

Taxtueel.

nummer 4 • 2014



Fiscale overpeinzigen

Deloitte.

Inhoudsopgave

6



16



27



37



3	Voorwoord
4	Modernisering vennootschapsbelastingplicht overheidsondernemingen
6	Hoge Raad torpedeert erfpachtconstructie eigen woning
8	Winststamrechten
9	Herwaarderingswinst bij inbreng: Hoge Raad gaat na 55 jaar om
10	Nieuwe standaardvoorwaarden juridische fusie
11	Responsible tax
12	Beschikking Geen Loonheffingen
14	Innovatiebox
17	Hoge Raad kadert houdsterverliesregeling verder in
18	Vermindering, vrijstelling en teruggaaf van dividendbelasting
20	Aanpassingen OESO-modelverdrag
22	Wijziging Moeder-dochterrichtlijn
24	Btw-herzieningsregels toe aan herziening
26	Btw verschuldigd bij kostendoorbelasting aan vaste inrichting in fiscale eenheid
28	Actualisering beleid belastbaar feit in de overdrachtsbelasting
30	Navordering bij fouten
32	Digitaal parkeren: controle versus privacy
34	I Eindejaarstips
38	II Wijzigingen in de belastingwetgeving in 2015
50	III Tarieven en percentages 2015

Voorwoord

Fiscale overpeinzingen



Het jaar is bijna om. De staatssecretaris van Financiën kan wat betreft het Belastingplan op een redelijk voorspoedige gang van zaken terugzien. Het plan is met slechts een paar vrij ondergeschikte amenderingen aangenomen door de Tweede Kamer en passeert ook ongetwijfeld de Eerste Kamer zonder kleerscheuren. Toch zal het fiscale najaar hem niet in de koude kleren zijn gaan zitten. De door hem zelf voorgestelde regeling betreffende de autobelastingen heeft scherpe kritiek gehad en moest binnen de kortste keren worden bijgesteld. Gevolg is nu dat de nulemissieauto's voorlopig geheel buiten de belastingheffing blijven waar dat aanvankelijk niet was bedoeld. Reden: op grond van het energieakkoord moeten er rond 2020 circa 200 000 van dergelijke auto's rondrijden waar dat er nu nog 40 000 zijn. Dat vereist dus voorlopig een fiscaalvriendelijk klimaat. De automobilisten met meer uitstoot gaan ook meer betalen. Er ontstaat anders een te groot tekort. In het overzicht achterin dit nummer leest u wat de precieze gevolgen zijn als u een auto in 2014, 2015 of 2016 aanschaft. Een ding is zeker: erg overzichtelijk is het allemaal niet.

Maar er zijn meer dossiers die de bewindsman enige hoofdbrekens hebben opgeleverd. Belangrijkste is wel de uitvoering van de belastingheffing en het verlenen van toeslagen door de Belastingdienst. Er blijken toch elke keer weer valkuilen te zijn. Het is dan ook wel begrijpelijk dat Wiebes het als een belangrijke opdracht ziet hier orde op zaken te stellen. Het is alleen jammer dat dit ten koste gaat van het herzien van het belastingstelsel. De bewindsman heeft immers aangegeven hier voorlopig niet echt aan te gaan beginnen. De Tweede Kamer heeft daar terecht een klein stokje voor gestoken en hem gedwongen volgend jaar met eerste stappen te komen. We wachten af.

Naast de problematiek bij de Belastingdienst ligt er ook nog een wetsvoorstel dat hoofdbrekens oplevert: de vervanging van de VAR – Verklaring arbeidsrelatie – door de BGL – Beschikking Geen Loon. Dit voorstel verslechtert de zekerheden van, met name, kleine opdrachtnemers

