

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
2020-0000

Datum 5 oktober 2020
Betreft Nader rapport inzake het ontwerp van de tweede nota van wijziging bij het voorstel van wet tot wijziging van enkele belastingwetten en enige andere wetten (Belastingplan 2021)

Blijkens de mededeling van de Directeur van Uw kabinet van 22 september 2020, no.2020001665, machtigde Uwe Majesteit de Afdeling advisering van de Raad van State haar advies inzake het ontwerp van de bovenvermelde nota van wijziging rechtstreeks aan mij te doen toekomen. Dit advies, gedateerd 30 september 2020, no. W06.20.0343/III, bied ik U hierbij aan.

Het kabinet is de Afdeling erkentelijk voor de voortvarendheid waarmee het advies over het ontwerp van de bovenvermelde nota van wijziging is uitgebracht.

Naar aanleiding van het advies, dat hieronder cursief is opgenomen, merk ik het volgende op.

De nota van wijziging introduceert een tijdelijke afdrachtsvermindering loonbelasting en volksverzekeringen ter zake van investeringen (baangerelateerde investeringskorting (BIK)).

De Afdeling advisering van de Raad van State merkt op dat de fiscale vormgeving van de beoogde investeringsimpuls een aantal nadelen heeft. Het generieke karakter leidt ertoe dat ondersteuning ook plaats vindt waar dat niet opportuun is. De effectuering via een afdrachtskorting op de loonbelasting heeft een aantal effecten die afdoen aan de doeltreffendheid van de regeling. De budgettering past niet goed in de fiscale systematiek. Gelet hierop adviseert de Afdeling na te gaan of een subsidieregeling niet een meer geëigend instrument is om de beoogde doelen te bereiken.

Voorts merkt de Afdeling op dat gerede twijfel bestaat over de vraag of sprake is van een steunmaatregel. De Afdeling adviseert deze onzekerheid op adequate wijze weg te nemen. Het verdient daarbij aanbeveling contact op te nemen met de Europese Commissie over de voorgestelde regeling en uitsluitel te krijgen.

Tot slot rechtvaardigen de omvang en complexiteit van de maatregel en de politieke gevoeligheid ervan, mede gelet op de motie Hoekstra c.s., opname van de maatregel in een separaat wetsvoorstel.

In verband met deze opmerkingen dient de nota van wijziging nader te worden overwogen.

**Directie Algemene Fiscale
Politiek**

Ons kenmerk
2020-0000185973

De Afdeling heeft op drie hoofdpunten suggesties gedaan. Ten eerste adviseert de Afdeling om te bezien of een subsidieregeling niet een meer geëigend instrument is om de beoogde doelen te bereiken. Een fiscale regeling heeft echter verschillende voordelen ten opzichte van een subsidieregeling. De systematiek van de BIK sluit aan bij een bestaande fiscale regeling, de WBSO. Een fiscale regeling is ook geschikt omdat de BIK een generieke investeringsregeling is. Een subsidieregeling zou bovendien meer tijd kosten in de implementatie dan aansluiten bij een bestaande fiscale regeling. De Afdeling merkt op dat zij gerede twijfel heeft over de vraag of sprake is van een steunmaatregel. Volgens het kabinet heeft de faciliteit een zodanig generiek karakter, dat staatssteun niet aan de orde is. Tot slot rechtvaardigt volgens de Afdeling deze maatregel een separaat wetsvoorstel. De overige in de wet op te nemen tijdelijke fiscale steun- en herstelmaatregelen vanwege covid-19 zijn echter eveneens opgenomen in het wetsvoorstel Belastingplan 2021. Daarom past de BIK goed in het wetsvoorstel Belastingplan 2021.

1. Inleiding

De nota van wijziging voorziet in de introductie van een nieuwe, tijdelijke afdrachtvermindering voor de loonbelasting en de premie volksverzekeringen. Dit is de in de miljoenennota aangekondigde baangerelateerde investeringskorting (BIK).

Het uitgangspunt van de regeling is, dat deze geldt voor investeringen in bedrijfsmiddelen door inhoudingsplichtigen voor de loonbelasting die tevens belastingplichtig zijn voor de inkomstenbelasting of vennootschapsbelasting (of onderdeel uitmaken van een fiscale eenheid voor de vennootschapsbelasting).

Voor de investeringen wordt aangesloten bij het begrip bedrijfsmiddel voor de kleinschaligheidsinvesteringsaftrek, maar dan met een ondergrens van € 1500 per bedrijfsmiddel. Over een kalenderjaar mogen maximaal vier aanvragen worden ingediend. Per aanvraag dient het daarmee gemoeide investeringsbedrag ten minste € 20.000 te bedragen. De afdrachtsvermindering bedraagt 3% van het investeringsbedrag tot en met € 5 miljoen. Voor het meerdere bedraagt deze 2,44% van het investeringsbedrag.

2. Fiscale regeling en toetsingskader

De BIK is een zogenoemde fiscale regeling, een faciliteit in de belastingwetgeving die de grondslag voor belastingheffing versmalt of de opbrengst anderszins inperkt. Fiscale regelingen zijn van nature openeinderegelingen: zij zijn niet gebudgetteerd, waardoor het budgettaire beslag kan groeien.

