

UPDATE

Belastingplan 2018



Op 19 september 2017 is het Belastingplan 2018 gepubliceerd. We bevinden ons in een bijzondere parlementaire situatie. Het huidige kabinet zal naar alle waarschijnlijkheid snel worden opgevolgd door een nieuw kabinet. Daarom zijn in het Belastingplan 2018 voornamelijk maatregelen opgenomen waarvan het onontkoombaar is dat deze per 1 januari 2018 ingaan. Toch zijn er enkele verrassingen, zoals de voorgestelde wijzigingen in de Successiewet over de gevolgen van het aangaan van een huwelijk en het wijzigen van huwelijkse voorwaarden. Al met al is het nog een aanzienlijk pakket aan wijzigingen geworden. In deze nieuwsbrief heeft BDO de fiscale maatregelen op een rij gezet.

Als het nieuwe kabinet snel aantreedt is het mogelijk dat nog wijzigingen in het Belastingplan 2018 worden aangebracht in het kader van het nieuwe Regeerakkoord. Of dit gaat gebeuren is op dit moment totaal onduidelijk.

De aangekondigde belastingmaatregelen ademen

vooral wat er niet in staat, namelijk de broodnodige fiscale hervormingen. Daarbij kan worden gedacht aan zaken als de Wet DBA, evaluatie fiscale ondernemingsfaciliteiten, algehele vereenvoudiging van de inkomstenbelasting en de evaluatie van de 30%-regeling. Het is wachten op de fiscale plannen van het nieuwe kabinet.

nieuwe
perspectieven

De komende tijd moet blijken of de voorstellen ongewijzigd de eindstreep halen dan wel of er nog nieuwe voorstellen worden gedaan. Wij volgen de actuele situatie uiteraard op de voet. Op onze website (www.bdo.nl/belastingplan) en in onze nieuwsbrief behandelen we alle relevante wijzigingen. Ook treft u op deze website een paar informatieve filmpjes aan.

Ook voor u zitten er vrijwel zeker maatregelen bij die uzelf of uw onderneming raken. Iedereen moet er dus mee aan de slag. Wij helpen u daarbij uiteraard graag.

BDO Belastingadviseurs

Hierna gaan we concreet in op de belangrijkste onderwerpen uit het Belastingplan 2018. We hebben de onderwerpen ingedeeld in de volgende categorieën:

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

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

Voor DGA's, ondernemers en ondernemingen

Inkomstenbelasting

Algemene heffingskorting

De algemene heffingskorting wordt verlaagd met € 8. Maximaal komt deze in 2018 uit op € 2.265 voor belastingplichtigen onder de AOW-leeftijd.

Ouderenkorting

De ouderenkorting wordt verhoogd met € 115 en komt uit op € 1.418 voor pensioengerechtigden met een inkomen dat niet hoger is dan € 36.057.

Alleenstaande ouderenkorting

De alleenstaande ouderenkorting wordt verlaagd met € 19 en komt uit op € 423 in 2018.

Tarieven inkomstenbelasting

Het tarief in 2018 komt er als volgt uit te zien (tussen haakjes de cijfers van 2017).

Voor belastingplichtigen geboren vanaf 01.01.1946 gaat de volgende tabel gelden.

Bij een belastbaar inkomen uit werk en woning van meer dan	maar niet meer dan	Tarief onder AOW-leeftijd	Tarief boven AOW-leeftijd
-	€ 20.142 (19.982)	36,55% (36,55%)	18,65% (18,65%)
€ 20.142 (19.982)	€ 33.994 (33.791)	40,85% (40,80%)	22,95% (22,90%)
€ 33.994 (33.791)	€ 68.507 (67.072)	40,85% (40,80%)	40,85% (40,80%)
€ 68.507 (67.072)		51,95% (52%)	51,95% (52%)

Voor belastingplichtigen geboren voor 01.01.1946 gaat de volgende tabel gelden.

Bij een belastbaar inkomen uit werk en woning van meer dan	maar niet meer dan	Tarief
-	€ 20.142 (19.982)	18,65% (18,65%)
€ 20.142 (19.982)	€ 34.404 (34.130)	22,95% (22,90%)
€ 34.404 (34.130)	€ 68.507 (67.072)	40,85% (40,80%)
€ 68.507 (67.072)		51,95% (52%)

Vennootschapsbelasting

Geen verlenging eerste tariefschijf vennootschapsbelasting; wel tariefsverlaging vanaf 2019

In het Belastingplan 2018 was aanvankelijk voorgesteld om de eerste tariefschijf van de vennootschapsbelasting in een aantal stappen te verlengen. In het regeerakkoord van het nieuwe kabinet (Rutte-3) is echter besloten dat dit niet doorgaat. Dit betekent dat de eerste tariefschijf van 20% van toepassing blijft tot een belastbaar bedrag van € 200.000. De tarieven zelf worden wel aangepast.

Country-by-country reporting bij niet-tijdige implementatie door andere landen

In Nederland gevestigde entiteiten van multinationale ondernemingen hebben sinds 1 januari 2016 een documentatieverplichting op basis van de country-by-country reporting (CbC-wetgeving). De uiteindelijke moederentiteit van de groep moet jaarlijks een CbC-rapport (hierna: landenrapport) indienen in het land waar zij fiscaal is gevestigd. De rapportage moet zowel de wereldwijde winstverdeling bevatten alsmede de betaalde winstbelastingen (inclusief bronbelastingen) in landen waar de groep actief is.

Als de uiteindelijke moederentiteit is gevestigd in een land waar de CbC-wetgeving niet tijdig is geïmplementeerd, kan niet worden voldaan aan de documentatieverplichting en moeten groepsmaatschappijen terugvallen op local filing. Met terugwerkende kracht tot 1 januari 2016 kunnen landen ervoor kiezen om toe te staan dat het landenrapport vrijwillig door de uiteindelijke moederentiteit wordt ingediend. De Nederlandse groepsentiteiten zijn dan, mits voldaan aan enkele andere strenge voorwaarden, niet langer verplicht om het landenrapport te verstrekken aan de Nederlandse Belastingdienst.

Renteaftrekbeperkingen: dubbele zakelijkheidstoets bij uiteindelijke derdenfinanciering

Rente is in beginsel fiscaal aftrekbaar van de winst. De Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (Wet Vpb 1969) kent echter enkele specifieke renteaftrekbeperkingen om ongewenste vormen van grondslaguitholling door renteaftrek tegen te gaan. In het Belastingplan 2018 wordt een specifieke renteaftrekbeperking aangescherpt, namelijk art. 10a Wet Vpb 1969.

De renteaftrekbeperking van art. 10a Wet Vpb 1969 is, in het kort, gericht tegen structuren waarbij de in Nederland belastbare grondslag door middel van het kunstmatig creëren van een renteaftrek wordt uitgehold ten gunste van groepsvennootschappen met een lage vennootschapsbelastingdruk.

Als de belastingplichtige echter aannemelijk kan maken dat zowel aan de schuld als aan de rechtshandeling in overwegende mate zakelijke overwegingen ten grondslag liggen, wordt voldaan aan de tegenbewijsregeling (dubbele zakelijkheidstoets) en wordt de renteaftrek niet beperkt.

Op 21 april 2017 heeft de Hoge Raad geoordeeld dat voldaan is aan de dubbele zakelijkheidstoets als de belastingplichtige aannemelijk maakt dat de schuld die rehtens is aangegaan bij een verbonden lichaam, in feite is verschuldigd aan een derde. De dubbele zakelijkheidstoets is in deze situatie dus feitelijk een enkele zakelijkheidstoets geworden, omdat enkel de zakelijkheid van de schuld aannemelijk moet worden gemaakt. De gevolgen van dit arrest acht het kabinet niet in lijn met de praktijk. Voorgesteld wordt dat belastingplichtige ook bij een indirecte derdenlening de zakelijkheid van de rechtshandeling aannemelijk moet maken. Dit is conform de huidige werkwijze van de Belastingdienst om de zakelijkheid van de rechtshandeling afzonderlijk te beoordelen.

