

UPDATE

# Belastingplan 2020



Op 17 september 2019 is het pakket Belastingplan 2020 gepubliceerd. Dit pakket omvat zes wetsvoorstellen met een groot aantal wetswijzigingen. Een aantal daarvan was al aangekondigd.

Zoals altijd bevat Prinsjesdag weer verrassingen, maar deze keer bestaan deze vooral uit zaken die nog niet in het gepubliceerde belastingplanpakket zijn opgenomen, maar wel op korte termijn worden verwacht. Het pakket bevat bijvoorbeeld niet het wetsvoorstel 'Excessief lenen bij de eigen vennootschap' door de (directeur-)aanmerkelijkbelanghouder. Dit voor het midden- en kleinbedrijf zeer belangrijke wetsvoorstel volgt pas in het vierde kwartaal van dit jaar en zal vermoedelijk niet veel afwijken van het conceptwetsvoorstel dat eerder dit jaar op het internet ter consultatie is gepubliceerd.

Een andere belangrijke ontwikkeling die schittert door afwezigheid in het belastingplanpakket is het wetsvoorstel met de definitieve keuze voor het toekomstige groepsregime in de vennootschapsbelasting. Nu is dit de fiscale eenheid. De fiscale

eenheid is een zeer ruime en dus ook heel populaire fiscale faciliteit. Mogelijk wordt dat een andere, veel beperktere regeling.

Als laatste noemen wij de beperking van de zogenoemde liquidatieverliesregeling. Uit het belastingplan blijkt wel dat het kabinet het eerder gelanceerde conceptinitiatiefwetsvoorstel hierover steunt. In grote lijnen is dus bekend hoe deze belangrijke koerswijziging er zal komen uit te zien. De kern is dat het vanaf 2021 voor ondernemingen in veel minder gevallen mogelijk zal zijn om buitenlandse liquidatieverliezen ten laste van de Nederlandse winst te brengen.

Verder kijkend naar de toekomst verwachten wij in het eerste half jaar van 2020 nog het wetsvoorstel met de herziening van de vermogensrendementsheffing (box 3).

nieuwe  
perspectieven

Het belastingpakket bevat zeer veel kleine en grotere maatregelen die financiële impact kunnen hebben. De komende tijd gaan de fiscalisten van BDO aan de slag met alle wijzigingen. Wij bekijken wat de concrete gevolgen zijn van alle voorgestelde veranderingen voor ondernemers, particulieren, overheidsorganisaties, non-profitinstellingen, nationale en internationale concerns. Vrijwel elke belastingbetaler wordt geraakt door de wijzigingen en in veel gevallen zal het zinvol zijn om uw fiscale positie nog eens goed door te spreken met uw belastingadviseur en om waar mogelijk en nodig te anticiperen op de voorgestelde wijzigingen.

In deze nieuwsbrief heeft BDO de belangrijkste fiscale maatregelen op een rij gezet. Maar dat is niet het complete verhaal. Prinsjesdag is immers pas de start van het parlementaire wetgevingsproces. Tijdens de Kamerbehandeling van de wetsvoorstellen kan er nog van alles wijzigen. Ook dat houden wij nauwgezet bij op de speciale [Prinsjesdag website](#) van BDO Belastingadviseurs. Daarop treft u ook enkele informatieve video's aan. Daarnaast hebben wij podcasts opgenomen waarin u op hoofdlijnen wordt bijgepraat over het uitgebreide pakket aan fiscale wijzigingen dat het kabinet op Prinsjesdag heeft gepresenteerd en andere ontwikkelingen in de fiscaliteit.

*BDO Belastingadviseurs*

---

Hierna gaan we concreet in op enkele belangrijke onderwerpen uit het Belastingplan 2020. We hebben de onderwerpen ingedeeld in de volgende categorieën:

- ▶ Voor DGA's, ondernemers en ondernemingen;
- ▶ Voor werkgevers en werknemers;
- ▶ Privégerelateerde maatregelen.

U kunt zo snel zien welke zaken relevant zijn voor u.

---

## Voor DGA's, ondernemers en ondernemingen

### Inkomstenbelasting

#### Verkleinen verschil werknemers en zelfstandigen

Het Belastingplan 2020 bevat diverse maatregelen die de inkomstenbelasting verlagen en (meer) werken lonender maken. Het gaat onder meer om de versnelde invoering van het tweeschijvenstelsel in 2020 in plaats van in 2021. Ook worden de arbeidskorting en de algemene heffingskorting extra verhoogd. De verhoging van de algemene heffingskorting pakt positief uit voor lagere inkomens.

Een van de elementen die door het kabinet wordt aangepakt, is het verschil in de fiscale behandeling tussen werknemers en zelfstandigen. Dit verschil zou mede leiden tot oneerlijke concurrentie op arbeidsvoorwaarden en daarmee ook tot schijnzelfstandigheid. Hierdoor is volgens het kabinet de flexibilisering van de arbeidsmarkt wel sterk toegenomen, maar is ook een steeds groter deel van de werkenden niet of slechter verzekerd voor werkloosheid, ziekte, arbeidsongeschiktheid en de oude dag. Het kabinet is daarom van mening dat het verschil in fiscale behandeling dient te worden verkleind. Maar tegelijkertijd wil het kabinet voorkomen dat zelfstandigen financieel in de problemen komen. Daarom wordt een combinatie voorgesteld van het verhogen van de arbeidskorting en een geleidelijke verlaging van de zelfstandigenaftrek.

#### Algemene heffingskorting

De algemene heffingskorting wordt in twee stappen verhoogd: € 78 in 2020 en € 2 in 2021. De maximale algemene heffingskorting in 2020 wordt € 2.711 (€ 2.477 in 2019).

#### Arbeidskorting

De arbeidskorting wordt met ingang van 2020 in drie stappen verhoogd.

### Verlaging zelfstandigenaftrek

De zelfstandigenaftrek gaat per 2020 met acht stappen van € 250 en een stap van € 280 omlaag naar € 5.000 in 2028. In 2019 is de zelfstandigenaftrek € 7.280.

| Jaar | Maximale zelfstandigenaftrek |
|------|------------------------------|
| 2020 | € 7.030                      |
| 2021 | € 6.780                      |
| 2022 | € 6.530                      |
| 2023 | € 6.280                      |
| 2024 | € 6.030                      |
| 2025 | € 5.780                      |
| 2026 | € 5.530                      |
| 2027 | € 5.280                      |
| 2028 | € 5.000                      |

### Tarieven inkomstenbelasting: tweeschijvenstelsel

Het tweeschijvenstelsel zou in 2021 worden ingevoerd. Nu wordt voorgesteld om dat al 2020 in te voeren. Het tarief in 2020 komt er als volgt uit te zien (tussen haakjes de cijfers van 2019).

#### Belastingplichtigen geboren vanaf 01.01.1946

| Bij een belastbaar inkomen uit werk en woning van meer dan | maar niet meer dan  | Tarief onder AOW-leeftijd | Tarief boven AOW-leeftijd |
|--|---------------------|---------------------------|---------------------------|
| -  | € 20.711 (€ 20.384) | 37,35% (36,65%)           | 19,45% (18,75%)           |
| € 20.711 (€ 20.384)  | € 34.712 (€ 34.300) | 37,35% (38,10%)           | 19,45% (20,20%)           |
| € 34.712 (€ 34.300)  | € 68.507 (€ 68.507) | 37,35% (38,10%)           | 37,35% (38,10%)           |
| € 68.507 (€ 68.507)  | -                   | 49,50% (51,75%)           | 49,50% (51,75%)           |

#### Belastingplichtigen geboren voor 01.01.1946

| Bij een belastbaar inkomen uit werk en woning van meer dan | maar niet meer dan  | Tarief          |
|--|---------------------|-----------------|
| -  | € 20.711 (€ 20.384) | 19,45% (18,75%) |
| € 20.711 (€ 20.384)  | € 35.375 (€ 34.817) | 19,45% (20,20%) |
| € 35.375 (€ 34.817)  | € 68.507 (€ 68.507) | 37,35% (38,10%) |
| € 68.507 (€ 68.507)  | -                   | 49,50% (51,75%) |

### Versnelde afbouw aftrektarief eigen woning

Vorig jaar is reeds besloten dat het tarief waartegen aftrekbare kosten met betrekking tot een eigen woning in aanmerking worden genomen, versneld wordt afgebouwd. Dit betekent het volgende.

| Jaar   | 2020 | 2021 | 2022 | 2023   |
|--|------|------|------|--------|
| Maximaal aftrektarief aftrekbare kosten eigen woning | 46%  | 43%  | 40%  | 37,05% |

### Afbouw aftrektarief andere grondslagverminderende posten

Zoals reeds in het Belastingplan 2019 was opgenomen gaat voor de volgende posten dezelfde tariefmaatregel gelden als bij de versnelde afbouw van het aftrektarief voor de eigen woning:

- ▶ de ondernemersaftrek, bestaande uit de zelfstandigenaftrek, de aftrek voor speur- en ontwikkelingswerk, de meewerkaftrek, de startersaftrek bij arbeidsongeschiktheid en de stakingsaftrek;
- ▶ de mkb-winstvrijstelling, mits het gezamenlijke bedrag van de met de ondernemersaftrek verminderde winst positief is;
- ▶ de terbeschikkingstellingsvrijstelling, mits het gezamenlijke bedrag van het resultaat uit werkzaamheden positief is;
- ▶ de persoonsgebonden aftrek.

| Jaar   | 2020 | 2021 | 2022 | 2023   |
|--|------|------|------|--------|
| Maximaal aftrektarief andere grondslagverminderende posten | 46%  | 43%  | 40%  | 37,05% |

### Verhoging tarief box 2 (aanmerkelijk belang)

Natuurlijke personen met een aanmerkelijk belang (hierna: DGA's) worden hiervoor in de inkomstenbelasting belast in box 2. Vorig jaar was reeds besloten dat het box 2-tarief van 25% wordt verhoogd naar 26,25% in 2020 en 26,9% vanaf 2021.

