

FISCALE SIGNALLEN

[1/12]

Jaargang 2016, nummer 1

Special Prinsjesdag: belastingpakket 2017

Op Prinsjesdag is naast de Miljoenennota ook het belastingpakket 2017 gepresenteerd. Dit pakket bestaat uit de volgende zes wetsvoorstellen:

- Belastingplan 2017;
- Overige fiscale maatregelen 2017;
- Fiscale vereenvoudigingswet 2017;
- Wet uitfasering pensioen in eigen beheer en overige fiscale pensioenmaatregelen;
- Wet fiscale maatregelen rijksmonumenten en scholing;
- Wet tijdelijk verlaagd tarief laadpalen met een zelfstandige aansluiting.

Het kabinet gaat hiermee door op de ingeslagen weg:

- Het in evenwicht brengen van de koopkracht;
- Vereenvoudiging waar mogelijk;
- Tegengaan van ongewenst gebruik van fiscale regels.

Hierna geven wij een kort overzicht van enkele voorgestelde maatregelen. Deze maatregelen treden in werking op 1 januari 2017, tenzij anders wordt aangegeven.

Ondernemen

Vennootschapsbelasting

- Met ingang van 1 januari 2018 wordt de eerste tariefschijf van de vennootschapsbelasting van 20% verlengd van € 200.000 naar € 250.000. In 2020 wordt de eerste tariefschijf verder verlengd van € 250.000 naar € 300.000 en in 2021 van € 300.000 naar € 350.000.
- Rente is in beginsel fiscaal aftrekbaar van de winst. De vennootschapsbelasting kent echter enkele specifieke renteaftrekbeperkingen om ongewenste vormen van grondslaguitholling door renteaftrek tegen te gaan.

Voorgesteld wordt om twee renteaftrekbeperkingen aan te scherpen.

- *Artikel 10a Wet Vpb 1969 - Introductie begrip 'samenwerkende groep'*
Deze renteaftrekbeperking is kort gezegd 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 belastingdruk (renteaftrek gericht tegen winstdrainage). Eén van de voorwaarden voor toepassing is dat sprake is van rente op een schuld aan een verbonden lichaam. Van verbondenheid is hierbij, kort gezegd, sprake bij belangen van 1/3e of meer. Voor verbondenheid geldt aldus een objectief criterium. Voorgesteld wordt om het begrip verbondenheid uit te breiden en ook een 'samenwerkende groep' als

verbonden lichaam aan te merken indien de samenwerkende groep gezamenlijk aan het 1/3e criterium voldoet.

- *Artikel 15ad Wet Vpb 1969 - Aanscherping overnameholdingbepaling*
Om excessieve schuldfinancieringen bij overnameholdingstructuren te ontmoedigen, is de fiscale aftrekbaarheid van rente op bovenmatige schuldfinanciering bij overnames gevolgd door voeging in een fiscale eenheid beperkt door invoering van de overnameholdingbepaling. Op drie punten wordt deze renteaftrekbeperking aangescherpt.

Let op! Er geldt een drempel van € 1 miljoen rente die *niet* in aftrek beperkt wordt door deze bepaling. Dit blijft ook na de aanscherping gewoon gelden.

- De innovatieboxregeling wordt aangepast. De innovatiebox verlaagt het effectieve belastingtarief van de vennootschapsbelasting voor winst behaald met innovatieve activiteiten. De voorgestelde veranderingen zijn voornamelijk ingegeven door internationale ontwikkelingen en de daarmee samenhangende wens van het kabinet om de innovatiebox alleen toe te passen op ondernemingen die met een substantiële economische aanwezigheid in Nederland innovatieve activiteiten in Nederland ontplooiën. Er worden een zogenoemde Nexusbenadering en toegangscriteria geïntroduceerd.
- De zesmaandentermijn bij het opteren voor belastingplicht in de vennootschapsbelasting voor verenigingen en stichtingen wordt aangepast. Verenigingen en stichtingen waarvan de belastbare winst maximaal € 15.000 per jaar of € 75.000 per vijf jaar bedraagt, zijn vrijgesteld van vennootschapsbelasting. In bepaalde gevallen kan het echter wenselijk zijn om af te zien van deze vrijstelling. Dit is bijvoorbeeld het geval indien fiscaal compensabele verliezen kunnen worden opgebouwd. Onder de huidige wetgeving moet het verzoek tot het achterwege laten van de vrijstelling binnen zes maanden na afloop van het kalenderjaar zijn ingediend. Voorgesteld wordt om deze termijn te verlengen tot het moment van het indienen van de aangifte vennootschapsbelasting.