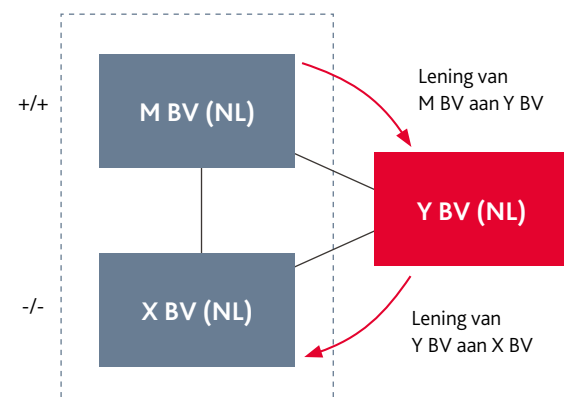
Commentaar:

De bewijslast voor belastingplichtigen wordt met deze wijziging verzwaaard. Het eerder gevoerde beleid van de Belastingdienst wordt op deze wijze gecodificeerd.

Voorkoming dubbele verliesneming bij afwaardering van schuldvorderingen 'buiten' fiscale eenheid maar binnen concern

De huidige regels omtrent het tegengaan van dubbele verliesneming binnen een fiscale eenheid worden op twee punten uitgebreid. Enerzijds via de bepaling dat bij afwaardering van een schuldvordering het verlies in een fiscale eenheid niet dubbel in aanmerking mag worden genomen (art. 15ac, lid 8 Wet Vpb 1969). Anderzijds via de bepaling van de liquidatieverliesregeling dat bij liquidatie het opgeofferd bedrag niet in aanmerking mag worden genomen in de fiscale eenheid voor zover het verlies op de afgewaardeerde vordering reeds in de fiscale eenheid tot uitdrukking is gekomen (art. 13d, lid 10 Wet Vpb 1969). Dubbele verliesneming wordt nu al voorkomen bij specifieke varianten van de fiscale eenheid, te weten de moeder-kleindochter fiscale eenheid, zuster fiscale eenheid en fiscale eenheden met een buitenlands belastingplichtige maatschappij. Voorgesteld wordt om deze maatregelen nu ook te laten gelden voor de reguliere fiscale eenheden en laten zich het beste uitleggen door de volgende twee voorbeelden.

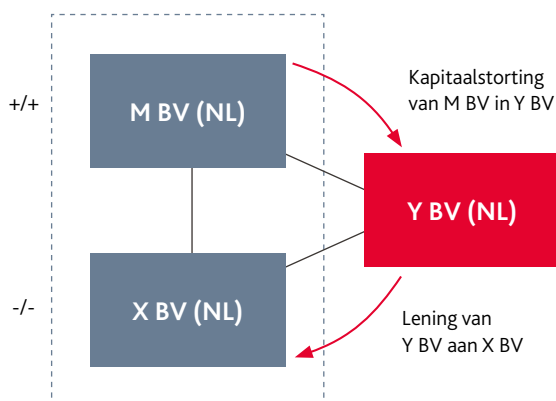
Voorbeeld 1: afwaardering schuldvordering (art. 15ac, lid 8 Wet Vpb 1969)



In deze situatie gaat het om een in Nederland gevestigde moedermaatschappij (M BV) en een in Nederland gevestigde dochtermaatschappij (X BV) die samen een fiscale eenheid vormen. M BV verstrekt een lening aan een andere dochtermaatschappij (Y BV) die niet in de fiscale eenheid is gevoegd. Y BV heeft op haar beurt een lening verstrekt aan X BV. X BV is verlieslatend. De verliezen van X BV worden binnen de fiscale eenheid verrekend met de winsten van M BV. De vordering van Y BV op X BV kan in waarde dalen als gevolg van de omstandigheid dat X BV verlieslatend is. Dit kan eveneens consequenties hebben voor de vermogenspositie van Y BV, hetgeen weer tot gevolg zou kunnen hebben dat de vordering van M BV op Y BV eveneens in waarde daalt. Als M BV de vordering op Y BV afwaardeert, komt het verlies van X BV in feite tweemaal ten laste van de winst van de fiscale eenheid: (1) het verlies van X BV kan binnen de fiscale eenheid met de winsten van M BV worden verrekend, en (2) het verlies van M BV op de afwaardering van de vordering op Y BV komt ten laste van de winst van de fiscale eenheid. Om de dubbele verliesneming te voorkomen, wordt een regeling voorgesteld op basis waarvan de vordering van de belastingplichtige (in dit voorbeeld M BV) op alle met de belastingplichtige verbonden lichamen (in het voorbeeld Y BV) in voorkomende gevallen niet kan worden afgewaardeerd ten laste van de winst van de fiscale eenheid voor zover, kort gezegd, deze afwaardering verband houdt met verliezen die reeds bij de fiscale eenheid tot uitdrukking zijn gekomen (in het voorbeeld het verlies van X BV). Van een verbonden lichaam is hierbij, kort gezegd, sprake bij belangen van 1/3e of meer. Voor verbondenheid geldt aldus een objectief criterium.

Voorbeeld 2: liquidatieverliesregeling (art. 13d, lid 10 Wet Vpb 1969)

Ook de liquidatieverliesregeling wordt aangepast om bij liquidatie van een verbonden lichaam dubbele verliesneming te voorkomen. Hierbij geldt hetzelfde voorbeeld als hiervoor, met de wijziging dat M BV geen lening verstrekt, maar kapitaal stort in Y BV.



Ook hier is de vordering van Y BV op X BV gedaald als gevolg van het feit dat X BV verlieslatend is. Dit kan eveneens gevolgen hebben voor de vermogenspositie van Y BV.

Als Y BV wordt geliquideerd, kan M BV in beginsel een liquidatieverlies nemen dat feitelijk geheel of gedeeltelijk verband houdt met het verlies van X BV dat al in de fiscale eenheid tot uitdrukking is gekomen. Als M BV een dergelijk liquidatieverlies zou kunnen nemen, komt dus het verlies van X BV tweemaal ten laste van de winst van de fiscale eenheid. In een dergelijk geval mag M BV bij de berekening van het liquidatieverlies het opgeofferd bedrag van Y BV niet in aanmerking nemen voor zover dit verband houdt met een bedrag c.q. verlies dat reeds bij de fiscale eenheid tot uitdrukking is gekomen (in het voorbeeld het verlies van X BV).

Commentaar:

Dit betreft uiterst complexe technische wetgeving die naar alle waarschijnlijkheid slechts betrekking heeft op zeer specifieke situaties. Het lijkt slechts een puur theoretisch probleem te zijn. Deze reparatie komt een vereenvoudiging van het belastingstelsel niet ten goede.

