

# Ministerie van Financiën

> Retouradres Postbus 20201 2500 EE Den Haag

Aan de Koning

**Directie Algemene Fiscale  
Politiek**

Korte Voorhout 7  
2511 CW Den Haag  
Postbus 20201  
2500 EE Den Haag  
www.rijksoverheid.nl

**Ons kenmerk**  
2016-0000114074

**Uw brief (kenmerk)**

Datum 20 september 2016

Betreft Nader rapport inzake het voorstel van wet tot wijziging van enkele belastingwetten en enige andere wetten (Belastingplan 2017)

Blijkens de mededeling van de Directeur van Uw kabinet van 29 augustus 2016, no. 2016001359, machtigde Uwe Majesteit de Afdeling advisering van de Raad van State haar advies inzake het bovenvermelde voorstel van wet rechtstreeks aan mij te doen toekomen. Dit advies, gedateerd 12 september, no. W06.16.0238/III, bied ik U hierbij aan, mede namens de Minister van Financiën.

Het kabinet is de Afdeling erkentelijk voor de voortvarendheid waarmee het advies over het bovenvermelde voorstel is uitgebracht.

Naar aanleiding van het advies merk ik het volgende op.

## 1. Vrijgestelde beleggingsinstellingen (vbi's) en afgezonderde particuliere vermogens (APV's)

De Afdeling verzoekt om een nadere uitleg ter zake van de ingangsdatum van de maatregelen. Volgens het kabinet is sprake van bijzondere omstandigheden die een terugwerkende kracht tot en met het tijdstip van bekendmaken op Prinsjesdag rechtvaardigen.

### *a. Terugwerkende kracht vbi-maatregel*

Er zijn verschillende maatregelen voorgesteld inzake vbi's. Een daarvan is dat moet worden afgerekend over de (positieve) aanmerkelijkbelangclaim (ab-claim) als box 2-vermogen in een vbi wordt ingebracht. Met de terugwerkende kracht tot en met 20 september 2016, 15.15 uur, voor deze maatregel wordt beoogd te voorkomen dat belastingplichtigen anticiperen op deze maatregel door box 2-vermogen waarop een ab-claim rust vóór de inwerkingtreding van de wetwijziging tot een vbi of tot een buitenlandse beleggingslichaam te laten behoren. Wanneer deze maatregel op 1 januari 2017 ingaat, wordt voorzien dat hierop ook geanticipeerd kan worden door voor die tijd nog snel een beleggingsinstelling op te richten en daarvoor de vbi-status aan te vragen en box 2-vermogen in te brengen.

De Afdeling geeft aan dat de mate van anticipatie en de bijbehorende budgettaire gevolgen niet inzichtelijk zijn gemaakt. Door de vbi-maatregel worden de box 2-opbrengsten naar voren gehaald. Ik verwacht dat als gevolg van de voorgestelde

maatregelen aanmerkelijkbelanghouders niet of nauwelijks meer gebruik zullen maken van vbi's en buitenlandse beleggingsinstellingen. De terugwerkende kracht voorkomt dat er tussen bekendmaking en invoering ongewenst nieuwe gevallen bij komen. Hiermee rekening houdend bedraagt de verwachte opbrengst in totaal nihil. Het kabinet verwacht dat zonder terugwerkende kracht sprake zal zijn van aanmerkelijke aankondigingseffecten. Zonder terugwerkende kracht kan een grote latente ab-claim lang worden uitgesteld, terwijl gebruik wordt gemaakt van het gunstige vbi-regime. Gelet op het gemak waarmee het voordeel kan worden behaald en de bedragen die in het algemeen met dergelijke constructies zijn gemoeid, mag worden aangenomen dat dit tot een budgettaire derving leidt.