doordat ze vooraf geen zekerheid meer kunnen krijgen of ze zelfstandig ondernemer zijn. Tevens verzwakt de positie van de opdrachtgever. Deze kan, veel sneller dan nu het geval is, aangesproken worden op het ten onrechte niet inhouden van loonbelasting als de zelfstandige in feite werknemer blijkt te zijn. Eigenlijk is er niemand die een goed woord over heeft voor het voorstel, hetgeen begrijpelijk is. Het is dus zeer de vraag wat Wiebes ermee gaat doen. De Tweede Kamer kijkt er pas in januari naar dus enig geduld is op zijn plaats. Als het voorstel toch overeind blijft, treedt het in de loop van 2015 in werking. Een ander groot traject dat de komende maanden tot een wetswijziging moet leiden betreft de invoering van de belastingplicht voor overheidsbedrijven. Dat is vooral een technisch lastig dossier dat wordt ingevoerd onder druk van de Europese Commissie. Hiermee moet concurrentievervalsing worden voorkomen tussen de private en de publieke sector.

Zijn er op nationaal niveau dus een paar belangrijke dossiers, dat geldt zeker ook ten aanzien van de internationale ontwikkelingen. Een essentieel verschil is dat op het internationale vlak het stuur vooral in handen is van de EU en de OESO. Daar maken we weliswaar deel van uit maar de invloed van Nederland is, gelet op onze grootte, beperkt. Hier gaat de komende tijd veel gebeuren onder druk van de maatschappelijke opinie belastingontwijking door met name multinationals tegen te gaan. Maatregelen die worden genomen liggen, onder andere, op het vlak van het bestrijden van mismatches – aftrekpost van een uitgave en onbelastbaarheid van de bate -, de invoering van country-by-countryreporting door grote ondernemingen, een sterk uitgebreide automatische informatieuitwisseling en het opnemen van anti-ontgaansbepalingen in de wetgeving en de belastingverdragen. Kortom, een fors pakket. Daarnaast is dan nog de discussie omtrent rulings opgelaaid. Ook dat thema zal de gemoederen nog volop bezighouden. Kortom: 2015 wordt geen rustig fiscaal jaar.

Prof. dr. P. Kavelaars
088 288 0954
pkavelaars@deloitte.nl

Modernisering vennootschapsbelastingplicht overheidsondernemingen

De overheid moet, indien zij ondernemings-activiteiten verricht vennootschapsbelasting gaan betalen over de winst: een werkgelegenheidsproject zonder opbrengst.

Staatssteun

Op 16 september 2014 heeft de regering het wetsvoorstel 'Modernisering Vpb-plicht overheidsondernemingen' bij de Tweede Kamer ingediend. Dit wetsvoorstel regelt dat voor alle overheidsondernemingen vanaf het boekjaar dat aanvangt op of na 1 januari 2016 vennootschapsbelastingplicht ontstaat. Hiermee wil de regering tegemoet komen aan een door de Europese Commissie gestart formeel onderzoek naar mogelijke staatssteunaspecten in de huidige regeling. Momenteel geldt er een zeer beperkte vennootschapsbelastingplicht voor overheidsondernemingen. Vooral dienstverleningsactiviteiten worden niet of nauwelijks in de heffing van vennootschapsbelasting betrokken. De Europese Commissie is van mening dat hierdoor sprake is van oneerlijke belastingconcurrentie met gelijksoortige ondernemingen in de private sector. De wet moet al op 1 januari 2015 van kracht worden, maar de belastingplicht ontstaat dus pas met ingang van 1 januari 2016. Op deze manier kunnen de betrokken overheidslichamen en de belastingdienst zich een jaar lang voorbereiden op de wijzigingen.

Consultatie

In het afgelopen voorjaar heeft het ministerie van Financiën reeds een conceptwetsvoorstel op de website geplaatst, waarop belanghebbende partijen commentaar konden leveren (internetconsultatie). Dit heeft geleid tot een groot aantal gesprekken met diverse belangengroeperingen. Het nu ingediende wetsvoorstel is op essentiële punten aangepast ten opzichte van het conceptwetsvoorstel.