Bij voorstellen voor nieuwe fiscale regelingen dient een toetsingskader te worden doorlopen.¹ Het toetsingskader bestaat uit de volgende zeven vragen:

- 1. Is sprake van een heldere probleemstelling?*
- 2. Is het te bereiken doel helder en eenduidig geformuleerd?*
- 3. Kan worden aangetoond waarom financiële interventie noodzakelijk is?*

¹ Dit toetsingskader is opgenomen in Rijksbegrotingsvoorschriften 2020, paragraaf 4.4.8 Model 4.55 - Toetsingskader Fiscale regelingen.

4. Kan worden aangetoond waarom een subsidie de voorkeur verdient boven een heffing?
5. Kan worden aangetoond waarom een fiscale subsidie de voorkeur verdient boven een directe subsidie?
6. Is de evaluatie van de maatregel voldoende gewaarborgd?
7. Is een horizonbepaling aan de orde?

Directie Algemene Fiscale Politiek

Ons kenmerk
2020-0000185973

De afweging tussen fiscale en niet-fiscale uitgaven (vijfde vraag) moet in elk geval ingaan op de volgende criteria: doelgroepbereik, uitvoerbaarheid, controleerbaarheid en handhaafbaarheid, kosteneffectiviteit, eenvoud, inpasbaarheid in fiscale structuur, budgettaire beheersbaarheid. Deze criteria dienen zoveel mogelijk cijfermatig ingevuld te worden.²

Het doel van het toetsingskader is vooral om te dwingen tot een heldere afweging over (nieuwe) overheidsuitgaven in het algemeen en daarnaast het specifieke instrument fiscale regelingen. Alleen indien alle vragen in het toetsingskader bevestigend en bevredigend kunnen worden beantwoord, komt een fiscale regeling aan de orde.³

Uit de toelichting bij het voorstel blijkt niet of het vorenstaande toetsingskader in acht is genomen bij de beleidsvoorbereiding, althans uit de toelichting volgt niet dat alle vragen uit het toetsingskader bevestigend en bevredigend kunnen worden beantwoord. De Afdeling adviseert in de toelichting nader uiteen te zetten of en zo ja, op welke wijze, de maatregel voldoet aan het toetsingskader, en het voorstel zo nodig aan te passen. Daarbij dienen tevens onderstaande aspecten een rol te spelen.

Het kabinet heeft de vragen uit het toetsingskader afgewogen. De toelichting bij het voorstel is op onderdelen aangepast om tegemoet te komen aan de opmerkingen van de Afdeling.

1. Is sprake van een heldere probleemstelling?

Uit eerdere crises hebben we geleerd dat het van belang is dat we zorgen dat private investeringen niet terugvallen. De prognose is dat door de coronacrisis bedrijven minder gaan investeren. Dat leidt tot langdurige economische schade. Langjarig wordt 80 tot 85% van alle investeringen in ons land gedaan door de private sector. Bedrijven investeren jaarlijks bijna € 100 miljard in bedrijfsmiddelen. De prognoses van het CPB voor de investeringen zijn dat deze afnemen met circa € 10 miljard en langdurig zullen achterblijven.⁴

2. Is het te bereiken doel helder en eenduidig geformuleerd?

De doelstelling van de BIK is het stimuleren en naar voren halen van investeringen van bedrijven tijdens de economische crisis. De stimulans van de investeringskorting, en het tijdelijke karakter daarvan, stimuleert bedrijven om, net als de overheid, investeringen niet uit te stellen maar juist naar voren te halen en eerder te doen.

² Rijksbegrotingsvoorschriften 2020, paragraaf 4.4.8, p. 378.

³ Rijksbegrotingsvoorschriften 2020, paragraaf 4.4.8, p. 377.

⁴ Zie CPB, Macro Economische Verkenning 2021, en A. Elbourne et al. (2020) *Blijvende economische schade van de coronacrisis*. Beschikbaar via <https://www.cpb.nl/blijvende-economische-schade-van-de-coronacrisis>.

3. Kan worden aangetoond waarom financiële interventie noodzakelijk is?

**Directie Algemene Fiscale
Politiek**

Ons kenmerk
2020-0000185973

Het coronavirus heeft geleid tot ongekennde gevolgen voor de Nederlandse economie. In het eerste halfjaar van 2020 vielen grote delen van de economie stil door de genomen maatregelen vanwege de corona-uitbraak en doordat consumenten aankopen uitstelden. De bedrijfsinvesteringen gingen fors onderuit door de corona-uitbraak. De bedrijfsinvesteringen waren in het tweede kwartaal van 2020 9% lager dan in het vierde kwartaal van 2019. Grote onzekerheid over de toekomstige vraag en productieomstandigheden komt tot uitdrukking in laag producentenvertrouwen, en de gekelderde bezettingsgraad zet de investeringen in de komende kwartalen onder druk. Het CPB verwacht dat het herstel beperkt blijft tot een groei van de bedrijfsinvesteringen met 7% in 2021, na een daling van 9% in 2020 (MEV 2021, p.38). De prognoses van het CPB voor de investeringen zijn dat deze afnemen met circa € 10 miljard. Dat is een grote terugval. Het CPB verwacht bovendien dat door de coronacrisis de (innovatieve) investeringen langdurig zullen achterblijven.⁵ Een terugval in investeringen heeft zeer nadelige consequenties voor het verdienvermogen van bedrijven en daarmee voor de Nederlandse economie. Het kabinet acht financiële interventie daarom noodzakelijk.