Inkomstenbelasting/Vennootschapsbelasting/Dividendbelasting

- Onder invloed van rechtspraak van het Hof van Justitie van de Europese Unie (HvJ EU) wordt voorgesteld om de regeling voor de teruggaaf van Nederlandse dividendbelasting voor buitenlandse aandeelhouders (niet-ingezetenen) aan te passen. Deze voorgestelde wijziging is een codificatie van een besluit dat al eerder door de staatssecretaris van Financiën is uitgevaardigd. De wetswijziging bepaalt dat buitenlandse aandeelhouders die dividendbelasting hebben betaald op Nederlandse beleggingen onder voorwaarden (een gedeelte van) die dividendbelasting kunnen terugvragen. Er moet wel worden aangetoond dat de buitenlandse aandeelhouder meer dividendbelasting heeft betaald dan wanneer hij in Nederland zou wonen (of zijn gevestigd).
- 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. Deze teruggaaf leidt tot administratieve lasten. Om deze administratieve lasten te verminderen wordt een inhoudingsvrijstelling voor de dividendbelasting geïntroduceerd voor lichamen die niet aan de heffing van vennootschapsbelasting zijn onderworpen.

Directeur-grotaandeelhouder (dga)/aanmerkelijk belang

- Een arrest van de Hoge Raad over de toepassing van de bedrijfsopvolgingsregeling bij indirecte aandelenbelangen van minder dan 5% wordt gerepareerd. De bedrijfsopvolgingsregeling in de Successiewet (BOR SW) houdt in dat onder bepaalde voorwaarden de vererving of schenking van een onderneming vrijgesteld dan wel voor een zeer groot deel vrijgesteld (zonder heffing van erf- of schenkbelasting) kan plaatsvinden. Deze regeling geldt onder voorwaarden ook bij de vererving of schenking van aanmerkelijkbelangaandelen in een vennootschap (zoals een BV) voor zover deze een materiële onderneming drijft. De bedrijfsopvolgingsregeling in de inkomstenbelasting (BOR IB) houdt in dat in een dergelijk geval onder voorwaarden de aanmerkelijkbelangclaim kan worden doorgeschoven naar de verkrijger. Voor gevallen waarin een holding zelf geen onderneming drijft, maar een werkmaatschappij wel, geldt een wettelijke toerekeningsregeling. Als de erflater of schenker een zogenoemd indirect aanmerkelijk belang (indirect 5% of meer) heeft in de werkmaatschappij, worden de activiteiten en bezittingen en schulden van de werkmaatschappij (pro rata, dat wil zeggen afhankelijk van het belang) toegerekend aan de holding, zodat voor de aandelen in de holding toch (gedeeltelijk) de BOR kan worden geclaimd in voorkomende gevallen. Door een arrest van de Hoge Raad bleek het echter in bepaalde gevallen ook mogelijk om een indirect belang van kleiner dan 5% in een werkmaatschappij als ondernemingsvermogen bij de holding te kwalificeren door toepassing van het leerstuk van de vermogensetikettering. Dit doet zich bijvoorbeeld voor als de holding door de toerekening van wel kwalificerende indirecte belangen al geacht wordt een onderneming te drijven. Hierdoor kon bijvoorbeeld in voorkomende gevallen ook in die werkmaatschappij aanwezig beleggingsvermogen meeliften in de BOR. Voorgaande was een doorn in het oog van de staatssecretaris. Bij persbericht werd aangekondigd dat het arrest door een wetwijziging zou worden gerepareerd met terugwerkende kracht tot de datum van het persbericht, zijnde 1 juli 2016, 0.00 uur. Voorgesteld wordt dat indirecte belangen (dus ook die van 5% of meer) niet onder de reikwijdte van de BOR vallen. De huidige wettelijke toerekeningsregeling voor een indirect aanmerkelijk belang blijft evenwel bestaan, mits aan de voorwaarden daarvoor wordt voldaan. Zo wordt bereikt dat indirecte belangen die niet aan die voorwaarden voldoen, niet langer via de leer van de vermogensetikettering onder de BOR kunnen vallen. **Let op!** Deze wetwijziging kan grote gevolgen hebben voor de BOR-praktijk. Hierbij valt ook te denken aan gevolgen voor de in de BOR SW geldende bezits- en voortzettingseisen.