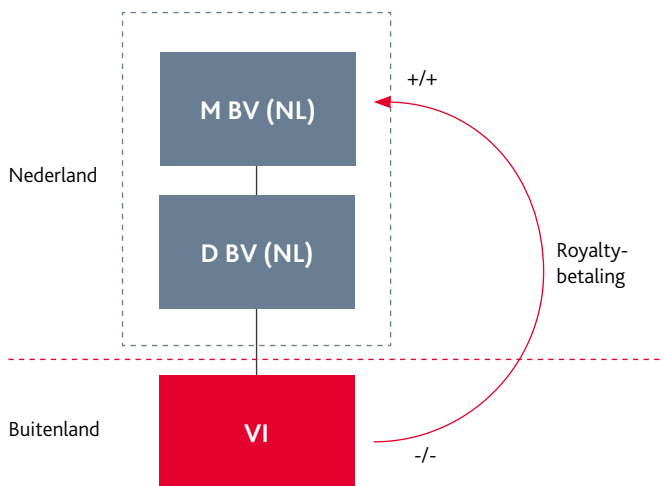
Aanpassing opgeofferd bedrag bij ontvoeging dochter met deelneming (art. 13d, lid 8 Wet Vpb 1969)

De liquidatieverliesregeling bevat een bepaling die beoogt te voorkomen dat zogenoemde geconstrueerde liquidatieverliezen op tussenhoudsters ten laste van de Nederlandse grondslag worden gebracht. Op het moment dat een tussenhoudster wordt ontvoegd uit de fiscale eenheid dient het opgeofferd bedrag te worden bepaald. Op basis van de huidige wetgeving wordt dit opgeofferd bedrag gesteld op het eigen vermogen van de ontvoegde maatschappij c.q. tussenhoudster op het moment van de ontvoeging. Als deze tussenhoudster deelnemingen houdt, komt in het eigen vermogen van de tussenhoudster de boekwaarde van deze deelnemingen tot uitdrukking. Bij deze berekening wordt geen rekening gehouden met de waarde in het economische verkeer van de deelnemingen die de tussenhoudster houdt. Het kabinet stelt voor om het in aanmerking te nemen eigen vermogen van de ontvoegde tussenhoudster vast te stellen aan de hand van de waarde in het economische verkeer van de deelneming(en) van de tussenhoudster als deze lager is dan de boekwaarde van die deelneming(en). Met deze aanpassing loopt het kabinet vooruit op een zaak die nog aanhangig is bij de Hoge Raad waardoor mogelijk oneigenlijk gebruik wordt voorkomen. Deze wetswijziging is een reparatie van een uitspraak van Hof 's-Hertogenbosch van 20 oktober 2016 die de wetgever met zoveel woorden opriep om deze weeffout in de wettekst te herstellen.

Aanpassing berekening voorkomingswinst bij interne gebruiksvergoedingen binnen fiscale eenheid (Sara Kreek)

De zogenoemde objectvrijstelling voorkomt dat over de winst van een vaste inrichting tweemaal belasting wordt geheven. Nederland (als land van het hoofdhuis) heft niet over de winst van de vaste inrichting doordat deze winst (voorkomingswinst) vrijgesteld is van de heffing van vennootschapsbelasting onder toepassing van de objectvrijstelling.

Als een fiscale eenheid een vaste inrichting heeft, kon in enkele situaties een fiscaal voordeel worden behaald doordat te veel vaste inrichtingswinst werd vrijgesteld. Zo ook in de casus die voorlag bij de Hoge Raad (arrest van 3 juni 2016). Onder de huidige wetgeving zijn interne gebruiksvergoedingen, zoals huur-, lease- en royaltyvergoedingen, fiscaal onzichtbaar. Ook als deze interne betalingen moeten worden toegerekend aan de vaste inrichting. Deze situatie laat zich het beste uitleggen door het volgende voorbeeld:



Een Nederlandse vennootschap (M BV) vormt met haar dochtermaatschappij (D BV) een fiscale eenheid. D BV heeft een vaste inrichting in het buitenland. Door voeging in de fiscale eenheid wordt dit een vaste inrichting van de fiscale eenheid. M BV verstrekt een licentie aan D BV die toerekenbaar is aan de vaste inrichting. Over die licentie betaalt D BV aan M BV een royaltyvergoeding. Deze interne royaltyvergoeding is door de werking van de fiscale eenheid onzichtbaar. Er vindt daardoor geen aftrek plaats van de vergoeding bij D BV en geen heffing over diezelfde vergoeding bij M BV. Het feit dat de royaltybetaling is toe te rekenen aan de vaste inrichting doet hieraan niets af. Door het vormen van een fiscale eenheid wordt in deze situatie dus meer voorkomingswinst van de vaste inrichting vrijgesteld dan dat bij zelfstandige belastingplicht het geval zou zijn. In dat laatste geval zou de royaltybetaling namelijk wel zichtbaar zijn en zou deze moeten worden toegerekend aan de vaste inrichting (hetgeen zou leiden tot een lagere voorkomingswinst).

Het kabinet stelt voor om bij de berekening van de voorkomingswinst van een fiscale eenheid wel rekening te houden met alle interne gebruiksvergoedingen. Op deze manier wordt de voorkomingswinst van de vaste inrichting berekend alsof de fiscale eenheid niet bestaat.

Met deze wijziging herstelt het kabinet de gevolgen van het arrest van de Hoge Raad van 3 juni 2016.

Effectief tarief innovatiebox verhoogd naar 7%

Winst behaald met innovatieve activiteiten wordt bij toepassing van de innovatiebox effectief belast tegen 5%. Dit effectieve tarief wordt met ingang van 1 januari 2018 verhoogd naar 7%. Door de verlaging van het algemene vennootschapsbelastingtarief wordt het fiscale voordeel van de innovatiebox kleiner dan nu het geval is.

Dividendbelasting

Wetsvoorstel inhoudingsplicht voor houdstercoöperaties en uitbreiding inhoudingsvrijstelling dividendbelasting

Dit voorstel introduceert een inhoudingsplicht voor houdstercoöperaties en verruimt de inhoudingsvrijstelling voor deelnemingsdividenden in verdragsrelaties. Het wetsvoorstel is grotendeels in lijn met het concept wetsvoorstel dat eerder dit jaar in de vorm van een internetconsultatie naar buiten was gebracht.

Om het verschil met NV's en BV's (die reeds inhoudingsplichtig zijn) op te heffen, worden ook houdstercoöperaties inhoudingsplichtig voor de dividendbelasting. Met het wetsvoorstel wil de overheid voorkomen dat houdstercoöperaties in bepaalde structuren niet inhoudingsplichtig zijn voor de dividendbelasting.

De volgende drie wijzigingen worden voorgesteld: (1) de uitbreiding van de inhoudingsplicht voor kwalificerende belangen in houdstercoöperaties, (2) de uitbreiding van de inhoudingsvrijstelling richting derde landen en (3) het in lijn brengen van de huidige nationale antimisbruikbepalingen met de Europeesrechtelijke en verdragsrechtelijke antimisbruikbepalingen.

(1) Uitbreiding inhoudingsplicht houdstercoöperaties

Houdstercoöperaties worden inhoudingsplichtig voor de dividendbelasting voor zover winstuitdelingen worden gedaan aan houders van kwalificerende lidmaatschapsrechten. Het is niet de bedoeling het coöperatieve bedrijfsleven te raken met deze maatregel. Om dit te waarborgen, zijn twee eisen voor inhoudingsplicht bij coöperaties opgenomen:

- ▶ Er moet sprake zijn van een houdstercoöperatie. Dit is het geval als de feitelijke werkzaamheden van de coöperatie in het jaar voorafgaand aan de winstuitdeling doorgaans hoofdzakelijk (voor 70% of meer) bestaan uit het houden van deelnemingen of het direct of indirect financieren van verbonden lichamen of natuurlijke personen; en
- ▶ Er moet sprake zijn van een winstuitdeling aan een houder van een 'kwalificerend lidmaatschapsrecht'. Dit is het geval als de houder van het lidmaatschapsrecht, al dan niet tezamen met een verbonden lichaam of natuurlijk persoon, recht heeft op ten minste 5% van de jaarwinst dan wel op ten minste 5% van de liquidatie-uitkering van de houdstercoöperatie.