4. Kan worden aangetoond waarom een subsidie de voorkeur verdient boven een heffing?

Het doel van de BIK is het stimuleren en naar voren halen van investeringen van bedrijven tijdens de economische crisis. Het tijdelijke karakter van de regeling stimuleert bedrijven om, net als de overheid, investeringen niet uit te stellen maar naar voren te halen. In deze moeilijke omstandigheden ligt een heffing niet voor de hand. Het zou betekenen dat de overheid bedrijven, die door moeilijke omstandigheden niet investeren, zou "straffen" met een extra belastingheffing. Dat ligt in deze omstandigheden niet voor de hand en zou "niet-investeren" aanmerken als ongewenst gedrag.

5. Kan worden aangetoond waarom een fiscale subsidie de voorkeur verdient boven een directe subsidie?

Het doel van de BIK is het stimuleren en naar voren halen van investeringen van bedrijven tijdens de economische crisis. Het tijdelijke karakter van de regeling moet ertoe bijdragen dat bedrijven, net als de overheid, investeringen niet uitstellen maar naar voren halen. De BIK is dus een crisismaatregel. Daarom is spoed geboden. Bij de vormgeving van de BIK is zo veel mogelijk aangesloten bij de al bestaande en goed werkende fiscale systematiek van de WBSO, die investeringen in speur- en ontwikkelingswerk stimuleert. Bovendien is voor verschillende elementen van de regeling aangesloten bij de kleinschaligheidsinvesteringsaftrek. Omdat sprake is van een verrekening met de loonheffing, kunnen ondernemers de BIK bovendien snel te gelde maken, ongeacht of winst wordt gemaakt. Dit maakt de BIK-regeling goed inpasbaar in de fiscale structuur.

Omdat de doelgroep van de BIK bestaat uit werkgevers die allemaal afdrachten loonheffingen doen, is een korting in de vorm van een vermindering van de

⁵ A. Elbourne et al. (2020) *Blijvende economische schade van de coronacrisis*. Beschikbaar via <https://www.cpb.nl/blijvende-economische-schade-van-de-coronacrisis>

afdracht loonheffingen een logische keuze. Bij een subsidieregeling zijn de risico's op misbruik en oneigenlijk gebruik groter, wat de uitvoering complex maakt.

**Directie Algemene Fiscale
Politiek**

Een subsidieregeling zou tot slot meer tijd kosten in de implementatie dan aansluiten bij een bestaande fiscale regeling.

Ons kenmerk
2020-0000185973

6. Is de evaluatie van de maatregel voldoende gewaarborgd?

In de Strategische Evaluatie Agenda (SEA) is opgenomen dat de coronacrisismaatregelen worden gemonitord en geëvalueerd. De BIK-regeling is ook een tijdelijke crisismaatregel en zal daarom worden meegenomen bij deze trajecten. Hierbij zal worden gekeken naar de doeltreffendheid, doelmatigheid en de uitvoerbaarheid van de BIK-regeling.

Voor de doeltreffendheid zal onder meer worden onderzocht wat het effect is van de maatregel op additionele - en naar voren gehaalde - investeringen. Dit effect zal worden afgezet tegen de kosten van de maatregel - het budget van in totaal € 4 miljard, plus de uitvoeringskosten - en de uitvoerbaarheid van de maatregel.

Conform de planning die is opgenomen in de SEA, worden de coronamaatregelen doorlopend gemonitord en/of geëvalueerd gedurende 2020 tot en met 2025. De BIK-regeling loopt tot 1 januari 2023. In de planning is dan ook beoogd om in 2023 de effecten van deze maatregel te evalueren.

7. Is een horizonbepaling aan de orde?

Ja. De regeling is tijdelijk en eindigt op 31 december 2022. Investeringen waarvan de laatste betaling plaatsvindt na 31 december 2022 komen niet in aanmerking voor de BIK.

3. Nut en noodzaak

Blijkens de toelichting is de doelstelling van de BIK het aanjagen van investeringen en er daarmee voor zorgen dat bedrijven blijven investeren tijdens de economische crisis en waar mogelijk investeringen naar voren halen. Vermeld wordt dat de Nederlandse economie door de coronacrisis flinke klappen krijgt, en naar verwachting de investeringen in 2020 en 2021 en mogelijk ook daarna sterk zullen dalen. De regering vindt het juist wenselijk dat de investeringen zoveel mogelijk op peil blijven, ook in een laagconjunctuur, zodat de tijdelijke economische terugval geen structureel karakter krijgt.