- Er worden drie maatregelen voor box 2-beleggen in een vrijgestelde beleggingsinstelling (VBI) voorgesteld.
 - *Afrekenen positieve box-2 claim bij omzetten in/afsplitsen naar VBI*
De eerste maatregel is dat voortaan in box 2 afgerekend moet worden over de positieve aanmerkelijkbelangclaim als een lichaam waarin de belastingplichtige een aanmerkelijk belang heeft de VBI-status verkrijgt. Om anticipatie op deze maatregel te voorkomen, wordt voorgesteld deze maatregel met terugwerkende kracht tot en met Prinsjesdag 2016 in werking te laten treden, dat wil zeggen 20 september 2016, 15.15 uur.

Let op! Gevallen waarin het verzoek om de VBI-status op Prinsjesdag vóór 15.15 uur is ingediend, blijven buiten schot. Deze maatregel maakt de VBI in voorkomende gevallen onaantrekkelijk. Bestaande VBI's blijven buiten schot. De VBI als alternatief voor box 3 blijft ook mogelijk.

- *Uitbreiding anti-boxhoppingmaatregel bij 'Flits-VBI'*
De tweede maatregel is dat box 3-vermogen dat wordt ondergebracht in een VBI waarin de belastingplichtige een aanmerkelijk belang heeft, niet alleen belast wordt in box 2, maar ook belast blijft in box 3 als dit vermogen binnen achttien maanden weer terugkomt naar box 3 ('anti-boxhoppingmaatregel'). Hierdoor wordt de Flits-VBI tegengegaan. Wel komt er een tegenbewijsregel zodat er geen dubbele belastingheffing plaatsvindt als de belastingplichtige aannemelijk kan maken dat er een zakelijke reden was om het vermogen binnen achttien maanden weer terug te halen naar box 3. Er zal een meldingsplicht aan de belastingplichtige worden opgelegd op grond waarvan hij gehouden is de inspecteur uit eigen beweging mededeling te doen van het kortgezegd binnen achttien maanden terughalen van vermogen uit een VBI naar box 3.
- *Koppeling forfaitair rendement box 2 aan hoogste percentage box 3*
De derde maatregel is het automatisch koppelen van het percentage van het forfaitaire rendement voor een VBI aan het voor dat jaar geldende percentage van de hoogste schijf in box 3. Als gevolg hiervan wordt het forfaitaire rendement in box 2 per 1 januari 2017 verhoogd van 4% naar 5,42%.

Bovengenoemde maatregelen gelden ook voor vermogen dat in een zogenoemd buitenlands (laagbelast) beleggingslichaam wordt ondergebracht.

- In het wetsvoorstel Wet uitfasering pensioen in eigen beheer en overige fiscale pensioenmaatregelen zijn belangrijke wijzigingen voor de dga met pensioen in eigen beheer voorgesteld.
Na vier jaar van brieven en discussies is het wetsvoorstel verschenen. Kort en goed houdt dit in dat wordt voorgesteld om het pensioen in eigen beheer per 1 januari 2017 af te schaffen.
Dga's met een pensioen in eigen beheer (al dan niet al premievrij gemaakt) krijgen drie jaar de tijd om een keuze te maken wat zij wensen te doen met de bestaande pensioenaanspraken. Er zijn drie mogelijkheden:
 1. Afkopen van het pensioen in eigen beheer met een belastingkorting;
 2. Omzetten van het pensioen in eigen beheer in een spaarregeling (de oudedagsverplichting);

3. Niets doen, waardoor het pensioen in eigen beheer premievrij wordt gemaakt, maar niet verder kan worden opgebouwd.

Welke keuze ook wordt gemaakt, verdere opbouw in eigen beheer is vanaf 1 januari 2017 niet meer mogelijk. Overigens geldt de afkoopmogelijkheid ook voor al ingegane pensioenen.

Ad 1. Afkoopmogelijkheid

Het pensioen in eigen beheer kan worden afgekocht tegen de zogenoemde fiscale waarde. Dit is de waarde waarvoor het pensioen op de fiscale balans staat. In 2017 hoeft over 34,5% van deze fiscale waarde niet te worden afgerekend bij een afkoop. In 2018 is de korting 25% en in 2019 19,5%.

Let op! Voor de korting geldt de fiscale waarde van 31 december 2015. De aangroei van de fiscale waarde na dat moment kan ook worden afgekocht, maar daarvoor geldt geen korting.

