

## Kabinet presenteert op Prinsjesdag de fiscale maatregelen voor 2016

De dag die je wist dat zou komen is eindelijk hier. De derde dinsdag van september. Voorlopig voor het laatst met de gouden koets. Het koninklijk rijtuig was hard toe aan groot onderhoud. De vraag is hoe ingrijpend dat onderhoud zal zijn. Verdwijnen de koloniale afbeeldingen op de koets, in de sliptstream van de pietendiscussie? Kunnen de paarden permanent op stal blijven omdat de koets een zelfrijdend CO<sub>2</sub>-vrij vervoermiddel wordt, voortbewogen op zonne-energie en begeleid door robots als ode aan de innovatieve pioniers van het Nederlandse bedrijfsleven? Het Nederlandse belastingstelsel is ook toe aan groot achterstallig onderhoud. Het is echter niet mogelijk om het belastingstelsel tijdelijk uit bedrijf te nemen. Het blijft daarom een bouwwerk waaraan driftig wordt geklust, getimmerd en gezaagd, zonder dat het eind in zicht komt en op een manier die niet zou misstaan in het realityprogramma 'Help, Mijn Man Is Klusser!' Het klussen zal de komende jaren nog intensiever worden als gevolg van de actieplannen van de hoofdaanemers van de OESO en de Europese Unie. Wat op de kluslijst van het kabinet staat voor het komende jaar kunt u nalezen in dit memorandum.

### Vennootschapsbelasting en dividendbelasting

#### *Implementatie wijzigingen Moeder-dochterrichtlijn*

In juli 2014 is een voorstel tot wijziging van de MDR aangenomen om mismatches als gevolg van hybride financiering tegen te gaan. Er is daartoe een zogenoemde antihybride bepaling opgenomen. Op basis daarvan moet de lidstaat van de moedermaatschappij een winstuitkering van haar dochtermaatschappij uit een andere lidstaat belasten voor zover die bij deze dochtermaatschappij aftrekbaar is. Daarnaast is in januari 2015 een tweede wijziging aangenomen in de vorm van een algemene antimisbruikbepaling. Deze maatregelen moeten voor 1 januari 2016 door de lidstaten worden geïmplementeerd.

Het Belastingplan 2016 regelt de implementatie van deze twee wijzigingen. De wijzigingen zijn niet beperkt tot verhoudingen binnen de EU en de Europese Economische Ruimte (EER), maar hebben een mondiale reikwijdte.

#### Antihybride bepaling

De deelnemingsvrijstelling zal per 1 januari 2016 niet langer van toepassing zijn op vergoedingen van of betalingen door de deelneming voor zover deze bij de deelneming aftrekbaar zijn voor de winstbelasting. Er is daarbij niet alleen sprake van een deelneming bij een aandelenbelang van 5% of meer, de uitsluiting treft tevens alle wettelijke uitbreidingen van dit begrip. De deelnemingsvrijstelling is dus niet langer van toepassing indien een aandeelhouder bijvoorbeeld een dividend ontvangt en deze bij de deelneming aftrekbaar is. De uitsluiting van de deelnemingsvrijstelling geldt ook als betalingen worden ontvangen ter vervanging van de belastbare vergoedingen en verstrekkingen. Voordelen behaald bij vervreemding van de deelneming en

valutaresultaten blijven daarentegen in beginsel wel vrijgesteld aangezien deze niet aftrekbaar zullen zijn bij de deelneming.

Ook in geval van meegekocht dividend kan het voorkomen dat de uitkering bij de deelneming aftrekbaar is. Daarom is geregeld dat ook een dergelijk dividend tot de winst van de aandeelhouder wordt gerekend. Ditzelfde geldt voor meegekochte rente. Een soortgelijke regeling wordt voorgesteld voor gevallen waarin sprake is van deelnemingsverrekening.

- Samenloop met de compartimeteringsreserve

Het wetsvoorstel bevat een bepaling die, om redenen van eenvoud, de samenloop tussen de compartimeteringsreserve en de hiervoor beschreven nieuwe regeling voor hybride mismatches beoogt te voorkomen.

De formeel tot en met 14 juni 2013 terugwerkende wettelijke regeling van de compartimeteringsreserve ziet op de situaties waarin – door een wijziging in de feiten of door wetswijziging – in de deelnemingsvrijstelling een sfeerovergang plaatsvindt van de belaste naar de onbelaste sfeer en vice versa. Alsdan moet een belaste of onbelaste compartimeteringsreserve worden gevormd. Indien op een later moment een voordeel wordt ontvangen en dit voordeel is toerekenbaar aan de periode *voor* de sfeerovergang, dan resulteert dit – kort gezegd – in het (gedeeltelijk) toevoegen van de belaste compartimeteringsreserve aan de winst of het (gedeeltelijk) verminderen van een onbelaste compartimeteringsreserve.

De thans voorgestelde regeling voor hybride mismatches leidt tot een sfeerovergang en in beginsel dus ook tot de geschetste gevolgen. Op grond van het wetsvoorstel is de regeling van de compartimeteringsreserve echter *niet* van toepassing op de *voordelen* die ingevolge de regeling voor hybride mismatches niet onder de deelnemingsvrijstelling vallen. Dit betekent bijvoorbeeld dat een in 2016 op een hybride lening ontvangen vergoeding die toerekenbaar is aan de onbelaste periode van voor 1 januari 2016, op basis van de voorstellen toch belast zal zijn.

#### Algemene antimisbruikbepaling

In de vennootschapsbelasting bestaat al een antimisbruikbepaling voor bepaalde buitenlandse aandeelhouders met een aanmerkelijk belang (kort gezegd: een belang van ten minste 5%) in een in Nederland gevestigde vennootschap. Deze bepaling wordt aangepast aan de gewijzigde MDR. De aanpassing geldt ook voor vervreemdingswinsten en dus niet alleen voor dividenden. De wijziging houdt in dat belasting wordt geheven over voordelen indien het aanmerkelijk belang wordt gehouden met als hoofddoel of een van de hoofddoelen om de heffing van dividendbelasting of inkomstenbelasting te ontgaan en er sprake is van een kunstmatige constructie. In de praktijk komt dit erop neer dat belasting wordt geheven bij fiscaal gedreven beleggings- en ondernemingsstructuren zonder voldoende substance. Anders dan onder het huidige regime is niet

meer van doorslaggevend belang of de aanmerkelijkbelangaandelen bij de aandeelhouder tot een ondernemingsvermogen behoren. De wijziging geldt ook voor reeds bestaande situaties.