Belastingplicht per overheidslichaam

Volgens de voorgestelde regeling moeten overheidslichamen (zoals een gemeente of een provincie) vennootschapsbelasting gaan betalen over hun ondernemingsactiviteiten. Hierbij geldt een belastingplicht per overheidslichaam voor alle direct door dat lichaam gedreven ondernemingen. Als een gemeente bijvoorbeeld twee ondernemingen drijft, moet er één aangifte vennootschapsbelasting worden gedaan waarin de resultaten van beide ondernemingen zijn begrepen. In het conceptwetsvoorstel was voorzien in een belastingplicht per onderneming. De nu voorgestelde benadering heeft als voordeel dat winsten van de ene onderneming direct kunnen worden verrekend met verliezen van de andere onderneming. Ook is het mogelijk om vermogensbestanddelen met stille reserves tussen de ondernemingen over te dragen zonder dat er tussentijds fiscaal moet worden afgerekend.

Onderneming en in concurrentie treden

Een overheidslichaam wordt pas in de vennootschapsbelasting betrokken als er sprake is van een materiële onderneming. Er moet onder andere sprake zijn van deelname aan het economische verkeer. Puur interne activiteiten zijn niet belast. Wanneer precies sprake is van een onderneming moet nog door de praktijk worden ingevuld. Om te voorkomen dat er toch nog sprake kan zijn van oneerlijke belastingconcurrentie worden ook activiteiten die geen onderneming wordt gedreven, maar waarmee in concurrentie wordt getreden met private ondernemingen in de heffing van vennootschapsbelasting betrokken.

Ook is geregeld dat een overheidslichaam dat een onderneming in een afzonderlijke entiteit (zoals een stichting of een bv) heeft ondergebracht, op dezelfde manier in de heffing van vennootschapsbelasting worden betrokken als in de private sector. Als de activiteiten bijvoorbeeld in een bv zijn ondergebracht waarin de gemeente alle aandelen heeft, moet de bv vennootschapsbelasting betalen over alle activiteiten, ongeacht of sprake is van een onderneming. Dat geldt namelijk ook voor bv's die in handen zijn van private aandeelhouders. Als de activiteiten bijvoorbeeld zijn ondergebracht in een stichting, geldt vennootschapsbelastingplicht indien en voor zover die activiteiten een onderneming in materiële zin drijft.

Vrijstellingen

In het wetsvoorstel zijn diverse vrijstellingen opgenomen. Zo geldt een optionele vrijstelling voor interne activiteiten en voor overheidstaken. Het gaat om taken die primair plaatsvinden met het oog op het belang voor de samenleving en niet vanwege de private belangen van individuele burgers. De toelichting noemt als voorbeeld het ophalen van huisvuil bij particulieren. Ook zijn er specifieke vrijstellingen voor academische ziekenhuizen en onderwijsinstellingen.

Zeehavens

Ten slotte is er een vrijstelling opgenomen die de havenbedrijven van Groningen, Amsterdam, Rotterdam, Moerdijk, Den Helder en Zeeland uitzondert van vennootschapsbelastingplicht. Deze vrijstelling heeft een tijdelijk karakter. Het kabinet is van mening dat deze havens opereren op een Europees speelveld. Om de internationale concurrentiepositie te handhaven ziet de regering af van vennootschapsbelastingplicht voor zeehavens totdat ook de buitenlandse Europese zeehavens in de desbetreffende landen vennootschapsbelastingplichtig zijn. De EC heeft bezwaar tegen de vrijstelling voor zeehavens. Desondanks houdt Nederland er vooralsnog aan vast.

Gevolgen

Overheidsondernemingen die op of na 1 januari 2016 vennootschapsbelastingplichtig worden, zullen een openingsbalans moeten opmaken waarop alle vermogensbestanddelen die tot de desbetreffende onderneming behoren tegen de waarde in het economische verkeer worden opgevoerd. Voor goodwill geldt echter een activeringsverbod. Mogelijk belangrijker nog dan de directe fiscale gevolgen is dat de desbetreffende overheidslichamen hun administratieve organisatie tijdig moeten aanpassen aan de veranderde situatie. De meeste gemeentes etc. hebben bovendien geen tot weinig kennis van de vennootschapsbelasting. Dus zal er ook moeten worden geïnvesteerd in opleiding en voorlichting van de medewerkers die hiermee te maken krijgen.