Ad 2. Oudedagsverplichting

De tweede mogelijkheid is om de fiscale waarde van het pensioen in eigen beheer om te zetten in de zogenoemde oudedagsverplichting. Het is dan geen pensioen meer, maar in de toekomst (op de pensioendatum) moet een periodieke uitkering worden aangekocht. Dit kan een lijfrente zijn bij een bank of verzekeraar door het vermogen daar te zijner tijd af te storten. Maar het kan ook bij de eigen BV door vanaf de pensioenleeftijd jaarlijks 1/20e deel van de oudedagsverplichting uit te keren.

Ad 3. Niets doen

Het pensioen in eigen beheer kan ook pensioen blijven. Alle bestaande regels blijven dan van toepassing op het pensioen in eigen beheer. Als de pensioenopbouw nog niet eerder is gestopt, moet deze vanaf 2017 worden gestopt.

De partner van de dga speelt bij deze drie keuzemogelijkheden een belangrijke rol. Hij/zij moet namelijk instemmen met de keuze die wordt gemaakt. De Belastingdienst zal dit gaan controleren. De ratio achter deze instemming is het feit dat ook de pensioenaanspraken van de partner door deze keuzemogelijkheden (kunnen) worden aangetast. Het partnerpensioen kan hierdoor verdwijnen en daarnaast ontvangt de partner bij echtscheiding niet meer de helft van het tijdens huwelijk opgebouwde ouderdompensioen. Met de toestemming van de partner hoopt het kabinet te bereiken dat daarmee ook de partner meebeslist en begrijpt wat de gevolgen van de beslissing zijn.

Let op! Het kan zijn dat de aandelen van de BV niet meer in handen zijn van de pensioengerechtigde. Denk aan de situatie dat de aandelen al zijn overgegaan naar de volgende generatie (kinderen), maar het pensioen van de ex-dga nog in de BV zit. Als in een dergelijke situatie wordt afgekocht, is de staatssecretaris van mening dat er sprake is van een schenking van de ex-dga aan de aandeelhouders. Dit is een betwistbaar standpunt, maar hiermee dient wel rekening te worden gehouden.

Let op! Wat de beste keuze is, is afhankelijk van de concrete situatie. Dus iedere situatie zal afzonderlijk moeten worden bekeken.

Let op! Een belangrijke vraag is ook op welke wijze een dga zijn oudedagsvoorziening na deze wetwijziging zal gaan opbouwen. Het kabinet heeft daar geen visie op en gaat daar niet verder op in.

Particulier

- De hervorming van box 3 zoals die in het Belastingplan 2016 was opgenomen, gaat ‘gewoon’ in met ingang van 1 januari 2017. Er is in het Belastingpakket 2017 geen voorstel opgenomen om dit alsnog te wijzigen. Vanaf 2017 geldt een schijvenopbouw met verschillende rendementen. Het tarief blijft 30%, maar het heffingvrije vermogen wordt verhoogd naar € 25.000 per belastingplichtige. Het forfaitaire rendement (nu een vast rendement van 4%) over de rendementsgrondslag zal worden gewijzigd. De percentages voor 2017 zijn in de begroting als volgt vastgesteld.

<i>Box 3 vermogen</i>	<i>Forfaitair rendement</i>
€ 0 - € 25.000	Vrijgesteld
€ 25.000- € 100.000	2,88%
€ 100.000- € 1.000.000	4,62%
daarboven	5,42%

Let op! Fiscale partners mogen kiezen hoe zij de gezamenlijke grondslag (het gezamenlijke box 3-vermogen minus tweemaal het heffingvrije vermogen) onderling verdelen. Anders dan nu kan de verdeling van de grondslag vanaf 2017 wel invloed hebben op de belastingdruk in box 3 als een schijfgrens wordt overschreden.

Let op! Ook buitenlandse belastingplichtigen met box 3-inkomen in Nederland (denk aan in het buitenland woonachtige personen met Nederlands vastgoed) komen op basis van het Europese recht in aanmerking voor het heffingvrije vermogen van € 25.000. Dit is beslist door het Hof van Justitie en al vastgelegd in een beleidsbesluit. Nu wordt dit recht op heffingvrij vermogen voor buitenlandse belastingplichtigen in de wet vastgelegd.

Let op! Het schijvensysteem van box 3 vanaf 2017 is maar tijdelijk aangezien het kabinet heeft aangekondigd toe te willen naar een heffing op basis van het werkelijke rendement. Uit de op Prinsjesdag 2016 gepresenteerde voortgangsrapportage blijkt dat op dit moment drie varianten worden overwogen:

- Vermogensaanwasbelasting;
- Vermogenswinstbelasting;
- Achteraf forfaitaire vaststelling rendement voor elke vermogenstitel over een belastingjaar.

