

Vergaderjaar 2011–2012

33 287

Wijziging van enkele belastingwetten (Wet uitwerking fiscale maatregelen begrotingsakkoord 2013)

Nr. 11

BRIEF VAN DE STAATSSECRETARIS VAN FINANCIËN

Aan de Voorzitter van de Tweede Kamer der Staten-Generaal

Den Haag, 19 juni 2012

Tijdens het wetgevingsoverleg van 18 juni 2012 is onder andere gesproken over het bovenstaande wetsvoorstel, dat de uitwerking bevat van fiscale maatregelen uit het door de fracties van de VVD, het CDA, D66, GroenLinks, de ChristenUnie en het kabinet gesloten Begrotingsakkoord 2013. Tijdens het wetgevingsoverleg heb ik toegezegd op een aantal onderwerpen van het bovenstaande wetsvoorstel schriftelijk terug te komen. Hieraan wordt uitvoering gegeven in de bijlage bij deze brief.

Deze brief wordt tevens vergezeld van een nota van wijziging. Op grond van deze nota van wijziging wordt een voorhangprocedure geregeld voor de algemene maatregel van bestuur over de aftrekbeperking voor deelnemingsrente. Hiermee wordt gevolg gegeven aan mijn toezegging op dit punt tijdens het genoemde wetgevingsoverleg.

De staatssecretaris van Financiën,
F. H. H. Weekers

Schriftelijke antwoorden over wetsvoorstel Wet uitwerking fiscale maatregelen Begrotingsakkoord 2013 n.a.v. wetgevings-overleg d.d. 18 juni 2012

Overgangsrecht btw-verhoging

Over het overgangsrecht voor de btw-verhoging zijn door verschillende leden van uw Kamer vragen gesteld, waarop hierna wordt ingegaan.

Roerende zaken

Er is geen speciale overgangsregeling voor roerende zaken. Dat heeft tot gevolg dat het moment van de levering of de dienst bepalend is voor het van toepassing zijnde tarief (dus ook als vooruitbetaald is). Dit is conform het overgangsrecht dat in het algemeen geldt bij een algemene tariefswijziging en dat ook is toegepast bij de tariefwijziging in 2001.

Met betrekking tot de vraag welk btw-tarief van toepassing is bij de levering van een roerende zaak vóór 1 oktober 2012 die na die datum gefactureerd wordt, kan dan ook worden bevestigd dat het algemene btw-tarief van 19% geldt.

Als gedeeltelijk is vooruitbetaald in april 2012 voor de levering van een goed na 30 september 2012, geldt uiteindelijk over de hele prijs het nieuwe 21%-btw-tarief. In de sfeer van roerende zaken kan onder andere sprake zijn van dergelijke termijnbetalingen bij kostbare goederen die gedurende een langlopend project gemaakt worden. Hierbij gaat het veelal om ondernemers (met recht op aftrek) als afnemer. Een specifieke sector waarbij particulieren meestal afnemer zijn van kostbare roerende goederen waarbij termijnbetalingen voorkomen is de jachtbouwsector.

Voor doorlopende prestaties die zijn aangevangen vóór 1 oktober 2012 en doorlopen na 30 september 2012, geldt het nieuwe tarief van 21% alleen voor het deel van de prestatie dat plaatsvindt na 30 september 2012. Hierbij valt te denken aan het verlenen van licenties, abonnementen op leveringen, zoals gas, elektriciteit en water en telecommunicatiediensten.

Onroerende zaken

Vanwege het maatschappelijke belang dat met de bouw van onroerende zaken gemoeid is, is net als in het verleden, overgangsrecht opgenomen voor de levering van onroerende zaken waarbij de vergoeding in termijnen vervalt. In het overgangsrecht is geregeld dat niet over de volledige prijs het nieuwe btw-tarief van 21% geldt, maar alleen over de termijnen die vervallen ná 30 september 2012. Een onderdeel van een bouwovereenkomst waarbij in termijnen wordt betaald, kan het plaatsen van een keuken of badkamer zijn. In die situatie loopt de keuken of badkamer gewoon mee in de overeenkomst, waarbij de termijnen die zijn verschuldigd vóór 1 oktober 2012 nog onder het 19% tarief vallen. Daarnaast keur ik goed dat de overgangsregeling voor onroerende zaken ook geldt voor apart overeengekomen verbouwingen waarbij de vergoeding vervalt in termijnen naarmate de verbouwing vordert. Dit geldt niet voor diensten bestaande in het verrichten van onderhouds- of herstelwerkzaamheden. Als zodanig zijn in dit verband aan te merken werkzaamheden die (vrijwel) uitsluitend gericht zijn op de instandhouding van de zaak, zoals het vervangen van kozijnen of dakgoten en het vernieuwen van dakbedekking. Van verbouwing is slechts sprake, als de werkzaamheden gericht zijn op een verandering van de inrichting, de aard of de omvang van de zaak. Dat is bij woningen bijvoorbeeld het geval bij veranderingen aan/het plaatsen van keukens en badkamers, het

