

Deloitte.



De voor zorginstellingen relevante wijzigingen van het Belastingplan 2017

Deloitte Belastingadviseurs B.V.

Belastingplan 2017

Inhoudsopgave

1	INLEIDING	3
2	LOON- EN INKOMSTENBELASTING	4
2.1	Heffingskortingen en tarieven	4
2.2	Afschaffen fictieve dienstbetrekking commissarissen	4
2.3	Uitbreiding mogelijkheid tot verlegging van de inhoudingsplicht voor concernonderdelen	5
2.4	Afschaffen jaarloonuitvraag	5
3	VENNOOTSCHAPSBELASTING EN DIVIDENDBELASTING	6
3.1	Innovatiebox	6
3.2	Tarief vennootschapsbelasting	7
3.3	Belastingplicht overheidsondernemingen	7
3.4	Termijn optie belastingplicht voor stichtingen en verenigingen	7
3.5	Inhoudingsvrijstelling dividendbelasting niet-onderworpen lichamen	8
4	OMZETBELASTING, VERBRUIKSBELASTINGEN EN ACCIJZEN	9
4.1	Aanpassing begrip bouwterrein	9
4.2	Vereenvoudiging teruggaafregeling oninbare vorderingen	9
5	AUTOBELASTINGEN EN MILIEUBELASTINGEN	10
5.1	Tijdelijk verlaagd tarief laadpalen met zelfstandige aansluiting	10
6	FORMEEL BELASTINGRECHT EN TOESLAGEN	11
6.1	Stroomlijning invordering belastingen en toeslagen	11
6.2	Aanpassing Wet aanpak fraude toeslagen en fiscaliteit	11

1 INLEIDING

Op 20 september 2016 heeft het kabinet het pakket Belastingplan 2017 bij de Tweede Kamer ingediend. Van dit pakket maken de volgende wetsvoorstellen deel uit:

- 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

De meeste maatregelen treden per 1 januari 2017 in werking. Waar dat anders is, hebben wij dat vermeld. Tijdens de parlementaire behandeling kunnen de wetsvoorstellen overigens nog wijzigen. Hierna zijn de voorgestelde maatregelen per belastingsoort weergegeven.

2 LOON- EN INKOMSTENBELASTING

2.1 Heffingskortingen en tarieven

De maatregelen op het vlak van inkomensbeleid bestaan met name uit het weer gedeeltelijk terugdraaien van enkele maatregelen uit het Belastingplan 2016. De verlenging van de derde schijf van de loon- en inkomstenbelasting en de afbouw van de maximale algemene heffingskorting worden iets beperkt. Ook wordt de uit eerdere wetgeving voortvloeiende verhoging van de maximale arbeidskorting beperkt en wordt het startpunt van de afbouw van de arbeidskorting gewijzigd. De ouderenkorting wordt juist iets verhoogd. De wijzigingen ten opzichte van 2016 zijn in onderstaande tabel weergegeven:

	Stand 2016	Stand 2017
Maximum algemene heffingskorting onder AOW-leeftijd	€ 2.242	€ 2.254
Maximum algemene heffingskorting boven AOW-leeftijd	€ 1.145	€ 1.151
Afbouwpercentage algemene heffingskorting	4,822%	4,787%
Minimale algemene heffingskorting onder AOW-leeftijd	€ 0	€ 0
Minimale algemene heffingskorting boven AOW-leeftijd	€ 0	€ 0
Maximum arbeidskorting	€ 3.103	€ 3.223
Afbouwpercentage arbeidskorting	4%	3,6%
Minimale arbeidskorting	€ 0	€ 0
Opbouwpercentage arbeidskorting	27,698%	28,317%
Maximum inkomensafhankelijke combinatiekorting	€ 2.769	€ 2.778
Jonggehandicaptenkorting	€ 719	€ 722
Ouderenkorting	€ 1187 / € 70	€ 1292 / € 71
Alleenstaande ouderenkorting	€ 436	€ 438