#### Commentaar BDO

*Het AB-tarief wordt verhoogd om het globale evenwicht tussen de belastingdruk van een ondernemer in de inkomstenbelasting en een ondernemer met een BV zoveel mogelijk te waarborgen.*

*Echter, nu de eerder aangekondigde verlaging van het vennootschapsbelastingtarief in 2020 niet doorgaat, wordt de DGA hierdoor wel benadeeld.*

### Schulden van DGA's aan de eigen BV met ingang van 2022 gemaximeerd op € 500.000

Zoals in de inleiding is aangegeven, is in het Belastingplan 2020 het aangekondigde wetsvoorstel 'Excessief lenen bij de eigen vennootschap' niet opgenomen. Dit wetsvoorstel is een maatregel op grond waarvan het lenen van de eigen BV door DGA's wordt beperkt. Hiermee wordt tegelijkertijd belastinguitstel in box 2 tegengegaan. Globaal omschreven komt het erop neer dat als de totale som van schulden van de DGA aan zijn eigen vennootschap (uitgezonderd eigenwoningsschulden) meer is dan € 500.000, dat meerdere als fictief inkomen uit aanmerkelijk belang in aanmerking wordt genomen. De beoogde datum van inwerkingtreding is 1 januari 2022 en een wetsvoorstel volgt in het vierde kwartaal van dit jaar.

## Vennootschapsbelasting en Dividendbelasting

### Tarief vennootschapsbelasting

De huidige tarieven in de vennootschapsbelasting zijn als volgt:

| 2019   |                    |   |
|--|--------------------|---|
| Bij een belastbaar bedrag of een belastbaar Nederlands bedrag van meer dan | maar niet meer dan | bedraagt het vennootschapsbelastingtarief |
| -  | € 200.000          | 19%                                       |
| € 200.000  |                    | 25%                                       |

Deze tarieven worden de komende twee jaren als volgt stapsgewijs verlaagd:

| 2020   |                    |   |
|--|--------------------|---|
| Bij een belastbaar bedrag of een belastbaar Nederlands bedrag van meer dan | maar niet meer dan | bedraagt het vennootschapsbelastingtarief |
| -  | € 200.000          | 16,50%                                    |
| € 200.000  |                    | 25%                                       |

| 2021   |                    |   |
|--|--------------------|---|
| Bij een belastbaar bedrag of een belastbaar Nederlands bedrag van meer dan | maar niet meer dan | bedraagt het vennootschapsbelastingtarief |
| -  | € 200.000          | 15%                                       |
| € 200.000  |                    | 21,70%                                    |



**Commentaar BDO**

Vorig jaar kondigde het kabinet aan dat het tarief in de vennootschapsbelasting voor een belastbaar bedrag van meer dan € 200.000 in stappen omlaag zou gaan van 25% naar 22,55% in 2020 en van 22,55% naar 20,50% in 2021. Het kabinet komt op deze eerdere aankondiging dus terug.

**Aanpassing definitie vaste inrichting**

De aanwezigheid van een vaste inrichting is één van de aangrijpingspunten voor een staat om tot belastingheffing van een niet in die staat gevestigd lichaam of een niet in die staat woonachtige natuurlijke persoon over te gaan. In de loonbelasting is de aanwezigheid van een vaste inrichting een aangrijpingspunt om degene die deze vaste inrichting heeft als inhoudingsplichtige aan te merken. Omdat er volgens het kabinet mogelijkheden bestaan om de kwalificatie als vaste inrichting kunstmatig te omzeilen (en zo belasting te ontwijken), wordt voorgesteld om voor de invulling van de definitie van het begrip vaste inrichting in de inkomstenbelasting, de loonbelasting en de vennootschapsbelasting per 1 januari 2020 aan te sluiten bij de definitie in het van toepassing zijnde belastingverdrag. Voor niet-verdragsituaties wordt overigens met deze wijziging de definitie van het begrip vaste inrichting in de inkomstenbelasting, de loonbelasting en de vennootschapsbelasting in lijn gebracht met de meest recente versie van het modelverdrag van de Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling (OESO). Onder de voorgestelde wijzigingen vallen ook wijzigingen met betrekking tot het begrip vaste vertegenwoordiger.

**Commentaar BDO**

Door bovengenoemde wijzigingen voor verdrags- en niet-verdragsituaties zal er naar verwachting in meer gevallen sprake zijn van een vaste inrichting in de inkomstenbelasting, de loonbelasting en de vennootschapsbelasting. Overigens zal de uiteindelijke belastingheffing die hierdoor plaats gaat vinden waarschijnlijk gering zijn.

**Verruiming van bepaalde vrijstellingen voor overheids-ondernemingen**

Met ingang van 1 januari 2016 is de vennootschapsbelastingplicht van overheidsondernemingen gewijzigd van 'niet belastingplichtig, tenzij' naar 'belastingplichtig, tenzij'. Tegelijkertijd zijn vrijstellingen ingevoerd, zoals een vrijstelling voor onderwijsinstellingen. Dergelijke instellingen zijn vrijgesteld van vennootschapsbelasting als hun activiteiten voor minimaal 90% bestaan uit onderwijs- en onderzoeksactiviteiten (90%-eis) die voor minimaal 70% zijn bekostigd vanuit toegelaten financieringsmiddelen (bekostigingseis). Voldoet een onderwijsinstelling niet aan de 90%-eis, dan zijn de resultaten vrijgesteld voor zover is voldaan aan de bekostigingseis. Dit kan te beperkt uitwerken voor scholen met een internationale afdeling waarbij niet alle werkelijke kosten worden gefinancierd vanuit de overheid, maar ook vanuit een verplichte ouderbijdrage. Met terugwerkende kracht tot

1 januari 2016 wordt de lijst met toegelaten financieringsmiddelen daarom uitgebreid met:

- ▶ de verplichte ouderbijdrage voor de toelating tot een internationale afdeling van een door het ministerie van Onderwijs, Cultuur en Wetenschap bekostigde school, en
- ▶ de verplichte ouderbijdrage voor toelating tot een geaccrediteerde Europese school.

Daarnaast worden enkele algemene vrijstellingen verruimd (de zogenoemde vrijstelling voor interne activiteiten en de quasi-inbestedingsvrijstelling). Het gaat over twee vrijstellingen die betrekking hebben op activiteiten die de overheid in wezen verricht voor of aan zichzelf. Het is gebleken dat bij deze vrijstellingen onvoldoende rekening was gehouden met de verschillende manieren waarop het Rijk in brede zin zich juridisch kan organiseren. De verruiming betekent concreet dat de twee vrijstellingen met terugwerkende kracht tot 1 januari 2016 onder voorwaarden ook gelden voor publiekrechtelijke rechtspersonen die volledig door de Staat worden beheerst.

**Aanpassing tonnageregeling**

Sinds 1996 kennen de inkomsten- en vennootschapsbelasting een specifieke fiscale stimuleringsmaatregel voor de zeescheepvaart: de tonnageregeling. In de kern biedt de tonnageregeling een belastingplichtige onder voorwaarden de mogelijkheid om voor een periode van ten minste tien jaar te kiezen voor een systeem waarbij de winst uit zeescheepvaart forfaitair wordt vastgesteld aan de hand van de scheepstonnage. Ongeveer tien jaar geleden is de tonnageregeling uitgebreid met een aantal aanvullende regelingen. De Europese Commissie (EC) heeft deze als verenigbaar met de interne markt aangemerkt. In juni 2018 heeft Nederland die aanvullende regelingen bij de EC voor verlenging van die goedkeuring aangemeld. Volgens de EC komen deze aanvullende regelingen alleen voor verlenging van de goedkeuring in aanmerking als Nederland per 1 januari 2020 zijn tonnageregeling aanscherpt op drie terreinen:

1. schepen die in tijd- of reischarter worden gehouden;
2. het vlagvereiste; en
3. niet-vervoerswerkzaamheden.

Het kabinet stelt voor het tonnageregime met ingang van 1 januari 2020 op deze drie terreinen aan te passen en 'EU-proof' te houden.

**Aankondiging verhoging effectief tarief innovatiebox**

De vennootschapsbelasting bevat onder voorwaarden een gunstige regeling voor winsten die worden behaald met innovatieve activiteiten: de innovatiebox. Kwalificeren de activiteiten van een belastingplichtige voor de toepassing van de innovatiebox, dan worden de daaraan toerekenbare winsten in 2019 effectief belast tegen een vennootschapsbelastingtarief van 7%. Het kabinet heeft aangekondigd dat dit effectieve tarief met ingang van 2021 zal worden verhoogd naar 9%. Dit voornemen wordt op een later moment uitgewerkt in een wetsvoorstel.

**Commentaar BDO**

Ondanks de verhoging van het effectieve tarief worden de winsten in de innovatiebox nog altijd veel voordeliger belast dan reguliere ondernemingswinsten. Het kan daarom lonen om te (laten) beoordelen of uw onderneming hiervoor in aanmerking komt.

**Earningsstrippingmaatregel (generieke renteaftrekbeperking)**

In de vennootschapsbelasting zijn rentekosten als hoofdregel aftrekbaar van de fiscale winst. Op deze hoofdregel bestaan uitzonderingen en één daarvan is de earningsstrippingmaatregel. Deze generieke maatregel is per 1 januari 2019 ingevoerd en beperkt onder omstandigheden de aftrekbaarheid van verschuldigde rente op derden- en concernleningen. Als een bedrag aan renten in een jaar niet in aftrek komt, kan dat onbeperkt worden voortgewenteld naar volgende jaren (gestald rentesaldo). In het volgende jaar moet de earningsstrippingmaatregel opnieuw worden doorlopen om te beoordelen in hoeverre het gestalde rentesaldo in dat jaar alsnog aftrekbaar is. Het gestalde rentesaldo vertegenwoordigt dus een waarde.

**Formele aspecten**

In de wet is al vastgelegd dat de inspecteur het gestalde rentesaldo vaststelt bij voor bezwaar vatbare beschikking. Het kabinet stelt in de eerste plaats aanvullende regels voor op grond waarvan zo'n beschikking kan worden herzien als sprake is van een nieuw feit, kwade trouw of een voor de belastingplichtige redelijkerwijs kenbare fout. De termijn waarbinnen deze herziening kan plaatsvinden, is gelijk aan de termijn waarbinnen navordering van te weinig geheven belasting kan plaatsvinden. In de regel is die termijn vijf jaar vanaf het einde van het belastingjaar, maar in sommige 'buitenlandsituaties' twaalf jaar. Als de beschikking onjuist is door een kenbare fout, is de termijn twee jaar na de dagtekening van de foutieve beschikking. In de tweede plaats stelt het kabinet voor dat ook een beschikking wordt gegeven als het gestalde rentesaldo van een eerder jaar in aftrek komt bij het bepalen van de winst van een later jaar. De voorgestelde maatregelen gelden ook voor beschikkingen die al zijn gegeven op het moment dat die maatregelen in werking treden.