(2) Uitbreiding inhoudingsvrijstelling

Nederland heeft zichzelf ten doel gesteld om in belastingverdragen overeen te komen dat deelnemingsdividenden niet worden belast in het land waaruit het dividend afkomstig is (bronland). Om dit doel te bereiken, wordt in de dividendbelasting een eenzijdige uitbreiding van de inhoudingsvrijstelling voorgesteld richting derde landen. Voorwaarde voor de inhoudingsvrijstelling is wel dat sprake moet zijn van een met Nederland gesloten belastingverdrag waarin een dividendbepaling is opgenomen. Daarnaast wordt in de dividendbelasting een antimisbruikregeling toegevoegd. De inhoudingsvrijstelling is niet van toepassing als sprake is van misbruik. Dat is het geval wanneer – kort gezegd – de aandelen in de vennootschap of de lidmaatschapsrechten in de houdstercoöperatie worden gehouden met als hoofddoel of een van de hoofddoelen om de heffing van dividendbelasting bij een ander te ontgaan (subjectieve toets) en daarnaast sprake is van een kunstmatige constructie of transactie (objectieve toets).

Zakelijke redenen worden geacht aanwezig te zijn wanneer de directe aandeelhouder/lid van het belang in het Nederlandse lichaam een materiële onderneming drijft. Als de directe aandeelhouder/lid geen materiële onderneming uitoefent, zal sprake zijn van geldige zakelijke redenen als de directe aandeelhouder/lid over voldoende relevante 'substance' beschikt. Aanvullingen op de huidige minimum 'substance'-eisen zijn het looncriterium (€ 100.000) en het vereiste van een eigen kantoorruimte (voor ten minste 24 maanden). Deze twee aanvullende eisen treden in werking vanaf 1 april 2018.

Een toevoeging van het wetsvoorstel coöperaties ten opzichte van het eerdere concept wetsvoorstel betreft de versoepeling van dividenduitkeringen aan hybride entiteiten. Er wordt een regeling getroffen voor twee situaties:

- ▶ Nederland ziet de ontvanger van het dividend als een lichaam, maar naar buitenlandse maatstaven is het lichaam transparant. De participanten in het lichaam worden als ontvanger van het dividend gezien als het inkomen van het hybride lichaam bij alle participanten als inkomen wordt gezien;
- ▶ Nederland ziet de ontvanger van het dividend als een transparant lichaam, maar naar buitenlandse maatstaven is het lichaam niet-transparant. Het hybride lichaam wordt als ontvanger van het dividend gezien als het hybride lichaam als belastingplichtige wordt aangemerkt in het land waar het gevestigd is.

De entiteiten die op basis van bovenstaande regels als ontvanger van het dividend worden gezien kunnen een beroep doen op de inhoudingsvrijstelling als aan de voorwaarden voor die vrijstelling wordt voldaan.

(3) Aanpassing antimisbruikbepalingen in vennootschapsbelasting

Ten slotte worden de huidige antimisbruikregelingen in de vennootschapsbelasting in overeenstemming gebracht met de EU- en verdragsrechtelijke antimisbruikbepalingen. Om ervoor te zorgen dat geen overlap bestaat met de dividendbelasting wordt de antimisbruikregeling in de vennootschapsbelasting beperkt. De huidige antimisbruikbepaling in de vennootschapsbelasting bepaalt – kort gezegd - dat bij misbruik de aandeelhouder buitenlands belastingplichtig is voor het belastbare inkomen uit een aanmerkelijk belang in een in Nederland gevestigde vennootschap als er sprake is van het ontgaan van dividendbelasting of inkomstenbelasting. Op grond van het wetsvoorstel wordt de aandeelhouder buitenlands belastingplichtig als sprake is van het ontgaan van inkomstenbelasting bij een ander. Als slechts dividendbelasting wordt ontgaan zal de buitenlandse belastingplichtregeling in de vennootschapsbelasting niet langer van toepassing zijn, omdat de dividendbelasting zelf voorziet in een antimisbruikregeling. Dit is anders dan was voorgesteld in het eerdere concept wetsvoorstel.

Een belangrijk verschil met het eerdere concept wetsvoorstel is ook dat de buitenlandse belastingplicht ziet op zowel verkoopwinsten als dividenduitkeringen van het aanmerkelijk belang. Zodoende zijn ook winstuitdelingen onderworpen aan de buitenlandse belastingplichtregeling en dus onderworpen aan het volle tarief van de vennootschapsbelasting.

Commentaar:

De voorgestelde wijzigingen in de dividendbelasting zullen naar verwachting een belangrijke invloed hebben op het gebruik van coöperaties in internationale structuren, vooral voor coöperaties met leden in niet-verdragslanden. Aan de andere kant bieden de wijzigingen de mogelijkheid om de inhoudingsvrijstelling te claimen in situaties waar dit tot op heden niet mogelijk is.

Fiscale beleggingsinstelling (FBI) uitgezonderd van inhoudingsvrijstelling dividendbelasting

Lichamen die zijn onderworpen aan vennootschapsbelasting kunnen de ingehouden dividendbelasting verrekenen met de verschuldigde vennootschapsbelasting. Dit is echter niet mogelijk indien een lichaam niet is onderworpen aan vennootschapsbelasting (zoals pensioenfondsen, zorginstellingen en delen van overheidsondernemingen). Deze lichamen kunnen de ingehouden dividendbelasting terugvragen, maar dit leidt tot administratieve lasten. Om deze administratieve lasten te verminderen is reeds eerder een – nog niet in werking getreden – inhoudingsvrijstelling voor de dividendbelasting geïntroduceerd voor lichamen die niet aan de heffing van vennootschapsbelasting zijn onderworpen. De fiscale beleggingsinstelling (FBI) is wel belastingplichtig voor de vennootschapsbelasting, maar kent een nultarief. De FBI komt daarom niet in aanmerking voor de eerder geïntroduceerde inhoudingsvrijstelling in de dividendbelasting. De inwerkingtreding van deze maatregelen wordt bij Koninklijk Besluit bepaald.

Omzetbelasting

Wet afschaffing van de btw-landbouwregeling

De landbouwregeling wordt per 1 januari 2018 afgeschaft. Deze beleidswijziging was vorig jaar al aangekondigd. Ook komt het verlaagde btw-tarief voor levering en diensten aan veehouders, tuin-, bos- en landbouwers te vervallen. Deze gaan namelijk in het reguliere btw-stelsel meedraaien, waarin recht op aftrek van btw bestaat als belaste prestaties worden geleverd.

Hierbij wordt in overgangsrecht voorzien. Volgens de bestaande herzieningsregels is het voor investeringsgoederen die vóór 1 januari 2018 in gebruik zijn genomen niet mogelijk om de aftrek in één keer te herzien, maar wordt de herziening over een aantal jaren gespreid. In dit voorstel wordt echter bepaald dat – onder voorwaarden – deze herziening in één keer moet plaatsvinden voor de resterende herzieningsperiode in het eerste belastingtijdvak van 2018.

Aanscherping definitie geneesmiddelen in de btw

Voorgesteld wordt om voor het verlaagde btw-tarief het begrip 'geneesmiddelen' in te perken. Het verlaagde btw-tarief zal vanaf 1 januari 2018 alleen nog gelden voor geneesmiddelen waarvoor een handelsvergunning is verleend als bedoeld in de Geneesmiddelenwet of waarvoor geen handelsvergunning is vereist. Het verlaagde btw-tarief geldt verder ook voor voorbehoedsmiddelen, infusievloeistoffen, nierdialyseconcentraten en kennelijk voor geneeskundige doeleinden bestemde inhalatiegassen.

Door deze aanpassing wordt volgens het kabinet bereikt dat een heldere en eenduidige afbakening ontstaat, waarover geen discussie meer hoeft te bestaan. Voor de reguliere geneesmiddelen heeft deze wijziging geen gevolgen. Het verlaagde btw-tarief voor geneesmiddelen zal niet (meer) kunnen worden toegepast bij cosmetische, reinigende en verzorgende producten en andere farmaceutische producten die verhandeld worden met een vergunning als medische hulpmiddelen. Voorbeelden van deze producten zijn sommige (baby)crèmes, mondwater, insectenspray en anti-roos shampoo, sommige middelen tegen aambeien, acne, blaasontsteking, brandend maagzuur, darmkrampjes, diarree, eczeem, hoesten, hoofdluis, kalknagel, keelpijn, littekens, vaginale (schimmel)infecties, verkoudheid, verstopte neus en wratten.