Een soortgelijke aanpassing wordt doorgevoerd in een andere bestaande antimisbruikbepaling, in de Wet op de dividendbelasting, over uitdelingen door coöperaties. Dat betekent dat in de bedoelde gevallen wel dividendbelasting moet worden ingehouden.

#### *Country-by-countryrapportering*

In een nieuwe afdeling in de Wet op de Venootschapsbelasting 1969 (Wet Vpb) worden de voorstellen van actiepunten 13 van het OESO/BEPS-project voor een nieuwe documentatieverplichting voor multinationale ondernemingen geïmplementeerd. Op grond van deze verplichtingen dienen met ingang van 1 januari 2016 multinationale ondernemingen met geconsolideerde groepsopbrengsten van €750 miljoen en meer jaarlijks een country-by-countryrapport (landenrapport) op te stellen. Het landenrapport bevat onder andere informatie over de wereldwijde fiscale winstverdeling en de per land betaalde winstbelasting, inclusief bronbelastingen in de landen waarin de multinationale onderneming een vestiging heeft. Dit rapport dient door de in Nederland gevestigde moedervenootschap van de multinationale onderneming te worden ingediend. In bepaalde gevallen kan ook een in Nederland gevestigde groepsentiteit het landenrapport indienen. Het landenrapport mag in het Nederlands of in het Engels worden opgesteld. Het opzettelijk of grofschuldig niet voldoen aan de verplichting een landenrapport te verstrekken is een beboetbaar feit dat met een maximale boete van €20.250 kan worden beboet. Een strafvervolgung wegens het niet voldoen aan deze verplichting is eveneens mogelijk.

Verder dienen in Nederland belastingplichtige groepsentiteiten van multinationale groepen met een geconsolideerde groepsopbrengst van €50 miljoen of meer een lokaal dossier en een groepsdossier op te stellen. In deze dossiers wordt informatie over de bedrijfsactiviteiten van de groep en over de gehanteerde verrekenprijzen binnen de groep opgenomen.

#### *Belastingplicht overheidsbedrijven en overige beperkt belastingplichtige lichamen*

Per 1 januari 2016 treedt de Wet modernisering Vpb-plicht overheidsbedrijven in werking. Op basis daarvan worden publiekrechtelijke rechtspersonen belastingplichtig indien en voor zover zij een onderneming drijven. Bij de wet Overige fiscale maatregelen 2016 worden echter vier wijzigingen op deze wet voorgesteld, die wij hierna behandelen. De eerste wijziging die wij bespreken geldt niet alleen voor overheidsbedrijven maar voor alle beperkt belastingplichtige lichamen zoals stichtingen en verenigingen.

#### Commanditair belang in besloten commanditaire vennootschap

Beperkt belastingplichtige lichamen kunnen op basis van het huidige recht en de jurisprudentie in bepaalde gevallen belastingheffing voorkomen door hun onderneming onder te brengen in een besloten commanditaire vennootschap (cv). Op basis van de jurisprudentie leidt een commanditair belang in een besloten cv dat niet aan een onderneming kan worden toegerekend, namelijk niet tot

een onderneming bij de commanditaire vennoot. Bovendien is een besloten cv fiscaal transparant, zodat de ondernemingswinsten die de besloten cv behaalt niet bij deze belast zijn.

De wetgever vindt dit een onwenselijke situatie. Daarom wordt een commanditair belang door publiekrechtelijke rechtspersonen en andere beperkt belastingplichtigen in een besloten cv fictief als het drijven van een onderneming aangemerkt indien de cv zelf een onderneming drijft. Door deze wijziging worden de voordelen uit hoofde van het commanditaire belang dus zonder meer belast.

#### Uitbreiding overheidstakenvrijstelling voor dienstverleningsovereenkomsten

Winsten behaald met het verrichten van overheidstaken op basis van een dienstverleningsovereenkomst zijn op grond van de Wet modernisering Vpb-plicht overheidsondernemingen vanaf 2016 slechts vrijgesteld indien deze winsten bij de afnemer – wanneer deze de activiteiten zelf zou hebben verricht – buiten de belastingheffing zouden zijn gebleven omdat de afnemer de vrijstelling voor overheidstaken zou kunnen toepassen. Deze vrijstelling wordt uitgebreid, zodat deze ook van toepassing is indien de voordelen van de activiteiten bij de afnemer buiten de winst zouden blijven omdat er geen sprake is van een onderneming dan wel een interne activiteitenvrijstelling van toepassing is, maar de activiteit wel een overheidstaak betreft waarmee niet in concurrentie wordt getreden.

#### Uitbreiding vrijstelling voor activiteiten verricht door (hoofdzakelijk) bekostigde onderwijs- en onderzoeksinstellingen

Door de Wet modernisering Vpb-plicht overheidsondernemingen geldt vanaf 2016 een vrijstelling voor activiteiten verricht door academische ziekenhuizen. Deze vrijstelling wordt uitgebreid, zodat ook activiteiten verricht door (hoofdzakelijk) bekostigde onderwijs- en onderzoeksinstellingen hieronder vallen.

#### Fiscaal geruisloze reorganisaties

Tot slot wordt een nieuwe reorganisatiefaciliteit voorgesteld voor gemeenten, provincies, waterschappen en ministeries. Indien zij vermogen van een onderneming overdragen in het kader van een bestuurlijke herindeling of herschikking kan dit fiscaal geruisloos geschieden. Daartoe is geregeld dat de bij de reorganisatie gerealiseerde winst onder voorwaarden buiten aanmerking kan blijven. Gelet op het gewenste gelijke speelveld tussen overheidsbedrijven en privaatrechtelijke onderneming gelden daarbij dezelfde voorwaarden als bij de bestaande juridische splitsing- en fusiefaciliteiten. Een belangrijke voorwaarde is dus dat de overnemende partij in de plaats treedt van de overdrager en zodoende bijvoorbeeld de boekwaarden van de overdrager overneemt.