**Directie Algemene Fiscale  
Politiek**

**Ons kenmerk**  
2016-0000114074

*b. Terugwerkende kracht APV-maatregelen*

De terugwerkende kracht tot en met 20 september 2016, 15.15 uur, van de APV-maatregelen ziet zowel op de structurele beperking van de reikwijdte van de toerekeningsstop als op het overgangsrecht. Het overgangsrecht stelt, voor zover het om aanmerkelijkbelangaandelen (ab-aandelen) gaat, de verkrijgingsprijs van de aandelen of winstbewijzen vast. Dit betekent dat APV-vermogen dat door de aanpassing niet meer onder de toerekeningsstop valt vanaf genoemd moment toegerekend wordt aan de inbrenger. De reden voor de terugwerkende kracht van de structurele beperking van de toerekeningsstop dient hierbij in directe samenhang te worden gezien met de vaststelling – op basis van het overgangsrecht – van de verkrijgingsprijs van ab-aandelen die als gevolg hiervan aan de inbrenger (of de erfgenamen) worden toegerekend op, kort gezegd, de historische verkrijgingsprijs bij de inbrenger. Hiermee heeft Nederland eenzelfde claim op de waardeaan groei van de ab-aandelen als wanneer deze niet in het APV zouden zijn ondergebracht (waarbij Nederland wel zal terugtreden als in het andere land al over deze claim is geheven). Doel van de terugwerkende kracht is te voorkomen dat wordt geanticipeerd op deze maatregelen waardoor in het bijzonder de ab-claim op aandelenbelangen alsnog definitief verloren gaat. Dat kan door vermogen dat niet onder de nieuwe toerekeningsstop valt vóór de inwerkingtreding van de wetwijziging (1 januari 2017) ergens anders onder te brengen, met name bij de oorspronkelijke aandeelhouder.

Zonder terugwerkende kracht kan de fiscale claim op ab-aandelen eenvoudig vanaf het moment van de aankondiging van de wetwijziging tot 1 januari 2017 illusoir worden gemaakt. Uit de uitvoeringspraktijk van eind 2009 blijkt dat deze manieren in aanloop naar de inwerkingtreding op 1 januari 2010 van de APV-regeling in een aanzienlijk aantal gevallen zijn toegepast. Een en ander kan kort worden toegelicht aan de hand van het volgende voorbeeld.

Een inwoner van Nederland is de oprichter van een buitenlands APV. Het APV heeft een 100%-deelneming in een buitenlandse vennootschap. Deze buitenlandse vennootschap op haar beurt heeft een 100%-deelneming in een Nederlandse werkmaatschappij. In de werkmaatschappij en in de buitenlandse vennootschap zitten aanzienlijke winstreserves. Sinds 2010 doet de inwoner van Nederland een beroep op de toerekeningsstop, maar hij valt vanaf de inwerkingtreding van de aangepaste toerekeningsstop niet meer onder de toerekeningsstop omdat het houden van aandelen in een vennootschap niet wordt aangemerkt als een actieve onderneming.

De ervaring leert dat zonder terugwerkende kracht de ab-claim nog tot 1 januari 2017 op verschillende manieren kan worden afgeschud door de verkrijgingsprijs op gekunstelde wijze te verhogen. Zo kan het APV uit het voorbeeld de aandelen in de buitenlandse vennootschap vóór 1 januari 2017 tegen de werkelijke waarde verkopen aan de inwoner van Nederland die in het verleden de APV-structuur heeft opgezet. Het buitenlandse APV betaalt in het land van vestiging veelal geen belasting door toepassing van een met de in Nederland geldende deelnemingsvrijstelling vergelijkbare vrijstelling. De inwoner van Nederland krijgt zo een hoge verkrijgingsprijs en hij kan de koopsom die het APV heeft ontvangen zonder belastingheffing uitgekeerd krijgen. De oprichter verkrijgt zo zonder dat belastingheffing heeft plaatsgevonden een ab-pakket met een hoge verkrijgingsprijs in box 2.