**Handel in lichamen met gestalde rente**

Zoals vorig jaar al is opgenomen in de toen aangenomen earningsstrippingmaatregel, geldt vanaf 1 januari 2020 het volgende. De wetgever wil voorkomen dat een 'handel' in belastingplichtigen met een gestald rentesaldo ontstaat. Wijzigt het uiteindelijke belang in zo'n belastingplichtige voor 30% of meer, dan geldt als hoofdregel dat het gestalde rentesaldo van vóór die wijziging vervalt. Wel bestaan op deze hoofdregel uitzonderingen waardoor het gestalde rentesaldo ondanks de belangenwijziging mogelijk toch kan worden voortgewenteld naar toekomstige jaren.

**Implementatie tweede EU-richtlijn antibelastingontwijking (ATAD2)**

Met het al vóór Prinsjesdag ingediende wetsvoorstel 'Wet implementatie tweede EU-richtlijn antibelastingontwijking' geeft het kabinet invulling aan de implementatie van de tweede richtlijn van de Europese Unie (EU) gericht tegen belastingontwijking (ATAD2) in de vennootschapsbelasting. De kern van het wetsvoorstel is dat een einde wordt gemaakt aan structuren waarbij internationaal opererende bedrijven gebruik maken van zogenoemde hybridemismatches. Het wetsvoorstel zal per 1 januari 2020 in werking treden. Hieronder wordt dit wetsvoorstel op hoofdlijnen beschreven.

**Hybridemismatches**

Hybridemismatches zijn situaties waarin een belastingvoordeel wordt behaald door gebruik te maken van de verschillen tussen vennootschapsbelastingstelsels van staten, meer in het bijzonder door gebruik te maken van de verschillende fiscale kwalificaties van lichamen, vaste inrichtingen en instrumenten. Deze verschillen kunnen ertoe leiden dat een vergoeding of betaling aftrekbaar is in de staat waar de betaler is gevestigd, zonder dat de corresponderende opbrengst in de vestigingsstaat van de ontvanger wordt belast (aftrek zonder heffing). Een andere variant is de situatie waarin de vergoeding of betaling in meerdere staten aftrekbaar is (dubbele aftrek).

**Neutralisatieregels**

Het wetsvoorstel bevat neutralisatieregels waardoor ofwel de aftrek van een vergoeding of betaling bij de betalende partij wordt geweigerd ofwel de vergoeding of betaling bij de ontvanger (alsnog) in de heffing wordt betrokken. De neutralisatieregels gelden alleen als sprake is van een hybridemismatch die ontstaat in gelieerde verhoudingen (onderling belang van ten minste 25%) of wanneer sprake is van een zogenoemde gestructureerde regeling. Daarvan is sprake als niet-gelieerde lichamen een hybridemismatch tot stand brengen waarbij de voordelen daarvan zijn verdisconteerd in de voorwaarden van de regeling of als een regeling zodanig is opgezet dat zij resulteert in een hybridemismatch.

**Documentatieverplichting**

In samenhang met de neutralisatieregels wordt een documentatieverplichting geïntroduceerd. Deze verplichting schrijft voor dat een belastingplichtige die in de aangifte stelt dat de neutralisatieregels niet op hem van toepassing zijn, gegevens in zijn administratie moet opnemen waaruit dit blijkt. Als een belastingplichtige in zijn aangifte de neutralisatieregels wel moet toepassen, dient hij in zijn administratie gegevens op te nemen waaruit blijkt op welke wijze de regels zijn toegepast. Omdat de neutralisatieregels in de regel alleen van toepassing zijn in internationale verhoudingen, zijn belastingplichtigen waarvan het concern alleen nationaal opereert van deze documentatieverplichting ontheven.

**Commentaar BDO**

Het behandelingschema van dit wetsvoorstel zal synchroon lopen met het behandelingschema van het pakket Belastingplan 2020. De meeste maatregelen treden met ingang van 1 januari 2020 in werking. Een enkele maatregel zal pas per 1 januari 2022 van toepassing zijn. Bedrijven doen er goed aan om op tijd te checken wat de impact van deze regels zal zijn.

**Toekomstige groepsregeling in de vennootschapsbelasting**

Uitgangspunt in de vennootschapsbelasting is dat van iedere belastingplichtige (zoals een BV) afzonderlijk belasting wordt geheven. Op dit uitgangspunt bestaat een uitzondering: het fiscale-eenheidsregime. Deze groepsregeling maakt het onder voorwaarden mogelijk om van meerdere maatschappijen belasting te heffen alsof sprake is van één belastingplichtige. Het Europese Hof van Justitie heeft in 2018 geoordeeld dat het Nederlandse fiscale eenheidsregime in de vennootschapsbelasting op onderdelen strijdig is met het Europese recht. Hierop is gereageerd door enkele spoedmaatregelen in te voeren die de meest kwetsbare punten van het Nederlandse fiscale-eenheidsregime met terugwerkende kracht tot 1 januari 2018 hebben gerepareerd. De vraag is of dit de definitieve oplossing is. In juni 2019 heeft het ministerie van Financiën namelijk een keuzedocument opgesteld met vier opties voor een toekomstbestendige groepsregeling. Belangengroepen, bedrijven, wetenschappers en andere geïnteresseerden werden gevraagd om te reageren op het keuzedocument. Dit kon tot en met 29 juli 2019. Deze reacties worden meegenomen in de besluitvorming. Het ministerie van Financiën stuurt waarschijnlijk in het najaar van 2019 een brief naar de Tweede Kamer met daarin een schets van de beoogde fiscale groepsregeling.

**Commentaar BDO**

Deze ontwikkeling raakt ieder concern dat in Nederland actief is. Het is daarom goed om dit samen met uw BDO-adviseur nauwlettend in de gaten te houden.

**Aankondiging versobering van de liquidatie- en de stakingsverliesregeling**

Als een belastingplichtige (moedermaatschappij) een deelneming heeft in een ander lichaam (dochtermaatschappij), geldt als hoofdregel de deelnemingsvrijstelling. Van een deelneming is bij kapitaalvennootschappen (zoals een NV of BV) sprake als de moedervennootschap een belang heeft van minimaal 5% in een dochtervennootschap. De kern van de deelnemingsvrijstelling is dat voordelen die voldoende verband houden met de deelneming, zoals ontvangen dividenden of resultaten bij verkoop van de deelneming, bij de moedervennootschap onbelast zijn. Verliezen bij verkoop van een deelneming zijn niet aftrekbaar. Op de deelnemingsvrijstelling bestaat een belangrijke uitzondering. Wordt de deelneming namelijk ontbonden als gevolg van een liquidatie of faillissement, dan kan de moedervennootschap in veel gevallen een liquidatieverlies in aftrek brengen.

Het kabinet kondigt aan de liquidatieverliesregeling met ingang van 2021 te gaan versoberen. Dit voornemen wordt op een later moment uitgewerkt in een wetsvoorstel. Het is de verwachting dat in grote lijnen zal worden aangesloten bij een eerder door drie oppositiepartijen gelanceerd conceptinitiatiefwetsvoorstel. Als dat zo is, zal het naar verwachting over de volgende drie beperkingen gaan:

- ▶ Een territoriale beperking waardoor liquidatieverliezen op deelnemingen die feitelijk buiten de EU en EER zijn gevestigd met ingang van 2021 niet meer aftrekbaar zijn;
- ▶ Een materiële beperking waardoor liquidatieverliezen op feitelijk in Nederland of in een andere EU-/EER-lidstaat gevestigde deelnemingen vanaf 2021 alleen nog aftrekbaar zijn als de moedervennootschap een kwalificerend belang heeft in de dochtervennootschap. Van een kwalificerend belang is sprake als de moedervennootschap voor meer dan 25% in het nominale gestorte aandelenkapitaal van de dochtervennootschap participeert of als de moedervennootschap de activiteiten van de dochtervennootschap kan bepalen;
- ▶ Een temporele beperking waardoor een liquidatieverlies alleen nog aftrekbaar is als de vereffening van het vermogen van de deelneming uiterlijk is voltooid in het derde kalenderjaar dat volgt op het moment waarop de onderneming van de deelneming is gestaakt of daartoe is besloten. Deze beperking kent een tegenbewijsregeling voor gevallen waarin er zakelijke overwegingen zijn voor een langer lopende liquidatie.

De territoriale beperking (a) en de materiële beperking (b) zouden alleen gaan gelden voor zover het liquidatieverlies op een deelneming meer bedraagt dan € 1 miljoen.

Ontplooit een belastingplichtige buitenlandse ondernemingsactiviteiten zonder dat daarvoor een apart lichaam (doorgaans een rechtspersoon) wordt opgericht, dan kwalificeert de buitenlandse onderneming doorgaans als een vaste inrichting. Als de ondernemingsactiviteiten in het betreffende buitenland worden gestaakt en per saldo verliesgevend zijn, kan de belastingplichtige in Nederland (het hoofdhuis) als hoofdregel een stakingsverlies ten laste van de Nederlandse winst brengen. Het kabinet heeft aangekondigd deze stakingsverliesregeling ook te gaan versoberen. Het is de verwachting dat de hiervoor besproken territoriale (a) en temporele beperking (c) op vergelijkbare wijze ook gaan gelden voor vaste inrichtingen.

**Commentaar BDO**

Het verdient aanbeveling te inventariseren of zich in uw structuur deelnemingen of vaste inrichtingen bevinden waarvoor de verliesneming vanaf 2021 mogelijk wordt beperkt. Naar aanleiding van het nog te verschijnen wetsvoorstel kan dan tijdig actie worden ondernomen.

### Antimisbruikbepalingen in de vennootschapsbelasting, dividendbelasting en bronbelasting op renten en royalty's

De vennootschapsbelasting en dividendbelasting, en de voorgestelde wetswijziging voor een bronbelasting op renten en royalty's (met beoogde ingangsdatum 1 januari 2021: zie hierna), bevatten antimisbruikbepalingen op grond waarvan bepaalde gunstige regelingen niet of bepaalde ongunstige regelingen juist wel van toepassing zijn in het geval van oneigenlijk gebruik. Volgens de huidige wetgeving blijven deze antimisbruikbepalingen in bepaalde situaties buiten toepassing als wordt voldaan aan nader omschreven 'substance-eisen'. Voorgesteld wordt om dit met ingang van 2020 in de vennootschapsbelasting en dividendbelasting te veranderen. Als voortaan is voldaan aan de substance-eisen, levert dat niet meer op dan een vermoeden dat oneigenlijk gebruik afwezig is. De Belastingdienst kan vervolgens tegenbewijs leveren. Slaagt dat tegenbewijs, dan geldt de betreffende gunstige regeling niet of de ongunstige regeling juist wel. De substance-eisen verliezen dus het karakter van 'veilige haven'. In de voorgestelde bronbelasting op renten en royalty's wordt deze benadering met ingang van 2021 ook gevolgd voor de daarin voorgestelde antimisbruikmaatregel.