#### *Dividendbelasting: Step-up voor grensoverschrijdende juridische fusie en juridische splitsing*

Dividendbelasting wordt in beginsel geheven over hetgeen in Nederland gevestigde vennootschappen meer uitkeren aan hun aandeelhouders dan zij van hun aandeelhouders aan kapitaal hebben gekregen. Wanneer een in Nederland gevestigde vennootschap in het kader van een juridische fusie vermogen krijgt, dan gaat er in beginsel een dividendbelastingclaim rusten op dat

verkregen vermogen. Dat is ongewenst in het geval van een grensoverschrijdende fusie, omdat dan een dividendbelastingclaim op buitenlandse winstreserves kan ontstaan. Voorgesteld wordt om voor deze situaties het gestorte kapitaal te stellen op de waarde in het economische verkeer van het vermogen dat als gevolg van een juridische fusie overgaat op de verkrijgende rechtspersoon in Nederland. Er geldt een uitzondering voor zover het vermogen bestaat uit aandelen in een in Nederland gevestigde vennootschap (daar rustte immers in beginsel reeds een dividendbelastingclaim op en die mag niet verloren gaan). Anders dan een grensoverschrijdende juridische fusie is een grensoverschrijdende splitsing in Nederland civielrechtelijk niet geregeld. Het valt echter niet uit te sluiten dat dit wel mogelijk is op grond van het civiele recht van een ander land. Daarom wordt ook voor deze situatie voorkomen dat een dividendbelastingclaim op bestaande buitenlandse winstreserves ontstaat.

### **Wijziging regime conserverende aanslag voor emigrerende aanmerkelijkbelanghouders**

Het kabinet wil een einde maken aan het zogenoemde emigratielek in situaties waarin de schatkist belastinginkomsten misloopt bij emigratie van mensen met een aanmerkelijk belang, kort gezegd een belang van 5% of meer in een vennootschap met een in aandelen verdeeld kapitaal.

#### *Huidige regeling*

In Nederland wonende aanmerkelijkbelanghouders (ab-houders) zijn inkomstenbelasting verschuldigd over de waardeangroei van hun aanmerkelijk belang wanneer zij zo'n belang vervreemden of de reserves uitkeren. Om ook bij emigratie van ab-houders de claim over de waardeangroei tot dan toe veilig te stellen, wordt belasting geheven over die waardeangroei in de vorm van een conserverende aanslag. Deze aanslag hoeft niet direct te worden voldaan. Betaling ervan dient uiterlijk plaats te vinden op het moment dat ook in de binnenlandse situatie zou moeten worden afgerekend, zoals bij vervreemding van aandelen. Winstuitdelingen tot net onder 90% van de aanwezige winstreserves leiden niet tot inning van de conserverende aanslag. Na tien jaar wordt de conserverende aanslag kwijtgescholden.

Door een combinatie van handelingen – winsten uitdelen tot net onder genoemde 90%, al dan niet na verplaatsing van de feitelijke leiding van de B.V. naar het buitenland, daarnaast de tienjaarstermijn uitzitten en vervolgens (na die termijn) de resterende winstreserves uitkeren of het aanmerkelijk belang vervreemden – leidt het verleende uitstel van betaling op de conserverende aanslag tot afstel en gaat de fiscale claim verloren.

#### *Voorstel*

Het kabinet acht het wenselijk dat de in Nederland over het aanmerkelijk belang opgebouwde fiscale claim behouden blijft en dat deze kan worden geïnd ook wanneer minder dan 90% van de winstreserves wordt uitgekeerd. Het voorstel daartoe houdt in dat winstuitdelingen na emigratie in alle gevallen (dus niet alleen tot net onder 90%) tot belastingheffing leiden of tot een (naar rato) intrekking van het uitstel. Daarnaast wordt de conserverende aanslag niet meer louter als gevolg van

tijdsverloop na tien jaar kwijtgescholden; deze blijft voortaan voor onbepaalde tijd openstaan. Om anticipatiegedrag te voorkomen wordt voorgesteld de maatregelen terugwerkende kracht te verlenen tot 15 september 2015.

Het is de bedoeling dat geëmigreerde ab-houders straks evenveel belasting betalen en op hetzelfde moment als niet-geëmigreerde ab-houders (tenzij een toepasselijk belastingverdrag de Nederlandse heffingsrechten op dit punt inperkt). Voor conserverende aanslagen ter zake van emigraties voor 15 september 2015, 15.15 uur blijft de huidige regeling gelden. Daartoe zal de Belastingdienst het huidige regime voor reeds aan ab-houders opgelegde conserverende aanslagen nog gedurende een periode van tien jaar naast het nu voorgestelde regime blijven uitvoeren.

## **Inkomstenbelasting**

### *Hervorming vermogensrendementsheffing (box 3)*

Met ingang van 2017 wordt de vermogensrendementsheffing in box 3 aangepast. Kleinere vermogens zullen minder zwaar worden belast en grotere vermogens zwaarder. Het vrijgestelde vermogen wordt met bijna €4.000 verhoogd tot €25.000 per belastingplichtige. Het vaste fictief rendement van 4% wordt losgelaten. Voor het box 3-vermogen boven de vrijstelling tot €100.000 zal van een rendement van 2,9% worden uitgegaan. Dit percentage wordt vervolgens jaarlijks aangepast, gebaseerd op de gemiddelde rentestand van de afgelopen vijf jaar. Voor het vermogen tussen €100.000 en €1.000.000 wordt gerekend met een rendement van 4,7%. In dit percentage is naast de gemiddelde rentestand ook het gemiddelde rendement van een representatief beleggingspakket meegenomen. Voor zover het vermogen meer dan €1.000.000 bedraagt, wordt een rendement van 5,5% gehanteerd. Het belastingtarief in box 3 blijft 30%.

### *Verlaging tweede en derde schijf en verlenging derde schijf*

Met ingang van 2016 wordt het tarief in de tweede en de derde schijf verlaagd met 1,85 procentpunt van 42% naar 40,15%. De schijven worden geïndexeerd en vervolgens wordt de derde schijf verlengd met €8.548, waardoor de vierde schijf van de inkomstenbelasting begint bij een belastbaar inkomen uit werk en woning van meer dan €66.421 (in 2015: €57.585). Het tarief in de eerste schijf komt uit op 36,55%.

