke teruggaaf van de EB verleend met betrekking tot halfzware olie, gasolie en LPG voor zover de

¹⁹ Richtlijn 2003/96/EG van de Raad van 27 oktober 2003 tot herstructurering van de communautaire regeling voor de belasting van

hoeveelheid die door de verbruiker is betrokken hoger is dan 159 000 liter halfzware olie, 153 000 liter gasolie en 119 000 kilogram LPG per kalenderjaar. Dit is de zogenoemde teruggaafregeling voor grootverbruikers van minerale oliën. In het Belastingplan 2008 is vastgelegd dat de in artikel 66, eerste lid, onderdeel a, van de Wbm opgenomen teruggaafbedragen in vier stappen (2008/2009/2010/2011) worden verminderd met in totaal zo'n 80%. De teruggaafregeling voor grootverbruikers wordt opgenomen in het nieuwe artikel 71f van de Wet op de accijns. Bij de vaststelling van de in artikel 71f, tweede lid, opgenomen teruggaafbedragen is al rekening gehouden met de in artikel XVI van het Belastingplan 2008 voorziene vermindering van de teruggaafbedragen per 1 januari 2010.

Het in artikel 71f, tweede lid, onderdeel a, vermelde teruggaafbedrag voor halfzware olie en gasolie is als volgt vastgesteld: na toepassing van de inflatiecorrectiefactor (1,9 %) op het huidige teruggaafbedrag voor gasolie van € 93,32, resulteert een bedrag van € 95,09 per 1000 liter. Het bedrag waarmee dit teruggaafbedrag ingevolge het Belastingplan 2008 met ingang van 1 januari 2010 wordt verlaagd bedraagt na indexatie € 31,09. Per 1 januari 2010 resulteert dan een teruggaafbedrag van € 64 per 1000 liter.

Het in artikel 71f, tweede lid, onderdeel b, vermelde teruggaafbedrag voor LPG is als volgt vastgesteld: na toepassing van de inflatiecorrectiefactor (1,9 %) op het huidige teruggaafbedrag voor LPG van € 110,40, resulteert een bedrag van € 112,50 per 1000 kilogram. Het bedrag waarmee dit teruggaafbedrag ingevolge het Belastingplan 2008 met ingang van 1 januari 2010 wordt verlaagd bedraagt na indexatie € 36,78. Per 1 januari 2010 resulteert dan een teruggaafbedrag van € 75,72 per 1000 kilogram.

Artikel 66, eerste lid, onderdeel b, Wbm vermeldt de teruggaafbedragen die van toepassing zijn voor grootverbruikers van minerale oliën in de glastuinbouwsector. Deze bedragen zijn veel lager dan de bedragen die gelden voor andere grootverbruikers (artikel 66, eerste lid, onderdeel a, Wbm), omdat voor de glastuinbouw veel lagere tarieven gelden dan voor overige verbruikers. Inmiddels is gebleken dat van deze teruggaafregeling geen gebruik wordt gemaakt. Dit houdt verband met het feit dat in de glastuinbouw nagenoeg uitsluitend gebruik wordt gemaakt van aardgas. Voor zover er al naast aardgas gebruik wordt gemaakt van minerale oliën, is het verbruik daarvan kennelijk niet zodanig groot dat een beroep kan worden gedaan op de teruggaafregeling voor grootverbruikers. Gelet hierop wordt deze teruggaafregeling niet overgeheveld naar de Wet op de accijns, zodat zij vervalst met ingang van 1 januari 2010.

Teruggaafregeling voor minerale oliën voor kerken en non-profitinstellingen (artikel 71g)

Op grond van de in artikel 69 van de Wbm opgenomen regeling wordt op verzoek gedeeltelijke teruggaaf van de EB verleend met betrekking tot aardgas en elektriciteit, verbruikt in een onroerende zaak die in hoofdzaak is bestemd voor de openbare eredienst of voor het houden van openbare bezinningsbijeenkomsten van levensbeschouwelijke aard, alsmede in een onroerende zaak die hoofdzakelijk in gebruik is bij, kort gezegd, non-profitinstellingen. De teruggaaf bedraagt 50 percent van de in rekening gebrachte EB. Op grond van artikel 69, zevende lid, van de Wbm is deze teruggaafregeling van overeenkomstige toepassing met betrekking tot halfzware olie, gasolie en LPG, indien geen aansluiting aanwezig is voor aardgas.

In het nieuwe artikel 71g, eerste lid, van de Wet op de accijns wordt de in artikel 69 van de Wbm opgenomen teruggaafregeling van overeenkomstige toepassing verklaard met betrekking tot halfzware olie, gasolie en vloeibaar gemaakt petroleumgas, indien geen aansluiting aanwezig is voor aardgas.

Het in artikel 71g, tweede lid, onderdeel a, vermelde teruggaafbedrag voor halfzware olie en gasolie is als volgt vastgesteld: na toepassing van de inflatiecorrectiefactor (1,9 %) op het huidige tarief van € 170,43 per 1000 liter, resulteert een bedrag van € 173,67. De teruggaaf bedraagt 50 procent van laatstbedoeld bedrag (in casu € 86,84 per 1000 liter).

Het in artikel 71g, tweede lid, onderdeel b, vermelde teruggaafbedrag voor LPG is als volgt vastgesteld: na toepassing van de inflatiecorrectiefactor (1,9 %) op het nieuwe uniforme tarief van € 151,25 per 1000 kilogram, resulteert een bedrag van € 154,12. De teruggaaf bedraagt 50 procent van laatstbedoeld bedrag (in casu € 77,06 per 1000 kilogram).