### Maatregel minimumkapitaalregel voor banken en verzekeraars

Om voor banken en verzekeraars het fiscale voordeel van de financiering met vreemd vermogen te beperken, wordt met ingang van 1 januari 2020 een minimumkapitaalregel voor banken en verzekeraars geïntroduceerd die de aftrek van de verschuldigde rente beperkt voor zover het vreemd vermogen meer bedraagt dan 92% van het balanstotaal. Zowel in Nederland gevestigde banken en verzekeraars, als Nederlandse dochtermaatschappijen van in het buitenland gevestigde banken en verzekeraars vallen onder de reikwijdte van deze maatregel. Hetzelfde geldt voor buitenlandse banken en verzekeraars (binnen en buiten de EU) die in Nederland actief zijn door middel van een hier gelegen bijkantoor (vaste inrichting).

## Bronbelasting op renten en royalty's

### Invoering conditionele bronbelasting op renten en royalty's

Met ingang van 1 januari 2021 wordt een conditionele bronbelasting op renten en royalty's ingevoerd (Wet bronbelasting 2021). De reden voor invoering van de bronbelasting is dat Nederland, mede vanwege het internationaal georiënteerde belastingstelsel, in toenemende mate fungeert als 'toegangspoort' naar laagbelastende jurisdicties. Dit zou haaks staan op het speerpunt van het kabinet om belastingontwijking aan te pakken. De bronbelasting ziet op rente- en royaltybetalingen door in Nederland gevestigde lichamen aan gelieerde lichamen die zijn gevestigd in een laagbelastende jurisdictie. Van een gelieerd lichaam zal in ieder geval

sprake zijn als het belang meer dan 50% van de statutaire stemrechten vertegenwoordigt. Rente- en royaltybetalingen aan natuurlijke personen vallen er dus niet onder.

De bronbelasting is niet beperkt tot rente- en royaltybetalingen door brievenbusvennootschappen die in Nederland zijn gevestigd. De reden hiervoor is dat het Nederlandse belastingstelsel ook voor bedrijven met reële aanwezigheid kan fungeren als een toegangspoort naar landen die te weinig winstbelasting heffen. De reikwijdte van de nieuwe bronbelasting is beperkt tot (1) renten en royalty's die worden betaald aan gelieerde vennootschappen die zijn gevestigd in een land dat 'te weinig' winstbelasting heft en (2) ook in misbruiksituaties.

#### 1. Winstbelastingtarief < 9% of EU-lijst niet-coöperatieve rechtsgebieden

Onder een land dat te weinig winstbelasting heft, wordt het volgende verstaan: een staat die lichamen niet of naar een tarief aan winstbelasting van minder dan 9% onderwerpt of een staat die is opgenomen op de EU-lijst van niet-coöperatieve rechtsgebieden voor belastingdoeleinden. De regeling bevat een slot op de deur voor betalingen aan zogeheten 'hybride entiteiten'. In het kader van de rechtszekerheid publiceert Nederland jaarlijks een lijst van landen die te weinig winstbelasting heffen en als niet-coöperatief worden aangemerkt. De meest recente is die van 31 december 2018. Op deze lijst staan ook vijf Midden-Oostenlanden waarmee Nederland een belastingverdrag heeft gesloten, te weten Bahrein, Koeweit, Qatar, Saudi-Arabië en de Verenigde Arabische Emiraten. Voor deze landen vindt de bronbelasting afgaande op de huidige lijst op zijn vroegst toepassing na ommekomst van een driejaarstermijn na inwerkingtreding van het wetsvoorstel, d.w.z. 1 januari 2024. Deze driejaarstermijn geeft Nederland de ruimte om zijn verdragen met deze landen te heronderhandelen. Of Nederland in deze relaties de bronbelasting op renten en royalty's ook daadwerkelijk kan effectueren, is mede afhankelijk van de bepalingen in het betreffende belastingverdrag tussen Nederland en het land waarin de ontvangende vennootschap is gevestigd en dat te weinig winstbelasting heft.

#### 2. Misbruiksituaties

Van een misbruiksituatie is sprake als door kunstmatige structuren wordt geprobeerd de nieuwe bronbelasting te omzeilen. Het standaardvoorbeeld is de situatie waarin de aandelen in de Nederlandse betalende vennootschap niet rechtstreeks worden gehouden door de gelieerde vennootschap in een land dat te weinig winstbelasting heft, maar via een tussenhouder die niet in zo'n land is gevestigd. De beoordeling of in een specifieke situatie misbruik aan de orde is, is maatwerk.

#### Tot slot

Als de nieuwe bronbelasting op renten en royalty's van toepassing is, moet de Nederlandse betalende vennootschap of vaste inrichting de ingehouden bronbelasting inhouden en door middel van een aangifte afdragen. Het tarief wordt



gelijkgeschakeld aan het hoogste vennootschapsbelasting-tarief. Dat is vanaf 2021 21,70%. Ook wordt een inlichtingenverplichting ingevoerd. De Nederlandse vennootschap die renten of royalty's betaalt (inhoudingsplichtige) en de belastingplichtige worden verplicht om uit eigen beweging juiste en volledige inlichtingen of gegevens die van belang kunnen zijn voor de heffing van de nieuwe bronbelasting aan de Belastingdienst te verstrekken. Als het aan opzet of grove schuld is te wijten dat niet aan de inlichtingenverplichting wordt voldaan, vormt dit een vergrijp waarop een boete staat.

## Wet Fiscale Maatregelen Klimaatakkoord

Op 28 juni jl. heeft het kabinet het voorstel voor het Klimaatakkoord naar de Tweede Kamer gestuurd. Het Klimaatakkoord heeft als doelstelling in 2030 een reductie van broeikas effecten van 49% ten opzichte van 1990 te behalen. Het wetsvoorstel is een uitwerking van dit akkoord. Er worden maatregelen voorgesteld voor zowel huishoudens

als bedrijven, waarbij de huishoudportemonnee zoveel als mogelijk wordt ontzien. Hierna bespreken we de belangrijkste voorgestelde maatregelen.

### Mobiliteit – bijtelling privégebruik auto

Per 1 januari 2020 zou de korting op de bijtelling voor emissievrije auto's vervallen. In het wetsvoorstel wordt de periode dat de korting kan worden toegepast verlengd tot 1 januari 2026. De regeling wordt wel versoepeld. Emissievrije elektrische auto's krijgen op dit moment over een cataloguswaarde tot € 50.000 (de zogenoemde cap) een korting van 18% op het bijtellingspercentage van 22%. Effectief is het bijtellingspercentage over de eerste € 50.000 van de cataloguswaarde derhalve 4%. Voor zover de cataloguswaarde hoger is dan € 50.000, is de bijtelling 22%. Het kortingspercentage gaat in 2020 naar 14% en wordt afgebouwd tot 0% per 1 januari 2026. De hoogte van de cap wordt verlaagd naar € 45.000 in 2020 tot € 40.000 in 2021 en latere jaren.

| Maatregel                | 2020     | 2021     | 2022     | 2023     | 2024     | 2025     | 2026   |
|--------------------------|----------|----------|----------|----------|----------|----------|--------|
| Korting op de bijtelling | 14%      | 10%      | 6%       | 6%       | 6%       | 5%       | -      |
| Hoogte cap               | € 45.000 | € 40.000 | € 40.000 | € 40.000 | € 40.000 | € 40.000 | n.v.t. |
| Maximale korting         | € 6.300  | € 4.000  | € 2.400  | € 2.400  | € 2.400  | € 2.400  | n.v.t. |

De hoogte van de cap in het jaar van aanschaf en het bijbehorende kortingspercentage blijven gedurende maximaal 60 maanden van toepassing op de desbetreffende auto. Stel dat een auto voor het eerst op 15 juni 2022 op de weg wordt toegelaten, dan gaat de 60-maandstermijn 1 juli 2022 in. De auto behoudt gedurende de 60-maandstermijn een cap van € 40.000 en het kortingspercentage blijft 6%. Voor emissievrije auto's met een motor die wordt gevoed met waterstof geldt geen cap. Het kortingspercentage is op de gehele cataloguswaarde van toepassing. Voor zonnecelauto's wordt nog onderzocht hoe de uitzondering op de cap moet worden vormgegeven.

### Gebouwde omgeving – Energiebelasting verschuift van elektriciteit naar aardgas

De energiebelasting op aardgas wordt verhoogd. De budgettaire opbrengst van deze verhoging zal worden gebruikt om de energiebelasting op elektriciteit te verlagen. Sinds 1 januari 2013 is de Wet opslag duurzame energie (ODE) van kracht. Het doel van deze belasting is om de subsidieregeling Stimulering Duurzame Energieproductie SDE+ regeling te financieren. De ODE komt nu voor 50% ten laste van huishoudens en voor 50% ten laste van het bedrijfsleven. Voorgesteld wordt de verdeling 33%/67% aan te houden, waardoor de lasten eerlijker worden verdeeld. Grote verbruikers betalen meer.

### Commentaar BDO

*Dit betekent dat het juist voor grootschalige investeringen in zonne-energie lonend wordt om dit op korte termijn te realiseren. De Energie Investeringsaftrek (EIA) regeling blijft namelijk bestaan tot 2024, met verbreding vanaf 2020 voor met name warmte-infrastructuur. Voor de Willekeurige afschrijving milieu-investeringen (VAMIL) wordt het budget van € 25 miljoen gehandhaafd en het budget voor de Milieu-investeringsaftrek (MIA) wordt verhoogd naar 124 miljoen in 2020. Wilt u meer weten over de stimuleringsmaatregelen in relatie tot grootschalige investeringen in zonne-energie; lees dan [hier](#) ons Perspectief.*

### Dekking energiemaatregelen: verhoging overdrachtsbelasting

De verschuldigde overdrachtsbelasting bij de verkrijging van niet-woningen gaat per 1 januari 2021 omhoog van 6% naar 7%. Niet-woningen zijn bijvoorbeeld bedrijfsgebouwen, bedrijfsruimten en grond die bestemd is voor woningbouw. De maatregel is eenvoudig, namelijk een verhoging van het tarief met 1%, maar heeft een behoorlijke financiële impact voor de zakelijke vastgoedmarkt. Bij de aankoop van een bedrijfspand van bijvoorbeeld € 3.000.000 leidt dit voor de verkrijger tot € 30.000 meer overdrachtsbelasting. Het belang van het onderscheid en de afbakening tussen woningen en niet-woningen neemt hierdoor alleen maar toe. Het kabinet beoogt met deze maatregel dat de dekking voor de energiemaatregelen vooral voor rekening komt van het bedrijfsleven.