Mr. M.H.C Ruijschop

088 288 1795

mruijschop@deloitte.nl



Hoge Raad torpedeert erfpachtconstructie eigen woning

Als u vermogen wilt overhevelen naar uw kinderen wilt u dat op een voordelige fiscaal legale manier doen. Door gebruikmaking van de erfpachtconstructie bij vermogensoverheveling kan een fiscaal voordeel behaald worden. Recente jurisprudentie geeft kaders omtrent vermogensoverheveling door middel van een erfpachtconstructie.



Erfpachtconstructie

Er is sprake van een erfpachtconstructie als een splitsing plaatsvindt tussen de grond en de opstallen. Door vestiging van een erfpachtrecht met een recht van opstal kan het eigendom van het pand gescheiden worden van het eigendom van de grond. De grond verkoopt men na deze splitsing aan de kinderen; de ouders blijven eigenaar van de woning. De koopsom van de grond kan schuldig worden gebleven of kwijtgescholden. Vervolgens huurt de ouder de grond van de kinderen.

Fiscale gevolgen

De betalingen die de ouder doet voor het huren van de grond wordt een erfpachtcanon genoemd. Deze betalingen worden niet belast bij de kinderen en leveren bij de ouder een fiscale aftrek op in box 1. De grond die de kinderen bezitten vormt voor hen inkomen uit sparen en beleggen (box 3). De kinderen zijn over de rendementsgrondslag uit sparen en beleggen, jaarlijks over de waarde, eventueel verminderd met daarop drukkende schuld, 1,2% vermogensrendementsheffing verschuldigd.

Een eventuele vordering die de ouder heeft als de koopsom schuldig wordt gebleven door de kinderen, moet in box 3 worden aangegeven. Over de verkoop van de grond aan de kinderen is wel overdrachtsbelasting verschuldigd. Bij de overeenkomst van vestiging van de erfpacht dienen zakelijke bepalingen opgenomen te zijn, anders kan er sprake zijn van een (fiscale) schenking.

Hoge Raad over de erfpachtconstructie

De Hoge Raad heeft onlangs geoordeeld over de erfpachtconstructie. In de casus was er sprake van een situatie waarbij X zijn woning had verkocht aan een stichting waar de kinderen de certificaten van hielden. Het bestuur van deze stichting bestond uit X. De koopsom van de grond werd schuldig gebleven en jaarlijks diende X een erfpachtcanon van € 220.000 te betalen. De Hoge Raad oordeelde dat de situatie van voor en na de verrichte rechtshandeling hetzelfde is. X bewoont dezelfde woning, alleen heeft hij niet meer het volle eigendom. Er is in feite niets veranderd aan zijn gebruiksrechten en beschikkingmogelijkheden, omdat hij op elk moment een einde kan maken aan de gerechtigheid van de kinderen via de certificaten door zichzelf daarvoor in de plaats te stellen. Hij kon over de woning blijven beschikken alsof het eigen vermogen was. De Hoge Raad heeft in deze situatie geoordeeld dat de betalingen van de erfpachtcanon, voor zover die niet op de ouder drukken, niet in aftrek worden gebracht op het inkomen uit werk en woning. De kosten voor de erfpachtcanon dienen daadwerkelijk het vermogen te verlaten om gebruik te kunnen maken van de aftrek. Ook dient een werkelijke verandering plaats te vinden in de gebruiksrechten en beschikkingmogelijkheden over de grond. Als de grond niet het vermogen verlaat is er geen wijziging in de gebruiksrechten en beschikkingmogelijkheden over de grond en mogen de erfpachtcanons niet in aftrek worden gebracht. Verder mag voor het aangaan van een erfpachtconstructie het voorkomen of verminderen van belastingheffing niet de doorslaggevende beweegredes zijn.