Artikel IX, onderdeel G (artikel 84a en 84b van de Wet op de accijns)

De in deze onderdelen opgenomen wijzigingen van de artikelen 84a en 84b van de Wet op de accijns vloeien voort uit het vervallen van het vierde lid van artikel 27 van de Wet op de accijns. In verband met de invoering van een uniform LPG-accijnstarief kan artikel 27, vierde lid, vervallen (zie de toelichting bij artikel IX, onderdeel A).

Artikel IX, onderdeel H (artikel 84b van de Wet op de accijns)

Voor de toelichting op dit artikel wordt verwezen naar de bij artikel IX, onderdeel G opgenomen toelichting op de wijziging van artikel 84a van de Wet op de accijns.

Artikel X

Artikelen X en XXIV (artikelen 71f van de Wet op de accijns en XVII en XXVII van het Belastingplan 2008)

Het eerste lid van artikel X voorziet in een verlaging van de in artikel 71f, tweede lid, van de Wet op de accijns opgenomen teruggaafbedragen met ingang van 1 januari 2011. Deze verlaging is vastgelegd in artikel XVII van het Belastingplan 2008, zij het dat daarin nog wordt verwezen naar artikel 36/ van de Wbm. Laatstbedoeld artikel is met ingang van 1 januari 2008 vernummerd tot artikel 66 van de Wbm (Stb. 2008, 1). De in artikel 66 van de Wbm opgenomen teruggaafregeling wordt overgeheveld naar artikel 71f van de Wet op de accijns. Zie de toelichting op artikel IX, onderdeel F.

In artikel XXVII van het Belastingplan 2008 is bepaald dat de artikelen 10.1 en 10.2 van de Wet op de inkomstenbelasting 2001 van overeenkomstige toepassing zijn op de in artikel XVII van het Belastingplan 2008 vermelde bedragen. Daardoor worden die bedragen reëel constant gehouden door deze, door middel van indexatie, aan te passen aan de inflatie. Deze bepaling is nu neergelegd in het tweede lid van het onderhavige artikel X.

Als gevolg van de hiervoor toegelichte wijzigingen kunnen de artikelen XVII en XXVII van het Belastingplan 2008 vervallen. Artikel XXIV voorziet hierin.

Artikel XI

Artikel XI, onderdeel A (artikel 47 van de Wet belastingen op milieugrondslag)

In de toelichting op het gewijzigde artikel 27 van de Wet op de accijns (zie artikel IX, onderdeel A) is aangegeven dat de nu in de heffing van EB betrokken minerale oliën (LPG, gasolie en halfzware olie) met ingang van 1 januari 2010 alleen nog zullen worden belast met accijns. De EB wordt dan ingebouwd in het accijnstarief (artikel 27, eerste lid, onderdeel d, en derde lid, van de Wet op de accijns). Deze overheveling van Wbm naar Wet op de accijns leidt wat de Wbm betreft tot het vervallen van artikelen, artikelleden en -onderdelen.

In artikel 47 vervallen in het eerste lid de onderdelen a tot en met e. De onderdelen v, w, x en y worden verletterd tot de onderdelen b tot en met e. In onderdeel a wordt de definitie van motorrijtuig opgenomen. Deze is van belang in verband met de definitie van CNG en CNG-vulstation (onderdeel r onderscheidenlijk s). Daarnaast vervalt het tweede lid.

Artikel XI, onderdelen B, C, E, F, G, H, I, J, N, O, P en Q (artikelen 48, 49, 52, 53, 54, 55, 56, 57, 71, 89, 90 en 91 van de Wet belastingen op milieugrondslag)

De in deze onderdelen opgenomen wijzigingen zijn van technische aard.

Artikel XI, onderdeel C (artikel 49 van de Wet belastingen op milieugrondslag)

De in dit onderdeel opgenomen wijziging is toegelicht bij de wijziging van artikel 48 van de Wbm.

Artikel XI, onderdeel D (artikel 51 van de Wet belastingen op milieugrondslag)

Op grond van artikel 51 van de Wbm wordt het verbruik van aardgas binnen dezelfde inrichting waarin dat aardgas is ontstaan, niet beschouwd als een belastbaar feit, indien dat verbruik is gericht op het produceren van energieproducten in dezelfde inrichting. Het aardgas dient te worden verbruikt, in dezelfde inrichting waarin het is ontstaan, voor de vervaardiging van producten als bedoeld in artikel 48, eerste lid, onderdeel a t/m d, van de Wbm (halfzware olie, gasolie, vloeibaar gemaakt petroleumgas en aardgas), alsmede lichte olie en zware stookolie als bedoeld in artikel 26, tweede onderscheidenlijk vijfde lid, van de Wet op de accijns. Als gevolg van de overheveling van de in de heffing van EB betrokken minerale oliën naar de Wet op de accijns is de in artikel 51 opgenomen verwijzing naar artikel 48 van de Wbm niet langer juist. In het gewijzigde artikel 51 wordt nu verwezen naar de minerale oliën als bedoeld in artikel 25, eerste lid, van de Wet op de accijns. Van de gelegenheid is gebruik gemaakt om de formulering van dit artikel beter te laten aansluiten bij de formulering in de Wet op de accijns. Dit heeft tot gevolg dat de voorwaarde dat het verbruik uit de administratie moet blijken komt te vervallen en wordt overgebracht naar lagere regelgeving. Hiertoe zijn delegatiebepalingen opgenomen.

Artikel XI, onderdeel E (artikel 52 van de Wet belastingen op milieugrondslag)

De in dit onderdeel opgenomen wijziging is toegelicht bij de wijziging van artikel 48 van de Wbm.