## Omzetbelasting

### Wet implementatie richtlijn harmonisatie en vereenvoudiging handelsverkeer tussen lidstaten

Per 1 januari 2020 treden de volgende wijzigingen in werking voor de internationale handel van goederen tussen ondernemers binnen de EU.

- ▶ Een vereenvoudiging voor call-off stock. Op basis van deze vereenvoudiging geeft de verkoper een intracommunautaire levering aan op het moment waarop de koper de goederen uit de voorraad haalt. De koper geeft op hetzelfde moment een intracommunautaire verwerving aan. Zonder de vereenvoudiging had de verkoper een fictieve intracommunautaire levering en verwerving aan moeten geven op het moment waarop hij de voorraad overbrengt. Hij moet zich dan registreren voor de btw in de EU-lidstaat waarnaar de voorraad wordt overgebracht en aldaar btw-aangifte doen. De vereenvoudiging is alleen van toepassing wanneer de koper bekend is. Daarnaast gelden voor de vereenvoudiging de volgende voorwaarden:
  - ▷ De ondernemer die de goederen overbrengt is niet in de lidstaat van aankomst van de goederen gevestigd;
  - ▷ De ondernemer voor wie de goederen zijn bestemd is voor de btw geregistreerd in de lidstaat van aankomst van de goederen;
  - ▷ De ondernemer die de goederen overbrengt, neemt de overbrenging op in een register en vermeldt de identiteit en het btw-nummer van zijn afnemer in zijn Opgaaf Intracommunautaire Prestaties.

De onttrekking aan de voorraad moet binnen een jaar na de overbrenging plaatsvinden. Anders moet de ondernemer alsnog een fictieve intracommunautaire levering en verwerving aangeven. De afnemer mag worden vervangen, mits dit wordt vastgelegd in het register dat de ondernemer bijhoudt, en wordt voldaan aan de voorwaarden die voor de vereenvoudiging gelden. De vereenvoudiging is ook toepasbaar bij meerdere afnemers. Als een voorraad is bedoeld voor meerdere afnemers, is de leverancier verplicht met elk van de afnemers een overeenkomst te sluiten. In deze overeenkomst dienen afspraken te worden gemaakt over de eigendomsoverdracht van de te leveren goederen uit de aanwezige voorraad. Ook moet het gaan om voor de leverancier bekende afnemers en moet voor alle afnemers aan de bovengenoemde voorwaarden worden voldaan. Nederland kent op dit moment ook een vereenvoudiging van deze aard voor consignment stock (wanneer de koper niet bekend is). De vraag is of Nederland deze vereenvoudiging behoudt, omdat deze ruimer is dan de richtlijn. Meer informatie over de vereenvoudiging voor call-off stock kunt u [hier](#) vinden.

- ▶ Een vereenvoudiging op basis waarvan het intracommunautaire vervoer wordt toegerekend aan één van de schakels in een ketentransactie/ABC-transactie. Door deze

vereenvoudiging ontstaat er duidelijkheid voor de toerekening van het vervoer. Om deze regeling uit te leggen gaan wij uit van een ketentransactie met drie partijen (A, B en C), waarbij B de goederen vervoert en deze rechtstreeks van A naar afnemer C gaan. Voor de btw zijn er dan twee leveringen (een levering van A aan B en een levering van B aan C), waarbij slechts één van die leveringen een intracommunautaire levering is. Vanaf 1 januari 2020 geldt in onze situatie als hoofdregel dat de intracommunautaire levering de levering is van A aan B. Alleen als B aan A een btw-identificatienummer van de lidstaat van vertrek geeft, wordt de levering van B aan C als de intracommunautaire levering aangemerkt. De nieuwe regeling geldt alleen als B het vervoer regelt. De vereenvoudiging die per 1 januari 2020 geldt, kan ook worden toegepast in geval van langere ketens. De vereenvoudiging heeft overigens geen gevolgen voor de reeds bestaande vereenvoudigde ABC-regeling. Deze blijft bestaan. Meer informatie kunt u [hier](#) vinden.

- ▶ Een vereenvoudiging voor het bewijs van toepassing van het btw-nultarief bij intracommunautaire transacties. Voor belastingplichtigen gelden op grond hiervan in alle EU-lidstaten dezelfde btw-regels om hun recht op toepassing van het nultarief te bewijzen. De documenten die hiervoor kunnen worden gebruikt zijn echter beperkt. Dit betekent dat belastingplichtigen mogelijk op andere wijze hun recht op het nultarief moeten bewijzen. Zij zijn daarbij afhankelijk van de in de desbetreffende lidstaat geldende regels. Deze regeling is overigens niet opgenomen in het wetsvoorstel, maar in een EU-verordening. Deze geldt rechtstreeks in Nederland. Meer informatie treft u [hier](#) aan.
- ▶ Als de leverancier geen btw-identificatienummer heeft van zijn afnemer of als hij zijn Opgaaf Intracommunautaire Prestaties niet correct heeft ingevuld, heeft hij vanaf 1 januari 2020 geen recht op toepassing van het nultarief voor intracommunautaire leveringen. Op dit moment zijn dit geen voorwaarden voor toepassing van het nultarief. Lidstaten kunnen het nultarief niet weigeren als niet aan deze voorwaarden is voldaan. Zij kunnen alleen straffen en geldboetes opleggen. Vanaf 1 januari 2020 kunnen lidstaten het recht op het nultarief wel weigeren wanneer niet aan deze voorwaarden is voldaan. Deze nieuwe regeling wordt opgenomen in een nog te publiceren Uitvoeringsbesluit en maakt geen deel uit van het Belastingplan 2020. Meer informatie kunt u [hier](#) vinden.

### Commentaar BDO

*Deze wijzigingen zijn geen verrassingen, aangezien zij zijn gebaseerd op een Europese richtlijn waarover lidstaten vorig jaar al overeenstemming hadden bereikt. Drie van de hiervoor genoemde maatregelen brengen een vereenvoudiging met zich: de maatregelen voor call-off stock, ABC-transacties en de bewijsregeling. De andere maatregel leidt mogelijk tot een administratieve lastenverzwaring en meer risico.*

*Het is van belang tijdig na te gaan wat uw btw-positie is per 1 januari 2020. Het voordeel van de geharmoniseerde vereenvoudiging voor call-off stock is dat deze in alle EU-lidstaten op dezelfde manier geldt. Ook ten aanzien van de inwerkingtreding van de vereenvoudiging bij ABC-transacties zijn wij positief. De regeling op zich is praktisch goed toepasbaar en zorgt voor meer rechtszekerheid. Wanneer u betrokken bent bij ABC-transacties is het van belang om aan de hand van uw huidige handelwijze te kijken wat de gevolgen zijn van de nieuwe regeling. Als u beschikt over btw-nummers van verschillende landen kunt u bezien of het gunstiger is om van het ene of het andere btw-nummer gebruik te maken bij ABC-transacties. Tot slot wordt het als gevolg van de wijzigingen van nog groter belang voor ondernemers om de btw-nummers van hun afnemers te controleren voordat zij het nultarief toepassen en daar een vastlegging van te maken in de administratie. Btw-nummers worden door sommige lidstaten namelijk met terugwerkende kracht uit het register verwijderd. Ondernemers die beschikken over bepaalde bewijzen, kunnen gebruik maken van het nieuwe bewijsvermoeden. Omdat het bewijsvermoeden kan worden weerlegd door de Belastingdienst, is het naar onze mening toch raadzaam om andere bewijzen waarover de ondernemer beschikt te blijven bewaren. Wij adviseren dus niet om de huidige handelwijze aan te passen.*

### **Modernisering kleineondernemersregeling**

Met ingang van 1 januari 2020 wordt de bestaande kleine-ondernemersregeling (KOR) vervangen door een vrijstelling voor kleine ondernemers. Dit was al opgenomen in het Belastingplan 2019.

In de nieuwe regeling is de vrijstelling van toepassing op alle btw-ondernemers (dus niet enkel natuurlijke personen maar ook rechtspersonen). De vrijstelling geldt bij een omzet van niet meer dan € 20.000 per jaar als de ondernemer daarvoor expliciet kiest. De vrijstelling geldt dan voor drie jaar. De keuze moet vier weken voorafgaande aan het belastingtijdvak waarvoor de ondernemer de vrijstelling wil toepassen kenbaar worden gemaakt aan de inspecteur. De vrijstelling geldt dan tot wederopzegging, maar ten minste voor drie jaar. Ondernemers die de vrijstelling willen toepassen met ingang van 1 januari 2020, moeten de melding uiterlijk 20 november 2019 doen. Meldingen kunnen reeds vanaf 1 juni 2019 worden gedaan. Meer informatie over de kleine-ondernemersregeling kunt u [hier](#) vinden.

#### **Commentaar BDO**

*Het is van belang om tijdig na te gaan wat uw btw-positie is per 1 januari 2020. Het is van belang af te wegen of de toepassing van de vrijstelling voor u voordelig is. Het grootste voordeel van de vrijstelling is dat u – in de meeste gevallen – geen btw hoeft te berekenen en geen aangifte-, administratieve en factureringsverplichtingen heeft. Het grootste nadeel is dat u bij de vrijstelling geen recht op aftrek van voorbelasting heeft en mogelijk nog btw moet terugbetalen op investeringen uit het verleden.*

### **Verlaging btw-tarief voor e-publicaties**

Vanaf 1 januari 2020 geldt voor elektronische uitgaven ook het verlaagde btw-tarief. Deze nieuwe regeling geldt voor alle consumenten die elektronische uitgaven aanschaffen en alle ondernemers die elektronische uitgaven leveren. Het gaat meer specifiek om het langs elektronische weg leveren of uitlenen van een boek, dagblad, weekblad, tijdschrift of een ander ten minste driemaal per jaar periodiek verschijnende uitgave. Deze e-publicaties bevinden zich niet op een fysieke drager, maar worden gestreamd of gedownload. Het verlaagde btw-tarief mag niet worden toegepast op publicaties die geheel of hoofdzakelijk een muziek- of video-inhoud hebben of die geheel of hoofdzakelijk gericht zijn op het maken van reclame. Ook gaat het verlaagde btw-tarief gelden voor het verlenen van toegang tot nieuwswebsites van bijvoorbeeld dagbladen, weekbladen en tijdschriften. Daarbij geldt wel de voorwaarde dat de nieuwswebsites niet uitsluitend of hoofdzakelijk mogen bestaan uit reclamemateriaal of uit video-inhoud of beluisterbare muziek. Het doel van deze wijziging is dat het bestaande verschil in behandeling voor de btw van fysieke en elektronische uitgaven wordt opgeheven en nieuwe verschillen worden voorkomen.