Een andere manier om de ab-claim af te schudden is de situatie dat de APV-structuur in stand wordt gelaten, maar dat alle winstreserves, zowel die in de buitenlandse vennootschap als die in de Nederlandse werkmaatschappij, vóór 1 januari 2017 belastingvrij (met de in Nederland geldende deelnemingsvrijstelling vergelijkbare vrijstelling) worden uitgekeerd aan het APV. Het APV kan deze dividenden vervolgens onbelast schenken aan de oprichter. Dit schenken kan belastingvrij doordat in de Successiewet 1956 geen toerekeningsstop bestaat en het vermogen dus al van de oprichter is.

De totale omvang van de doelgroep is beperkt tot enkele honderden APV's maar per geval gaat het veelal om miljoenen aan vermogen dat meestal bestaat uit ab-aandelen. Het is aannemelijk dat nagenoeg alle belastingplichtigen in de doelgroep de aankondiging van nieuwe wetgeving zonder direct ingaande werking zullen benutten, zoals hiervoor geschetst. Ter voorkoming van deze aanmerkelijke aankondigingseffecten treden de APV-maatregelen met terugwerkende kracht in werking. De aanpassing van de toerekeningsstop en het overgangsrecht zijn onlosmakelijk met elkaar verbonden en dienen daarom op hetzelfde moment in werking te treden, om te voorkomen dat de hiervoor genoemde manieren van oneigenlijk gebruik tot 1 januari 2017 blijven bestaan en actief worden opgezocht voor invoering van de wetgeving.

Naar aanleiding van de opmerkingen van de Afdeling bij de APV-maatregelen is de memorie van toelichting aangevuld.

## 2. Innovatiebox

In de afspraken die in het kader van het Base Erosion and Profit Shifting (BEPS)-project van de Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling (OESO) zijn gemaakt om belastingontwijking tegen te gaan worden de activa die kunnen kwalificeren voor preferentiële regimes beperkt tot octrooien en met octrooien functioneel vergelijkbare rechten. In de OESO-afspraken is een aantal functioneel vergelijkbare rechten expliciet opgesomd. Het gaat om:

- het utility model (gebruiksmodel),
- het kwekersrecht,
- de weesgeneesmiddelen,
- de aanvullende beschermingscertificaten en
- programmatuur.

Deze opsomming is een limitatieve lijst waarop geen uitzonderingen mogelijk zijn. Alleen voor kleinere belastingplichtigen is in de OESO afspraken voorzien in een restcategorie die als open norm is geformuleerd. Het kabinet acht het in de geest van de OESO-afspraken dat onder de noemer weesgeneesmiddelen, ook (dier)geneesmiddelen worden verstaan. Om die reden is in het onderhavige voorstel van wet voorgesteld op dit punt één lijn te trekken. Daarmee kwalificeren alle vergunningen die verstrekt worden voor het in de handel brengen van geneesmiddelen als toegangsticket. Het kabinet voelt zich gesterkt in deze zienswijze door de wijze waarop het Verenigd Koninkrijk de OESO-afspraken heeft geïmplementeerd in zijn wetgeving. Ook het Verenigd Koninkrijk staat de vergunning voor het in de handel brengen van (dier)geneesmiddelen als kwalificerend immaterieel activum voor zijn patentbox toe.

De voornoemde limitatieve lijst is slechts aangevuld nadat in het Forum on Harmful Tax Practices is gebleken dat binnen de OESO weinig of geen discussie bestaat over het in aanmerking nemen van niet in de OESO-afspraken genoemde rechten die zijn te beschouwen als een met een octrooi functioneel vergelijkbaar recht. Het gaat dan om:

- de exclusieve licentie om een voornoemd activum te gebruiken op een bepaalde wijze, voor een bepaalde termijn of in een bepaald geografisch gebied en
- de aanvraag van een octrooi of kwekersrecht, mits enig voorbehoud wordt opgenomen voor situaties waarin blijkt dat de aanvraag uiteindelijk niet wordt toegewezen.