In de varianten A en B wordt voor bank- en spaartegoeden en effecten het werkelijke, individueel behaalde rendement belast en wordt voor onroerende zaken en overig vermogen het belastbaar inkomen forfaitair bepaald. Daarnaast wordt in de varianten A en B een heffingvrije voet geïntroduceerd voor werkelijke inkomsten uit vermogen.

In variant C wordt het vermogen van de belastingbetaler aan het begin van het jaar toegerekend aan de bestanddelen spaargeld, aandelen, obligaties, onroerend goed en overig. Op de waarde van ieder van die bestanddelen wordt na afloop van het jaar bij de individuele belastingbetaler forfaitair het gemiddelde (macro) rendement van ieder

van die bestanddelen toegepast. Ook in deze variant wordt het heffingvrije vermogen omgezet in een heffingvrije voet voor de forfaitaire inkomsten uit vermogen. Er is nu nog geen keuze gemaakt. Dit vergt nog nadere studie en overleg. Een wetsvoorstel wordt pas op zijn vroegst in het najaar van 2018 verwacht.

- De toerekening in box 3 van schulden die deel uitmaken van een algemeenheid waarop krachtens erfrecht een vruchtgebruik rust, wordt gewijzigd. In box 3 is een zogenoemde defiscaliseringsregeling opgenomen voor bepaalde verkrijgingen krachtens erfrecht. Deze regeling geldt onder meer als krachtens testament een recht van vruchtgebruik wordt gevestigd op (alle of enkele) tot de nalatenschap behorende bezittingen ten behoeve van de langstlevende echtgenoot. De kinderen verkrijgen dan de blote eigendom/hoofdgerechtigdheid van die bezittingen. In dat geval behoren niet de blote eigendom en het vruchtgebruik tot de bezittingen bij de kinderen respectievelijk de langstlevende echtgenoot in box 3. Deze zijn ‘gedefiscaliseerd’. Daarentegen moet de langstlevende de bezittingen (volledig) verantwoorden in box 3 alsof daarop geen vruchtgebruik zou rusten. Schulden vallen nu niet onder deze regeling. Tot een nalatenschap waarop krachtens erfrecht een vruchtgebruik rust, kunnen echter ook schulden behoren. De schulden maken dan civielrechtelijk deel uit van een algemeenheid waarop een vruchtgebruik is gevestigd. Onder de huidige regeling moeten de kinderen de ‘blote eigendoms waarde’ van de schulden verantwoorden in box 3 en de langstlevende de ‘vruchtgebruikwaarde’, terwijl de bezittingen volledig bij de langstlevende worden belast. Dit vindt de wetgever ongewenst. De vruchtgebruiker is immers degene die de rente is verschuldigd over de schuld. Daarom wordt voorgesteld om de regeling aan te passen, zodat ook de schulden volledig bij de langstlevende in aanmerking worden genomen.
- In de inkomstenbelasting is opgenomen dat ook sprake is van een eigen woning als deze woning in aanbouw is. De Hoge Raad heeft in 2014 geoordeeld dat een woning pas in aanbouw is als er sprake is van een 'bouwsel' (bijvoorbeeld dat er begonnen is met heien of het leggen van de fundering). Het kabinet wil echter een ruimere werking van het begrip woning in aanbouw. Dit is al eerder bij beleidsbesluit gecommuniceerd, maar dat wordt nu in de wet opgenomen. Bij een nieuwbouwwoning is al sprake van een woning in aanbouw vanaf het moment van sluiten van de koop-/aanneemovereenkomst. In andere gevallen is er een minder concreet moment waarbij kan worden aangesloten. Daarom wordt opgenomen dat bij fictie ook sprake is van een eigen woning vanaf de periode die aanvangt zes maanden voorafgaande aan de feitelijke bouwwerkzaamheden. Afhankelijk van de concrete situatie kan een langere periode ook mogelijk zijn, maar de belastingplichtige zal dat dan wel moeten kunnen onderbouwen. Wel blijft het zo dat aannemelijk moet worden gemaakt dat de betreffende woning uitsluitend bestemd is om in het kalenderjaar of in een van de daaropvolgende drie jaren de belastingplichtige als eigen woning ter beschikking te staan.
- Het beleidsbesluit over vruchtgebruik krachtens erfrecht op een eigen woning wordt gecodificeerd. Op grond van een testament kan ten behoeve van bijvoorbeeld de langstlevende echtgenoot een vruchtgebruik op een eigen woning ontstaan, terwijl de

blote eigendom daarvan bij de kinderen terechtkomt. Deze woning valt (in beginsel) voor de vruchtgebruiker onder de eigenwoningregeling in box 1.