aanbouwen van een serre en het aanbrengen van een dakkapel. Ingeval in het kader van de uitvoering van een en hetzelfde contract naast verbouwingenwerkzaamheden tevens werkzaamheden worden verricht die van belang zijn voor de instandhouding van de zaak, zodat het contract in zoverre mede een element van onderhoud of herstel in zich draagt, is niettemin het geheel aan te merken als verbouwing, mits de werkzaamheden als geheel niet (vrijwel) uitsluitend gericht zijn op de instandhouding van de zaak. Er behoeft alsdan geen splitsing te worden gemaakt: de overgangsregeling kan worden toegepast op de verbouwing als geheel. Daarbij neem ik uiteraard aan dat de ondernemer dan ook het 19%-tarief berekent aan de klant.

Als het overgangsrecht zou worden uitgebreid tot de bouwtermijnen die ná 30 september 2012 vervallen bij contracten voor nieuwbouwwoningen die zijn getekend voor 27 april 2012 dan kost dit € 45 miljoen. Dit loopt op tot € 200 miljoen als het zou gelden voor alle contracten getekend tot 1 oktober 2012. Ik ga hier uit van uitbreiding van alle termijnen tot 1 oktober 2013.

Btw-vrijstelling medische diensten

Mevrouw Schouten (ChristenUnie) heeft ook gevraagd welke psychologen als gevolg van de voorgestelde herijking van de btw-vrijstelling voor medische diensten wel of niet onder de vrijstelling zullen vallen. De diensten van een psycholoog zijn vrijgesteld als de gezondheidskundige diensten worden verricht door een BIG-geregistreerde psycholoog (GZ-psycholoog of Wet BIG psychotherapeut) behorend tot het gebied van de deskundigheid van de psycholoog zoals dat is omschreven bij of krachtens de Wet BIG.¹ Verder zullen andere psychologen ook vrijgesteld zijn als hun opleidingsduur en -niveau gelijkwaardig is aan dat van de BIG-psycholoog (uiteraard voor zover deze gezondheidskundige diensten verrichten). Dit vergt een feitelijke beoordeling. Voor zover thans bekend is de opleidingsduur en het opleidingsniveau van de kinder- en jeugdpsycholoog, de psycholoog arbeid- en gezondheid, de orthopedagoog-generalist gelijkwaardig aan dat van de BIG-psycholoog. In zijn algemeenheid zijn de psycholoog met een NIP registratie, de NVO basis-orthopedagoog, de LVE-eerstelijnspsycholoog, de cognitief gedrags-therapeut, de ECP-therapeut en psychologen met een HBO-opleiding qua opleidingsduur en -niveau niet gelijkwaardig aan de BIG-psycholoog. Zij vallen dus niet onder de btw-vrijstelling.

Btw tabak

Naar aanleiding van een vraag van diverse leden van uw Kamer zal ik ingaan op de technische aspecten van voorfinanciering van btw op tabak in de detailhandel en op het verschil met Duitsland. In Nederland wordt de btw over tabaksproducten samen met de accijns eenmalig geheven bij de fabrikant of importeur. De btw wordt daarbij berekend over de kleinhandelsprijs die door de consument uiteindelijk wordt betaald. De groot- en kleinhandel in het verkoopproces worden zo buiten de heffing gehouden. De huidige wijze van heffing wijkt af van de reguliere systematiek voor de btw zoals die is vastgelegd in de btw-richtlijn². Daarbij worden alle schakels in de verkoop- en distributieketen in de heffing van btw betrokken. Dit betekent dat de fabrikant met btw moet factureren aan de groothandel en de groothandel vervolgens ook weer met btw moet factureren aan de detailhandel. Nederland heeft destijds voor deze afwijking van de reguliere systematiek een machtiging voor onbepaalde tijd verkregen. De meeste andere lidstaten in de EU, waaronder Duitsland, hebben een dergelijke machtiging niet en passen derhalve het reguliere btw-systeem toe.