#### **Commentaar BDO**

*Al eerder is het onderhavige wetsvoorstel ter internetconsultatie voorgelegd en de inhoud daarvan is dus grotendeels geen verrassing. Het valt ons op dat nu nieuwssites ook betrokken worden in de tariefsverlaging. Dit vinden wij een positieve ontwikkeling gelet op het feit dat nieuwssites ook de papieren kranten kunnen vervangen. Wij adviseren goed te onderzoeken wat voor gevolgen de verlaging van het btw-tarief heeft in uw situatie. Daarbij willen wij u erop wijzen dat de verlaging niet geldt voor alle digitale publicaties. Een goede administratie is hierbij van belang. Tot slot willen wij u er ook op wijzen dat bijvoorbeeld de levering en installatie van het softwareprogramma dat nodig is om de elektronische uitgave weer te kunnen geven niet onder het verlaagde tarief valt, ook al is op de elektronische uitgave zelf wel het verlaagde tarief van toepassing.*

### **Verhuurderheffing**

Als gevolg van een grote woningbehoefte en een achterblijvende woningbouwproductie is het woningtekort de afgelopen jaren opgelopen. Om de woningbouwproductie te stimuleren worden twee maatregelen ingevoerd: een vrijstelling voor tijdelijke woningen en een heffingsvermindering voor de nieuwbouw van goedkope huurwoningen in schaarstegebieden.

#### **Vrijstelling voor tijdelijke woningen**

Tijdelijke woningen dienen om verschillende groepen, zoals starters en statushouders, een tijdelijke huisvesting te bieden. Om de bouw van dergelijke woningen te stimuleren wordt een vrijstelling van de verhuurderheffing ingevoerd voor tijdelijke woningen die zijn gebouwd tussen 1 januari 2020 en

31 december 2024. Om te waarborgen dat sprake is van een tijdelijke woning is vereist dat in de omgevingsvergunning is opgenomen dat na uiterlijk 15 jaar de grond in de oude staat moet zijn hersteld. De vrijstelling is niet van toepassing als voor de bouw van de tijdelijke woning een heffingsvermindering is ontvangen.

### **Heffingsvermindering bouw goedkope huurwoningen in schaarstegebieden**

De tekorten op de woningmarkt zijn het grootst in zogenoemde schaarstegebieden. Het gaat hierbij onder andere om de provincie Utrecht, het oosten van Noord-Brabant, de Betuwe, de Veluwe en grote delen van Noord- en Zuid-Holland. Om deze tekorten terug te dringen wordt een heffingsvermindering ingevoerd voor de bouw van goedkope huurwoningen. De heffingsvermindering bedraagt € 25.000, mits de investeringskosten minimaal € 62.500 per woning bedragen en de bouw is gestart op of na 1 januari 2020. Evenals de overige heffingsverminderingen dient een investeringsverklaring te worden aangevraagd bij de Rijksdienst voor Ondernemend Nederland. Het budget voor deze heffingsvermindering bedraagt € 100 miljoen per jaar. Bij een dreigende uitputting van het budget kan de hoogte van de heffingsvermindering worden verlaagd of op nihil worden gesteld.

## **Formeel belastingrecht**

### **Openbaarmaking vergrijpboeten**

Voorgesteld wordt om bepaalde boeten die aan beroepsbeoefenaars worden opgelegd openbaar te maken op de website van de Belastingdienst. Het gaat om onherroepelijk geworden vergrijpboeten die worden opgelegd aan een beroepsbeoefenaar wegens het medeplegen van een fiscale overtreding. Het doel van deze maatregel is om het publiek voor te lichten over beroepsbeoefenaars die door middel van medeplegen belastingontduiking of toeslagfraude faciliteren. Er is kort gezegd sprake van medeplegen als twee of meer personen in een bewuste en nauwe samenwerking een overtreding plegen. Openbaar gemaakt zal gaan worden: de naam van de beroepsbeoefenaar, de wettelijke grondslag van de boete, het bedrag van de boete, de dagtekening van de boete, het jaar waarin de beboetbare gedraging is begaan en de plaats waar de overtreding is begaan. Deze gegevens zullen dan vijf jaar raadpleegbaar zijn. Openbaarmaking van deze gegevens kan pas plaatsvinden nadat zowel de aan de beroepsbeoefenaar opgelegde vergrijpboete als het besluit tot openbaarmaking daarvan onherroepelijk vaststaat. Deze maatregel zal gaan gelden voor vergrijpboeten die zien op overtredingen die zijn begaan op of na 1 januari 2020.

### **Spontane aangifte**

In de praktijk worden regelmatig aangiften ingediend zonder dat de belastingplichtige daaraan voorafgaand is uitgenodigd tot het doen van die aangifte. Bij deze zogenoemde 'spontane

aangiften' kunnen verschillende wettelijke correctie- en sanctiebevoegdheden van de inspecteur (zoals omkering van de bewijslast, het opleggen van een vergrijpboete en het navorderen op basis van kwade trouw) niet worden ingezet. Met de voorgestelde aanpassingen worden aan spontane aangiften bij de aanslagbelastingen dezelfde wettelijke correctie- en sanctiebevoegdheden verbonden als de bevoegdheden die reeds gelden bij aangiften die na een vooraf verzonden of uitgereikte uitnodiging tot het doen van aangifte worden ingediend.

Het komt in de praktijk ook voor dat een belastingplichtige tegen het einde van de termijn waarbinnen de aanslag moet worden opgelegd een verzoek doet om te worden uitgenodigd tot het doen van aangifte of een spontane aangifte indient. In die situaties wordt voorgesteld om de aanslagtermijn te verlengen met zes maanden, zodat de inspecteur over voldoende tijd beschikt om de aanslag vast te stellen.

### **Aanpassing belastingrente voor de vennootschapsbelasting en de erfbelasting**

Voorgesteld wordt dat geen belastingrente in rekening zal worden gebracht indien de aangifte vennootschapsbelasting binnen de aangiftetermijn (dat wil zeggen voor de eerste dag van de zesde maand na afloop van het tijdvak waarop de aangifte ziet) wordt ingediend. Voorwaarde is wel dat de aanslag wordt vastgesteld overeenkomstig de ingediende aangifte. De voorgestelde maatregel treedt in werking met ingang van 1 januari 2020 en vindt voor het eerst toepassing met betrekking tot belastingaanslagen die zien op tijdvakken die zijn aangevangen op of na 1 januari 2019.

Ten aanzien van de erfbelasting geldt sinds vorig jaar al een vergelijkbare regeling waardoor bij een tijdig ingediende aangifte erfbelasting geen belastingrente in rekening wordt gebracht. In zeer specifieke situaties is deze regeling echter nog niet van toepassing. Bijvoorbeeld als onder opschortende voorwaarde wordt verkregen. Pas als de opschortende voorwaarde is vervuld, is sprake van een verkrijging voor de erfbelasting. De verkrijger dient hiervan zelf binnen acht maanden melding te doen bij de Belastingdienst. Onder de huidige wetgeving gaat de renteteller lopen bij het in vervulling gaan van de voorwaarde. Voorgesteld wordt om in de erfbelasting ook in dergelijke specifieke situaties geen belastingrente in rekening te brengen als de aanvullende aangifte tijdig (binnen acht maanden) wordt ingediend.

### **Aanpassing inkeerregeling**

Voorgesteld wordt om de bestaande inkeerregeling te wijzigen. Voor verzwegen inkomen uit box 2 geldt dat na de invoering van deze maatregel niet meer boeteloos kan worden ingevoerd. Daarnaast wordt voorgesteld om de uitsluiting van de inkeerregeling uit te breiden met inkomen uit box 3 dat in het binnenland is opgekomen. Na invoering van deze maatregelen kan voor de inkomstenbelasting alleen nog boeteloos worden ingevoerd voor inkomen uit box 1.



### Keuzeregeling elektronisch berichtenverkeer

Voorgesteld wordt om een regeling in te voeren op grond waarvan belastingplichtigen de keuze kunnen maken of zij berichten van de Belastingdienst elektronisch of per post toegezonden willen krijgen. De nu nog als hoofdregel geldende verplichte digitale verzending zal worden beperkt tot bepaalde berichten. De gemaakte keuze geldt in beginsel voor alle uitgaande berichten van de Belastingdienst (dus niet per berichtsoort afzonderlijk) en de belastingplichtige kan te allen tijde zijn keuze herzien. Voor de berichten aan de Belastingdienst wordt voorgesteld om voor steeds meer berichten op termijn zowel de digitale als een papieren weg open te stellen. Er zullen wel specifieke berichten zijn die verplicht elektronisch verzonden moeten worden, zoals de aangiften vennootschapsbelasting en omzetbelasting.

Voor ondernemers geldt dat zij met uitzondering van de berichtenstromen voor de inkomsten-, omzet- en loonbelasting een keuzerecht krijgen.

### Verstreken identificerende gegevens door financiële ondernemingen

Het komt regelmatig voor dat een belastingplichtige bij een betaling aan de Belastingdienst geen (juist) betalingskenmerk opneemt. Zonder (juist) betalingskenmerk kan de Belastingdienst niet verifiëren of een openstaand bedrag is betaald. Dit heeft tot gevolg dat de Belastingdienst de betaling niet kan verwerken, wat leidt tot het opleggen van boetes, verzenden van aanmaningen en het nemen van invorderingsmaatregelen. Voorgesteld wordt om in de wet vast te leggen dat de ontvanger identificerende gegevens bij financiële ondernemingen kan opvragen. Hierdoor kan de ontvanger alsnog de identiteit van de betaler achterhalen en kan de betaling worden afgeboekt op de belastingsschuld.