Commentaar:

Het voorstel is inderdaad een vereenvoudiging. Naar onze mening is echter het een en ander aan te merken op het voorstel. Zo is het de vraag of het Europeesrechtelijk is toegestaan. Als het voorstel wordt aangenomen, verwachten wij dan ook dat hierover procedures zullen worden gevoerd.

Hoofdelijke aansprakelijkheid

In de Invorderingswet 1990 wordt een hoofdelijke aansprakelijkheid toegevoegd. Voor de omzetbelasting die verschuldigd is ter zake van de levering van een zaak is hoofdelijk aansprakelijk:

de pandhouder, de hypotheekhouder of de executant die zich heeft verhaald op het door de koper betaalde bedrag, voor zover dat betrekking heeft op de ter zake van de levering verschuldigde omzetbelasting. Volgens jurisprudentie maakt de omzetbelasting deel uit van de opbrengst waarop de zekerheidsgerechtigde zich mag verhalen. Het resultaat is dat de hypotheek- of pandhouder de opbrengst inclusief de omzetbelastingcomponent mag behouden, ook als de geëxecuteerde de omzetbelasting niet anderszins kan betalen. In de wet is voor een groot deel van deze leveringen een verleggingsregeling opgenomen. Deze verleggingsregeling bleek niet in alle gevallen toepasbaar. Als aanvulling op de verleggingsregeling wordt deze hoofdelijke aansprakelijkheid ingevoerd.

Formeel belastingrecht

Navordering schenk- en erfbelasting

In een situatie waarbij aan één verkrijger zowel een gewone als een conserverende aanslag wordt opgelegd voor schenk- of erfbelasting wordt geregeld dat bij een vermindering van de ene aanslag, de andere eenvoudiger kan worden nagevorderd. Dit voorstel is een gevolg van een lopende procedure hierover bij de Hoge Raad waarin de Advocaat-Generaal heeft geconcludeerd dat de huidige wet in dit soort situaties niet werkt conform het systeem van communicerende vaten (als de ene aanslag wordt verminderd, kan de andere altijd worden nagevorderd). De voorgestelde regeling gaat ook gelden als aan een verkrijger een gewone en aan een andere verkrijger een conserverende aanslag is opgelegd (en vice versa) en een van deze aanslagen wordt verminderd. Voorgesteld wordt dat deze wijziging onmiddellijke werking krijgt. De voorgestelde navorderingstermijn in deze situaties bedraagt vijf jaar en vangt aan bij de vermindering van een van beide aanslagen. Een nieuw feit is niet vereist. Ook voor verminderingen van aanslagen vóór 1 januari 2018 geldt dat kan worden nagevorderd indien de volgens de AWR geldende navorderingstermijn (ook vijf jaar, maar dan beginnend na het tijdstip waarop de belastingschuld is ontstaan) is verstreken.

Aanslagtermijnen voor de schenkbelasting

Voorgesteld wordt om expliciet in de wettekst op te nemen dat de aanslagtermijnen voor de schenkbelasting voortaan na de dag van het doen van aangifte ingaan wanneer meer dan vier maanden na afloop van het kalenderjaar waarin de schenking heeft plaatsgevonden aangifte van die schenking wordt gedaan.

Uitbreiding vereenvoudigd derdenbeslag

De ontvanger heeft de mogelijkheid om op bepaalde vorderingen op een vereenvoudigde manier derdenbeslag te leggen (bijvoorbeeld loonbeslag bij de werkgever). Voorgesteld wordt om vereenvoudigd derdenbeslag voor de ontvanger mogelijk te maken ten aanzien van meer vorderingen. Deze uitbreiding heeft betrekking op eenieder op wie de belastingschuldige een vordering heeft of uit een bestaande rechtsverhouding

zal verkrijgen. De voorgenomen wijziging treedt per 1 januari 2019 in werking, maar heeft wel onmiddellijke werking, zodat deze ook van toepassing is op belastingschulden die zijn ontstaan voor 1 januari 2019.

Vervallen schorsende werking fiscaal verzet

Als een belastingplichtige het niet eens is met de tenuitvoerlegging van een dwangbevel, bijvoorbeeld de executoriale verkoop van zijn in beslag genomen zaken, kan hij daartegen op grond van de invorderingswet in verzet komen bij de burgerlijke rechter (fiscaal verzet). Als fiscaal verzet is gedaan, wordt de tenuitvoerlegging van het dwangbevel op grond van de wet automatisch opgeschort totdat op het verzet is beslist. Deze schorsende werking wordt regelmatig gebruikt om de dwanginvordering te vertragen. Voorgesteld wordt om de schorsende werking van het fiscaal verzet te laten vervallen voor verzetsdagvaardingen met een datum op of na 1 januari 2018.

Uitbreiding mededelingsplicht bodemzaak

Sinds 2013 is een mededelingsplicht van kracht voor pandhouders en andere derden die het voornemen hebben handelingen te verrichten of te laten verrichten die tot gevolg hebben dat een bodemzaak niet langer als bodemzaak kwalificeert. Blijkbaar volgt uit de praktijk dat ook belastingschuldigen zelf het bodemrecht van de ontvanger frustreren, al dan niet in samenspraak met pandhouders of overige derden. De voorgestelde wijziging houdt in dat de mededelingsplicht ook gaat gelden voor belastingschuldigen. Als de belastingschuldige de mededeling niet heeft gedaan, ontstaat eenzelfde betalingsplicht (ter grootte van de executiewaarde van de bodemzaak) voor pandhouders of andere derden die zij nu ook hebben in het geval zij zelf de mededeling niet hadden gedaan. De pandhouder of overige derde kan tegenbewijs leveren waaruit blijkt dat de opbrengst van de bodemzaken direct noch indirect bij hem terecht is gekomen.

'Afschaffen' inkeerregeling

De huidige inkeerregeling wordt uit de wet gehaald. Op grond van die inkeerregeling wordt bij vrijwillige verbetering voor de aanslagbelastingen, zoals de inkomsten- en vennootschapsbelasting, binnen twee jaar geen boete opgelegd.

De voorgestelde wijziging leidt ertoe dat een belastingplichtige die binnen twee jaar na het begaan van een opzettelijke of grofschuldige overtreding dit meldt bij de inspecteur, een vergrijpboete kan krijgen. In ernstige gevallen kan een strafrechtelijke vervolging volgen, ook wanneer binnen twee jaar na het begaan van de overtreding de overtreding wordt gemeld. Voorbeelden van dergelijke overtredingen zijn het onjuist indienen van de aangifte of het opzettelijk niet of niet tijdig verstrekken van gegevens of inlichtingen in het kader van toeslagen. De regeling mag dan wettelijk gezien worden afgeschaft, het blijft zo dat een belastingplichtige die uit zichzelf een overtreding kenbaar maakt, wel kan blijven rekenen op een matiging van de op te leggen vergrijpboete. 'Inkeren' is en blijft dus een strafverminderende omstandigheid.

De huidige inkeerregeling blijft van toepassing met betrekking tot aangiften die vóór 1 januari 2018 zijn gedaan of hadden moeten zijn gedaan en met betrekking tot inlichtingen, gegevens of aanwijzingen die vóór 1 januari 2018 zijn verstrekt of hadden moeten zijn verstrekt.