### *Steilere en volledige afbouw algemene heffingskorting*

Het afbouwpercentage van de algemene heffingskorting wordt met ingang van 2016 verhoogd met 2,476 procentpunt en komt uit op 4,796%. Het afbouwtraject loopt van circa €20.000 tot circa €66.000. Het startpunt van de afbouw van de algemene heffingskorting wordt structureel gekoppeld aan het eindpunt van de eerste schijf van de inkomstenbelasting. Het eindpunt wordt structureel gekoppeld aan het eindpunt van de derde schijf.

#### *Verhoging arbeidskorting*

De maximale arbeidskorting zou al met ingang van 2016 op grond van het Belastingplan 2014 met €233 worden verhoogd. Daar komt nu na indexatie nog €638 bovenop. Verder wordt de arbeidskorting volledig afgebouwd voor hogere inkomens. Het startpunt van de afbouw met 4% van het arbeidsinkomen wordt, nadat dit is geïndexeerd, met €15.950 verlaagd.

#### *Verhoging inkomensafhankelijke combinatiekorting*

Het maximumbedrag van de inkomensafhankelijke combinatiekorting wordt, nadat dit bedrag is geïndexeerd, verhoogd met €606. Het opbouwpercentage wordt verhoogd met 2,159 procentpunt naar 6,159%.

#### *Verhoging ouderenkorting*

Om de koopkracht van gepensioneerden in 2016 te repareren wordt de ouderenkorting eenmalig met €139 verhoogd (tot een inkomen van circa €35.000). De ouderenkorting komt daarmee uit op €1.187.

#### *Eigen woning en aflossingsachterstand*

Eigenwoningschulden die zijn aangegaan op of na 1 januari 2013 moeten in 30 jaar ten minste annuïtair worden afgelost, op straffe van verlies van renteaftrek. Schulden waarvoor een aflossingsachterstand ontstaat, verhuizen (behoudens enkele uitzonderingen) in principe definitief naar box 3. Deze sanctie zal met terugwerkende kracht tot 1 januari 2013 worden aangepast, zodat bij het opnieuw voldoen aan de aflossingsvoorwaarden de hypotheek terug kan naar box 1 en de hypotheekrente weer aftrekbaar wordt.

#### *Eigen woning en informatieplicht*

Belastingplichtigen die een hypotheek hebben bij een geldverstrekker die niet verplicht is om de informatie over die hypotheek toe te zenden aan de Belastingdienst (bijvoorbeeld een familielid, of de eigen bv) moeten de zelf de relevante gegevens tijdig naar de fiscus zenden, op straffe van verlies van de renteaftrek. Het verstrekken van de gegevens en het melden van wijzigingen gaat elektronisch via een modelformulier. In de toekomst kan die gegevensverstrekking via het aangiftetraject lopen. Dit levert een besparing van administratieve lasten op.

#### *Monumentenpanden en landgoederen in het buitenland*

In antwoord op vragen van de Hoge Raad en de Raad van State heeft het Europese Hof van Justitie (HvJ) geoordeeld dat de mogelijkheid om aftrek voor onderhoud van monumentenpanden en fiscale faciliteiten voor landgoederen te claimen ook open moet staan voor in de EU/EER gelegen onroerende zaken die onderdeel uitmaken van het Nederlands cultureel erfgoed. Vooruitlopend op wetgeving die nog moet worden ingevoerd is in lagere regelgeving al goedgekeurd dat met terugwerkende kracht tot 18 december 2014 onder omstandigheden ook voor een monument of landgoed in het buitenland belastingvoordelen worden geclaimd. Dit wordt thans gecodificeerd.

*Afkoop lijfrente: in de toekomst geen heffing meer over meer dan de afkoopsom*

Bij afkoop van een lijfrentepolis betaalt de verzekeringsmaatschappij een eenmalig bedrag, de afkoopsom. Als premieaftrek is genoten wordt de afkoopsom fiscaal minimaal gesteld op het bedrag van de op het inkomen in mindering gebrachte premies. Dat bedrag kan dus hoger zijn dan de afkoopsom. Die minimumwaarderingsregel wordt nu afgeschaft, waardoor verzekeraars kunnen volstaan met het inhouden van loonbelasting over de afkoopsom. De maatregel gaat in per 1 januari 2016. Voor eerdere afkopen kan onder voorwaarden in de beleidssfeer een tegemoetkoming worden verleend.

*Imputatie SEW/BEW*

Sinds 1 januari 1992 kende de Wet inkomstenbelasting voor nieuw af te sluiten kapitaalverzekeringen een vrijstelling eenmaal-in-het-leven-per-belastingplichtige. Een vrijgestelde uitkering uit zo'n kapitaalverzekering vermindert de uitkeringsvrijstelling in box 1 en de waardevrijstelling in box 3 (imputatie). Met ingang van 1 januari 2008 kan ook met een bankspaarproduct worden gespaard voor de aflossing van een eigenwoningschuld. De wetgever blijkt de imputatie voor de spaarrekening eigen woning (SEW) en het beleggingsrecht eigen woning (BEW) niet goed te hebben geregeld. Dat wordt nu gerepareerd.

*Benutten dubbele vrijstelling voor kapitaalverzekering bij partners*

De belastingplichtige die het gehele jaar dezelfde partner heeft, kan gebruik maken van de dubbele waardevrijstelling voor kapitaalverzekering in box 3. Maar al onder de Wet IB 1964 werd strak volgehouden dat de uitkeringsvrijstelling in box 1 een strikt individuele zaak was. Om die laatste vrijstelling te kunnen benutten, moesten beide partners begunstigden zijn. Dat blijkt in de praktijk vaak mis te gaan. Een deel van de uitkering is dan belast, waardoor de eigenwoningschuld niet kan worden afgelost. Aan dat probleem wordt nu iets gedaan. Partners kunnen met ingang van 1 januari 2016 bij de aangifte een verzoek doen om de uitkering voor de helft aan elk van beiden toe te rekenen (ongeacht wie de begunstigde is). Op een eenmaal gedaan verzoek kan niet worden teruggekomen.

*Vrijstelling uitkeringen Artikel 2-Fonds*

Er wordt een vrijstelling in de inkomstenbelasting opgenomen voor bepaalde periodieke uitkeringen aan specifieke groepen oorlogsslachtoffers, de zogeheten uitkeringen Artikel 2-Fonds.