### Aftrekuitsluiting dwangsommen en geldsommen in het kader van strafbeschikkingen

Kosten en lasten die verband houden met boeten zijn niet aftrekbaar bij het bepalen van de fiscale winst voor de inkomstenbelasting en vennootschapsbelasting. Boeten hebben als doel de overtreder te bestraffen. De kosten en lasten die samenhangen met dwangsommen zijn daarentegen wel aftrekbaar. Dwangsommen hebben als doel overtredingen ongedaan te maken en herhaling of voortzetting van de overtreding te voorkomen. De bestuursrechtelijke last onder dwangsom wordt ingezet om naleving van wet- en regelgeving te bevorderen. Dat deze dwangsom vervolgens aftrekbaar is, wordt als inconsistent ervaren. Vandaar dat onderzoek is gedaan of de kosten en lasten die samenhangen met dwangsommen aftrekbaar moeten zijn.

Voorgesteld wordt om de kosten en lasten die samenhangen met bestuursrechtelijke dwangsommen, en geldsommen in het kader van strafbeschikkingen uit te sluiten van aftrek in de inkomstenbelasting en vennootschapsbelasting. Als een werkgever een aan een werknemer opgelegde dwangsom

vergoedt, is dat loon. De werkgever kan de vergoeding niet meer als eindheffingsbestanddeel aanmerken, maar moet de vergoeding tot het belaste loon van de werknemer rekenen. De aftrekbeperking gaat in voor kosten en lasten die samenhangen met:

- ▶ een strafbeschikking die is uitgevaardigd na 31 december 2019 of een daarmee vergelijkbare buitenlandse wijze van bestraffing die na 31 december 2019 heeft plaatsgevonden;
- ▶ dwangsommen die zijn verbeurd na 31 december 2019.

### Mandatory disclosure: meldingsplicht voor intermediairs

Vanaf 1 juli 2020 zijn 'intermediairs' (waaronder accountants en belastingadviseurs) verplicht om met de Belastingdienst informatie te delen over bepaalde adviezen met een grensoverschrijdend karakter. Deze verplichting komt voort uit de in 2018 aangenomen DAC-6 richtlijn. Deze Europese richtlijn ('Directive on Administrative Coöperation') beoogt de samenwerking tussen de lidstaten te bevorderen in de strijd tegen onwenselijke belastingontwijking. Nederland is verplicht om deze richtlijn uiterlijk op 31 december 2019 in nationale wetgeving om te zetten. Op vrijdag 13 juli 2019 heeft staatssecretaris Snel van Financiën een daartoe strekkend wetsvoorstel naar de Tweede Kamer gezonden. Meer informatie hierover kunt u [hier](#) vinden. Het behandelingschema van dit wetsvoorstel zal synchroon lopen met het behandelingschema van het pakket Belastingplan 2020.

## Wet op belastingen van rechtsverkeer

### Vrijstellingen assurantiebelasting

Voorgesteld wordt om in de Wet op belastingen van rechtsverkeer (WBR) twee vrijstellingen op te nemen die zien op de assurantiebelasting.

De eerste wijziging ziet op een vrijstelling van assurantiebelasting voor verzekeringen die geheel of gedeeltelijk mogelijke financiële verplichtingen afdekken die een werkgever heeft bij de verplichting om het loon van een werknemer door te betalen in geval van ziekte of doordat hij – als eigenrisicodragers – zelf het risico draagt van de betaling van ziekingeld, WGA-41 en overlijdensuitkeringen. Vanwege het ontbreken van een rechtstreekse uitkering van de private verzekeraar aan de werknemer dekken deze verzekeringen de genoemde verplichtingen van de werkgever en vallen daarmee niet onder de huidige vrijstelling voor ongevallen-, invaliditeits- en arbeidsongeschiktheidsverzekeringen. Het is altijd de bedoeling geweest om die vrijstelling van toepassing te laten zijn op dergelijke verzekeringen. Hierdoor wordt namelijk een evenwichtig speelveld gecreëerd tussen publieke en private verzekeringen. In de praktijk gebeurde dit daarom wel. De onderhavige maatregel zorgt ervoor dat de wet in lijn wordt gebracht met de oorspronkelijke bedoeling en de huidige praktijk. De tweede wijziging ziet op de zogenoemde brede weersverzekering. Dit is een verzekering die bestaat sinds 2010 en is een instrument voor landbouwers om voorheen onverzekerbare weersrisico's af te dekken. Het voorstel introduceert een vrijstelling van assurantiebelasting in de WBR voor brede weersverzekeringen die zijn afgesloten door actieve landbouwers.



# Voor werkgevers en werknemers

## Loonbelasting

### Werkkostenregeling

Op 23 maart 2018 is het rapport Evaluatie van de werkkostenregeling, samen met de kabinetsreactie op de evaluatie, verschenen. In de kabinetsreactie werd aangegeven dat in overleg zou worden getreden met het bedrijfsleven om na te gaan voor welke aanpassingen in de WKR draagvlak bestaat. Inmiddels heeft dat overleg plaatsgevonden en wordt de WKR aangepast.

Op dit moment bedraagt de vrije ruimte 1,2% van de fiscale loonsom van alle medewerkers samen. Dit betekent dat bepaalde vergoedingen en verstrekkingen tot die 1,2% onbelast kunnen blijven. Vooral mkb-ondernemingen met lage lonen of veel parttimers ervaren de huidige vrije ruimte als knellend. Nu wordt voorgesteld de vrije ruimte te verruimen door in de berekening een tweeschijvenstelsel in te voeren. De vrije ruimte wordt dan berekend als 1,7% van de fiscale loonsom tot en met € 400.000 plus 1,2% van het restant van die loonsom. Deze berekening vindt plaats per inhoudingsplichtige, tenzij inhoudingsplichtigen de zogenoemde concernregeling toepassen. Als de concernregeling wordt toegepast, wordt de vrije ruimte berekend door de loonsommen van de inhoudingsplichtigen die deel uitmaken van het concern bij elkaar op te tellen en op basis van het totaal de vrije ruimte te berekenen. Door deze vormgeving is de verruiming voor kleine werkgevers met een lage fiscale loonsom relatief het grootst.

Naast de zogenoemde vrije ruimte kunnen werkgevers aan hun werknemers onbelaste vergoedingen, verstrekkingen dan wel terbeschikkingstellingen geven die gericht zijn vrijgesteld. Voorgesteld wordt om een gerichte vrijstelling op te nemen voor vergoedingen van een voor de dienstbetrekking aangevraagde verklaring omtrent gedrag (VOG). Met dit voorstel wordt bereikt dat de vergoeding van de VOG geen gevolgen heeft voor de beschikbare vrije ruimte. Daarnaast wordt voorgesteld om ook de vergoeding van met de Nederlandse VOG vergelijkbare buitenlandse verklaringen gericht vrij te stellen als deze zijn aangevraagd in het kader van de dienstbetrekking.

Een andere voorgestelde wijziging betreft de aangifte. Op dit moment dient een werkgever de verschuldigde eindheffing in verband met het overschrijden van de vrije ruimte van een kalenderjaar uiterlijk aan te geven tegelijk met de aangifte over het eerste aangiftetijdvak van het volgende kalenderjaar. Werkgevers hebben aangegeven deze termijn soms te kort te vinden. Voorgesteld wordt om de termijn te verlengen door het mogelijk te maken de verschuldigde eindheffing in verband met het overschrijden van de vrije ruimte van een kalenderjaar uiterlijk aan te geven tegelijk met de aangifte over het tweede aangiftetijdvak van het volgende kalenderjaar.

Een laatste wijziging gaat over de producten uit eigen bedrijf. In de huidige regeling kan het zijn dat de waarde van producten uit eigen bedrijf wordt bepaald op het door de werkgever aan derden in rekening te brengen bedrag. Voor branche-eigen producten bestaat een gerichte vrijstelling tot een bedrag van ten hoogste 20% van de waarde in het economische verkeer met een maximum van € 500 per jaar. Om de bepaling van de waarde van het product uit het eigen bedrijf in lijn te brengen met de kortingsregeling, wordt voorgesteld om de waarde van de producten uit eigen bedrijf steeds te stellen op de waarde in het economische verkeer.

### Commentaar BDO

*Verwacht werd dat het kabinet in het Belastingplan 2020 op een aantal aanvullende punten met een voorstel tot aanpassing van de WKR zou komen. Het betreft hierbij:*

- ▶ *regels dat vergoedingen en verstrekkingen waarvoor een gerichte vrijstelling geldt niet langer hoeven te worden aangewezen als eindheffingsbestanddeel;*
- ▶ *het toestaan dat de werkgever het loonvoordeel uit de verstrekking van maaltijden door middel van een steekproef vaststelt;*
- ▶ *het herinvoeren van een normrente om het voordeel bij de personeelslening te berekenen;*
- ▶ *het bieden van meer duidelijkheid in het Handboek Loonheffingen op het gebied van de eigen bijdragen van werknemers in relatie tot het noodzakelijkheids criterium.*

*Dit is niet het geval. Dit betekent dat het kabinet vooralsnog niet van plan is de WKR op die punten aan te passen.*

### Indexeren vrijwilligersregeling

Vanaf 1 januari 2019 geldt dat personen die als vrijwilliger werkzaam zijn en vergoedingen en verstrekkingen ontvangen van in totaal maximaal € 170 per maand en € 1700 per kalenderjaar onder voorwaarden hierover geen belasting en premie volksverzekeringen zijn verschuldigd. De organisatie waarvoor zij als vrijwilliger werkzaam zijn, is hierover ook geen premies werknemersverzekeringen verschuldigd. Voorgesteld wordt de genoemde maxima met ingang van 1 januari 2020 jaarlijks te indexeren. Ten behoeve van de uitvoeringspraktijk zal het maximumbedrag per kalenderjaar rekenkundig worden afgerond op een veelvoud van € 100. In de praktijk zal dit betekenen dat de in de wet opgenomen maxima niet ieder jaar wijzigen.