2.2 Afschaffen fictieve dienstbetrekking commissarissen

Tijdens de behandeling van de Wet deregulering beoordeling arbeidsrelaties in de Eerste Kamer is de fictieve dienstbetrekking voor commissarissen aan de orde geweest. Het bleek dat niet duidelijk was waarom deze fictie in de wet is opgenomen. Daarom heeft de Staatssecretaris van Financiën goedgekeurd dat partijen er met ingang van 1 mei 2016 gezamenlijk voor kunnen kiezen om inhouding van loonheffing achterwege laten. Ook is dan geen bijdrage Zorgverzekeringswet meer verschuldigd. Voornoemde goedkeuring wordt per 1 januari 2017 omgezet in wetgeving. Na

inwerkingtreding van deze wetswijziging is het overigens nog wel mogelijk om de commissaris in de loonheffingen te houden, maar dan via de zogenoemde 'opting in' regeling.

2.3 Uitbreiding mogelijkheid tot verlegging van de inhoudingsplicht voor concernonderdelen

Wanneer sprake is van een vaste inrichting of een vaste vertegenwoordiger in Nederland is een buitenlands concernonderdeel inhoudingsplichtig voor de loonbelasting. Als een internationaal concern zowel concernonderdelen in het buitenland als in Nederland heeft, bestaat in beginsel de mogelijkheid tot verlegging voor de inhoudingsplicht voor de loonbelasting. Dit is momenteel alleen mogelijk indien een buitenlands concernonderdeel bemiddelt bij de tewerkstelling van de werknemer in Nederland. Vanwege de hoge kosten die gepaard gaan met het voeren van een Nederlandse loonadministratie, wordt voorgesteld om de voorwaarde dat sprake moet zijn van een dergelijke bemiddeling te laten vervallen. Voor de verlegging van de inhoudingsplicht is een gezamenlijk verzoek van beide concernonderdelen nodig.

2.4 Afschaffen jaarloonuitvraag

Door middel van de jaarloonuitvraag kon de Belastingdienst in geval van ontbrekende of onjuiste aangiftegegevens na afloop van een kalenderjaar bij een inhoudingsplichtige de jaarloongegevens van zijn werknemers opvragen. Deze mogelijkheid is destijds ingevoegd vanwege problemen met de gegevensleveringen voor de belasting- en premieheffing en toeslagen. Vanwege verbetering in de loonaangifteketen heeft de jaarloonuitvraag momenteel geen toegevoegde waarde meer. Daarom wordt voorgesteld om de mogelijkheid van de Belastingdienst om een jaarloonuitvraag te doen, af te schaffen.

3 VENNOOTSCHAPSBELASTING EN DIVIDENDBELASTING

3.1 Innovatiebox

In navolging op de afspraken in het kader van het Base Erosion and Profit Shifting (BEPS)-project van de Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling (OESO) wordt de innovatiebox op enkele onderdelen gewijzigd. Deze wijzigingen zijn onderdeel van de maatregelen tegen belastingontwijking.

Allereerst wordt de nexusbenadering als aanvullend substancecriterium geïmplementeerd. Dit striktere substancecriterium beoogt te voorkomen dat ondernemingen zonder substantiële economische aanwezigheid in Nederland, of zonder innovatieve activiteiten die in Nederland worden ontplooid, kunnen profiteren van de innovatiebox. In lijn met deze benadering worden de uitgaven in verband met spur- en ontwikkelingswerk als uitgangspunt genomen om te bepalen welk deel van het inkomen voor toepassing van de innovatiebox in aanmerking komt. Het totale kwalificerende voordeel voor de innovatiebox wordt bepaald door de 'nexusbreuk' te vermenigvuldigen met de voordelen die een belastingplichtige verkrijgt uit kwalificerende immateriële activa. De teller van de nexusbreuk omvat alle kwalificerende ontwikkelingsuitgaven met een opslag van 30%, terwijl in de noemer alle ontwikkelingsuitgaven worden meegenomen. De kwalificerende ontwikkelingsuitgaven zijn de totale ontwikkelingsuitgaven verminderd met de uitgaven die verband houden met het uitbesteden van spur- en ontwikkelingswerk aan een verbonden lichaam.