¹ Wet op de beroepen in de individuele gezondheidszorg.

² Richtlijn 2006/112/EU van 28 november 2006, PbEU L 347 van 11 december 2006.

Nederland heeft destijds gekozen voor dit afwijkende systeem omdat dit in de praktijk goed werkte en de btw-heffing hierbij aansluit bij de accijnsheffing. De belastingheffing wordt met dit systeem beperkt tot een klein aantal belastingplichtigen en de kans op fraude is geringer. Thans zijn circa 50 producenten/importeurs belastingplichtig voor de gecombineerde afdracht van tabaksaccijns en bijbehorende btw. Bij wijziging van de btw-afdracht naar de reguliere heffingssystematiek neemt het aantal belastingplichtigen voor de btw op tabaksproducten met minstens een factor 100 toe. Doordat ook de groothandel en detailhandel btw-plichtig worden, zal het aantal btw-plichtigen op minstens 5 000 uitkomen. Een groot deel van deze «extra» belastingplichtigen, wordt nu al wel in de heffing betrokken omdat ze meer verkopen dan alleen tabak. Dit betreft zowel specifieke tabakszaken als verkoop in overige detailhandel (o.a. supermarkten, tankstations). De Belastingdienst zou door een dergelijke systeemwijziging bij meer belastingplichtigen op de btw-afdracht voor tabaksproducten moeten controleren. Dat leidt tot een stijging van de uitvoeringskosten.

Omdat de overgang naar het reguliere btw-systeem in deze sector zou betekenen dat de accijns- en btw-heffing over tabaksproducten niet meer parallel lopen, zou dit voorts leiden tot meer administratieve lasten voor het bedrijfsleven, bijvoorbeeld door aanpassing van systemen en in bepaalde gevallen het niet langer onder de kleine ondernemersregeling vallen.

Daarnaast zal een dergelijke overgang gevolgen hebben voor de financieringslasten van het bedrijfsleven. Bij de reguliere btw-heffing zal de voorfinancieringsproblematiek met betrekking tot de btw voor de groothandel en detailhandel door het btw-aftrekrecht minder spelen. Dit hangt echter nog wel af van de betalingstermijn van de fabrikant, de omzetsnelheid en de aangiftetermijn van de groothandelaar/detaillist. Aangezien de voorfinancieringsproblematiek niet alleen de btw treft, maar bovenal ook de nettoprijs en de accijns, zal deze naar verwachting maar voor een klein deel opgelost worden. De situatie wordt namelijk mede gevoed door de marktspecifieke situatie en de verhouding tussen de verschillende spelers op de tabaksmarkt, waarbij de fabrikanten slechts een beperkte marge en krappe betalingstermijnen voor de handel hanteren. Als bijvoorbeeld de fabrikanten de betalingstermijn voor de groothandel en de detaillisten verlengen, kan het nadeel van voorfinanciering opgelost worden. Het btw-regime is dus slechts een beperkt onderdeel van het probleem dat in de markt speelt.

Gelet op de gevolgen van dit wetsvoorstel voor de tabaksbranche, ben ik wel bereid met een constructieve houding de komende weken met de tabaksbranche in overleg te treden over de btw-afdrachtsystematiek voor deze branche. Uiteraard zijn de accijnsvoorstellen en de btw-verhoging uit het Begrotingsakkoord 2013 daarbij een gegeven.