### Forfaitaire bijtelling ter beschikking gestelde fiets van de zaak

Het kabinet wil het fietsgebruik stimuleren. Duidelijke en eenvoudige fiscale regels om de waarde van het privévoordeel te bepalen kunnen bijdragen aan het aantrekkelijk maken van

een fiets van de zaak. In het Belastingplan 2019 was daarom reeds aangekondigd dat met ingang van 1 januari 2020 een forfaitaire bijtelling voor het privégebruik van de fiets wordt ingevoerd. De waarde van het privévoordeel van de fiets van de zaak wordt hierbij vastgesteld met behulp van een forfait. Er wordt een bijtelling voorgesteld van 7% van de consumentenadviesprijs (de oorspronkelijke nieuwwaarde) van de fiets. Dit geldt zowel voor nieuwe als voor tweedehandsfietsen.

### Aanpassen S&O-afdrachtvermindering

Uit de evaluatie Wet bevordering speur- en ontwikkelingswerk (WBSO) over de periode 2011-2017 en de kabinetsreactie daarop is naar voren gekomen dat een deel van de gebruikers van die regeling van mening is dat de huidige systematiek onvoldoende aansluit bij de manier van werken van die gebruikers. Dit blijkt te worden veroorzaakt doordat de beoordeling van de S&O-aanvraag door RVO.nl enige doorlooptijd kent en doordat slechts driemaal per jaar een aanvraag kan worden gedaan. In lijn met deze reactie worden de volgende maatregelen voorgesteld:

- ▶ Het aantal momenten per jaar waarop een S&O-verklaring kan worden aangevraagd wordt uitgebreid van drie naar vier. Na drie jaar wordt deze verruiming geëvalueerd;
- ▶ Het uiterste moment van het indienen van een aanvraag wordt gesteld op de dag voorafgaand aan de periode waarop de aanvraag betrekking heeft, in plaats van ten minste een maand voorafgaand aan die periode.

Met deze twee wijzigingen wordt de gewenste flexibiliteit van de regeling vergroot, in het bijzonder voor de groep die werkt met korte innovatiecycli, bijvoorbeeld in de ICT-sector.

Tevens wordt in de wet de mogelijkheid opgenomen nadere regels te kunnen stellen over de verschoonbaarheid van een termijnoverschrijding in geval van een verstoring van het digitale loket. Het moet daarbij gaan om een termijnoverschrijding ter zake van de S&O-aanvraag, de opgave van de burgerservicenummers van de werknemers die S&O hebben verricht en de mededeling van de aan S&O bestede uren en van de eventuele gerealiseerde kosten en uitgaven. De door RVO.nl reeds toegepaste praktijk bij dergelijke verstoringen wordt hiermee gecodificeerd.

## Voor privé

### Overgangsrecht saldolijfrenten van vóór 2001

Bij de invoering van de Wet IB 2001 is in de Invoeringswet Wet IB 2001 overgangsrecht opgenomen voor de destijds bestaande lijfrenten. Voor lijfrenten waarvan de premies geheel of gedeeltelijk niet aftrekbaar waren (hierna: saldolijfrenten) eindigt dit overgangsrecht met ingang van 1 januari 2021 in combinatie met een daaraan voorafgaande afrekenverplichting. Voorgesteld wordt het overgangsrecht voor bepaalde saldolijfrenten alsmede voor bepaalde buitenlandse pensioenen niet te beëindigen en de afrekenverplichting hiervoor af te schaffen.

Deze afrekenverplichting houdt in dat op 31 december 2020 in box 1 belasting moet worden betaald over de waarde van de saldolijfrente verminderd met het totaalbedrag van de ter zake betaalde, niet-afgetrokken premies. Het kabinet is tot de conclusie gekomen dat dit alleen wenselijk is voor de zuivere saldolijfrenten. Dit zijn lijfrenten waarvoor in het geheel geen premieaftrek bestond. Daarom wordt voorgesteld om de Invoeringswet Wet IB 2001 zodanig te wijzigen dat hybride saldolijfrenten (waarvoor de premies gedeeltelijk aftrekbaar waren) ook na 31 december 2020 onder het overgangsrecht blijven vallen. Zie uitgebreider hierover:

<https://www.bdo.nl/nl-nl/perspectieven/wijziging-overgangsrecht-voor-saldolijfrenten-van-voor-2001>

### Geen afrekenverplichting internationale pensioenen

Naast deze vormen van saldolijfrenten blijken ook bepaalde in het buitenland of bij een internationale organisatie (zoals het Europees Octrooibureau of het Internationaal Gerechtshof)

opgebouwde pensioenrechten onder de beëindiging van het overgangsrecht en onder de afrekenverplichting te vallen. Het gaat dan om pensioenen die in de opbouwfase weliswaar niet aan de Nederlandse fiscale maatstaven uit de loonbelasting voldoen, maar die op grond van de belastingwetgeving van het andere land of door de internationale organisatie als (gefaciliteerde) pensioenregeling voor de werknemers worden beschouwd. Omdat het niet de bedoeling is dat deze pensioenen onder de afrekenverplichting vallen, wordt voor deze pensioenen ook voorgesteld het overgangsrecht per 1 januari 2021 niet te beëindigen en de afrekenverplichting af te schaffen.

### Wet afschaffing fiscale aftrek scholingsuitgaven

De fiscale aftrek van scholingsuitgaven in de inkomstenbelasting wordt afgeschaft. Tegelijkertijd wordt een vervangende regeling ingevoerd, de Subsidieregeling STAP-budget voor natuurlijke personen met een band met de Nederlandse arbeidsmarkt. Het kabinet wenst namelijk de fiscale regeling te vervangen door een soort individuele leerrekening. Het is nog niet geheel duidelijk wanneer deze regeling in werking treedt, daar dit afhankelijk is van het moment waarop de genoemde subsidieregeling in werking treedt. De inwerking-treding wordt daarom bij koninklijk besluit bekendgemaakt. De datum van 1 januari 2020 is in ieder geval niet haalbaar, waardoor de fiscale aftrek voor scholingsuitgaven in ieder geval in 2020 nog blijft bestaan.

Het doel van dit voorstel is een effectievere en doelmatigere inzet van budgettaire middelen voor (na)scholing.

## Overig

### Verhoging accijnzen tabaksproducten

De accijnzen op tabaksproducten worden verder verhoogd. Het doel hiervan is om het gebruik van tabaksproducten te ontmoedigen en te komen tot een rookvrije generatie. De accijns voor sigaretten en rooktabak wordt verhoogd per 1 april 2020. De accijns voor sigaren wijzigt per die datum niet. Vervolgens stijgen de accijnzen voor alle tabaksproducten per 1 januari 2021. Dit was reeds opgenomen in het Belastingplan 2018.

#### Commentaar BDO

*De accijnzen op tabaksproducten worden verder verhoogd dan was voorzien in het regeerakkoord. Het is uiteindelijk de bedoeling van het kabinet de accijnzen verder te verhogen per 2023, zodat een pakje sigaretten van 20 stuks € 10 gaat kosten. Eerst gaat het kabinet nog een evaluatie uitvoeren om grenseffecten te onderzoeken.*

### Invoering factureringsverplichting BES

Caribisch Nederland kent een algemene bestedingsbelasting (ABB). Het systeem van de ABB is heel anders dan dat van de Nederlandse btw. Op dit moment geldt er geen factureringsplicht voor deze belasting. Het ontbreken van een factureringsverplichting levert beperkingen op voor de Belastingdienst bij het uitvoeren van controles op het gebied van de ABB en de inkomstenbelasting. Daarom wordt het uitreiken van een factuur verplicht voor administratieplichtigen die leveringen of diensten voor derden verricht.

### Afschaffing dieseltoeslag voor benzineauto's met compressieontsteking

In de Wet BPM 1992 geldt een toeslag voor auto's die worden aangedreven door motoren met compressieontsteking. Voorheen werd deze techniek uitsluitend in dieselmotoren toegepast. Inmiddels zijn ook benzinemotoren met compressieontsteking ontwikkeld. Om te voorkomen dat dergelijke benzinemotoren worden geconfronteerd met de 'dieseltoeslag' wordt een wetswijziging doorgevoerd.

### Implementatie WLTP-testmethode in auto-gerelateerde belastingen

De 'Worldwide Harmonized Light Vehicles Test Procedure' (WLTP) is een wereldwijd geharmoniseerde procedure voor het bepalen van (onder andere) de CO<sub>2</sub>-uitstoot van personenauto's. De CO<sub>2</sub>-uitstoot speelt een rol in diverse autogerelateerde belastingen. In het Belastingplan 2020 is een aantal technische wijzigingen doorgevoerd om de WLTP-methode te implementeren.

De WLTP-methode leidt in de meeste gevallen tot een hogere uitstoot. Om te voorkomen dat dit leidt tot hogere BPM-opbrengsten worden de tarieventabellen aangepast. Doordat de WLTP-methode een grotere spreiding vertoont ten opzichte van de oude methode kunnen de BPM-bedragen op afzonderlijke modellen wel wijzigen.

## nieuwe perspectieven

Deze publicatie is zorgvuldig voorbereid en tot stand gekomen, maar is in algemene bewoordingen gesteld en bevat alleen informatie van algemene aard. Deze publicatie bevat geen advies voor concrete situaties, zodat uitdrukkelijk wordt afgeraden om zonder advies van een deskundige op basis van de informatie in deze publicatie te handelen, na te laten of besluiten te nemen. Voor het verkrijgen van een advies dat is toegesneden op uw concrete situatie, kunt u zich wenden tot BDO Accountants & Belastingadviseurs B.V. of

een van haar adviseurs. BDO Accountants & Belastingadviseurs B.V., de met haar gelieerde partijen en haar adviseurs aanvaarden geen aansprakelijkheid voor schade die het gevolg is van handelen, nalaten of het nemen van besluiten op basis van de informatie in deze publicatie.

BDO is een op naam van Stichting BDO te Amsterdam geregistreerd merk.

In deze publicatie wordt BDO gebruikt ter aanduiding van de organisatie die onder de merknaam 'BDO' actief is op het gebied van de professionele dienstverlening (accountancy, belastingadvies en advisory).

**BDO Accountants & Belastingadviseurs B.V.** handelt tevens onder de namen: BDO Accountants, BDO Belastingadviseurs, BDO Global Outsourcing, BDO International Tax Services, BDO IT Audit & Security, BDO Tax Consultants.

BDO Accountants & Belastingadviseurs B.V. is lid van BDO International Ltd, een rechtspersoon naar Engels recht met beperkte aansprakelijkheid, en maakt deel uit van het wereldwijde netwerk van juridisch zelfstandige organisaties die onder de naam 'BDO' optreden.

BDO is de merknaam die wordt gebruikt ter aanduiding van het BDO-netwerk en van elk van de BDO Member Firms.