Wat betekent de uitspraak van de Hoge Raad

De Hoge Raad beperkt het gebruik van de erfpachtconstructie. Er zijn striktere regels gekomen voor het in aftrek kunnen brengen van de canons. De erfpachtconstructie biedt mogelijkheden om op een fiscaal vriendelijke manier vermogen over te hevelen naar de kinderen, maar er zijn wel spelregels aan verbonden. Die moet men nauwkeurig naleven.

S.E.M. Möhlmann

088 288 1386

SMohlmann@deloitte.nl

Winststamrechten

De staatssecretaris van Financiën heeft het beleid ten aanzien van stamrechten die tot stand komen bij een inbreng van een onderneming in een bv gewijzigd en aangevuld. Een overzicht.

Stamrechten bij inbreng

Bij inbreng van een onderneming in een bv bestaat de mogelijkheid om voor een opgebouwde oudedagsreserve en de stakingswinst een stamrecht te bedingen. Voordeel hiervan is dat directe belastingheffing over beide wordt voorkomen. In plaats daarvan worden de lijfrente-uitkeringen die voortkomen uit het bedongen stamrecht belast op het moment dat de lijfrenteterminen daadwerkelijk door de gerechtigde worden ontvangen. In de loop der tijd zijn de eisen aan dergelijke stamrechten met enige regelmaat gewijzigd. Dat veroorzaakt nogal wat vragen die reeds in 2004 voor een deel door de staatssecretaris zijn beantwoord. Medio dit jaar is dit besluit geactualiseerd. Ten opzichte van het eerdere besluit is het beleid op een aantal punten versoepeld.

Een stamrecht dient te worden bedongen bij de vennootschap die de ingebrachte onderneming voortzet. In veel gevallen laat men na inbreng de onderneming 'doorzakken' naar een dochtermaatschappij. Onder de oude voorwaarden werd dit alleen toegestaan als dit plaatsvond tegen uitreiking van gewone aandelen waarbij een creditering voor de inbreng alleen mogelijk was ter zake van afrondingsverschillen. In het nieuwe besluit wordt slechts de eis gesteld dat na het doorzakken van de onderneming naar een dochtervennootschap de gerechtigdheid tot de winst en het vermogen niet is gewijzigd.

Dat betekent dat men nu een veel grotere creditering kan toepassen bij een dergelijke overdracht dan voorheen was toegestaan.

Verder is een nieuwe regel opgenomen met betrekking tot gevallen waarin na de inbreng een juridische fusie of splitsing plaatsvindt. In de visie van de staatssecretaris is dat een niet toegestane transactie. Hij is echter bereid een dergelijke wijziging goed te keuren onder de voorwaarde dat de band tussen de lijfrenteverplichting en de onderneming in stand blijft. Nog niet duidelijk welke voorwaarden daarbij worden gesteld. Men zal willen voorkomen dat de gerechtigdheid tot de onderneming in andere handen overgaat, terwijl de gerechtigde tot de lijfrente op deze wijze zijn onderneming overdraagt aan derden met achterlating van het bedongen stamrecht. De praktijk zal leren welke voorwaarden de belastinginspecteur in dergelijke situaties gaat opleggen.

Bestaande stamrechten

Voor bestaande stamrechten is het beleid ook op enkele punten gewijzigd. Voor stamrechten die tot stand zijn gekomen tussen 1 januari 1992 en 1 januari 2001 wordt het standpunt ingenomen dat hierop de huidige wetgeving van toepassing is. Dat betekent dat dergelijke stamrechten gebruik kunnen maken van de huidige wettelijke bepalingen en van de bepalingen zoals die in het onderhavige besluit zijn opgenomen ter zake van omzetting van