De Afdeling begrijpt de wens om in deze crisis te bewerkstelligen dat investeringen zoveel mogelijk op peil blijven. De Afdeling maakt in het licht van de doelstelling van de regeling enkele opmerkingen over de vormgeving ervan.

a. Gevolgen coronacrisis

Kenmerkend voor de coronacrisis is dat de negatieve gevolgen ervan zeer ongelijk neerslaan.⁶ Sommige sectoren, zoals sport en cultuur, worden hard geraakt, terwijl andere, zoals de IT, veel minder last hebben van de economische crisis. Gelet hierop is het de vraag of een ongerichte maatregel als thans voorgesteld wel zo voor de hand ligt. Het ligt immers in de rede om te voorkomen

⁶ Zie voor een recent overzicht Centraal Planbureau, De gevolgen van de coronacrisis voor bedrijven en banken, september 2020.

dat financiële ondersteuning wordt geboden daar waar die investeringen zonder die ondersteuning ook wel gedaan zouden worden. Ook moet worden voorkomen dat ondersteuning van onrendabele projecten plaatsvindt. Het is dan ook de vraag of een gerichte subsidieregeling niet meer in de rede zou liggen. Ook uit het oogpunt van een efficiënte inzet van publieke middelen zou zo'n benadering beter te begrijpen zijn.

**Directie Algemene Fiscale
Politiek**

Ons kenmerk
2020-0000185973

Het kabinet beoogt met de BIK het algehele niveau van private investeringen door bedrijven te stimuleren. Hierbij past een zo breed mogelijke grondslag. Beperking van de regeling tot specifieke sectoren leidt ertoe dat groeipotentieel elders in de economie niet wordt gestimuleerd en investeringen aldaar, in verband met de economische onzekerheid, worden uitgesteld of zelfs afgesteld. Sommige sectoren worden harder geraakt door de coronacrisis dan andere sectoren. De instrumenten uit de diverse noodpakketten voorzien reeds in speciale regelingen voor extra getroffen sectoren. Soms richten die regelingen zich direct op een sector en soms haken ze aan bij bijvoorbeeld omzetverlies en zijn dan op die manier ook direct gerelateerd aan de meest getroffen sectoren. Het kabinet acht het noodzakelijk dat er in aanvulling op deze meer sectorspecifieke acties ook een algehele investeringsstimulans nodig is, daarvoor is de BIK ontwikkeld.

b. Investeren en loonbelasting

De beoogde financiële ondersteuning bij investeringen vindt plaats door middel van een afdrachtsvermindering voor de loonbelasting en premie voor de volksverzekeringen. Hieraan ligt niet zozeer een inhoudelijke argumentatie ten grondslag. Er is immers ook geen logische samenhang tussen investeren in bedrijfsmiddelen en de vraag of een onderneming loonbelasting inhoudt en afdraagt.

Blijkens de toelichting heeft deze voorgestelde vormgeving het voordeel dat de tegemoetkoming bij een gelijke investering ook voor iedereen netto gelijk is. De Afdeling begrijpt dit. Zo zal bij de meer gebruikelijke weg van een (aanvullende) investeringsaftrek in de inkomstenbelasting en vennootschapsbelasting in sommige gevallen verzilveringsproblematiek ontstaan.

De Afdeling wijst er echter ook op bij de gekozen oplossing niet is uitgesloten dat zich gevallen voordoen waarin de onderneming zodanig is opgezet dat er onvoldoende loonbelasting en premie voor de volksverzekeringen wordt ingehouden en afgedragen om de afdrachtvermindering geheel te kunnen verzilveren. Bedrijven die geen werknemers hebben, kunnen niet van de regeling profiteren (en kapitaalintensieve bedrijven zullen in mindere mate kunnen profiteren van de regeling dan arbeidsintensieve). Indien het de bedoeling is dat de tegemoetkoming voor elke onderneming netto gelijk is, is een directe subsidieregeling de meest eenvoudige manier om dit doel te bereiken, veel eenvoudiger dan welke fiscale regeling dan ook.

Het kabinet heeft voor een investeringsregeling in de vorm van een afdrachtvermindering gekozen om de volgende redenen. De eerste reden is dat het kabinet met het oog op de uitvoerbaarheid zo veel als mogelijk wil aansluiten bij reeds bestaande fiscale faciliteiten. Door zoveel mogelijk aan te sluiten bij de afdrachtvermindering voor speur- en ontwikkelingswerk (WBSO) kan de uitvoering relatief eenvoudig en snel ter hand worden genomen. Door de koppeling aan de loonheffing kan de korting bovendien, ongeacht of er winst wordt gemaakt direct worden verzilverd. Dit zou ook kunnen worden bereikt met een subsidieregeling.

Echter, aan de ontwikkeling van een subsidieregeling kleven ook nadelen, met name een langere tijdsduur van implementatie. Gelet op het feit dat de BIK een crisismaatregel is met een beperkte looptijd, acht het kabinet een fiscale regeling efficiënter. Het kabinet brengt de relatie met banen expliciet aan door enkel bedrijven met werknemers van deze regeling te laten profiteren.

**Directie Algemene Fiscale
Politiek**

Ons kenmerk
2020-0000185973

c. Budgettering

De voorgestelde regeling is budgettair begrensd. Per jaar mag hieraan niet meer dan € 2 miljard worden besteed. Daartoe wordt in artikel 29I Wet vermindering afdracht loonbelasting en premie voor de volksverzekeringen bepaald, dat het percentage dat in aftrek kan worden gebracht, kan worden verminderd of zelfs op nihil kan worden gesteld.