De vraag was echter wat er na het overlijden met een op de woning rustende eigenwoningschuld gebeurde. In de meeste situaties is deze een schuld van de blote eigenaar. Als de vruchtgebruiker echter de rente van die lening (die is aangegaan door de erflater) voor zijn rekening moet nemen, is deze rente op grond van de huidige wettekst niet bij de vruchtgebruiker aftrekbaar in box 1 als eigenwoningrente. Dit achtte de staatssecretaris ongewenst en daarom was (al) bij een besluit uit 2014 onder voorwaarden en met terugwerkende kracht tot 1 januari 2013 goedgekeurd dat rente en kosten die de vruchtgebruiker betaalt voor de schuld van de bloot eigenaar, door de vruchtgebruiker in aanmerking kunnen worden genomen als aftrekbare kosten voor de eigenwoningregeling.

Nu wordt voorgesteld om dit besluit met enkele aanpassingen in de wet op te nemen.

- Het beleidsbesluit tijdsklemmen wordt gecodificeerd. In het kader van een eigen woning hebben veel belastingplichtigen een kapitaalverzekering (eigen woning) of spaarrekening eigen woning gesloten. Met deze verzekering of rekening wordt vermogen gespaard om de eigenwoningschuld geheel of gedeeltelijk af te lossen. De uitkering uit deze verzekering of rekening is onder voorwaarden belastingvrij. In het algemeen moet minimaal 15 of 20 jaar jaarlijks premie worden betaald om in aanmerking te komen voor een onbelaste uitkering. In het wetsvoorstel wordt nu voorgesteld om hierin versoepelingen aan te brengen. Overigens gelden deze versoepelingen nu ook al, omdat deze zijn vastgelegd in een besluit.
- Met de huidige lage rente worden veel eigenwoningleningen omgezet in een nieuwe lening met een lager rentepercentage. Hierbij is veelal sprake van een boeterente die moet worden betaald. Een alternatief voor de boeterente is de rentemiddeling. Feitelijk is dit het uitsmeren van de boeterente door middel van het betalen van een hogere rente. Met een wetwijziging wordt een al bestaand besluit, waarbij boeterente fiscaal als rente wordt gekwalificeerd, in de wet vastgelegd. Hiermee worden enkele praktische problemen opgelost.
- Vanaf 2017 wordt het weer mogelijk om onder voorwaarden eenmalig vrijgesteld de zogenoemde jubelton (€ 100.000) te schenken ten behoeve van de eigen woning, mits de verkrijger tussen de 18 en 40 jaar oud is. Ditmaal niet tijdelijk zoals in 2013 en 2014, maar structureel. De terugkeer van deze schenkingsvrijstelling gaat overigens gepaard met zeer gecompliceerd overgangsrecht. Deze eenmalige vrijstelling mag over drie achtereenvolgende kalenderjaren worden benut. In de aangifte moet een beroep op de vrijstelling worden gedaan. De Belastingdienst kan pas achteraf controleren of de schenking(en) ook daadwerkelijk tijdig is (zijn) aangewend ten behoeve van de eigen woning. De normale periode waarbinnen een aanslag schenkbelasting moet worden vastgesteld, is drie jaar. Dit kan in de praktijk te krap blijken. Daarom wordt nu voorgesteld om de aanslagtermijn hiervoor te verlengen naar vijf jaar.

Let op! De regeling zoals die ingaande 2017 in werking treedt, is buitengewoon gecompliceerd door het overgangsrecht voor situaties waarbij voor 2017 al van de eenmalige verhoogde schenkingsvrijstelling gebruik is gemaakt. Hierdoor wordt de regeling schier onuitvoerbaar. En blijkbaar ook voor de Belastingdienst die dan dus

zoals nu voorgesteld, meer tijd gaat krijgen om te kijken of de regeling wel goed is toegepast. Dit lijkt ons een beetje de omgekeerde wereld. Een vereenvoudiging van de regeling en het overgangsrecht is meer op haar plaats.