In reactie op de internetconsultatie heeft het kabinet besloten alle in de OESO-afspraken genoemde juridische tickets in de wet op te nemen en niet af te wijken van deze limitatieve lijst. Daarom is ook de wettekst op het punt van de utility models in lijn gebracht met de OESO-afspraken. Met betrekking tot de door de Afdeling genoemde voorbeelden, de verleende toelating voor het in de handel brengen van een gewasbeschermingsmiddel, een biocide dan wel een chemische stof, meent het kabinet dat geen ruimte is voor een bijzondere behandeling. Dat betekent echter niet dat deze immateriële activa ten principale zijn uitgesloten van de innovatiebox. Deze activa zijn immers octrooieerbaar en zouden zodoende ook als octrooi als kwalificerend immaterieel activum kunnen worden aangemerkt voor toepassing van de innovatiebox (mits voldaan is aan de overige voorwaarden). Met betrekking tot het gewasbeschermingsmiddel geldt bovendien het aanvullend beschermingscertificaat als toegangsticket.

### 3. Renteaftrekbeperving overnameholdings

Het kabinet onderschrijft net als de Afdeling het belang van duidelijkheid en zekerheid vooraf over de invulling van het begrip samenwerkende groep. Daarom bestaat voor belastingplichtigen de mogelijkheid om daarover in vooroverleg de gewenste zekerheid vooraf te krijgen. De Belastingdienst loopt met het vooroverleg vooruit op de heffing. Vooroverleg kan zowel al verrichte als voorgenomen (rechts)handelingen betreffen. Een verzoek om vooroverleg biedt hierdoor meer flexibiliteit dan een aanvraag tot het nemen van een beschikking.

Het afgeven van een beschikking of sprake is van een samenwerkende groep vergt dat er duidelijk inzicht is in de feiten en omstandigheden. Op het moment van het inrichten van de overname- en financieringsstructuur is veelal nog geen sprake van juridisch bindende overeenkomsten, waardoor de vooronderstelde feiten en omstandigheden eenvoudig kunnen wijzigen. Een dergelijke wijziging kan er achteraf toe leiden dat er wel of juist geen sprake is van een samenwerkende groep. Omdat een beschikking een momentopname betreft, leidt het afgeven van een beschikking in dergelijke gevallen slechts tot beperkte zekerheid. Daarbij wordt volledigheidshalve opgemerkt dat het bij beschikking vaststellen van de aanwezigheid van een samenwerkende groep niet zonder meer zou leiden tot zekerheid over de aftrekbaarheid van rente. Immers, op basis van de al bestaande tegenbewijsregeling kan de beperking van de renteaftrek alsnog worden voorkomen indien belastingplichtige aannemelijk maakt dat in overwegende mate sprake is van zakelijke overwegingen voor de rechtshandeling en de financiering.

Het openen van de mogelijkheid om bij een voor bezwaar vatbare beschikking vast te stellen dat sprake is van een samenwerkende groep leidt tot verdergaande juridisering. Daarnaast is het de verwachting dat de groep belastingplichtigen die een verzoek voor een beschikking zal doen naar alle waarschijnlijkheid breder is dan de groep belastingplichtigen die nu in vooroverleg treedt. Beide ontwikkelingen kunnen leiden tot een verzwaring van de uitvoeringslasten van de Belastingdienst.

Alles overziend is het kabinet dan ook niet voornemens gevolg te geven aan de op dit punt door de Afdeling gedane suggestie.