De Afdeling merkt op dat dergelijke budgettaire begrenzings op gespannen voet staan met de fiscale systematiek. Fiscale regelingen zijn normaliter openeinderegelingen. De gelijke behandeling van belastingplichtigen bij de toepassing van de belastingwetgeving is immers een centraal uitgangspunt. Deze spanning treedt niet op indien de regeling de vorm van een subsidie heeft. Bij subsidieregelingen is budgettaire begrenzing van subsidieregeling immers gebruikelijk en verklaarbaar.

Het kabinet hecht grote waarde aan budgettaire beheersbaarheid van belastinguitgaven en heeft in de begrotingsregels vastgelegd dat nieuwe belastinguitgaven gebudgetteerd worden indien uitvoerbaar. De vorm van beheersing die voorzien is voor de BIK is in overeenstemming met de uitgangspunten van belastingwetgeving. Immers, investeringen van dezelfde omvang die plaatsvinden in hetzelfde jaar kunnen rekenen op hetzelfde kortingspercentage. Het kabinet kondigt daarbij wel aan dat het percentage voor 2022 kan wijzigen, indien de ervaring in 2021 daar aanleiding toe geeft. Een vergelijkbare systematiek wordt met succes gehanteerd ter beheersing van de WBSO-afdrachtvermindering.

d. Conclusie

Gelet op het voorgaande concludeert de Afdeling dat de fiscale vormgeving van de beoogde investeringsimpuls een aantal nadelen heeft. Het generieke karakter leidt ertoe dat ondersteuning ook plaats vindt waar dat niet opportuun is. De effectuering via een afdrachtskorting op de loonbelasting heeft een aantal effecten die afdoen aan de doeltreffendheid van de regeling. De budgettering past niet goed in de fiscale systematiek. Gelet hierop adviseert de Afdeling na te gaan of een subsidieregeling niet een meer geëigend instrument is om de beoogde doelen te bereiken.

Met de argumenten onder paragrafen 2 en 3a-c heeft het kabinet beargumenteerd waarom het een fiscale regeling geschikter acht dan een subsidieregeling.

4. EU-aspecten

In de toelichting wordt vermeld dat aan de BIK geen EU-aspecten verbonden zijn. De Afdeling wijst er echter op dat bij fiscale faciliteiten als de onderhavige met het oog op de Europese staatssteunregels⁷ dient te worden gezien of de faciliteit een generiek karakter heeft, dan wel of deze feitelijk bepaalde ondernemingen

⁷ Artikelen 107 en 108 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie.

bevoordeelt. Daartoe is relevant in hoeverre met de faciliteit differentiaties worden ingevoerd tussen inhoudingsplichtige ondernemingen die zich – gelet op de aan de regeling inherente doelstellingen – in een feitelijk en juridisch vergelijkbare situatie bevinden. Een dergelijke differentiatie kan leiden tot een selectief steunvoordeel, tenzij deze kan worden gerechtvaardigd door de aard en opzet van het belastingstelsel.⁸ Hoewel de criteria van de regeling algemeen zijn geformuleerd,⁹ sluit de Afdeling niet uit dat de toepassing ervan feitelijk tot een verschil in behandeling tussen ondernemingen leidt.¹⁰

**Directie Algemene Fiscale
Politiek**

Ons kenmerk
2020-0000185973

Zoals vermeld in paragraaf 3, onderdeel b, kunnen bedrijven zonder werknemers niet van de regeling profiteren en zullen kapitaalintensieve bedrijven in mindere mate kunnen profiteren van de regeling dan arbeidsintensieve. Door de ondergrens van € 1.500 per bedrijfsmiddel en € 20.000 per aanvraag en per jaar¹¹ komen vooral kleinere bedrijven niet of nauwelijks voor de regeling in aanmerking.

Ten slotte kunnen van de in paragraaf 3, onderdeel c, genoemde budgettering zeer selectieve gevolgen uitgaan, bijvoorbeeld wanneer zeer grote bedrijven de regeling gebruiken in verband met aanzienlijke investeringen en het beschikbare budget daardoor snel is uitgeput en de regeling vervolgens op nihil moet worden gezet.

Gelet op het voorgaande, lijkt de regeling, door de wijze waarop zij is ingericht, tot differentiaties te leiden tussen ondernemingen hoewel zij gelet op het doel van de regeling wél in een vergelijkbare positie verkeren.¹² De Afdeling ziet geen redenen waarom de hiervóór geschetste differentiaties logisch zouden voortvloeien uit de aard en opzet van het belastingstelsel en om die reden kunnen worden gerechtvaardigd. Zo is van een verband tussen investeringen en betaalde loonbelasting geen sprake: loonkosten zijn geen noodzakelijke voorwaarde voor of gevolg van investeringen, en omgekeerd leiden investeringen niet noodzakelijk tot meer werkgelegenheid (bij investeringen in automatisering is eerder het omgekeerde het geval) en hogere loonkosten.

Gelet op het voorgaande kan niet worden uitgesloten dat de regeling een steunmaatregel inhoudt. Deze onzekerheid dient te worden weggenomen. Het verdient daarbij aanbeveling contact op te nemen met de Europese Commissie over de voorgestelde regeling en uitsluitel te krijgen.