Artikel XI, onderdeel F (artikel 53 van de Wet belastingen op milieugrondslag)

De in dit onderdeel opgenomen wijzigingen zijn toegelicht bij de wijziging van artikel 48 van de Wbm.

Artikel XI, onderdeel G (artikel 54 van de Wet belastingen op milieugrondslag)

De in dit onderdeel opgenomen wijzigingen zijn toegelicht bij de wijziging van artikel 48 van de Wbm.

Artikel XI, onderdeel H (artikel 55 van de Wet belastingen op milieugrondslag)

De in dit onderdeel opgenomen wijziging is toegelicht bij de wijziging van artikel 48 van de Wbm.

Artikel XI, onderdeel I (artikel 56 van de Wet belastingen op milieugrondslag)

De in dit onderdeel opgenomen wijziging is toegelicht bij de wijziging van artikel 48 van de Wbm.

Artikel XI, onderdeel J (artikel 57 van de Wet belastingen op milieugrondslag)

De in dit onderdeel opgenomen wijziging is toegelicht bij de wijziging van artikel 48 van de Wbm.

Artikel XI, onderdeel K (artikel 58 van de Wet belastingen op milieugrondslag)

Artikel 58 van de Wbm vervalt als gevolg van de overheveling van de in de heffing van EB betrokken minerale oliën naar de Wet op de accijns. In artikel 58, eerste lid, Wbm wordt een verschillend tarief - het verschil bedraagt slechts € 1,40 per 1000 liter - gehanteerd voor halfzware olie en gasolie. Voor de accijns is er geen verschil in tarief; artikel 27, derde lid, van de Wet op de accijns kent een gelijk tarief voor beide brandstoffen. Voorgesteld wordt de tarieven voor halfzware olie en gasolie – na de overheveling dus alleen nog accijns – volledig gelijk te trekken. Zie voor een nadere toelichting de toelichting op het gewijzigde artikel 27 van de Wet op de accijns (artikel IX, onderdeel A).

Op grond van artikel 58, derde lid, van de Wbm geldt een verlaagd tarief voor halfzware olie, gasolie en vloeibaar gemaakt petroleumgas gebruikt voor de glastuinbouw. Dit verlaagde tarief wordt echter geëffectueerd door middel van de in artikel 18 van de Uitvoeringsregeling belastingen op milieugrondslag opgenomen teruggaafregeling. Op verzoek van de tuinbouwer wordt teruggaaf verleend van het verschil tussen het normale tarief van de minerale oliën en het verlaagde tarief. Deze regeling wordt overgeheveld naar de Wet op de accijns (artikel 71e), met dien verstande dat nu in de wet zelf wordt voorzien in een teruggaafregeling in plaats van in een ministeriële regeling.

Zie voor een nadere toelichting de toelichting op het nieuwe artikel 71e van de Wet op de accijns (artikel IX, onderdeel F).

Artikel XI, onderdeel L (artikel 66 van de Wet belastingen op milieugrondslag)

Artikel 66 van de Wbm vervalt als gevolg van de overheveling van de in de heffing van EB betrokken minerale oliën naar de Wet op de accijns. Artikel 66 bevat de zogenoemde teruggaafregeling voor grootverbruikers van minerale oliën. Deze teruggaafregeling wordt opgenomen in het nieuwe artikel 71f van de Wet op de accijns, met dien verstande dat de in artikel 66, eerste lid, onderdeel b, van de Wbm opgenomen specifieke teruggaafregeling voor grootverbruikers van minerale oliën in de glastuinbouwsector met ingang van 1 januari 2010 vervalt. Zie voor een nadere toelichting de toelichting op het nieuwe artikel 71f van de Wet op de accijns (artikel IX, onderdeel F).

Artikel XI, onderdeel M (artikel 69 van de Wet belastingen op milieugrondslag)

Op grond van de in artikel 69 van de Wbm opgenomen regeling wordt op verzoek gedeeltelijke teruggaaf van de EB verleend met betrekking tot aardgas en elektriciteit, verbruikt in een onroerende zaak die in hoofdzaak is bestemd voor de openbare eredienst of voor het houden van openbare bezinningsbijeenkomsten van levensbeschouwelijke aard, alsmede in een onroerende zaak die hoofdzakelijk in gebruik is bij, kort gezegd, non-profitinstellingen. De teruggaaf bedraagt 50 percent van de in rekening gebrachte EB. Op grond van artikel 69, zevende lid, van de Wbm is deze teruggaafregeling van overeenkomstige toepassing met betrekking tot halfzware olie, gasolie en LPG, indien geen aansluiting aanwezig is voor aardgas.

In het nieuwe artikel 71g, eerste lid, van de Wet op de accijns wordt de in artikel 69 van de Wbm opgenomen teruggaafregeling van overeenkomstige toepassing verklaard met betrekking tot halfzware olie, gasolie en vloeibaar gemaakt petroleumgas, indien geen aansluiting aanwezig is voor aardgas. Zie voor een nadere toelichting de toelichting op het nieuwe artikel 71g van de Wet op de accijns (artikel IX, onderdeel F) .

Artikel XI, onderdeel N (artikel 71 van de Wet belastingen op milieugrondslag)

De in dit onderdeel opgenomen wijziging is toegelicht bij de wijziging van artikel 48 van de Wbm.

Artikel XI, onderdeel O (artikel 89 van de Wet belastingen op milieugrondslag)

De in dit onderdeel opgenomen wijziging is toegelicht bij de wijziging van artikel 48 van de Wbm.