- De kosten voor onderhoud van rijksmonumenten zijn (deels) aftrekbaar in de inkomstenbelasting. Deze aftrek wordt per 1 januari 2017 afgeschaft. Eventuele teruggaven en ontvangen nabetalings die betrekking hebben op uitgaven die in de periode tot 2017 in aftrek zijn gebracht, dienen ook na 1 januari 2017 in het jaar van ontvangst te worden verantwoord als negatieve persoonsgebonden aftrek. De afschaffing van deze aftrekpost kan leiden tot financieringsproblemen als eigenaren van rijksmonumenten met betrekking tot het onderhoud reeds onomkeerbare financiële verplichtingen zijn aangegaan. Om dit te voorkomen wordt in 2017 en 2018 een overgangsregeling getroffen in de vorm van een subsidieregeling. De uitwerking van deze regeling zal in oktober 2016 per brief aan de Kamer worden toegelicht.
- Kosten voor een opleiding of studie gericht op een (toekomstig) beroep waarvoor geen recht bestaat op studiefinanciering zijn tot 1 januari 2018 aftrekbaar in de inkomstenbelasting. Per 1 januari 2018 wordt deze aftrekpost afgeschaft. Vanaf 2018 zal een alternatieve (niet-fiscale) regeling worden opgezet in de vorm van 'scholingsvouchers'.
- De reikwijdte van de toerekeningsstop bij APV's wordt aangepast. De essentie van de APV-regeling is dat vermogensbestanddelen die in een 'Afgezonderd Particulier Vermogen' (zoals een trust of Stiftung) worden ingebracht, aangehouden en uitgekeerd, eenzelfde fiscale behandeling krijgen als vermogensbestanddelen die niet in een APV zijn ingebracht, aangehouden en uitgekeerd. Het afgezonderd vermogen wordt fiscaal transparant behandeld en in beginsel fiscaal toegerekend aan de inbrenger. De toerekening vindt voor de inkomstenbelasting evenwel niet plaats als het APV zelf in een naar Nederlandse maatstaven reële heffing naar de winst wordt betrokken (van ten minste 10% over een vergelijkbare grondslag): de toerekeningsstop. Dit om dubbele belastingheffing te voorkomen. De praktijk hanteert echter structuren waarbij van de toerekeningsstop gebruik wordt gemaakt om de toerekening (fiscale transparantie) te voorkomen. Dit terwijl in het buitenland toch effectief (praktisch) (bijna) geen winstbelasting wordt geheven. Dit is volgens de wetgever in strijd met doel en strekking van de APV-wetgeving. Voorgesteld wordt om de toerekeningsstop alleen nog te laten gelden voor APV's voor zover die een reële, actieve onderneming drijven. Flankerend zullen voor situaties waar de toerekeningsstop niet langer van toepassing zal zijn, aanvullend voorkomingsmaatregelen worden getroffen om bij de Nederlandse belastingheffing van de inbrenger rekening te houden met de daadwerkelijk in het buitenland betaalde belasting. Er komt overgangsrecht als een aanmerkelijk belang ontstaat. De voorgestelde maatregel gaat in op het moment van bekendmaken, zijnde 20 september 2016, 15.15 uur.
- De algemene heffingskorting wordt wat verhoogd. Maximaal komt deze in 2017 uit op € 2.254.

- De maximale arbeidskorting wordt in 2017 iets verhoogd en komt maximaal uit op € 3.223. De arbeidskorting is inkomensafhankelijk en wordt lager naarmate men meer verdient.
- De ouderenkorting wordt verhoogd en komt uit op € 1.292 voor pensioengerechtigden met een inkomen dat niet hoger is dan € 36.057.