## **Schenkbelasting**

*Verhoging vrijstelling schenking eigen woning naar € 100.000*

Met ingang van 1 januari 2017 wordt de eenmalige vrijstelling voor een schenking die verband houdt met de eigen woning structureel verhoogd: van €53.016 (bedrag 2016) naar €100.000. Het bedrag moet worden besteed aan aankoop of verbouwing van de eigen woning, afkoop van rechten van erfpacht, opstal of beklemming, aflossing van de eigenwoningschuld of een restschuld. De begunstigde moet tussen de 18 en 40 jaar zijn. De beperking dat de schenking moet zijn gedaan door



een ouder aan een kind vervalt. De verkrijger kan per schenker eenmaal in zijn leven gebruik maken van de vrijstelling. Bij wie al eerder gebruik heeft gemaakt van deze faciliteit, kan op het vrij te stellen bedrag van €100.000 dus geheel of gedeeltelijk worden gekort.

## **Loonheffing**

### *Aanscherping gebruikelijkheids criterium in de werkkostenregeling*

Onder de werkkostenregeling kan een werkgever vergoedingen en verstrekkingen aanwijzen als eindheffingsbestanddeel. De aangewezen posten worden dan niet bij de werknemer belast, maar ten laste van de vrije ruimte gebracht of tegen een eindheffing van 80% belast. Om oneigenlijk gebruik te voorkomen geldt het zogenoemde gebruikelijkheids criterium. Dit houdt in dat de aangewezen posten niet in belangrijke mate (30%) mogen afwijken van hetgeen in voor het overige overeenkomstige omstandigheden gebruikelijk is.

Om tariefarbitrage beter te kunnen bestrijden, wordt het gebruikelijkheids criterium aangescherpt. De aanscherping regelt dat het door de werkgever aanwijzen van vergoedingen of verstrekkingen van een bepaalde omvang als eindheffingsbestanddeel gebruikelijk moet zijn. Het gaat niet om de omvang van de vergoedingen of verstrekkingen als zodanig. Op grond van de voorgestelde regeling mag de omvang van de als eindheffingsbestanddeel aangewezen posten niet in belangrijke mate groter zijn dan de omvang van de vergoedingen en verstrekkingen die in de regel in overeenkomstige omstandigheden als eindheffingsbestanddeel worden aangewezen. Bij de beoordeling speelt mee of de werkgever gebruikelijkerwijs de verschuldigde heffingen over de vergoedingen of verstrekkingen via brutering voor zijn rekening neemt, alsmede de absolute omvang van het voordeel.

### *Wet tegemoetkomingen loondomein (Wtl)*

Het bestaande systeem van premiekortingsregelingen (opgenomen in de Wet financiering volksverzekeringen) voor oudere en arbeidsgehandicapte werknemers wordt omgevormd tot een systeem van loonkostenvoordelen en een lage-inkomensvoordeel. Dit gebeurt in een nieuwe wet: de Wet tegemoetkoming loondomein (Wtl). Verder komt de premievrijstelling voor marginale (seizoens)arbeid met ingang van 2018 te vervallen. De Wtl voorziet in een regeling met betrekking tot :

- loonkostenvoordelen (LKV's): een tegemoetkoming aan werkgevers voor het in dienst nemen van oudere uitkeringsgerechtigden, arbeidsgehandicapte werknemers en het herplaatsen van arbeidsgehandicapte werknemers. Beoogd is dat deze regeling in werking treedt met ingang van 1 januari 2018;
- lage-inkomensvoordeel (LIV): een loonkostenvoordeel voor werkgevers die werknemers met een relatief laag loon in dienst hebben. Inwerkingtreding is beoogd met ingang van 1 januari 2017.

## **Btw**

### *Definitie geneesmiddelen*

Momenteel lopen nog een aantal procedures over de vraag of een product kwalificeert als een geneesmiddel waarvoor het verlaagde btw-tarief geldt. Voorgesteld wordt om voor de toepassing van het verlaagde btw-tarief op geneesmiddelen de voorwaarde van een handelsvergunning in het kader van de Geneesmiddelenwet op te nemen, dan wel dat de geneesmiddelen behoren tot een categorie die in de wet is vrijgesteld van die voorwaarde. Met de voorgestelde aanpassing wordt een heldere en eenduidige afbakening beoogd om discussies voortaan te vermijden.

## **Integratie S&O-afdrachtvermindering en RDA**

De S&O-afdrachtvermindering (WBSO) is een fiscaal instrument ter stimulering van speur- en ontwikkelingswerk. De hoogte van de faciliteit wordt gebaseerd op de S&O-loonkosten. De research- & developmentaftrek (RDA) is een regeling die belastingplichtigen die beschikken over een S&O-verklaring een extra aftrek op de winst biedt op basis van kwalificerende innovatieve kosten (niet zijnde loonkosten) en uitgaven.

Voorgesteld wordt om beide regelingen samen te voegen. Dit betekent dat de grondslag voor de S&O-afdrachtvermindering per 2016 niet alleen bestaat uit S&O-loonkosten, maar ook uit overige S&O-kosten en S&O-uitgaven. Het kabinet beoogt hiermee de effectiviteit van de RDA, die hiermee komt te vervallen, te verbeteren. De nieuwe regeling moet meer en eerder zekerheid bieden met betrekking tot de verzilvering van het huidige RDA-voordeel.

De opzet van de regeling blijft in grote lijnen gelijk. Deze blijft zich richten op private partijen en er gelden twee schijven, waarbij de grens van €250.000 wordt opgetrokken tot €350.000. Het voordeelpercentage voor de eerste schijf wordt 32% (2015: 35%) en het voordeelpercentage voor de tweede schijf 16% (2015: 14%). Het verhoogde starterspercentage voor de eerste schijf blijft ook bestaan, maar gaat wel van 50% in 2015 naar 40% in 2016. Goed nieuws is dat het plafond (2015: €14.000.000) komt te vervallen.

Er komt een overgangsregeling voor onder de huidige RDA nog openstaande S&O-uitgaven.