Artikel XI, onderdeel P (artikel 90 van de Wet belastingen op milieugrondslag)

De in dit onderdeel opgenomen wijziging is toegelicht bij de wijziging van artikel 48 van de Wbm.

Artikel XI, onderdeel Q (artikel 91 van de Wet belastingen op milieugrondslag)

De in dit onderdeel opgenomen wijziging is toegelicht bij de wijziging van artikel 48 van de Wbm.

Artikel XII

Artikel XII (overgangsbepaling Wet op de accijns)

Op grond van dit artikel zal per 1 januari 2010 de indexatie, bedoeld in artikel 27a van de Wet op de accijns, geen toepassing vinden op de bedragen, genoemd in artikel 27, eerste lid, onderdeel d, en derde lid, 71e, tweede lid, 71f, tweede lid, en 71g, tweede lid, van de Wet op de accijns. De indexatie is al meegenomen bij de wijziging van artikel 27 en bij de vaststelling van de in de nieuwe artikelen 71e, 71f en 71g opgenomen bedragen.

Artikel XIII

Artikel XIII (overgangsbepaling Wet op de accijns)

Het wetsvoorstel voorziet als gevolg van de overheveling van de in de heffing van EB betrokken minerale oliën naar de Wet op de accijns in een verhoging van de accijns op LPG, halfzware olie en gasolie (artikel 27, eerste lid, onderdeel d, en derde lid, van de Wet op de accijns). Artikel 84a van de Wet op de accijns bepaalt dat in geval van een verhoging van de accijns, bedoeld in artikel 27, eerste tot en met vierde lid, heffing van accijns plaatsvindt (voor het bedrag van de verhoging) over de voorraden brandstoffen die zich al in het vrije verkeer bevinden en commercieel voorhanden zijn. Artikel XIII, eerste lid, van het wetsvoorstel bepaalt dat wordt afgezien van de heffing over de voorraden LPG, halfzware olie en gasolie. Gelet op het zeer grote aantal opslagplaatsen voor halfzware olie en gasolie zal het belang van de heffing over de voorraden van die brandstoffen niet in verhouding staan tot de aan die heffing verbonden administratieve lasten en uitvoeringskosten. Als gevolg van vorenbedoelde overheveling zullen zowel de belastingplichtige ondernemers als de Belastingdienst rond de datum van inwerkingtreding geconfronteerd worden met noodzakelijke wijzigingen van geautomatiseerde systemen, procedures en formulieren. Ook om deze reden is ervoor gekozen om af te zien van de heffing over de voorraden. Met de in artikel XIII, tweede lid, opgenomen bepaling wordt uitgesloten dat ter zake van het vervallen van de energiebelasting op LPG, halfzware olie en gasolie teruggaaf zou moeten worden verleend met overeenkomstige toepassing van artikel 84b van de Wet op de accijns.

Artikel XIV

Artikel XIV (overgangsbepaling Wet op de accijns en Wet belastingen op milieugrondslag)

Deze overgangsbepaling strekt er toe om de bij deze wet gewijzigde artikelen van de Wet op de accijns en de Wbm zoals deze luiden onmiddellijk voorafgaande aan de datum van

inwerkingtreding van deze wet in stand te laten voor de afwikkeling van de in deze bepaling genoemde feiten die zich onder die wetgeving hebben voorgedaan.

Onderdeel a ziet op de heffing van accijns en energiebelasting. Onderdeel b bewerkstelligt dat op feiten die zich vóór de dag van inwerkingtreding van deze wet hebben voorgedaan het toen geldende regime van strafrecht, strafvordering en bestuurlijke boeten van toepassing is.

Artikel XV

Artikel XV, onderdeel A (artikel 21ja van de Algemene wet inzake rijksbelastingen)

Voorgesteld wordt om na artikel 21j van de AWR een nieuw artikel in te voegen in verband met de voorgestelde nieuwe afdeling 9.2 (bijzondere regels) in de Wet IB 2001 (zie artikel I, onderdeel T). Voor de inkomstenbelasting wordt het mogelijk om herzieningen aan te brengen. Met de invoeging van het voorgestelde artikel 21ja AWR wordt bewerkstelligd dat de inspecteur ook de aantekening "in onderzoek" plaatst bij een verzamelinkomen als er een verzoek om herziening is ingediend (zie artikel 21c, eerste lid, van de AWR, jo. artikel 9.5 van de Wet IB 2001). De inspecteur zal deze aantekening verwijderen als het verzoek om herziening is afgehandeld. Ook kan een bezwaarschrift tegen of verzoekschrift om wijziging van een besluit van een afnemer mede worden aangemerkt als een verzoekschrift om herziening van het verzamelinkomen. Omgekeerd kan een verzoekschrift om herziening van het verzamelinkomen mede worden aangemerkt als een bezwaarschrift tegen of verzoekschrift om wijziging van een besluit van een afnemer.

Artikel XV, onderdeel B (artikel 21k van de Algemene wet inzake rijksbelastingen)

Met de in dit onderdeel opgenomen wijziging wordt artikel 21k, tweede lid, van de AWR in overeenstemming gebracht met de tekst van het voorgestelde artikel 9.6 van de Wet IB 2001 (zie artikel I, onderdeel T). Het betreft slechts een redactionele wijziging.

Met het nieuwe derde lid wordt beoogd dat een verzoek om ambtshalve vermindering van het verzamelinkomen tevens betrekking heeft op de belastingaanslag waaruit dat verzamelinkomen is voortgekomen.