De Afdeling adviseert de nodige stappen te zetten om onzekerheid over het staatssteunkarakter van de voorgestelde regeling op adequate wijze weg te nemen vóórdat de regeling in werking treedt.

De Afdeling geeft aan dat de regeling door de wijze waarop de BIK is ingericht tot differentiaties lijkt te leiden tussen ondernemingen, hoewel zij gelet op het doel

⁸ Vergelijk onder andere HvJ 8 september 2011, *Commissie/Nederland*, C-279/08 P, ECLI:EU:C:2011:551, punt 62 en HvJ 8 september 2011, *Paint Graphos e.a.*, C-78/08–C-80/08, EU:C:2011:550, punten 49, 64 en 65.

⁹ De regeling geldt voor investeringen in bedrijfsmiddelen door inhoudingsplichtigen voor de loonbelasting die tevens belastingplichtig zijn voor de inkomstenbelasting of vennootschapsbelasting (of die onderdeel uitmaken van een fiscale eenheid voor de vennootschapsbelasting),

¹⁰ In de rechtspraak heeft het Hof van Justitie aanvaard dat ook *de facto* verschil in behandeling tot een selectief steunvoordeel kan leiden. Vgl. HvJ 15 november 2011, *Commissie en Spanje/Government of Gibraltar en Verenigd Koninkrijk*, C-106/09 P en C-107/09 P, ECLI:EU:C:2011:732, punt 101.

¹¹ Zie paragraaf 1.

¹² Dat mogelijk toch een relatief grote heterogene groep bedrijven van de maatregelen profiteren, zij niet noodzakelijkerwijze vergelijkbare investeringen verrichten of in dezelfde sector actief zijn, doet aan het selectieve karakter van een steunmaatregel niet af. Vgl. HvJ 16 december 2016, *World Duty Free Group*, C-20/15 P en C-21/15 P, ECLI:EU:C:2016:981, punt 80.

van de regeling wél in een vergelijkbare positie verkeren. De door de Afdeling gesignaleerde mogelijke differentiatie is driedelig.

**Directie Algemene Fiscale
Politiek**

Ons kenmerk
2020-0000185973

Volgens de Afdeling zou de regeling selectief zijn, omdat bedrijven zonder werknemers niet van de regeling profiteren. Het kabinet vindt het wenselijk dat bedrijven met werknemers kunnen profiteren en binnen die bedrijven is geen selectie aangebracht. Daarom heeft het kabinet gekozen voor deze baangerelateerde investeringskorting. Het kabinet bestrijdt dat het onderscheid tussen bedrijven met en bedrijven zonder werknemers tot een selectief voordeel leidt dat als staatssteun in de zin van artikel 107, eerste lid, van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie aangemerkt zou moeten worden. Op basis van de jurisprudentie¹³ is het voor de beoordeling van de selectiviteit van belang het juiste referentiekader te bepalen, namelijk de normale belastingregeling die geldt en waarbinnen bedrijven die feitelijk en juridisch in een vergelijkbare positie verkeren gelijk behandeld moeten worden. De BIK is een tegemoetkoming die door middel van een afdrachtvermindering in de zin van de Wet vermindering afdracht loonbelasting en premie volksverzekeringen wordt geëffectueerd; het enige relevante referentiekader is deze wet. Bedrijven zonder werknemers zijn geen inhoudingsplichtige in de zin van de Wet op de loonbelasting 1964 en komen daarmee ook niet in aanmerking voor afdrachtvermindering. Deze inhoudingsplichtigen bevinden zich daarom ook niet in een vergelijkbare positie. Een onderscheid tussen bedrijven met en zonder werknemers kan daarom niet tot een selectief voordeel leiden. Van belang is dat alle bedrijven die loonbelasting moeten inhouden en zich feitelijk en juridisch in een vergelijkbare positie verkeren gelijk behandeld worden. Dat is volgens het kabinet het geval. De Europese Commissie heeft in het verleden al aangegeven dat het feit dat sommige bedrijven/sectoren meer dan andere van belastingmaatregelen profiteren, niet noodzakelijk tot gevolg heeft dat zij binnen de werkingssfeer van de staatssteunregels komen te vallen. Zo hebben maatregelen ter verlichting van de belastingdruk op arbeid die voor alle bedrijven gelden, een relatief belangrijker effect voor arbeidsintensieve bedrijfstakken dan voor kapitaalintensieve bedrijfstakken, maar daarmee zijn deze nog niet noodzakelijk staatssteun.¹⁴

Daarnaast stelt de Afdeling dat door de ondergrens van € 1.500 per bedrijfsmiddel en € 20.000 per aanvraag en per jaar vooral kleinere bedrijven niet of nauwelijks voor de regeling in aanmerking komen. Van de BIK zullen veel bedrijven gebruik kunnen maken ondanks deze lichte ondergrens. Het kabinet heeft niet omwille van een selectie maar puur uit doelmatigheidsoverwegingen en beperking van administratieve lasten gekozen voor de ondergrens van € 1.500 per bedrijfsmiddel en € 20.000 per aanvraag en per jaar. Het aantal bedrijven dat potentieel gebruik kan maken van de BIK is groot. Een dergelijk potentieel maakt het noodzakelijk om een minimum te stellen aan de hoogte van de investering, niet zozeer vanuit budgettaire overwegingen maar vanuit een oogpunt van doelmatigheid. Met het oog op doelmatigheid en administratieve lasten acht het kabinet een minimaal te behalen financieel voordeel van € 600 verstandig. In combinatie met het percentage van 3% leidt dat tot een minimale investering per aanvraag van € 20.000. Als minimale investering per bedrijfsmiddel stelt het

¹³ Arresten van het Hof van de Europese Unie van 21 december 2016, Commissie/World Duty Free Group e.a., C-20/15 P en C-21/15 P, EU:C:2016:981, punt 57, en 28 juni 2018, Andres (faillissement Heitkamp BauHolding)/Commissie, C-203/16 P, EU:C:2018:505, punt 88 en aldaar aangehaalde rechtspraak.