### *Overige aanpassingen*

De reikwijdte van de S&O-afdrachtvermindering wordt ook beperkt. Bepaald wordt dat de ontwikkeling van technisch nieuwe (onderdelen van) programmatuur alleen kwalificeert indien het niet-fysieke logische deelsysteem van een informatiesysteem is vastgelegd in een formele programmeertaal. Verder kwalificeren twee soorten werkzaamheden met ingang van 1 januari 2016 niet langer meer voor de S&O-afdrachtvermindering. Met deze aanpassingen richt het kabinet de ondersteuning via de S&O-afdrachtvermindering op activiteiten die de kern van innovatie vormen

(technisch-wetenschappelijk onderzoek en de ontwikkeling van nieuwe producten, productieprocessen en programmatuur).

## **Formeelrechtelijke wijzigingen**

### *Vereenvoudiging fiscaal procesrecht*

Het kabinet stelt twee maatregelen voor die ervoor moeten zorgen dat in fiscale procedures efficiënter en effectiever duidelijkheid komt over belangrijke rechtsvragen.

Allereerst wordt de regeling voor massaal bezwaar aangepast zodat deze in de praktijk beter zal functioneren. De aanwijzing van een bezwaar als massaal bezwaar wordt bijvoorbeeld niet meer vier weken bij de Tweede Kamer voorgelegd, omdat dit tot vertraging leidt. Verder wordt voorgesteld in één keer in alle zaken collectief uitspraak te doen. Ook kan een bezwaar waarin ook andere punten aan de orde zijn onder de massaalbezwaarprocedure vallen en wordt bekeken of belastingplichtigen via een modelbezwaarschrift of via de website van de Belastingdienst bezwaar kunnen maken.

Ten tweede wordt voorgesteld dat de belastingkamer bij de rechtbank over een rechtsvraag een prejudiciële vraag kan voorleggen aan de Hoge Raad. In civiele zaken bestaat die mogelijkheid al. Hierdoor kan betrekkelijk snel antwoord worden verkregen op rechtsvragen die tot veel onzekerheid leiden. Een rechtbank zal ook in een massaalbezwaarprocedure prejudiciële vragen kunnen stellen, waardoor veel tijdwinst kan worden behaald. Verder zullen in de procedure waarbij de rechtbank aan de Hoge Raad vragen voorlegt ook derden hun opmerkingen mogen maken en is voor (de zitting van) de prejudiciële procedure bij de Hoge Raad geen advocaat nodig.

### *Invorderingmaatregelen*

Het kabinet stelt twee wijzigingen in de Invorderingswet voor die de Ontvanger ruimere bevoegdheden geven.

- Een belastingplichtige die zijn belastingschuld niet betaalt, kan worden vastgezet totdat de belasting is voldaan. Ten aanzien van lichamen geldt dit voor de bestuurder of vereffenaar van dat lichaam. Deze bevoegdheid van de Ontvanger wordt uitgebreid naar civielrechtelijke vorderingen tot schadevergoeding in verband met een belastingschuld die niet is voldaan. Verder wordt in de voorstellen de 'bestuurder' uitgebreid met de feitelijke bestuurder.
- De aanmerkelijkbelanghouder die de aandelen verkoopt in een lichaam met stille en fiscale reserves, bijvoorbeeld een herinvesteringsreserve, kan aansprakelijk worden gesteld voor de vennootschapsbelastingsschuld van het lichaam als de koper die niet voldoet. Op grond van rechtspraak van de Hoge Raad uit 2014 kon een verkopende aandeelhouder alleen aansprakelijk worden gesteld indien hij wist of behoorde te weten dat de koper van de aandelen de Belastingdienst zal benadelen. Het kabinet is van mening dat deze anti-misbruikbepaling hierdoor ontoereikend is en stelt voor deze aan te scherpen. Vrijwaring is niet langer mogelijk in geval van aansprakelijkheid voor vennootschapsbelasting die is verschuldigd over een herinvesteringsreserve en over stille reserves die samenhangen met

activa die binnen zes maanden na verkoop worden doorverkocht. Wel kan de verkoper aansprakelijkheid voorkomen door zekerheid van de verkoper te eisen. Deze wijziging treedt in werking met terugwerkende kracht tot 15 september 2015.

#### *Doelmatigheidsbepaling*

De AWR kent een bepaling op grond waarvan wegens praktische en doelmatigheidsredenen kan worden afgeweken van de formele regels als de belastingplichtige daarmee instemt. Een dergelijke bepaling wordt ook voor de Invorderingswet voorgesteld.

#### *Rekening houden met tegengestelde belangen bij de WOZ*

Zowel een te hoge WOZ-waarde als een te lage kan onder omstandigheden nadelig uitpakken. Bij het woningwaarderingstelsel wordt de maximale huurprijs mede bepaald door de WOZ-waarde van de woning. De huurder heeft dus een belang bij een zo laag mogelijke waarde; het belang van de verhuurder ligt daarentegen bij een zo hoog mogelijke waarde. Voorgesteld wordt nu om in dergelijke situaties beide partijen met een tegengesteld belang in de bezwaarfase in ieder geval te horen. De gedachte is dat deze procedure tot betere waardebepalingen zal leiden.

#### **Andere fiscale ontwikkelingen**

Behalve de hiervoor genoemde fiscale maatregelen uit het Belastingplan 2016 staat nog een aantal andere (fiscale) ontwikkelingen op stapel. Hierna worden enkele ontwikkelingen kort behandeld.

#### *Wet aanpassing fiscale eenheid*

Onlangs heeft de Raad van State een niet-publiek advies uitgebracht over een wetsvoorstel dat dient om het fiscale-eenheidsregime in de vennootschapsbelasting aan te passen, zodat het wettelijk mogelijk wordt om onder bepaalde voorwaarden een fiscale eenheid aan te gaan tussen:

- binnenlandse zustermaatschappijen die worden gehouden door een topmaatschappij uit een andere lidstaat van de EU (fiscale eenheid van zustermaatschappijen);
- een binnenlandse moedermaatschappij en een binnenlandse kleindochtermaatschappij die wordt gehouden door een tussenmaatschappij uit een andere lidstaat van de EU (fiscale eenheid moeder-kleindochter).

Het wetsvoorstel is het gevolg van in het voordeel van belastingplichtigen gewezen jurisprudentie van het HvJ uit 2014 en daaropvolgende [einduitspraken van Hof Amsterdam](#).