Verhoging alcohol/tabaksaccijns – illegale handel

Door diverse leden van uw Kamer is gevraagd welke acties genomen zullen worden als door illegale handel in sigaretten/drank etc. de geraamde opbrengst niet gerealiseerd wordt. Zoals aangegeven in de nota naar aanleiding van het verslag, blijkt jaarlijks uit de verantwoording van de realisaties van alle belastingen zoals opgenomen in de Miljoenennota en het Financieel Jaarverslag van het Rijk of de geraamde opbrengst is gerealiseerd. Er zijn vele oorzaken die ertoe kunnen leiden dat de geraamde opbrengst van een belasting niet wordt behaald. Bij de accijnzen voor alcohol en tabak kan het inderdaad gaan om illegale handel of grenseffecten, maar er kan ook sprake zijn van andere wijzigingen in het gedrag van consumenten en soms ook van producenten. Het is

bijzonder lastig vast te stellen welk deel van de opbrengstontwikkeling te maken heeft met een mogelijke toename van illegale handel of van grenseffecten en welk deel te maken heeft met andere ontwikkelingen. In het geval dat de daadwerkelijke realisatie van de accijnsopbrengsten komend jaar substantieel zou achterblijven bij de geraamde opbrengsten, zal het gebruikelijke onderzoek plaatsvinden naar de oorzaken daarvan. Daarbij zal extra aandacht besteed worden aan het in kaart brengen van grenseffecten en illegale handel als mogelijke verklarende factoren.

Bij het voorgaande wordt benadrukt dat smokkel en illegale handel onderwerpen zijn waaraan veel aandacht wordt besteed, zeker ook in het licht van het onlangs uitgekomen rapport over fraude bij alcohol- en tabaksaccijns van de Algemene Rekenkamer. Er zullen maatregelen getroffen worden om het toezicht en de fraudeaanpak van de Douane en de FIOD te intensiveren. Met de tabaksbranche is dit voorjaar een convenant afgesloten, waarin smokkel en namaak belangrijke aandachtspunten vormen. Ook het onlangs afgesloten convenant met de bierbranche is een stap in de goede richting om illegale handel nog beter te kunnen aanpakken.

Pseudo-eindheffing hoge looninkomens

De heer Omtzigt (CDA) heeft gevraagd naar de ontgaansmogelijkheden bij de pseudo-eindheffing voor hoog loon en specifiek naar de mogelijkheden om deze te ontlopen door de omzetting van (een deel van) de dienstbetrekking in een zzp-contract. In het Begrotingsakkoord 2013 is ervoor gekozen om werkgevers die in 2012 aan een of meer werknemers een loon van meer dan € 150 000 hebben verstrekt, in 2013 mee te laten betalen aan het oplossen van de begrotingsproblemen. Omdat sprake is van een tijdelijke maatregel is gekozen voor een eenvoudige, goed uitvoerbare, maatregel. In dat kader is alleen voor de meest voor de hand liggende ontgaansmogelijkheid in concernverhoudingen een aanvullende bepaling opgenomen. Een bepaling ter voorkoming van andere mogelijke, maar minder voor de hand liggende ontgaansroutes, zoals de door de heer Omtzigt genoemde omzetting van (een deel) van de dienstbetrekking in een zzp-contract, is niet opgenomen. Hiervoor zijn verschillende redenen te geven. Het gaat om een tijdelijke maatregel die slechts voor één jaar (het jaar 2013) geldt. Werkgevers die in beginsel onder de regeling vallen, zouden zich, om deze pseudo-eindheffing te ontlopen, voor één jaar in bochten moeten gaan wringen. Mijn inschatting is dat zij dat wellicht wel zouden willen overwegen voor een structurele maatregel, maar niet als het gaat om een maatregel die slechts voor één jaar geldt. Daarbij komt dat, om de pseudo-eindheffing voor hoog loon te ontwijken, vaak de medewerking van de werknemer noodzakelijk is. Anders dan de heer Omtzigt ben ik van mening dat werknemers niet snel de verworvenheden van een dienstbetrekking op zullen geven om voor (een deel van) de dienstbetrekking een zzp-contract aan te gaan. Dit geldt naar mijn mening ook ingeval de voordelen door werkgever en werknemer worden gedeeld. Daarnaast moet worden bedacht dat de Belastingdienst kwalificeert op basis van de feiten en niet louter op basis van de juridische vormgeving. Bij een onjuiste aangifte die het oogmerk heeft van het ontgaan van de pseudo-eindheffing, kan de Belastingdienst die omzetting negeren. Feitelijk komt het erop neer dat naar mijn inschatting, zoals ik ook tijdens het wetgevingsoverleg heb aangegeven, het ontgaan van de maatregel niet vaak zal voorkomen. Ten slotte zou, indien zou worden gekozen voor extra bepalingen om ontwijkingsgedrag te voorkomen, de regeling een stuk ingewikkelder worden, alleen om in een relatief beperkt aantal gevallen het ontgaan van de maatregel te voorkomen. Overigens zal deze pseudo-eindheffing apart geregistreerd worden binnen de

loonheffing, in de loop van 2013 zal dan een voorlopige realisatie van de opbrengst in 2013 beschikbaar komen.