De S&O-verklaring wordt centraal gezet als toegangsticket voor de innovatiebox om te borgen dat sprake is van technische innovatie. Verder worden alle binnen de OESO in het BEPS-kader erkende juridische 'toegangstickets' tot de innovatiebox in de Nederlandse wet opgenomen. De toegangstickets betreffen: (i) octrooien, (ii) naar hun aard met octrooien vergelijkbare rechten als utility models (gebruiksmodel), kwekersrechten, weesgeneesmiddelen en aanvullende beschermingscertificaten, (iii) programmatuur en (iv) overige activa die niet voor de hand liggen en nieuw en nuttig zijn. Vanwege de mogelijkheid tot misbruik kunnen enkel kleinere belastingplichtigen met de laatstgenoemde activa gebruik maken van de innovatiebox. Kleine belastingplichtigen zijn in dit kader gedefinieerd als belastingplichtigen met een wereldwijde netto groepsomzet van maximaal € 50 miljoen en bruto voordelen uit intellectueel eigendom van ten hoogste € 7,5 miljoen per jaar.

Of voor een immaterieel activum gebruik kan worden gemaakt van de innovatiebox moet aan de hand van een dubbele toets worden bepaald. Als eerste is de vraag of voor het spur- en ontwikkelingswerk dat heeft geleid tot het activum een S&O-verklaring is afgegeven. Deze toets geldt voor alle belastingplichtigen. Ten tweede is specifiek voor grotere belastingplichtigen vereist dat sprake is van de hiervoor genoemde juridische toegangstickets.

Door de nexusbenadering komt een deel van de voordelen uit immateriële activa niet in aanmerking voor de innovatiebox, namelijk voor zover een belastingplichtige spur- en ontwikkelingswerk uitbesteedt binnen de groep. Indien het redelijkerwijs niet mogelijk is om voordelen toe te rekenen aan individuele immateriële activa, mogen de voordelen per samenhangende groep van immateriële activa worden vastgesteld. Afhankelijk van de feiten en omstandigheden dient vervolgens te worden vastgesteld wat de meest passende wijze is om de voordelen te berekenen. Voor belastingplichtigen met beperkte voordelen uit kwalificerende immateriële activa bestaat de mogelijkheid om gebruik te maken van een forfait (25% van de in de innovatiebox vallende voordelen met een maximum van

€ 25.000). Verder worden voor belastingplichtigen die de innovatiebox toepassen additionele administratieve verplichtingen geïntroduceerd.

De wijzigingen in de innovatiebox treden in werking op 1 januari 2017, waarbij zij slechts van toepassing zijn op boekjaren die aanvangen op of na die datum. Verder gaat er overgangsrecht gelden voor immateriële activa die uiterlijk op 30 juni 2016 zijn voortgebracht (dit overgangsrecht eindigt voor boekjaren die uiterlijk eindigen op 30 juni 2021), evenals voor bepaalde immateriële activa die vóór 1 januari 2017 zijn voortgebracht maar waarvoor niet aan de gewijzigde innovatiebox eisen is voldaan.

Bestaande vaststellingsovereenkomsten (VSO's) omtrent de toepassing van de innovatiebox komen in beginsel te vervallen, tenzij in de VSO specifiek wordt verwezen naar een overgangsregime. In dergelijke VSO's is een ontbindende voorwaarde opgenomen, waardoor in geval van relevante wetwijzigingen de VSO vervalt. Enkele voor kleinere belastingplichtigen wordt uit doelmatigheidsoverwegingen onder voorwaarden goedgekeurd dat voornoemde ontbindende voorwaarde niet wordt vervuld, waardoor de VSO niet vervalt. Grotere belastingplichtige die een nieuwe VSO wensen overeen te komen, dienen contact op te nemen met de Belastingdienst.

3.2 Tarief vennootschapsbelasting

Het vennootschapsbelastingtarief bedraagt in 2016 20% over het belastbare bedrag tot € 200.000, en 25% over het meerdere. De eerste tariefschijf van de vennootschapsbelasting wordt stapsgewijs verlengd: in 2018 van € 200.000 naar € 250.000, in 2020 van € 250.000 naar € 300.000 en in 2021 van € 300.000 naar € 350.000.