#### 4. Stimulering start-ups

##### *a. Belastinguitgave*

Naar aanleiding van deze opmerking van de Afdeling is het algemeen deel van de memorie van toelichting aangevuld. Hierin is onder meer vermeld dat is getoetst aan de criteria volgens het Toetsingskader belastinguitgaven en is nader toegelicht waarom is gekozen voor een fiscale maatregel en welke doelstellingen de maatregel heeft. Het kabinet heeft bij de beleidsvorming onder meer gekeken naar verschillende maatregelen die vanuit de start-upsector zijn aangedragen. Deze maatregelen zijn getoetst aan de randvoorwaarden uitvoerbaarheid, handhaafbaarheid en Europeesrechtelijke houdbaarheid en aan het Toetsingskader belastinguitgaven. Op basis hiervan heeft het kabinet ervoor gekozen om één fiscale maatregel voor te stellen, namelijk deze versoepeling van de gebruikelijkloonregeling voor bedrijven die speur- en ontwikkelingswerk verrichten en voor de toepassing van de S&O-afdrachtvermindering als starter worden aangemerkt. Het restant van de € 50 miljoen die beschikbaar is gesteld voor de stimulering van start-ups zal ingezet worden voor een niet-fiscale maatregel. Voorts wordt naar aanleiding van het advies van de Afdeling nader ingegaan op de criteria bij de evaluatie van de maatregel.

##### *b. Toepassingsbereik*

Naar aanleiding van de opmerkingen van de Afdeling is de delegatiebepaling met betrekking tot de versoepeling van de gebruikelijkloonregeling uitgebreid. Voor enkele sectoren zijn specifieke verordeningen van toepassing inzake de-

minimissteun. Op basis van de aangepaste delegatiebepaling kunnen ook op dit punt bij ministeriële regeling nadere regels worden gesteld, waarmee geregeld zal worden dat de versoepeling van de gebruikelijkloonregeling voor innovatieve start-ups ook voor deze sectoren in lijn is met Europese regelgeving inzake staatssteun.

**Directie Algemene Fiscale  
Politiek**

**Ons kenmerk**  
2016-0000114074

#### 5. Wijziging btw-vrijstelling (water)sport

Het kabinet is met de Afdeling van mening dat het voorstel betreffende de btw-vrijstelling voor sport op een tweetal punten nog steeds niet overeenstemt met de BTW-richtlijn. In de door de Afdeling genoemde brieven is dit ook bevestigd en is een toekomstige verruiming van de btw-sportvrijstelling daarin ook onvermijdelijk genoemd. Ook de reden waarom nog niet tot aanpassing is overgegaan is daarbij toegelicht. De geraamde budgettaire gevolgen van die wetsaanpassing zijn groot en het kabinet wil deze gevolgen op dat moment ook inpassen. Op dit moment is dat budgettair echter nog niet mogelijk. Anders dan bij de specifieke bepaling over de watersport heeft de Europese Commissie Nederland niet gemaand de tekst op de door de Afdeling genoemde punten met de jurisprudentie in overeenstemming te brengen. Dat neemt uiteraard niet weg dat het kabinet de btw-vrijstelling aan de jurisprudentie zal aanpassen. Het advies van de Afdeling zal dan ook worden opgevolgd, alleen niet bij dit voorstel.

#### 6. Redactionele opmerkingen

Aan de redactionele kanttekening van de Afdeling om het begrip 'kennelijk' te vervangen door het begrip 'blijkbaar' is geen gevolg gegeven. Vooropgesteld wordt dat deze begrippen synoniemen van elkaar zijn en derhalve allebei geen afbreuk doen aan de strekking van de bepaling. Mijn voorkeur gaat echter uit naar het begrip 'kennelijk', omdat gestreefd wordt naar een consistente woordkeuze in de Wet op de omzetbelasting 1968. Het begrip 'blijkbaar' komt in tegenstelling tot 'kennelijk' niet in die wet voor.

Ten slotte is van de gelegenheid gebruikgemaakt om een aantal redactionele en technische wijzigingen in het wetsvoorstel en de memorie van toelichting aan te brengen. Tevens is van de gelegenheid gebruikgemaakt om ook de samenloop tussen een bedrijfsfusie of een splitsing en de toepassing van de innovatiebox wettelijk te regelen en de memorie van toelichting hierop aan te passen.

Ik moge U, mede namens de Minister van Financiën, verzoeken het hierbij gevoegde gewijzigde voorstel van wet en de gewijzigde memorie van toelichting aan de Tweede Kamer der Staten-Generaal te zenden.

De Staatssecretaris van Financiën,

Eric Wiebes