Artikel XV, onderdeel C (artikel 24a van de Algemene wet inzake rijksbelastingen)

De wijziging van artikel 24a, derde lid, van de AWR bewerkstelligt dat een bezwaar tegen de belastingaanslag automatisch ook een bezwaar tegen de heffingsrente inhoudt. Omgekeerd geldt hetzelfde: een bezwaar tegen de heffingsrente is ook een bezwaar tegen de belastingaanslag. De revisierente, het verzamelinkomen en de betalingskorting staan, net als de heffingsrente, vermeld op het aanslagbiljet van de belastingaanslag. Het vierde lid zorgt er voor dat een bezwaar tegen de belastingaanslag ook een bezwaar is tegen de revisierente, het verzamelinkomen en de betalingskorting. Andersom is een bezwaar tegen één van de drie hiervoor genoemde regelingen ook een bezwaar tegen de belastingaanslag.

Artikel XV, onderdeel D (artikel 30f van de Algemene wet inzake rijksbelastingen)

De wijziging in artikel 30f, derde lid, van de AWR wijzigt de aanvang van het tijdvak van de heffingsrente van 1 juli van het lopende belastingjaar (jaar t) naar 1 januari van het jaar na het lopende belastingjaar (jaar t+1).

De wijziging in het vierde lid verwijderd een delegatiebepaling waaraan nooit invulling is gegeven.

Artikel XVI

Artikel XVI, onderdeel A (artikel 2 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen)

In artikel 2, derde lid, van de AWR zijn definities opgenomen van begrippen die in de AWR en in heffingswetten worden gehanteerd. In artikel 2, derde lid, onderdeel I, van de AWR wordt voor het begrip partner verwezen naar artikel 5a van de AWR. In de toelichting op dit (nieuwe) artikel 5a (zie artikel XVI, onderdeel B) wordt dit begrip nader toegelicht.

Artikel XVI, onderdeel B (artikel 5a van de Algemene wet inzake rijksbelastingen)

In het voorgestelde artikel 5a van de AWR wordt een basispartnerbegrip geïntroduceerd voor de fiscaliteit. Dit begrip geldt ook voor de heffingswetten. Wel is mogelijk dat in een heffingswet uitbreidingen of beperkingen zijn opgenomen om rekening te houden met het specifieke karakter van die wet. Ook de Algemene wet inkomensafhankelijke regelingen zal op termijn aansluiten bij dit basispartnerbegrip.

In het eerste lid wordt het basispartnerbegrip gedefinieerd, welke gemeenschappelijke partnercategorieën omvat, te weten echtgenoten en ongehuwden meerderjarigen met een notarieel samenlevingscontract. Onder echtgenoten wordt ingevolge artikel 2, zesde lid, van de AWR mede verstaan geregistreerde partners. Voor de ongehuwden met een notarieel samenlevingscontract geldt de aanvullende voorwaarde dat de ongehuwden in de GBA of een daarmee naar aard en strekking overeenkomende administratie buiten Nederland op hetzelfde woonadres staan ingeschreven.

In artikel 5a, tweede lid, wordt bepaald dat indien iemand op grond van het eerste lid als partner wordt aangemerkt, het partnerschap tevens geldt voor de periode in het kalenderjaar waarin hij op hetzelfde woonadres als belastingplichtige staat ingeschreven in de GBA of een naar aard en strekking overeenkomende administratie buiten Nederland. Op deze wijze wordt bereikt dat indien een belastingplichtige in de loop van een kalenderjaar huwt of een notarieel samenlevingscontract aangaat, voor de periode voorafgaand aan dit moment ook partnerschap wordt aangenomen wanneer de personen reeds op hetzelfde adres bij de GBA ingeschreven stonden. Hetzelfde geldt bij scheiding van tafel en bed/echtscheiding/ontbinding notarieel samenlevingscontract terwijl de personen ingeschreven blijven op hetzelfde adres in de GBA. De inschrijving bij de GBA is derhalve bepalend voor de duur van het partnerschap. Wanneer twee ongehuwden al op 1 januari van het kalenderjaar op hetzelfde woonadres staan ingeschreven bij de GBA en op 1 maart een notarieel samenleefcontract afsluiten, zijn zij dus vanaf 1 januari partner. Wanneer twee gehuwden op 1

maart zijn gescheiden en zij tot 1 juli op hetzelfde woonadres staan ingeschreven bij de GBA, blijven zij dus fiscaal tot 1 juli elkaars partner.

Hoewel een scheiding van tafel en bed het huwelijk niet ontbindt, beoogt het wel dezelfde gevolgen te hebben. Bij scheiding van tafel en bed wordt de persoon ingevolge artikel 5a, derde lid, AWR derhalve aangemerkt als ongehuwd. Ten behoeve van de uitvoering van dit lid kunnen bij ministeriële regeling nadere regels worden gesteld. Het betreft hier namelijk een situatie waarin de Belastingdienst niet automatisch gegevens ontvangt van een overheidsinstantie.

In het vierde lid is een regeling opgenomen voor de gevallen waarin het huwelijk gaat eindigen, dan wel de gehuwden van tafel en bed gaan gescheiden, maar de ontbinding van het huwelijk of een scheiding van tafel en bed nog niet heeft plaatsgevonden terwijl het verzoek hiertoe wel bij de rechtbank is ingediend. In die gevallen wordt het partnerschap geacht te zijn verbroken op het moment dat het verzoek tot echtscheiding, respectievelijk scheiding van tafel en bed is ingediend en de personen niet langer op hetzelfde woonadres in de GBA of een daarmee naar aard en strekking overeenkomende administratie buiten Nederland, staan ingeschreven.