Aanpassing aftrek deelnemingsrente

De heer Omtzigt (CDA) heeft gevraagd om wat betreft de voorgestelde aftrekbeperking voor deelnemingsrente in te gaan op zijn eigen inbreng, de brieven van de American Chamber of Commerce in the Netherlands (AmCham) van 11 en 18 juni 2012, een brief van Ernst&Young Belastingadviseurs LLP van 18 juni 2012 en het commentaar van de NOB. Ik heb toegezegd in te gaan op de in de nota naar aanleiding van het verslag nog niet behandelde punten. Het gaat hierbij om saldering van rente-inkomsten en rentebaten, om de vraag of de verwachting gerechtvaardigd is dat door de voorgestelde aftrekbeperking voor deelnemingsrente ondernemingen het land zullen verlaten en om de bewijspositie van belastingplichtige bij de toets of sprake is van een uitbreiding van operationele activiteiten van het concern.

Salderen houdt kort gezegd in dat de rentekosten worden verminderd met rentebaten. De gedachte daarbij is dat rente niet in aftrek wordt beperkt voor zover daar belaste rentebaten tegenover staan. Er zijn verschillende manieren mogelijk om te salderen. Zo kan worden gesaldeerd op basis van een mathematische methode, waarbij het saldo van betaalde en ontvangen rente wordt vermenigvuldigd met de deelnemingsschuld gedeeld door het saldo van geldleningen en vorderingen. Ook zou kunnen worden gesaldeerd op basis van een historische methode, waarbij dient te worden vastgesteld welke vorderingen verband houden met welke geldleningen. In dat geval wordt ook gekeken naar verschillen in rentepercentages. Voorts kan een saldering plaatsvinden van alle leningen en vorderingen of alleen voor zover sprake is van groepsfinancieringsactiviteiten. Het is niet duidelijk hoe de AmCham en Ernst&Young Belastingadviseurs LLP precies willen salderen.

Voor al deze methoden geldt dat ze niet passen binnen de voorgestelde beperking van de aftrek van deelnemingsrente. Hierbij is van belang dat als uitgangspunt is gekozen voor een eenvoudige rekenregel met een drempel en een preferentiële toerekening van deelnemingen aan het eigen vermogen. Dit is gunstig voor belastingplichtigen. Een saldering zou daarnaast een preferentiële toerekening inhouden van geldleningen aan vorderingen. Ofwel een dubbele toerekening ten gunste van belastingplichtigen. De € 150 miljoen aan budgettaire opbrengst zou dan niet worden gehaald. Verder zou een saldering de regeling compliceren. Bovendien is het bij alle vormen van saldering mogelijk om de deelnemingsschuld te beïnvloeden. Bijvoorbeeld door het vervreemden van de activa die worden aangewend voor belaste activiteiten aan een verbonden lichaam, waarbij de koopsom wordt schuldig gebleven. Op die manier kunnen activa worden omgezet in vorderingen en kan de deelnemingsschuld worden gemanipuleerd. Of bij een saldering op basis van een historisch verband door geldleningen waarop een hoog rentepercentage drukt toe te rekenen aan vorderingen en geldleningen met een lage rente toe te rekenen aan deelnemingen.

Gelet op de verschillende methoden van saldering en de mogelijkheden tot het beïnvloeden van de deelnemingsschuld is moeilijk te zeggen wat de budgettaire derving van een saldering zal zijn. Vanwege de rekenregel en de drempel is er een relatief beperkt aantal belastingplichtigen dat mogelijk belang zal hebben bij saldering. In dat verband wordt opgemerkt dat gekozen is voor een gerichte maatregel die geen aftrekbeperking tot gevolg heeft zolang het gaat om deelnemingen die een uitbreidingsinvestering vormen waarbij geen sprake is van een dubbele renteaftrek of een

fiscaal geïndiceerde financieringsstructuur. Zolang dat het geval is, heeft een belastingplichtige geen belang bij saldering.