Eerder leek het erop dat het wetsvoorstel rond Prinsjesdag zou worden ingediend, maar het maakt geen deel uit van het Belastingplan 2016. Mogelijk is de indiening van het wetsvoorstel bij de Tweede Kamer vertraagd vanwege een zeer recente uitspraak van het HvJ. Dit betreft de uitspraak van 2 september 2015 in de zaak [Groupe Steria](#), die mogelijkheden biedt om in grensoverschrijdende situaties een beroep te doen op individuele voordelen van het fiscale-eenheidsregime (de zogenoemde per-elementbenadering). Tot het wetsvoorstel over de fiscale eenheid tussen

zustermaatschappijen en de fiscale eenheid tussen moeder en kleindochter is ingediend en in werking is getreden, kan overigens een beroep worden gedaan op de [goedkeuringen van een besluit](#) van eind 2014.

#### *Reparatie houdsterverliesregeling*

De houdsterverliesregeling in de vennootschapsbelasting wordt met ingang van 2016 aangepast om de gevolgen van een viertal arresten van de Hoge Raad uit september 2014 te repareren. De houdsterverliesregeling is een beperking van de reguliere verliesverrekeningsregels en bepaalt dat verliezen van houdster- en/of groepsfinancieringsmaatschappijen alleen mogen worden verrekend met winsten uit jaren waarin de vennootschap ook als zodanig kan worden aangemerkt. Door de uitleg die de Hoge Raad aan de regeling geeft, worden verliezen geleden in het jaar van aanvang en beëindiging van houdsteractiviteiten in veel gevallen niet als houdsterverlies aangemerkt, waardoor de beperking in die gevallen niet geldt. Dit wordt gerepareerd door middel van de Fiscale verzamelwet 2015, waarover binnenkort wordt gestemd in de Tweede Kamer.

#### *Reparatie mogelijk belastinglek innovatiebox*

Ook een in de literatuur geconstateerd belastinglek in de innovatiebox wordt met ingang van 2016 via de Fiscale verzamelwet 2015 gerepareerd. In essentie ontstaat het belastinglek als een immaterieel activum in een buitenlandse vaste inrichting wordt ontwikkeld en vervolgens naar Nederland wordt overgebracht en de innovatiebox ingaat. Voor het verschil tussen de waarde van het immaterieel activum op het moment van overdracht en de ontwikkelingskosten is voorkoming gegeven tegen het reguliere Vpb-tarief (25%, afgezien van het opstarttarief van 20%), terwijl een latere boekwinst vervolgens in Nederland in de innovatiebox effectief tegen 5% wordt belast. Dit wordt gerepareerd door in voorkomende gevallen voortaan de waarde van het immaterieel activum op het moment van overdracht als voortbrengingskosten aan te merken.

#### *Teruggaaf dividendbelasting bij objectvrijstelling*

Voorgesteld wordt om de teruggaafregeling in de dividendbelasting uit te breiden met een bepaling waardoor teruggaaf van dividendbelasting mogelijk wordt voor opbrengsten waarop een objectvrijstelling in de vennootschapsbelasting van toepassing is als gevolg van de Wet modernisering vennootschapsbelastingplicht overheidsondernemingen.

#### *Afschaffen nihilwaardering rentekorting personeelslening voor woning*

De nihilwaardering van de door de werkgever verleende korting op de rente voor een personeelslening voor de aankoop of verbouwing van de eigen woning wordt met ingang van 2016 afgeschaft: voortaan vormt de rentekorting belast loon. De reden voor de nihilwaardering was dat het belasten van dit voordeel per saldo geen invloed zou hebben op de te betalen belastingen. Als de verleende rentekorting namelijk zou worden belast als loon, stond daar een even grote aftrek voor de heffing van inkomstenbelasting tegenover. Met ingang van 2014 wordt echter het tarief waartegen de aftrek van hypotheekrente in de hoogste schijf van de inkomstenbelasting wordt geëffectueerd jaarlijks met 0,5% verlaagd. Hierdoor vindt de renteaftrek in de hoogste schijf niet meer plaats tegen

hetzelfde tarief als waartegen het voordeel in de loonbelasting zou zijn belast. De nihilwaardering van de rentekorting is daarom niet langer wenselijk. Tevens kan het rentevoordeel niet als eindheffingsbestanddeel door de werkgever worden aangewezen en dus niet ten laste van de vrije ruimte worden gebracht.

#### *Wet deregulering beoordeling arbeidsrelaties*

Het wetsvoorstel Wet deregulering beoordeling arbeidsrelaties ligt bij de Eerste Kamer. Op grond daarvan kunnen (belangenorganisaties van) opdrachtgevers en/of opdrachtnemers overeenkomsten voorleggen aan de Belastingdienst om zo zekerheid te verkrijgen over de inhouding en afdrachtplicht voor de loonheffingen. Dit wetsvoorstel ging eerder door het leven als Wet invoering Beschikking geen loonheffingen (BGL). De BGL had als doel de schijnzekerheid over de fiscale kwalificatie van inkomsten die de Verklaring arbeidsrelatie (VAR) biedt weg te nemen door opdrachtgever en opdrachtnemer medeverantwoordelijk te maken voor de controle op de juistheid van de (fiscale) kwalificatie van de arbeidsrelatie. Als gevolg van kritiek op de BGL is vervolgens een [alternatief](#) geformuleerd dat via een [nota van wijziging](#) aan de Tweede Kamer is voorgelegd. De VAR verdwijnt vanaf 1 januari 2016.

#### *Vervallen 80%-afkoopregeling levensloop*

Per 1 januari 2012 is de levensloopregeling afgeschaft. Wie op 31 december 2011 een levenslooptegoed had van €3.000 of meer, had de keuze: (i) blijven deelnemen aan de regeling tot en met 2021, of (ii) volledig afkopen in 2013. Bij afkoop in 2013 werd het saldo per 31 december 2011 slechts voor 80% in de heffing betrokken. Wie geen gebruik heeft gemaakt van de 80%-afkoopregeling in 2013, heeft de mogelijkheid om dat in 2015 alsnog te doen. De 80%-regeling geldt in 2015 tot maximaal het bedrag van het tegoed op 31 december 2013. Het meerdere wordt volledig in de belastingheffing betrokken. Per 1 januari 2016 vervalt de 80%-afkoopregeling definitief.

#### *Afschaffen ouderentoeslag box 3*

De ouderentoeslag, die het heffingvrije vermogen voor ouderen in box 3 verhoogt met maximaal €28.236, wordt met ingang van 2016 afgeschaft.