¹⁴ Mededeling van de Commissie over de toepassing van de regels betreffende steunmaatregelen van de staten op maatregelen op het gebied van de directe belastingen op ondernemingen, Publicatieblad van de Europese Gemeenschappen van 10 december 1998, C 384/3, punt 14

kabinet voor uit te gaan van een bedrag van € 1.500. Uit punt 122 van de Mededeling van de Commissie betreffende het begrip “staatssteun” in de zin van artikel 107, eerste lid, van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie¹⁵ blijkt dat omwille van administratieve doelmatigheid vastgestelde lage drempels niet tot (feitelijke) selectiviteit leiden.

**Directie Algemene Fiscale
Politiek**

Ons kenmerk
2020-0000185973

Ten slotte stelt de Afdeling dat van de budgettering van de BIK selectieve gevolgen kunnen uitgaan, bijvoorbeeld wanneer zeer grote bedrijven de regeling gebruiken in verband met aanzienlijke investeringen en het beschikbare budget daardoor snel is uitgeput en de regeling vervolgens op nihil moet worden gezet. Het kabinet deelt deze zorgen van de Afdeling niet. De stelling van de Afdeling is te algemeen om te kunnen betekenen dat BIK voorbehouden is aan bepaalde bedrijven of bepaalde producties. Er kunnen ook kleine bedrijven zijn die grote investeringen doen of grote bedrijven die kleine investeringen doen. Werkgevers die investeringen doen waarvoor de beslissing daartoe is genomen op of na 1 oktober 2020 en die in 2021 of 2022 worden gerealiseerd (lees: die in 2021 of 2022 volledig zijn betaald) komen in aanmerking voor de afdrachtvermindering. Deze bepaling zorgt ervoor dat werkgevers met zeer grote investeringen, die niet in 2021 en 2022 ook volledig zijn betaald, niet in aanmerking komen. Daarnaast gaat het kabinet ervan uit dat het budget voldoende is, waarop is ingegaan in onderdeel 3-c.

De faciliteit heeft een generiek karakter heeft en bevoordeelt niet feitelijk bepaalde bedrijven in het licht van de staatssteunbepalingen van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie. Het kabinet ziet daarom geen aanleiding om contact op te nemen met de Europese Commissie, zoals de Afdeling voorstelt.

5. Separaat wetsvoorstel

Het wetsvoorstel Belastingplan 2021 is een voorstel voor een wijzigingswet waarin meerdere inhoudelijke onderwerpen worden geregeld. Hiertoe wordt in principe slechts overgegaan indien:

- a. de verschillende onderdelen samenhang hebben;*
- b. de verschillende onderdelen niet van een omvang en complexiteit zijn die een afzonderlijk wetsvoorstel rechtvaardigen; en*
- c. het op voorhand niet de verwachting is dat één van de onderdelen dermate politiek omstreden is dat een goede parlementaire behandeling van andere onderdelen in het geding komt.¹⁶*

Bij de voorgestelde nota van wijziging wordt een nieuwe afdrachtvermindering voor baangerelateerde investeringen geïntroduceerd. De omvang en complexiteit van deze afdrachtvermindering rechtvaardigen een afzonderlijk wetsvoorstel.¹⁷ Daarnaast kan worden verwacht dat deze BIK een dermate politiek gevoelige kwestie is, dat opname in het wetsvoorstel Belastingplan 2021 ertoe leidt dat een goede parlementaire behandeling van andere onderdelen van het Belastingplan 2021 in het gedrang komt.

¹⁵ Publicatieblad van de Europese Unie van 19.7. 2016, C 262/2.

¹⁶ Aanwijzing 6.4 van de Aanwijzingen voor de regelgeving.

¹⁷ Daarbij komt dat de nota van wijziging met grote spoed tot stand is gekomen, dat er geen uitvoeringstoetsen beschikbaar zijn en dat hierover bovendien in zeer korte tijd is geadviseerd. Dit komt de kwaliteit van de wetgeving niet ten goede. In de redactionele bijlage bij dit advies zijn, zonder volledigheid te willen en kunnen betrachten, enkele in het oog springende punten opgenomen.