Door een aangenomen amendement vervalt de wettelijke inkeerregeling alleen maar voor verzwegen inkomen uit sparen en beleggen dat in het buitenland is opgekomen. Hiermee wordt naar onze mening recht gedaan aan de bedoeling van de staatssecretaris, namelijk een zwaardere aanpak van zogenoemde zwartsparenders. Voor overige inkomensbestanddelen blijft de huidige inkeerregeling van kracht. Wij merken op dat inkeren ten aanzien van buitenlandse inkomensbestanddelen ook na 1 januari 2018 nog wel een strafverminderende omstandigheid op kan leveren.

Overig

Wijzigingen belastingregeling BES

De verlaagde tarieven voor de Algemene Bestedingsbelasting op de Bovenwindse Eilanden wordt (voor de derde keer) met een jaar verlengd. De verlaagde tarieven gelden dus in ieder geval tot 1 januari 2019. Daarnaast wordt een vrijstelling geïntroduceerd voor de vastgoedbelasting voor niet-woningen van circa vijftien instellingen met sociaal-culturele, charitatieve, culturele en algemeen nut of sociaal belang behartigende instellingen.

Voor werkgevers en werknemers

Loonbelasting

Afschaffen fictieve dienstbetrekking voor niet-uitvoerende bestuurders van een beursgenoteerde vennootschap

Ingevolge de Fiscale vereenvoudigingswet 2017 is de fictieve dienstbetrekking voor commissarissen met ingang van 1 januari 2017 wettelijk afgeschaft. Eerder, in 2016, was al goedgekeurd dat inhoudingen achterwege konden blijven. Als gevolg hiervan is volgens het kabinet een ongelijke behandeling ontstaan tussen niet-uitvoerende bestuurders van een beursgenoteerde vennootschap en commissarissen, terwijl zij feitelijk binnen een vennootschap een vergelijkbare, toezichthoudende rol vervullen.

Door de voorgestelde afschaffing van de fictieve dienstbetrekking voor niet-uitvoerende bestuurders van een beursgenoteerde vennootschap, ontstaat een gelijke behandeling tussen een commissaris en een niet-uitvoerende bestuurder van een beursgenoteerde vennootschap. Deze vallen dan beiden niet meer onder de loonbelasting. Een uitvoerende bestuurder van een beursgenoteerde vennootschap en een uitvoerende bestuurder van een niet-beursgenoteerde vennootschap blijven beiden onder de loonbelasting vallen. Het onderscheid tussen uitvoerende en niet-uitvoerende bestuurders blijkt uit het Handelsregister.

Uitbreiding toepasbaarheid alleenstaande ouderenkorting in de loonheffing

Op grond van de huidige wet- en regelgeving kan de alleenstaande ouderenkorting bij de inhouding van loonbelasting en premie voor de volksverzekeringen uitsluitend worden toegepast als de alleenstaande oudere een uitkering ingevolge de AOW ontvangt en de standaardloonheffingskorting toepast op de uitkering van de Sociale Verzekeringsbank (SVB). Voorgesteld wordt te regelen dat de SVB de alleenstaande ouderenkorting bij de inhouding van loonbelasting en premie voor de volksverzekeringen ook mag toepassen op de Aanvullende Inkomensvoorziening Ouderen bij circa 2.000 alleenstaande ouderen die geen AOW-uitkering ontvangen omdat zij niet minimaal een kalenderjaar verzekerd zijn geweest voor de AOW. Hierdoor wordt beter aangesloten bij de reeds voor de inkomstenbelasting geldende regels voor de alleenstaande ouderenkorting. Deze maatregel verkleint het aantal alleenstaande ouderen dat aangifte inkomstenbelasting moet doen om de alleenstaande ouderenkorting te gelde te maken.

Pseudo-eindheffing over excessieve vertrekvergoedingen

Of sprake is van een excessieve vertrekvergoeding wordt vastgesteld op basis van een rekenregel. Op deze rekenregel geldt een uitzondering voor bepaalde aandelenoptierechten die zijn verkregen vóór het kalenderjaar voorafgaande aan het kalenderjaar waarin de dienstbetrekking met de werknemer is beëindigd. De Hoge Raad heeft op 23 december 2016

geoordeeld dat deze uitzondering ook geldt voor aandelenoptierechten die nog niet onvoorwaardelijk waren vóór het kalenderjaar voorafgaande aan het kalenderjaar waarin de dienstbetrekking met de werknemer is beëindigd. De pseudo-eindheffing over excessieve vertrekvergoedingen kan in dat geval worden beperkt of voorkomen door constructies met voorwaardelijke aandelenoptierechten. De voorgestelde aanpassing voorkomt dit.

Beperking toepassing heffingskortingen buitenlandse belastingplichtigen

Sinds 2015 zijn buitenlandse belastingplichtigen te onderscheiden in kwalificerende en niet-kwalificerende buitenlandse belastingplichtigen. Kwalificerende buitenlandse belastingplichtigen zijn woonachtig in een andere lidstaat van de Europese Unie (EU), in een staat van de Europese Economische Ruimte, in Zwitserland of op de BES-eilanden (hierna: de landenkring) en hun inkomen is voor minimaal 90% in Nederland onderworpen aan de loonbelasting of inkomstenbelasting. Dit onderscheid is onder andere van belang voor de beantwoording van de vraag voor welke heffingskortingen de buitenlandse belastingplichtige recht heeft op het belastingdeel.

Heffingskortingen bestaan uit een belasting- en een premiedeel. De afgelopen jaren is het belastingdeel van de heffingskortingen fors gestegen door stijgingen van het tarief van de eerste schijf van de loon- en inkomstenbelasting. Kwalificerende buitenlandse belastingplichtigen hebben in de inkomstenbelasting recht op dezelfde fiscale voordelen als binnenlandse belastingplichtigen, waaronder het belastingdeel van alle heffingskortingen. Niet-kwalificerende buitenlandse belastingplichtigen uit de landenkring hebben in de inkomstenbelasting alleen recht op het belastingdeel van aan arbeid gekoppelde heffingskortingen. Niet-kwalificerende buitenlandse belastingplichtigen uit landen buiten de landenkring (hierna: derde landen) hebben in de inkomstenbelasting voor geen van de heffingskortingen recht op het belastingdeel.

Op grond van de huidige wetgeving wordt in de loonbelasting bij de toepassing van het belastingdeel van de heffingskortingen geen onderscheid gemaakt naar het woonland van werknemers. Daardoor passen inhoudingsplichtigen bij niet-kwalificerende buitenlandse belastingplichtigen per definitie een hoger bedrag aan heffingskortingen toe dan waarop recht bestaat. Door het toegenomen belastingdeel van de heffingskortingen in de afgelopen jaren is het verschil tussen enerzijds de hoogte van de heffingskortingen die bij deze belastingplichtigen in de loonbelasting worden toegepast en anderzijds de hoogte van de heffingskortingen waar ze voor de inkomstenbelasting recht op hebben, flink toegenomen. Het kabinet stelt voor om vanaf 2019 in de loonbelasting voor alle buitenlandse belastingplichtigen alleen nog maar het belastingdeel van de heffingskortingen toe te laten passen waarop niet kwalificerende buitenlandse belastingplichtigen uit het betreffende land in de inkomstenbelasting recht hebben.

Wet vermindering afdracht loonbelasting en premie voor de volksverzekeringen (WVA)

Op grond van de WVA is een inhoudingsplichtige verplicht over het aantal aan speur- en ontwikkelingswerk (S&O) bestede uren en gemaakte kosten en uitgaven per afgegeven S&O-verklaring een mededeling aan de minister van Economische Zaken te doen. Sinds 2016 is het mogelijk om uren, kosten en uitgaven waarvoor een S&O-verklaring is afgegeven later in het kalenderjaar te maken dan in de periode waarop de S&O-verklaring betrekking heeft. Hierdoor is het doen van een mededeling gespecificeerd per S&O-verklaring complexer geworden. Om de administratieve lasten voor S&O-inhoudingsplichtigen te verlichten, wordt daarom voorgesteld het mogelijk te maken dat deze mededeling over alle in een kalenderjaar afgegeven S&O-verklaringen gezamenlijk wordt gedaan.