Een persoon kan slechts één partner hebben, dit is vastgelegd in het vijfde lid. Derhalve kan de belastingplichtige maar van één persoon partner zijn en worden samenlevingscontracten met meer dan één persoon niet in aanmerking genomen. Omwille van de eenvoud wordt alleen de echtgenoot uit de oudste verbintenis als partner aangemerkt. Mocht een persoon X in jaar t een samenlevingscontract hebben gesloten met Y en in jaar t+1 met Z, waarbij X,Y en Z op hetzelfde woonadres staan ingeschreven, dan geldt alleen het oudste samenlevingscontract. X en Y zijn daardoor partner van elkaar. Z heeft geen partner, omdat X reeds een partner heeft en X volgens de hoofdregel slechts één partner mag hebben.

Op grond van het zesde lid kunnen bij ministeriële regeling regels worden gesteld op grond waarvan iemand die niet in Nederland woont, geacht wordt op zijn woonadres te zijn ingeschreven in een naar aard en strekking met de GBA overeenkomende administratie buiten Nederland.

Artikel XVII

Artikel XVII, onderdeel A (artikel 25 van de Invorderingswet 1990)

Artikel 25, zestiende lid, van de Invorderingswet 1990 (IW 1990) regelt uitstel van betaling voor de inkomstenbelasting in gevallen waarin afgerekend dient te worden over het verschil in boekwaarde en de waarde in het economisch verkeer van een woning als bedoeld in artikel 3.19, eerste lid, van de Wet IB 2001 – een zogenoemde ondernemerswoning -, die na het staken van de onderneming wordt aangemerkt als een eigen woning als bedoeld in artikel 3.111 van de Wet IB 2001.

In het Belastingplan 2010 wordt voorgesteld om in artikel 25, veertiende lid, van de IW 1990 de eis dat de belastingschuldige over onvoldoende middelen beschikt om de belastingschuld te kunnen voldoen, te laten vervallen. Het veertiende lid sluit aan bij de uitgangspunten voor de betalingsregeling in artikel 25, zestiende lid, van de IW 1990 en vormt het equivalent van de regeling voor de terbeschikkingsteller. Om in beide gevallen onder gelijke voorwaarden uitstel van betaling te verlenen wordt voorgesteld om in artikel 25, zestiende lid, van de IW 1990 ook het vereiste dat de belastingschuldige over onvoldoende middelen beschikt om de belastingschuld te voldoen te laten vervallen.

Artikel XVII, onderdeel B (artikel 27a van de Invorderingswet 1990)

Artikel 27a van de IW 1990 geeft aan dat bij voorlopige aanslagen inkomstenbelasting en vennootschapsbelasting die zijn vastgesteld in het tijdvak waarop de belastingaanslag betrekking heeft, betalingskorting wordt verleend aan belastingschuldigen die het bedrag van de belastingaanslag minus het bedrag van de te verlenen betalingskorting betalen voor de eerste betalingstermijn van de belastingaanslag. De voorgestelde wijziging van artikel 27a van de IW 1990 houdt verband met de voorgestelde aanpassing van artikel 30f, derde lid, van de AWR. Voorgesteld wordt terug te keren naar de tekst van artikel 27a van de IW 1990 zoals die luidde tot en met 31 december 2005.

Artikel XVIII

Artikel XVIII (artikel 27 van de Algemene wet inkomensafhankelijke regelingen)

De wijziging van artikel 27 van de Algemene wet inkomensafhankelijke regelingen betreft een redactionele aanpassing in verband met het vervallen van artikel 30f, vierde lid, van de AWR (artikel XV, onderdeel D).

Artikel XIX

Artikel XIX (artikel 3 van de Algemene wet inkomensafhankelijke regelingen)

In artikel 3 van de Algemene wet inkomensafhankelijke regelingen wordt een nieuwe definitie van het begrip partner opgenomen. In het eerste lid wordt het basispartnerbegrip van artikel 5a van de AWR - met inbegrip van de gelijkstelling van geregistreerde partners aan echtgenoten - van toepassing verklaard. In het tweede lid worden daarnaast aanvullende partnercategorieën opgenomen. Voor alle aanvullende partnercategorieën geldt als gemeenschappelijke eis dat de partners op hetzelfde woonadres in de GBA moeten staan ingeschreven of een naar aard en strekking overeenkomende administratie buiten Nederland. Deze aanvullende categorieën staan reeds in artikel 3, eerste lid, onderdeel b, onder 3^o tot en met 7^o van de Awir en zijn eerder ontleend aan artikel 3.91, tweede lid, onderdeel b, onder 3^o en 4^o, van de Wet IB 2001. Niet alle objectieve criteria van artikel 3.91 van de Wet IB 2001 zijn volledig overgenomen. Er is bijvoorbeeld bij het criterium van de eigen woning sprake van partnerschap als beide ongehuwden mede-eigenaar zijn van de woning die zij samen bewonen. De voorwaarde dat er ook sprake moet zijn van (mede) aansprakelijkheid van de eigen woning schuld is niet overgenomen, aangezien ook situaties waarin er geen sprake is van een eigen woning schuld, naar maatschappelijke opvattingen sprake is van partnerschap. Het feit dat beiden eigenaar zijn van de woning is dan ook bepalend voor partnerschap.

Indien iemand op grond van het tweede lid als partner wordt aangemerkt, geldt het partnerschap tevens voor de periode in het berekeningsjaar waarin hij op hetzelfde woonadres als

belanghebbende staat ingeschreven in de GBA of een naar aard en strekking overeenkomende administratie buiten Nederland. Op deze wijze wordt bereikt dat indien een belanghebbende gedurende een berekeningsjaar aan de voorwaarden voor partnerschap gaat voldoen of heeft voldaan, de periode voorafgaand aan dit moment en de periode na afloop van dit moment meetelt wanneer de personen op hetzelfde adres bij de GBA ingeschreven staan.