Werkgever-werknemer

- In het algemeen geldt dat dga's ten minste een gebruikelijk loon van € 44.000 (2016) moeten genieten. Omdat startende innovatieve bedrijven in de opstartfase vaak zoveel mogelijk geld willen investeren, gaat voor hen een uitzondering gelden. Vanaf 2017 mag het belastbare loon van dga's van innovatieve bedrijven die speur- en ontwikkelingswerk verrichten en voor de toepassing van de S&O-afdrachtvermindering als starter worden aangemerkt, voor de toepassing van de gebruikelijkloonregeling worden vastgesteld op het wettelijke minimumloon.
- Zoals eerder was aangekondigd vervalt de fictieve dienstbetrekking voor commissarissen. Dit betekent dat het bedrijf waar een commissaris werkzaam is, geen loonbelasting en premie volksverzekeringen meer hoeft af te dragen over de arbeidsbeloning van de commissaris en geen inkomensafhankelijke bijdrage voor de Zorgverzekeringswet hoeft te betalen over die arbeidsbeloning. Een commissaris hoeft dan ook niet meer in de loonadministratie te worden opgenomen. Wel is het bedrijf waar de commissaris anders dan als ondernemer werkt verplicht om één keer per jaar aan de Belastingdienst door te geven welke arbeidsbeloning de commissaris heeft ontvangen. De commissaris moet zelf na afloop van het kalenderjaar aangifte doen voor de inkomstenbelasting, de premie voor de volksverzekeringen en de inkomensafhankelijke bijdrage voor de Zorgverzekeringswet.
Let op! De commissaris kan samen met de organisatie ook kiezen voor opting-in (tenzij hij de werkzaamheden als ondernemer uitvoert). Dan verandert er feitelijk niets.
- Vanaf 2017 komt de jaarloonuitvraag te vervallen.
- Voorgesteld wordt om voor buitenlands belastingplichtige bestuurders en commissarissen van in Nederland gevestigde vennootschappen in de inkomstenbelasting vast te leggen dat zowel wanneer sprake is van winst uit onderneming als wanneer sprake is van loon of resultaat uit overige werkzaamheden Nederland ook volgens nationaal recht over deze beloningen kan heffen. Hiermee wordt verzekerd dat Nederland het in verdragen aan Nederland toegewezen heffingsrecht op beloningen van bestuurders en commissarissen in alle gevallen kan effectueren.

Mobiliteit en milieu

- Er komt een tijdelijk verlaagd tarief laadpalen met een zelfstandige aansluiting. Voor de transitie naar elektrisch rijden is de aanwezigheid van een openbare laadpaalstructuur van groot belang. Om de exploitatie van openbare laadpalen te

stimuleren, wordt het energiebelastingtarief op leveringen door middel van openbare laadpalen tijdelijk verlaagd. Het tarief over de eerste 10.000 kWh wordt verlaagd van 10,07 cent tot 4,996 cent per kWh. Het voordeel bedraagt circa 1 à 2 euro per volle accu. Deze verlaging geldt voor de jaren 2017-2020.

Btw

- De teruggaafmogelijkheid voor (gedeeltelijke) oninbare vorderingen wordt vereenvoudigd. Op het moment dat vaststaat dat (een deel van) het factuurbedrag niet meer wordt ontvangen, is het mogelijk de hierover al afgedragen btw terug te vragen bij de Belastingdienst. Hiervoor moet nu een apart schriftelijk verzoek worden ingediend bij de Belastingdienst.
Het kabinet stelt voor de wettelijke regeling te wijzigen. Het recht op teruggaaf van de eerder voldane btw ontstaat in ieder geval voor zover de vergoeding één jaar na opeisbaarheid nog niet is ontvangen. Het doel daarvan is om de betrokken ondernemers sneller zekerheid te verstrekken en het geld terug te geven. Daarnaast stelt het kabinet voor de regeling te vereenvoudigen door niet langer een separaat teruggaafverzoek te eisen. Het bedrag van de teruggaaf kan simpelweg in mindering worden gebracht op de periodieke aangifte voor de btw.
- Het begrip bouwterrein in omzetbelasting wordt in de wet te eng uitgelegd en is dientengevolge niet conform de Europese richtlijn waaruit een ruimere uitleg voortvloeit. Daarom is het kabinet genoodzaakt om het begrip bouwterrein te verruimen. Als sprake is van een verkrijging van een bouwterrein dan is van rechtswege geen overdrachtsbelasting verschuldigd door de zogenoemde samenloopvrijstelling.

Overig

- Er komt één invorderingsregime voor belastingen en toeslagen. Dit gebeurt door het regime van de invorderingswet grotendeels van toepassing te verklaren op toeslagen. Het streven is om de wijzigingen per 1 januari 2019 in werking te laten treden.

Tot slot

Voor meer informatie over voorgaande onderwerpen kunt u uiteraard contact opnemen met Janet Ganzeveld: contact@drjganzeveld.nl

Amsterdam, 23 september 2016

Mr. dr. J. Ganzeveld Fiscaal Juridisch Advies en Informatie B.V.

www.drjganzeveld.nl

Alhoewel de in dit memorandum opgenomen algemene informatie met de grootst mogelijke zorgvuldigheid is samengesteld, aanvaardt Mr. dr. J. Ganzeveld Fiscaal Juridisch Advies en Informatie B.V. geen enkele aansprakelijkheid voor de onvolledigheid of onjuistheid of de gevolgen daarvan. Op grond van deze informatie dient geen actie te worden ondernomen zonder adequate fiscale advisering waarbij de feiten en omstandigheden in de voorgelegde situatie worden onderzocht.