de vorm van de lijfrente of overdracht van de verplichting aan een ander lichaam. Voor stamrechten die voor 1 januari 1992 tot stand zijn gekomen, is ook sprake van aangepast beleid. Overdracht van een dergelijk stamrecht is toegestaan als tevens de onderneming mee overgaat. In gevallen waarin sprake is van een lichaam waarin enkel nog een stamrechtverplichting zit, kan het wenselijk zijn om dit stamrecht over te dragen aan bijvoorbeeld de moedermaatschappij. In voorkomende gevallen lijkt de staatssecretaris bereid te zijn om hieraan zijn medewerking te verlenen. Daartoe kan een verzoek worden gedaan. Eenzelfde verzoek kan worden gedaan indien sprake is van vervreemding van de onderneming ten gevolge van een juridische fusie of splitsing. Ten aanzien van de vorm van het stamrecht is het beleid eveneens verruimd. Onder de oorspronkelijke voorwaarden diende de lijfrente in te gaan in het jaar waarin de gerechtigde 65 jaar werd. Uitstel van de ingangsdatum is nu mogelijk tot en met het vijfde jaar dat volgt op het jaar waarin de gerechtigde aanspraak kan maken op een AOW-uitkering. Tot slot is een bijzondere bepaling opgenomen om dubbele heffing te voorkomen. Is in het verleden in strijd met de wettelijke voorwaarden gehandeld, dan is de waarde van een stamrecht van voor 1992 op dat moment al in de heffing betrokken. Als er dan vervolgens later lijfrente-uitkeringen worden ontvangen, worden die normaliter nogmaals belast. Om deze dubbele heffing te voorkomen, is vastgelegd dat men in dat geval de saldomethode mag hanteren. Dat betekent dat de uitkeringen pas worden belast als deze het saldo gaan overschrijden van het bedrag dat in het verleden al belast is geweest.

Mr. C.A.H. Luijken
088 288 0165
caluijken@deloitte.nl

Herwaarderingswinst bij inbreng – Hoge Raad gaat na 55 jaar om

De Hoge Raad is van oordeel dat bij overdrachten in firmaverband voortaan geen herwaarderingswinst meer in aanmerking behoeft te worden genomen. Dat maakt de wereld een stuk eenvoudiger en fiscaal goedkoper, althans bij dergelijke overdrachten.

Herwaarderingswinst

Voor de inkomstenbelasting en de vennootschapsbelasting kunnen sommige samenwerkingsverbanden transparant zijn. Men denke aan de VOF, de CV of de maatschap. Transparantie houdt in dat het samenwerkingsverband zelf niet in de heffing wordt betrokken, heffing vindt plaats bij de deelnemers. Die deelnemers zijn ieder voor zich ondernemer voor de directe belastingen en hebben hun eigen ondernemingsbalans. Simpel gezegd: het samenwerkingsverband wordt fiscaal genegeerd.

Maar zo simpel zag de Hoge Raad dat 55 jaar geleden niet. Er was toen een smid die een VOF was aangegaan met zijn zoon. Vader had zijn smederij, inclusief gebouwen, ingebracht in de VOF en zoon was daarin voor één-derde gaan participeren als mede-vennoot. Vader had dus als het ware één-derde van zijn smederij overgedragen aan zoon. Deze overdracht was natuurlijk belast. Het andere twee-derde deel bleef gewoon van vader. Daar veranderde dus niets, zo zou men denken.

Om hun onderlinge verhouding duidelijk te maken hadden vader en zoon ook nog een balans opgesteld voor de VOF. Op die balans werden alle bezittingen van de VOF voor de duidelijkheid te boek gesteld op hun werkelijke waarde, en die was hoger dan de boekwaarde op vader's fiscale balans. Hier begon de Hoge Raad op twee gedachten te hinken. De VOF balans werd plotseling toch niet helemaal genegeerd. Omdat de VOF balans de werkelijke waarde vermeldde, moest vader in zijn eigen fiscale balans de zaken plotseling ook herwaarderen, aldus de Hoge Raad. Deze verplichte herwaardering was belast. Dat was voor vader natuurlijk heel vervelend,

want in werkelijkheid was hij voor het gedeelte dat hij behouden had geen cent wijzer geworden. De herwaardering was niet meer dan een boekhoudkundige operatie: echt geld was er niet gerealiseerd.