In het vierde lid is bepaald dat iemand op enig moment niet meer dan één partner kan hebben. Wanneer een gehuwde persoon ook een kind zou hebben met een ander en met die ander zou samenwonen, blijft degene partner – zolang geen verzoek is ingediend voor scheiding van tafel en bed/echtscheiding – met wie hij is gehuwd. Mocht persoon X samen een kind hebben met Y en Z hebben aangemeld als partner voor een pensioenregeling, waarbij X, Y en Z op hetzelfde woonadres staan ingeschreven, dan geldt als partner de eerstgenoemde categorie. X en Y zijn daardoor partner van elkaar.

In het vijfde lid is een bepaling opgenomen die ertoe leidt dat eerstegraads bloedverwanten alleen als partners van elkaar kunnen worden aangemerkt wanneer beiden de leeftijd van 27 jaar hebben bereikt. Een kind jonger dan 27 jaar geldt dan voor alle bepalingen als kind en niet als partner.

Artikel XX

Artikel XX (artikel 3 van de Algemene wet inkomensafhankelijke regelingen)

In artikel 3, tweede lid, van de Algemene wet inkomensafhankelijke regelingen zijn objectieve criteria opgenomen op grond waarvan belanghebbenden als partner kwalificeren. Vanuit uitvoeringsoverwegingen is ervoor gekozen om iemand ook als partner aan te merken indien deze in het voorafgaande jaar partner was en nog steeds op hetzelfde adres in de GBA staat ingeschreven. Aangezien er van het voorafgaande jaar wordt uitgegaan, treedt dit criterium in werking een jaar nadat het basispartnerbegrip en de aanvullende objectieve criteria in werking zijn getreden.

Artikel XXI

Artikel XXI (artikel 1a van de Wet op de huurtoeslag)

De wijziging in artikel 1a van de Wet op de huurtoeslag hangt samen met het nieuwe partnerbegrip zoals dat voor de Algemene wet inkomensafhankelijke regelingen gaat gelden. Verwezen wordt naar de toelichting op artikel XIX.

Artikel XXII

Artikel XXII (artikel 31 van de Wet werk en bijstand)

Het betreft een technische aanpassing in het kader van de nieuwe werkkostenregeling die is toegelicht in artikel V.

Artikel XXIII

Artikel XXIII (artikel 80 en 101 van de Mijnbouwwet)

De wijziging van de artikelen 80 en 101, derde lid, van de Mijnbouwwet betreft een redactionele aanpassing in verband met het vervallen van artikel 30f, vierde lid, van de AWR (artikel XV, onderdeel D).

Artikel XXIV

Artikel XXIV, onderdeel A (artikel IV van het Belastingplan 2008)

In de voorgestelde wettekst van de (nieuwe) doorwerkbonus zijn de wijzigingen van artikel IV, onderdelen B en D, van het Belastingplan 2008 reeds verwerkt. Deze onderdelen van het Belastingplan 2008 kunnen derhalve komen te vervallen.

Artikel XXIV, onderdeel B (artikel V van het Belastingplan 2008)

In verband met de wijziging in artikel 10.1 van de Wet IB 2001 (artikel III, onderdeel JJ, van dit voorstel), is de wijzigingsopdracht van artikel V van het Belastingplan 2008 niet uit te voeren. Om deze wijzigingsopdracht goed te laten verlopen wordt de tekst aangepast op de nieuwe tekst van artikel 10.1 Wet IB 2001.

Artikel XXIV, onderdeel C (artikelen XVII en XXVII van het Belastingplan 2008)

Dit onderdeel is toegelicht in de bij artikel X opgenomen toelichting op de wijziging van artikel 71f van de Wet op de accijns.

Artikel XXV

Artikel XXV, (Hoofdstuk 2, artikel I, onderdeel O van de Invoeringswet inkomstenbelasting 2001)

Deze wijziging regelt in de eerste plaats dat de redelijke termijn voor het vaststellen van lijfrentetermijnen na de opbouwfase, en het heffingstijdstip na het verstrijken van deze termijn, zoals geregeld in artikel 3.133, derde lid (nieuw) Wet IB 2001, ook geldt voor lijfrenten die vallen onder het bereik van artikel I, onderdeel O, van hoofdstuk 2 van de Invoeringswet inkomstenbelasting 2001. Het gaat hierbij om vóór 1991 gesloten kapitaalverzekeringen met lijfrenteclausule.

Het nieuwe zevende lid van onderdeel O behelst de in het algemeen deel van deze memorie genoemde oplossing van de splitsingsproblematiek voor zogenoemde pré-Bredeherwaarderinglijfrenten (globaal gesproken lijfrenten gesloten vóór 1992).

Op grond van het voorgestelde zevende lid geldt voor dergelijke lijfrenten niet meer het in het eerste lid, onderdeel d, genoemde grensbedrag van € 2269 aan per kalenderjaar betaalde premies. Als gevolg hiervan bewerkstelligt de aanhef van het eerste lid in combinatie met onderdeel d, dat op de desbetreffende lijfrenten de Wet op de inkomstenbelasting 1964 van toepassing blijft voor de vaststelling van de hoogte van de belastbare inkomsten. Dit bedrag aan belastbare inkomsten wordt vervolgens op grond van de laatste volzin van het eerste lid aangemerkt als inkomsten uit werk en woning. Per saldo is het gevolg dat de pré-Brede-herwaarderingslijfrenten integraal in box 1 in aanmerking worden genomen ongeacht de hoogte van de premiebetalingen met ingang van het jaar 2001.