Opname van deze nieuwe BIK-afdrachtvermindering in een separaat wetsvoorstel is ook in lijn met motie Hoekstra c.s., waarin de regering bij de behandeling van het Belastingplan 2016 is verzocht zich in het vervolg te onthouden van een dergelijke koppeling van wetsvoorstellen, omdat de Eerste Kamer hierdoor de mogelijkheid wordt ontnomen om een separaat politiek eindoordeel te vellen over de eigenstandige wetsvoorstellen.¹⁸

**Directie Algemene Fiscale
Politiek**

Ons kenmerk
2020-0000185973

De Afdeling adviseert de BIK-afdrachtvermindering op te nemen in een afzonderlijk wetsvoorstel.

De Afdeling adviseert de BIK-afdrachtvermindering op te nemen in een afzonderlijk wetsvoorstel. Het doel van de BIK is het stimuleren en naar voren halen van investeringen van bedrijven tijdens de economische crisis. Het tijdelijke karakter van de regeling moet ertoe bijdragen dat bedrijven, net als de overheid, investeringen niet uitstellen maar naar voren halen. De BIK is daarmee een crisismaatregel waarbij een spoedige inwerkingtreding van groot belang is. De overige in de wet op te nemen fiscale steun- en herstelmaatregelen vanwege covid-19 zijn eveneens opgenomen in het wetsvoorstel Belastingplan 2021. Daarom past de BIK goed in het Belastingplan 2021. Het kabinet heeft oog voor het belang van een zorgvuldige wetsbehandeling. Het pakket Belastingplan 2021 bestaat, naast het wetsvoorstel Belastingplan 2021, uit zeven separate wetsvoorstellen met een meer structureel karakter. Om de Tweede Kamer der Staten-Generaal tijd te geven voor een goede voorbereiding van de wetsbehandeling heeft het kabinet voorafgaande aan het aanbieden van de nota van wijziging reeds per brief de contouren van de BIK geschetst.

De Afdeling heeft voorts de volgende redactionele opmerkingen geplaatst.

- *De term “baangerelateerde” niet gebruiken, omdat die term verwarrend is.*
- *In artikel XXVIA in artikel 29a, eerste lid, onder d, aanhef, “bedrijfsmiddel” vervangen door: bedrijfsmiddel als bedoeld in artikel 3:30, eerste lid, van de Wet inkomstenbelasting 2001.*
- *In artikel XXVIA in artikel 29a, derde lid, verduidelijken hoe de keuze voor de aanwijzing van een inhoudingsplichtige verloopt en welke gevolgen deze keuze heeft (bijvoorbeeld voor andere inhoudingsplichtigen die tot de fiscale eenheid behoren). Daarnaast de tekst van artikel 29a, derde lid, en de onderdeelsgewijze toelichting daarop, zoals opgenomen bij artikel 29f, met elkaar in overeenstemming brengen.*
- *Bij artikel XXVIA in artikel 29c nader bezien hoe dit artikel moet worden toegepast in geval van meer aanvragen in een kalenderjaar en zo nodig het voorstel op dit punt aanvullen.*
- *Bij artikel XXVIA in artikel 29e toelichten waarom wenselijk wordt geacht dat binnen een fiscale eenheid de inhoudingsplichtige ook een aanvraag kan indienen voor de afdrachtvermindering-BIK ter zake van investeringen door vennootschappen in de fiscale eenheid die niet zelf inhoudingsplichtige zijn. En nader motiveren waarom een vennootschap die niet inhoudingsplichtige is en investeringen doet niet in aanmerking kan komen voor de BIK.*
- *In artikel XXVIA in artikel 29e, vierde lid, verduidelijken waarop het begrip “de laatste betaling” betrekking heeft.*
- *Bij artikel XXVIA in artikel 29f, eerste lid, nader bezien hoe het begrip “een BIK-inhoudingsplichtige die een baangerelateerde investering is aangegaan” zich verhoudt tot de regeling in artikel 29e inzake de fiscale eenheid.*

- *Bij artikel XXVIA in artikel 29h nader bezien hoe deze correctie mogelijkheid dient te worden toegepast in relatie tot de grens, bedoeld in artikel 29e, vijfde lid, en de verschillende percentages in artikel 29c, ook in de situatie waarbij een BIK-inhoudingsplichtige voor één kalenderjaar meerdere aanvragen voor een BIK-verklaring heeft gedaan of wellicht nog zal doen.*
- *In artikel XXVIA in artikel 29I “het in artikel 29c vermelde percentage” vervangen door “de in artikel 29c vermelde percentages” en “Het nieuwe percentage geldt” vervangen door “De nieuwe percentages gelden”. De onderdeelsgewijze toelichting op artikel 29I overeenkomstig aanpassen.*

**Directie Algemene Fiscale
Politiek**

Ons kenmerk
2020-0000185973

Het kabinet acht het wenselijk om de term “baangerelateerd” in de naam te behouden. Voor het overige is aan de redactionele opmerkingen van de Afdeling gevolg gegeven. Voorts zijn zowel in de nota van wijziging als in de toelichting redactionele wijzigingen doorgevoerd en is een omissie hersteld door het toevoegen van onderdeel 2, onder B. Bovendien is de toelichting op punten aangevuld.

Ik moge U verzoeken in te stemmen met toezending van de gewijzigde nota van wijziging en toelichting aan de Tweede Kamer der Staten-Generaal.

De staatssecretaris van Financiën,

J.A. Vijlbrief
Staatssecretaris van Financiën – Fiscaliteit en Belastingdienst