3.3 Belastingplicht overheidsondernemingen

De inmiddels in werking getreden nieuwe regeling voor de belastingplicht van overheidsondernemingen in de vennootschapsbelasting wordt aangepast. De aanpassing betreft de zogenoemde 'quasi-inbestedingsvrijstelling'. Deze vrijstelling heeft tot gevolg dat belastingplichtige overheidsondernemingen geen vennootschapsbelasting hoeven te betalen als zij interne activiteiten of diensten verrichten voor het publiekrechtelijke overheidslichaam waartoe zij behoren, of voor andere privaatrechtelijke overheidslichamen. Het kabinet heeft geconstateerd dat zich hier een onbedoeld effect kan voordoen waar misbruik van kan worden gemaakt. Dit is het geval bij ter beschikking stellen van vermogensbestanddelen. Het resultaat uit het ter beschikking stellen van vermogensbestanddelen door een privaatrechtelijk overheidslichaam kan hierdoor vrijgesteld zijn, terwijl die vermogensbestanddelen door het afnemende overheidslichaam worden gebruikt voor belaste activiteiten en dus resulteren in een aftrekpost op de belastbare winst. Voorgesteld wordt om de vrijstelling in dit soort situaties niet meer te laten gelden. Hetzelfde is het geval bij interne diensten.

3.4 Termijn optie belastingplicht voor stichtingen en verenigingen

De termijn waarbinnen stichtingen en verenigingen met beperkt winstgevende ondernemingsactiviteiten kunnen opteren voor belastingplicht is zes maanden na het einde van het betreffende (boek)jaar. Omdat deze termijn in de praktijk te kort blijkt te zijn, wordt voorgesteld dat het verzoek uiterlijk gelijktijdig met het indienen van de aangifte gedaan moet worden gedaan.

3.5 Inhoudingsvrijstelling dividendbelasting niet-onderworpen lichamen

Er wordt voorzien in de introductie van een nieuwe inhoudingsvrijstelling voor de dividendbelasting. Deze inhoudingsvrijstelling geldt voor opbrengsten van aandelen, winstbewijzen en bepaalde hybride leningen die worden ontvangen door lichamen die (deels) niet zijn onderworpen aan de vennootschapsbelasting (alsmede voor vergelijkbare objectief of subjectief vrijgestelde buitenlandse lichamen).

Ter voorkoming van dubbele belasting voorziet de Nederlandse wet ten aanzien van de begunstigen van de nieuwe inhoudingsvrijstelling reeds in een teruggaafregeling op verzoek. Dat betekent dat op een dividenuitkering aan een niet-onderworpen lichaam eerst dividendbelasting wordt ingehouden, waarna de opbrengstgerechtigde om teruggaaf van die inhouding kan verzoeken. In het kader van administratieve lastenverlichting is voorgesteld om over te gaan op een inhoudingsvrijstelling voor dergelijke situaties. Beide betrokken vennootschappen moeten beslissen of zij van de nieuwe regeling gebruik willen maken. Om deze reden blijft de teruggaafregeling voor niet-onderworpen lichamen van toepassing naast de voorgestelde inhoudingsvrijstelling. Het is echter niet mogelijk om beide methodes gelijktijdig toe te passen op dezelfde dividenuitkering.

De voorgestelde inhoudingsvrijstelling geldt ook voor gedeeltelijk aan de vennootschapsbelasting (of een buitenlandse winstbelasting) onderworpen belastingplichtigen, mits de opbrengsten behoren tot het niet-belaste deel. De fiscale beleggingsinstelling en de vrijgestelde beleggingsinstelling kunnen daarentegen geen aanspraak maken op de inhoudingsvrijstelling.

De niet aan winstbelasting onderworpen entiteiten mogen in Nederland, in de EU of buiten de EU gevestigd zijn. Voor de niet in Nederland gevestigde niet-onderworpen lichamen is vereist dat zij niet aan de Nederlandse vennootschapsbelasting onderworpen zouden zijn als zij in Nederland gevestigd waren geweest. Indien de niet-onderworpen entiteit buiten de EU gevestigd is, kan slechts aanspraak worden gemaakt op de inhoudingsvrijstelling wanneer Nederland met het betreffende land een regeling is overeengekomen die voorziet in de uitwisseling van inlichtingen. Dergelijke regelingen zijn de bilaterale Tax Information Exchange Agreements (TIEA's) en de bilaterale belastingverdragen die Nederland gesloten heeft waarbij een artikel is opgenomen dat overeenkomt met artikel 26 van het OESO-modelverdrag.