Deze heffingssystematiek brengt tevens mee dat het niet nodig is om een aanvullende overgangsbepaling als artikel 10a.6 Wet IB 2001 te treffen voor de jaren 2001 tot en met 2009. Immers met ingang van 2010 bewerkstelligt het nieuwe zevende lid al dat met de in de jaren 2001 tot en met 2009 niet afgetrokken premies boven € 2269 per kalenderjaar, in box 1 rekening wordt gehouden in de toepassing van de saldomethode zoals die gold in het regime van de Wet op de inkomstenbelasting 1964.

Het laatste zinsdeel van het nieuwe zevende lid bewerkstelligt dat de regeling niet verder gaat dan de regeling die met ingang van 1 januari 2009 ook is getroffen voor Brede-herwaarderingslijfrenten en lijfrenten gesloten met ingang van 2001. Ook voor dergelijke lijfrenten geldt immers dat premies betaald na de inwerkingtreding van het regime ter oplossing van de splitsingsproblematiek, niet meetellen voor de toepassing van de saldomethode voor zover die premies meer bedragen dan € 2 269.

Zoals in het algemeen deel van deze memorie is opgemerkt, heeft het zevende lid betekenis voor een beperkt aantal pré-Brede-herwaarderingslijfrenten. Het aantal gevallen zal in de toekomst ook niet toenemen omdat voor dergelijke lijfrenten wat de hoogte van premiebetalingen betreft beperkingen gelden met het oog op het behoud van het pré-Brede-herwaarderingsregime. Gewezen wordt op het bepaalde in artikel 75 van de Wet op de inkomstenbelasting 1964. Zo is het bij voorbeeld niet mogelijk om op een premievrij gemaakte pré-Brede-herwaarderingslijfrente alsnog premies te gaan betalen omdat op die lijfrente als gevolg daarvan het regime van de Brede Herwaarderings c.q. van de Wet IB 2001 van toepassing wordt.

Artikel XXVI

Artikel XXVI (wet tot wijziging van de Wet op de accijns)

Artikel III, onderdeel C, van het voorstel van wet tot wijziging van de Wet op de accijns in verband met Richtlijn nr. 2008/118/EG van de Raad van 16 december 2008 (PbEU L 9) (Implementatie horizontale richtlijn accijns) (32 031) voorziet in een wijziging van artikel 47, eerste lid, onderdeel e, van de Wet belastingen op milieugrondslag. Dit voorstel van wet treedt ingevolge artikel V in werking met ingang van 1 april 2010. Ingevolge artikel XI, onderdeel A, van het onderhavige wetsvoorstel vervalt vorenbedoeld onderdeel e, onder verlettering van onderdeel y tot e. Voor laatstbedoelde wijziging is 1 januari 2010 als datum van inwerkingtreding voorzien. Het onderhavige artikel bepaalt dat vorenbedoeld artikel III, onderdeel C, vóór de inwerkingtreding

daarvan vervalt indien het voorstel van wet tot wijziging van de Wet op de accijns tot wet wordt verheven.

Artikel XXVII

Artikel XXVII (inwerkingtreding)

Deze wet treedt ingevolge artikel XXVII in werking met ingang van 1 januari 2010.

Met artikel XXVII, eerste lid, onderdeel a, wordt voorkomen dat belastingaanslagen IB over eerdere belastingjaren ook vallen onder het nieuwe regime van herziening en ambtshalve vermindering, zoals opgenomen in artikel I, onderdelen S en T (invoeging afdeling 9.1 en 9.2, de artikelen 9.5 en 9.6 van de Wet IB 2001).

Aangezien het nieuwe regime van herziening en ambtshalve vermindering in de inkomstenbelasting slechts geldt voor belastingaanslagen IB over 2010 en verder, is in artikel XXVII, eerste lid, onderdeel b, de beperking opgenomen dat de wijzigingen zoals opgenomen in artikel XV, onderdelen A en B (artikel 21ja (nieuw) en 21k AWR) voor het eerst toepassing vinden met betrekking tot inkomensgegevens over het kalenderjaar 2010.

Artikel XXVII, eerste lid, onderdeel c, regelt dat de wijzigingen zoals opgenomen in artikel XV, onderdeel C (artikel 24a van de AWR), van toepassing worden op belastingaanslagen ter zake van tijdvakken die aanvangen op of na 1 januari 2010.

Artikel XXVII, eerste lid, onderdeel d, regelt dat de voorgestelde wijzigingen over het verleggen van de berekeningsdatum voor de heffingsrente (artikel XV, onderdeel D (artikel 30f van de AWR)) en de nieuwe bepaling over de betalingskorting, zoals opgenomen in artikel XVII, onderdeel B (artikel 27a van de IW 1990) eerst van toepassing worden op belastingaanslagen ter zake van tijdvakken die aanvangen op of na 1 januari 2010. De wijzigingen gelden dus bijvoorbeeld niet voor een in 2010 opgelegde voorlopige aanslag over het belastingjaar 2009.

Het tweede lid van artikel XXVII regelt dat de inwerkingtreding van het nieuwe partnerbegrip voor de Awir en de verwijzing in de Wet op de huurtoeslag naar het Awir-partnerbegrip bij koninklijk besluit plaatsvindt. Voor de argumentatie wordt verwezen naar het algemeen deel van deze memorie.

De Staatssecretaris van Financiën,