Algemene wet inkomensafhankelijke regelingen (Awir)

De Awir hanteert voor het voor de draagkracht in aanmerking te nemen toetsingsinkomen een jaarsystematiek. Het toetsingsinkomen sluit namelijk aan bij het fiscale inkomen van de belanghebbende. Het fiscale inkomen is een jaarbedrag. Als sprake is van partnerschap of mede-bewonerschap (dat laatste is alleen relevant voor huurtoeslag) wordt over de periode waarin sprake is van partnerschap of mede-bewonerschap één toeslag toegekend per huishouden op basis van de gezamenlijke toetsingsinkomens.

Als een partner of medebewoner in de loop van het jaar vertrekt, wordt het recht op de toeslag over de maanden waarin partnerschap of mede-bewonerschap heeft bestaan vastgesteld aan

de hand van de jaarinkomens van de belanghebbende en de inmiddels vertrokken partner of medebewoner. Inkomensstijgingen van de voormalige partner of medebewoner na diens vertrek kunnen daardoor doorwerken in het recht op toeslag van de belanghebbende. De Afdeling bestuursrechtspraak van de Raad van State (RvS) heeft vorig jaar in twee uitspraken geoordeeld dat het meetellen van deze inkomensstijgingen strijd oplevert met het discriminatieverbod van het Internationaal Verdrag inzake burgerrechten en politieke rechten.

Het kabinet stelt daarom voor om voor deze situaties een structurele voorziening in de Awir op te nemen. Tot 2012 bevatte de Awir al de mogelijkheid om voor deze situaties een afwijkend toetsingsinkomen te hanteren in de vorm van de zogenoemde 10%-regeling. Die regeling hield in dat de belanghebbende een verzoek kon doen bij de Belastingdienst/Toeslagen om bij de berekening van het toetsingsinkomen van de voormalige partner of medebewoner de inkomensstijging na diens vertrek deels buiten beschouwing te laten. In die gevallen werd het over de periode van partnerschap of medebewonerschap genoten loon van de partner of medebewoner tijdsevenredig herleid tot een jaarinkomen en werden winst uit een onderneming die na de beëindiging van het partnerschap was gestart en belastbaar resultaat uit overige werkzaamheden die na beëindiging van het partnerschap waren gestart, buiten beschouwing gelaten. De regeling kon alleen worden toegepast als dat tot gevolg had dat het toetsingsinkomen ten minste 10% lager werd. De 10%-regeling is per 1 januari 2012 geschrapt in het kader van vereenvoudiging. De uitspraken van de RvS geven het kabinet aanleiding om de regeling toch weer in te voeren.

Voor privé

Partnerbegrip

Een kind jonger dan 27 jaar kan voor de inkomstenbelasting en toeslagen niet als partner van zijn vader of moeder kwalificeren. Dit geldt ook voor pleegkinderen. Als kinderen inwonen voor wie een pleegvergoeding wordt ontvangen voldoet de verzorgende 'ouder' niet aan het onderhoudsvereiste, omdat de kosten van levensonderhoud dan gedragen worden door het Rijk. In fiscale zin en voor toeslagen is dan geen sprake van een pleegkind. Ook is er in deze gevallen geen recht op kinderbijslag. Het is mogelijk dat een kind in die specifieke situatie na het bereiken van de 18-jarige leeftijd als partner van de verzorgende ouder wordt aangemerkt, omdat hij in fiscale zin geen kind is. In dat geval worden de inkomens van het kind en van de ouder samengeteld voor het recht op toeslagen. Ook kan het partnerschap gevolgen hebben in de inkomstenbelasting. Dit kan voor- of nadelen met zich meebrengen.

Dit wetsvoorstel maakt het mogelijk dat kinderen voor wie een pleegzorgvergoeding wordt verstrekt of in het verleden werd verstrekt, op verzoek niet als partner worden aangemerkt voor de inkomstenbelasting en de toeslagen. Voorgesteld

wordt dat een dergelijke afwijking van de hoofdregel ook gaat gelden voor kinderen voor wie de verzorgende ouder in enig jaar kinderbijslag heeft ontvangen, maar die niet (meer) kwalificeren als pleegkind (en ook geen eigen kind van de verzorgende ouder zijn). Ook in die gevallen is het namelijk mogelijk dat er na het door dat kind bereiken van de 18-jarige leeftijd partnerschap ontstaat met de alleenstaande verzorgende ouder als er ook nog een minderjarig kind op hetzelfde woonadres staat ingeschreven.

Eigenwoningregeling: vervallen tijdsklemmen Brede Herwaarderingskapitaalverzekering

Een van de voorwaarden om een vrijstelling voor een kapitaalverzekering eigen woning (KEW), een spaarrekening eigen woning (SEW) of een beleggingsrecht eigen woning (BEW) te kunnen benutten was dat ten minste vijftien of twintig jaren jaarlijks premie was voldaan. Deze zogenoemde tijdsklemmen zijn met ingang van 1 april 2017 vervallen, waardoor onder voorwaarden ook al eerder een onbelaste uitkering uit die producten mogelijk is. In een besluit van 15 mei 2017 was opgenomen dat het vervallen van de tijdsklemmen ook geldt voor een Brede Herwaarderingskapitaalverzekering. Dit zijn kapitaalverzekeringen gesloten in de periode 1992-2001. Met deze wijziging wordt dit onderdeel van het beleidsbesluit met ingang van 1 januari 2018 in de wet opgenomen.

Multiplier giftenaftrek: verlenging met een jaar

In de inkomsten- en vennootschapsbelasting is een verhoging van de giftenaftrek opgenomen als wordt geschonken aan een zogenoemde culturele instelling (multiplier giftenaftrek). Aftrekbare giften aan culturele instellingen worden voor het bepalen van de giftenaftrek in een jaar verhoogd met 25%, maar in totaal ten hoogste met € 1.250. Op grond van een zogenoemde horizonbepaling vervalt deze multiplier giftenaftrek automatisch met ingang van 1 januari 2018. Nu is voorgesteld om deze horizonbepaling te laten vervallen en de geldigheidsduur van de multiplier giftenaftrek met een jaar te verlengen.

Aangaan of wijzigen van huwelijkse voorwaarden: in welke gevallen is sprake van heffing van schenk- of erfbelasting?

In het Belastingplan 2018 was een voorstel hiertoe gedaan, maar dit is bij amendement verdwenen uit het wetsvoorstel.

Als hoofdregel wordt voorgesteld dat (aanstaande) echtgenoten hun vermogen kunnen 'samenvoegen' door het aangaan van een huwelijk of door het aangaan of wijzigen van huwelijkse voorwaarden zonder dat dit gevolgen heeft voor de schenk- of erfbelasting.

Dit geldt echter niet als het aandeel van de meestvermogende echtgenoot in het totale vermogen van beide echtgenoten toeneemt of als de minstvermogende echtgenoot tot meer dan de helft van het totale vermogen van beide echtgenoten wordt gerechtigd. Als in de huwelijkse voorwaarden een verdeling of verrekening wordt opgenomen waarbij de minstvermogende echtgenoot een aandeel in het totale vermogen krijgt van meer dan de helft, zal dit dus leiden tot heffing van schenk- en/of erfbelasting over het meerdere. Of en op welk moment (bij het aangaan of wijzigen van de huwelijkse voorwaarden dan wel bij het overlijden) schenk- of erfbelasting wordt geheven, hangt ervan af of de regeling in de huwelijkse voorwaarden al tijdens leven kan worden gerealiseerd (bijvoorbeeld bij echtscheiding) of bij overlijden (of soms zelfs in beide gevallen).

De voorgestelde regeling geldt ook voor geregistreerde partners en ongehuwd samenwonenden die een notarieel samenlevingscontract met een wederzijdse zorgverplichting aangaan.