Tevens worden enige formele voorwaarden gesteld aan toepassing van de inhoudingsvrijstelling. Zo kan de vrijstelling slechts worden toegepast indien de opbrengstgerechtigde beschikt over een zogenoemde kwalificatiebeschikking. Dit is een voor bezwaar vatbare beschikking, die wordt afgegeven per opbrengstgerechtigde, waarin de inspecteur verklaart dat de opbrengstgerechtigde voldoet aan de gestelde voorwaarden. De inhoudingsplichtige moet op het tijdstip waarop de opbrengst beschikbaar is gesteld, beschikken over het afschrift van de kwalificatiebeschikking. De beschikking geldt hoogstens vier jaar. Daarna vindt op verzoek van de opbrengstgerechtigde een herbeoordeling plaats.

4 OMZETBELASTING, VERBRUIKSBELASTINGEN EN ACCIJNZEN

4.1 Aanpassing begrip bouwterrein

De levering van een bouwterrein is belast met btw. Het kabinet stelt voor het begrip bouwterrein in de Nederlandse wet te verruimen en in overeenstemming te brengen met de uitleg die het Hof van Justitie EU aan hetzelfde begrip uit de Europese Btw-richtlijn geeft.

Bij de beantwoording van de vraag of sprake is van een bouwterrein dienen alle omstandigheden ten tijde van de datum van levering te worden beoordeeld. Deze beoordeling dient te geschieden aan de hand van de intentie van partijen, die moet worden ondersteund door objectieve gegevens, waaruit blijkt dat op die datum het betrokken terrein daadwerkelijk bestemd was te worden bebouwd.

Als gevolg van deze wetwijziging hoeven partijen niet langer een rechtstreeks beroep te doen op de Europese Btw-richtlijn om de ruimere definitie van toepassing te laten zijn. Dat heeft tevens tot gevolg dat belastingplichtigen niet meer kunnen kiezen voor de heffing van btw of overdrachtsbelasting wanneer wel sprake is van een bouwterrein op grond van de Btw-richtlijn, maar niet op grond van de Nederlandse btw-wetgeving.

Het kabinet verduidelijkt verder in de toelichting dat ook is voldaan aan de eis dat het bij een bouwterrein om onbebouwde grond moet gaan als de leverancier de grond levert waarop nog een gebouw staat maar hij zich er toe heeft verbonden om dit gebouw in het kader van de levering volledig te slopen.

De uitbreiding van het begrip bouwterrein heeft ook direct gevolgen voor de toepassing van de samenloopvrijstelling in de overdrachtsbelasting. Wanneer op grond van de voorgestelde definitie sprake is van een bouwterrein, zal in beginsel ook een vrijstelling voor de overdrachtsbelasting gelden.

4.2 Vereenvoudiging teruggaafregeling oninbare vorderingen

Het kabinet stelt voor de regeling voor oninbare vorderingen in de btw te vereenvoudigen. Ook in de nieuwe opzet ontstaat het recht op teruggaaf op het tijdstip dat de oninbaarheid van de vordering kan worden vastgesteld. Anders dan onder de huidige regeling wordt echter verondersteld dat de oninbaarheid van de vordering in ieder geval ontstaat op het moment dat de vordering één jaar nadat deze opeisbaar is geworden nog niet is betaald. Door deze fictie verkrijgt de ondernemer dus uiterlijk één jaar na het opeisbaar worden van zijn vordering recht op teruggaaf.

Daarnaast hoeven belanghebbenden niet langer een separaat teruggaafverzoek in te dienen maar kunnen zij het bedrag van de teruggaaf simpelweg in mindering brengen op de periodieke aangifte voor de btw. Indien een vordering die eerder als oninbaar is aangemerkt op een later tijdstip geheel of gedeeltelijk wordt betaald, moeten belanghebbenden de eerder op de btw-aangifte in mindering gebrachte btw opnieuw op aangifte voldoen. Voor vorderingen die opeisbaar zijn geworden voor 1 januari 2017 voorziet het wetsvoorstel in een overgangsregeling.