#### *Beperking renteaftrek eigenwoningschuld in hoogste schijf tot 50,5%*

Vanaf 2014 wordt het maximale percentage waartegen de rente over de eigenwoningschuld in de hoogste schijf kan worden afgetrokken jaarlijks met een half procent verlaagd. De renteaftrek voor de eigenwoningschuld bedraagt in 2016 dus maximaal 50,5%.

#### *Verhoging eigenwoningforfait dure woningen*

In 2016 wordt het eigenwoningforfait voor woningen boven een bepaalde WOZ-waarde (in 2015 is dat €1.050.000) verhoogd van 2,05% naar 2,35% voor het deel dat die WOZ-waarde overstijgt.

*Afbouw werkbonus zestigplussers*

De werkbonus voor werkenden van 61 tot 64 jaar is vanaf 2015 niet meer van toepassing op nieuwe gevallen en wordt niet langer geïndexeerd, om vanaf 2018 geheel te vervallen.

*Afschaffen vrijstelling box 3 banksparen voor uitvaartkosten*

Omdat is gebleken dat geen enkele bank het product banksparen voor uitvaartkosten aanbiedt, wordt de per 1 januari 2010 daarvoor ingevoerde vrijstelling in box 3 met ingang van 2016 weer afgeschaft.

*Aanscherping CO<sub>2</sub>-emissienormen bijtelling auto van de zaak*

De CO<sub>2</sub>-emissienormen voor de bijtelling voor de auto van de zaak worden in 2016 aangescherpt. Ook komt de 7%-bijtellingscategorie te vervallen en worden de 14%- en 20%-bijtellingscategorie met 1% verhoogd:

<u>2015</u>	<u>CO<sub>2</sub>-emissie (gr/km)</u>
4% bijtelling	0
7% bijtelling	1-50
14% bijtelling	51-82
20% bijtelling	83-110
25% bijtelling	>110

<u>2016</u>	<u>CO<sub>2</sub>-emissie (gr/km)</u>
4% bijtelling	0
15% bijtelling	1-50
21% bijtelling	51-106
25% bijtelling	>106

Op auto's die in 2015 voor het eerst te naam worden gesteld in het kentekenregister, blijven de bijtellingscategorieën uit 2015 van toepassing gedurende zestig maanden na eerste tenaamstelling.

*Wet uitwerking Autobrief II (2017-2020)*

In het in dit najaar te verwachten wetsvoorstel Wet uitwerking Autobrief II worden de fiscale automaatregelen voor 2017 tot en met 2020 verder uitgewerkt. Het startschot vormde de door staatssecretaris Wiebes van Financiën op 19 juni 2015 aan de Tweede Kamer aangeboden [Autobrief II](#), die tot stand was gekomen na gesprekken met de autobranche, milieuorganisaties en andere belanghebbenden. De belangrijkste doelen zijn stabielere belastinginkomsten en een efficiënter milieubeleid. Ook is gekeken naar minder marktverstoring, complexiteit en uitvoeringslasten. Zo blijven er uiteindelijk nog maar twee bijtellingscategorieën over voor auto's van de zaak: 4% voor volledig elektrische auto's (nulemissieauto's) en 22% voor alle andere auto's.

*Teruggaafregeling BPM bij export van motorrijtuigen*

De teruggaafregeling bij export van motorrijtuigen van de belasting van personenauto's en motorrijwielen (BPM) wordt aangepast. De BPM-teruggaaf wordt alleen verleend als het geëxporteerde motorrijtuig duurzaam is ingeschreven in een andere EU-lidstaat of in een andere staat die partij is bij de Europese Economische Ruimte (EER). Dit werpt een drempel op tegen het ten onrechte verkrijgen van een teruggaaf bij export naar een land buiten de EU/EER via een bijvoorbeeld tijdelijke registratie in een land binnen de EU/EER.

*Auto's met een dubbele cabine voor BPM en MRB*

Voor de BPM en de MRB bestaat op dit moment onduidelijkheid over de definitie van bepaalde voertuigen. Het betreft bepaalde motorrijtuigen met de functie van personenvervoer en met een toegestane maximummassa van meer dan 3.500 kg en een zogenoemde dubbele cabine. Hiervan is sprake als achter de bestuurder ruimte is voor één rij naast elkaar in de rijrichting zittende personen. Om te voorkomen dat door de onduidelijke definitie voertuigen die bedoeld zijn voor personenvervoer worden aangemerkt als vrachtauto en dus niet onder BPM vallen, worden voertuigen met een dubbele cabine die een toegestane maximummassa van meer dan 3.500 kg hebben als personenauto aangemerkt indien de lengte van de voor personenvervoer ingerichte ruimte groter is dan de niet voor personenvervoer ingerichte ruimte.

*Common Reporting Standard*

Het wetsvoorstel Wet uitvoering Common Reporting Standard (CRS) regelt de implementatie in nationale wetgeving van een EU-richtlijn daarover en van de door de OESO ontwikkelde CRS. Financiële instellingen zullen worden verplicht bepaalde financiële gegevens, zoals saldi van door in het buitenland wonende personen aangehouden bankrekeningen, te verstrekken aan de Belastingdienst. Die wisselt deze gegevens vervolgens uit met de lidstaat waar de houder van de rekening woont. Bij het vaststellen of sprake is van een rekening waarover moet worden gerapporteerd, worden financiële instellingen verplicht om de in de CRS en de EU-richtlijn voorgeschreven identificatievoorschriften toe te passen. Het is de bedoeling dat dit wetsvoorstel met ingang van 1 januari 2016 in werking zal treden. De eerste gegevensuitwisseling zal plaatsvinden in 2017 met betrekking tot gegevens over het kalenderjaar 2016.

Meijburg & Co  
september 2015

*De in dit memorandum opgenomen informatie is van algemene aard en heeft geen betrekking op de specifieke omstandigheden van een bepaald individu of een bepaalde entiteit. Hoewel bij de totstandkoming van dit memorandum de grootst mogelijke zorgvuldigheid is betracht, kunnen wij niet garanderen dat de daarin opgenomen informatie op de datum van ontvangst juist en volledig is of dat in de toekomst zal blijven. Op grond van deze informatie dient geen actie ondernomen te worden zonder adequate professionele advisering na een grondig onderzoek van de specifiek van toepassing zijnde situatie.*