Gezien het voorgaande is het niet de verwachting dat ondernemingen door de voorgestelde aftrekbeperking voor deelnemingsrente het land zullen verlaten. Daaraan wordt nog toegevoegd dat het Nederlandse vestigingsklimaat niet alleen wordt bepaald door de fiscaliteit. Dat is slechts één van de vele factoren. Andere factoren, zoals infrastructuur, bereikbaarheid, geografische ligging van een land, veiligheid e.d. bepalen samen met de fiscaliteit de aantrekkelijkheid van het Nederlandse vestigingsklimaat.

Een belangrijk onderdeel van de voorgestelde aftrekbeperking is de uitzondering van de rekenregel van deelnemingen die een uitbreiding van de operationele activiteiten van het concern vormen. Wat betreft de bewijspositie van de belastingplichtige bij de toets of sprake is van een uitbreiding van operationele activiteiten kan ten eerste worden opgemerkt dat vanwege de rekenregel en de drempel er een relatief beperkt aantal belastingplichtigen is dat in het verleden gedane uitbreidingsinvesteringen aannemelijk moet maken. Het gaat hier om grote bedrijven, die over het algemeen goed bijhouden hoe de structuur van het concern was en is vormgegeven. Dit is bijvoorbeeld van belang voor het bepalen van het zogenoemde opgeofferde bedrag aan de hand waarvan wordt bepaald of ter zake van de liquidatie van een deelneming sprake is van een in aanmerking te nemen liquidatieverlies.

Dat neemt evenwel niet weg dat het, zeker voor grote oudere bedrijven, niet altijd gemakkelijk zal zijn aannemelijk te maken dat sprake is geweest van een uitbreiding van operationele activiteiten hetgeen soms een aanzienlijke (administratieve) last kan betekenen. Daarbij is van belang dat dergelijke bedrijven in de loop van de tijd (regelmatig) zullen zijn gereorganiseerd, waardoor de activiteiten van het desbetreffende concern zijn gewijzigd of op een andere wijze zijn georganiseerd. Op dit moment is nog een algemene maatregel van bestuur in voorbereiding waarin wordt geregeld hoe met reorganisaties wordt omgegaan. Zoals ik tijdens het wetgevingsoverleg van 18 juni 2012 heb toegezegd zal deze algemene maatregel van bestuur worden voorgehangen bij uw Kamer. Hierdoor kan uw Kamer vooraf kennisnemen van de verdere uitwerking hiervan.

Tot slot zij opgemerkt dat de belastingplichtige uiteraard in overleg kan treden met de Belastingdienst over de wijze waarop aan de toets of sprake is van een uitbreiding van operationele activiteiten van het concern concreet invulling wordt gegeven.

Mevrouw Schouten (ChristenUnie) heeft gevraagd waarom een drempel ten bedrage van € 1 miljoen is opgenomen in plaats van een drempel van bijvoorbeeld € 250 000 in verband met de administratieve lasten. In het consultatiedocument was een drempel van € 250 000 opgenomen. In de consultatie is naar voren gebracht dat een drempel van € 250 000 voor veel belastingplichtigen uit het midden- en kleinbedrijf te laag zou zijn. In navolging van het advies van het Topteam hoofdkantoren is de maatregel zo gericht mogelijk vormgegeven. De drempel van € 1 miljoen in combinatie met de rekenregel zorgt ervoor dat het overgrote deel van de vennootschapsbelastingplichtige ondernemingen niet door de voorgestelde maatregel zal worden geraakt waardoor zij niet met een toename van de administratieve lasten zullen worden geconfronteerd. Het drempelbedrag van € 1 miljoen is hetzelfde als het drempelbedrag in de overnameholdingbepaling. Een verlaging van de drempel tot € 250 000 leidt tot een geraamde meeropbrengst van circa € 8 miljoen. Als de drempel zou worden verlaagd naar € 250 000 zouden als gevolg hiervan

naar verwachting ongeveer tweehonderd belastingplichtigen extra met de voorgestelde maatregel te maken krijgen. Deze belastingplichtigen zouden dan met een toename van de administratieve lasten worden geconfronteerd.