Opvallend is dat wordt voorgesteld om de situatie waarin een zogenoemde beperkte gemeenschap van goederen wordt gecreëerd, anders te gaan benaderen. Stel echtgenoot A en echtgenoot B zijn gehuwd onder koude uitsluiting. Als echtgenoot A een woning inbrengt in de beperkte gemeenschap vanuit zijn privévermogen en echtgenoot (B) niets, nemen de staatssecretaris en de Belastingdienst op dit moment het standpunt in dat sprake is van een schenking

van de helft van de waarde van de woning van echtgenoot A aan echtgenoot B. Voorgesteld wordt echter dat in een dergelijk geval geen sprake is van een schenking als de gerechtigdheid van (de minst vermogende) echtgenoot B niet groter wordt dan de helft van het totale vermogen van beide echtgenoten.

Voorbeeld

Echtgenoten A en B zijn gehuwd onder koude uitsluiting (ieder heeft zijn eigen privévermogen). Het vermogen van A bedraagt € 1.000, waaronder een woning van € 300. Het vermogen van B bedraagt € 200. Het vermogen van A en B tezamen bedraagt in totaal € 1.200. A en B wijzigen de huwelijkse voorwaarden en komen hierbij een beperkte gemeenschap (50:50) van de woning overeen. A is daarna gerechtigd tot € 700 + € 150 (zijnde de helft van de woning) = € 850. B is daarna gerechtigd tot € 200 + € 150 (de helft van de woning) = € 350. De gerechtigdheid van B neemt toe. Omdat de gerechtigdheid van B niet uitgaat boven de helft van totale vermogen van A en B (zijnde 50% van € 1.200 = € 600) is geen sprake van een schenking van A aan B.

Commentaar:

Opgemerkt moet worden dat de voorgestelde wetgeving in de praktijk naar onze mening in voorkomende gevallen lastig uitvoerbaar en controleerbaar zal zijn. Zo moet het totale vermogen worden vastgesteld en gewaardeerd, waarvan de voorgestelde regeling weer bepaalde goederen uitzondert en bepaalde goederen juist insluit. Bovendien kan de regeling onredelijk uitpakken, bijvoorbeeld als de minstvermogende uiteindelijk de meestvermogende blijkt te zijn of als er geen vermogen is als partijen uit elkaar gaan.

Verder wordt een soort 'catch-all'-bepaling voorgesteld die een zogenoemde open norm inhoudt. Als een huwelijk of notarieel samenlevingscontract wordt gesloten met als hoofddoel het ontgaan van schenk- of erfbelasting wordt elke vermogensverschuiving van de 'rijke' naar de 'arme' echtgenoot aangemerkt als een schenking (op het moment van uitbreiding van de gerechtigdheid), ook al zou dit volgens de voorgestelde hoofdregel in beginsel niet het geval zijn geweest. In de praktijk kunnen hierover (alsnog) de nodige discussies tussen Belastingdienst en belastingplichtigen ontstaan.

Verlenging geldigheidsduur pleegzorgvergoedingen

De vrijstelling voor pleegzorgvergoedingen zou per 1 januari 2018 vervallen. Omdat er nog aanvullend onderzoek wordt gedaan naar de financiële aspecten van pleegzorg wordt de vrijstelling tot 1 januari 2019 gehandhaafd.

Overig

Kansspelbelasting

Het huidige tarief van 29% voor de kansspelbelasting wordt tijdelijk verhoogd met 1,1% tot 30,1%. Deze verhoging dient ter dekking van de derving die optreedt als gevolg van het uitstel van de inwerkingtreding van de maatregelen uit het wetsvoorstel inzake kansspelen op afstand (KOA). Het tarief wordt weer verlaagd naar 29% zodra zes maanden zijn verstreken vanaf het tijdstip van inwerkingtreding van de maatregelen uit het wetsvoorstel KOA. Deze zes maanden heeft de Kansspelautoriteit nodig voor de implementatie van de betreffende maatregelen. Waarschijnlijk treedt de wet KOA op 1 juli 2018 in werking. Dan zou het tarief voor de kansspelbelasting vanaf 1 januari 2019 weer 29% bedragen. Als de inhoudingsplichtige de kansspelbelasting voor zijn rekening neemt moet de waarde van de prijs gebruteerd worden. Op dit moment moet de prijs dan met 100/71 worden vermenigvuldigd. Door de tariefwijziging wordt de breuk 1000/699. Overigens stelt het kabinet ook voor dat inhoudingsplichtigen voortaan ook per kwartaal aangifte mogen doen. Nu is dat nog een maandelijks aangifte.

Afvalstoffenbelasting bij verwijdering buiten Nederland

Op grond van Europese regelgeving kon tot dusver deze exporthelling niet worden ingevoerd. Nu is een regeling ontwikkeld die Europeesrechtelijk wel houdbaar lijkt. Kern van de aanpassing van de heffing is dat het belastbare feit bij verwerking buiten Nederland van afval dat in Nederland is ontstaan, zodanig wordt gerepareerd dat de grondslag en de maatstaf van heffing overeenkomen met de grondslag en maatstaf van heffing bij verwerking in Nederland zelf. Al het in Nederland ontstane afval wordt bij gelijke verwerkingswijze op gelijke wijze belast, ongeacht of die verwerking binnen of buiten Nederland plaatsvindt. Het tarief voor storten of verbranden van afvalstoffen uit Nederland in het buitenland wordt gelijk aan het tarief voor storten of verbranden in Nederland. De ingangsdatum van deze wetswijziging wordt bij Koninklijk Besluit vastgesteld en dit gaat dus nog niet per 1 januari 2018 in.

Verhoging tarief milieubelastingen

Als gevolg van afspraken uit het Energieakkoord worden de tarieven voor de energiebelasting tijdelijk verhoogd. Daarnaast worden de eerste tariefschijven voor het gebruik van aardgas en elektriciteit en de tarieven voor blokverwarming structureel verhoogd. Overigens wordt de zogenoemde 'blokverwarmingsregeling' op grond waarvan alsnog gebruik kan worden gemaakt van de degressieve tarieven, uitgebreid.

Uitbreiding controlebevoegdheid accijns

Tot op heden is de controlebevoegdheid van de inspecteur ten aanzien van accijns beperkt tot accijns-goederenplaatsen en plaatsen die onderworpen zijn aan beperkende bepalingen. Het kabinet stelt voor de controlebevoegdheid voor accijns gelijk te trekken met de controlebevoegdheid voor overige belastingen. Hierdoor is de inspecteur bevoegd tot het uitvoeren van onderzoek in alle gebouwen en gronden (uitgezonderd woningen) waartoe op grond van de AWR toegang moet worden verleend.

BPM bij ombouw bestelauto

Als een bestelauto binnen vijf jaar na eerste ingebruikneming wordt verkocht aan een particulier of wordt omgebouwd tot personenauto is alsnog BPM verschuldigd. Bij de bepaling van de waarde van de auto op dat moment mag rekening worden gehouden met een waardevermindering. Deze waardevermindering werd forfaitair bepaald. De Hoge Raad heeft echter geoordeeld dat in plaats van de forfaitaire waardebepaling tevens mag worden uitgegaan van de werkelijke waardevermindering. Deze jurisprudentie wordt nu opgenomen in de wet.

Grondslag motorrijtuigenbelasting

De grondslag die wordt gebruikt voor de bepaling van de hoogte van de motorrijtuigenbelasting wordt gewijzigd naar de Europese term 'massa rijklaar'. Belangrijkste reden voor deze wijziging is het feit dat de voorheen gebruikte 'eigen massa' niet vermeld staat op de kentekencard. Met deze wijziging worden geen gevolgen voor de hoogte van de te betalen motorrijtuigenbelasting beoogd.

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.