De nieuwe teruggaafregeling voorziet ook in de overdracht van vorderingen. In dat geval treedt de verkrijgende ondernemer in de plaats van de overdragende ondernemer. Deze teruggaafregeling

omvat zowel het recht op teruggaaf als het eventueel later alsnog verschuldigd worden van de oorspronkelijke verschuldigde belasting of een deel daarvan.

Voor onbetaald gebleven schulden geldt dat de ondernemer die de btw die in deze schuld is begrepen in aftrek heeft gebracht, deze btw alsnog verschuldigd wordt. Ook hiervoor geldt in het wetsvoorstel een termijn van een jaar, waarna wordt verondersteld dat de schuld onbetaald blijft (thans is dit twee jaar). Wordt de schuld alsnog betaald dan kan de btw opnieuw in aftrek worden gebracht. Ook dit kan plaatsvinden via de reguliere btw-aangifte.

5 AUTOBELASTINGEN EN MILIEUBELASTINGEN

5.1 Tijdelijk verlaagd tarief laadpalen met zelfstandige aansluiting

De aanwezigheid van een (openbare) laadinfrastructuur acht het kabinet in het kader van de transitie naar elektrisch rijden van groot belang. Voor een openbare laadpaal zijn de investeringskosten vrij hoog, terwijl het verbruik per laadpaal relatief laag is. Door een verlaging van de energiebelasting op elektriciteit voor openbare laadpalen beoogt het kabinet de business case voor exploitanten van openbare laadpalen te verbeteren. Het kabinet stelt voor om voor de periode 2017 tot 2020 een verlaagd tarief van 4,996 cent per kWh toe te passen over de eerste 10.000 kWh voor elektriciteit geleverd aan laadpalen met een zelfstandige aansluiting. Daarnaast wordt het tarief voor heffing op verbruik van elektriciteit (opslag voor duurzame energie) voor laadpalen met een zelfstandige aansluiting op het distributienet voor de periode 2017 tot en met 2020 op nihil gesteld.

De belastingderving als gevolg van dit wetsvoorstel wordt gedekt door een tijdelijke (eveneens voor de periode 2017 tot en met 2020) verhoging van het tarief eerste schijf voor elektriciteit in de energiebelasting met €0,00007.

6 FORMEEL BELASTINGRECHT EN TOESLAGEN

6.1 Stroomlijning invordering belastingen en toeslagen

De Fiscale vereenvoudigingswet 2017 voorziet in de totstandbrenging van één invorderingsregime voor belastingen en toeslagen. Hiermee wil het kabinet de burger meer duidelijkheid bieden over zijn schuldpositie en het toepasselijke regime, onnodig berichtenverkeer terugdringen, de regelgeving vereenvoudigen en besparen op uitvoeringskosten. De stroomlijning van de invordering bij belastingen en toeslagen wordt gerealiseerd door het regime voor belastingen zoals vastgelegd in de IW 1990 (grotendeels) van toepassing te verklaren op toeslagen.

De belangrijkste elementen van de in dit wetsvoorstel opgenomen stroomlijning van de invorderingsregelgeving zijn de aanwijzing van de ontvanger als het bevoegde bestuursorgaan voor de invordering van zowel belastingen als toeslagen, rechtsbescherming via de fiscale rechter een wijziging van het verrekeningsregime en het toekennen van preferentie aan toeslagschulden. Ten slotte wordt voorgesteld om een eventuele restschuld van burgers na afloop van een betalingsregeling kwijt te schelden.

6.2 Aanpassing Wet aanpak fraude toeslagen en fiscaliteit

De inspecteur heeft de bevoegdheid om af te zien van het opleggen van een voorlopige aanslag, of om een voorlopige aanslag op een ander bedrag vast te stellen dan het bedrag waarop de definitieve aanslag vermoedelijk zal worden vastgesteld. De Belastingdienst/Toeslagen heeft deze bevoegdheid nu nog niet. Voorgesteld wordt om deze bevoegdheid nu alsnog toe te kennen.