Waarom de Hoge Raad tot dit oordeel kwam werd uit het arrest niet echt duidelijk. Er stak meteen een storm van kritiek op in de literatuur, maar de praktijk moest het er maar mee doen. Er werden daarom allerlei vernuftige "work-arounds" bedacht om deze verplichte herwaardering te voorkomen. Het werkte allemaal wel, maar ideaal was het niet. De kritiek op dit arrest uit 1959 is dan ook nooit verstomd.

De Hoge Raad gaat 'om'

In de zaak die nu voorlag zag de Hoge Raad diens kans na 55 jaar schoon. De Hoge Raad ging "om" en kwam terug op zijn arrest uit 1959: het feit dat zaken voor hun werkelijke waarde op de VOF balans verschijnen verplicht de inbrengende partij niet tot herwaardering voor het gedeelte dat hij behoudt. De VOF balans wordt eenvoudigweg genegeerd. De vader uit 1959, had hij nu nog geleefd, zou nu niet hebben hoeven herwaarderen. Het zat de Hoge Raad kennelijk hoog. De rechtsoverweging waarmee hij diens arrest uit 1959 van tafel veegt is eigenlijk een overweging ten overvloede. Om een geheel andere reden moest er in dit geval namelijk toch verplichte herwaardering plaatsvinden. De Hoge Raad had dus evengoed kunnen zwijgen over het oude arrest. Dat hij dat niet heeft gedaan is voor de praktijk echter zeer waardevol en maakt het leven weer een stuk eenvoudiger. Het is alleen jammer dat dat 55 jaar heeft moeten duren.

Mr. F. Bracht

088 288 0339

fbracht@deloitte.nl

Nieuwe standaardvoorwaarden juridische fusie

De staatssecretaris van Financiën heeft een nieuw besluit gepubliceerd inzake de standaardvoorwaarden voor een juridische fusie. In deze bijdrage komen de belangrijkste thema's aan de orde.

Het besluit bevat het beleid en de standaardvoorwaarden aangaande de juridische fusie en is ten opzichte van zijn voorganger aanzienlijk uitgebreid. Het was de hoogste tijd voor een nieuw besluit, aangezien het vorige besluit omtrent de juridische fusie uit het jaar 2000 stamt en er sindsdien de nodige nieuwe wetgeving in werking is getreden. Te denken valt aan fiscale regelingen als de innovatiebox, de objectvrijstelling voor vaste inrichtingen en de deelnemingsverrekening. Daarnaast voorziet het Burgerlijk Wetboek per 2008 in de grensoverschrijdende fusie. Onder het mom 'beter laat dan nooit' is het besluit een welkome aanrijking voor de praktijk.

Juridische fusie

Bij een juridische fusie is civielrechtelijk gezien sprake van een rechtshandeling waarbij vermogensbestanddelen tussen de fuserende rechtspersonen onder algemene titel overgaan. Doorgaans zal de rechtspersoon die de vermogensbestanddelen verkrijgt (de verkrijgende rechtspersoon) als tegenprestatie aandelen uitreiken aan de aandeelhouders van de rechtspersoon waarvan het vermogen onder algemene titel overgaat (de verdwijnende rechtspersoon). Om misbruik van de regeling te voorkomen, kwalificeert de juridische fusie (bij wijze van fictie) voor fiscale doeleinden als een belaste overdracht van vermogensbestanddelen van de verdwijnende rechtspersoon naar de verkrijgende rechtspersoon. De fusiefaciliteit maakt het mogelijk om deze fiscale afrekening te voorkomen (fiscaal geruisloze fusie). Dat kan ofwel automatisch, dan wel onder voorwaarden (de hiervoor genoemde standaardvoorwaarden). Of er voorwaarden worden gesteld, hangt af van de positie van de bij de fusie

betrokken vennootschappen en de vraag of er als gevolg van de fusie potentieel claimverlies voor de Nederlandse belastingdienst dreigt. Hiervan kan bijvoorbeeld sprake zijn bij een grensoverschrijdende fusie, dan wel indien er verrekenbare verliezen in het spel zijn. De standaardvoorwaarden beogen het claimverlies te voorkomen.

Verliezen

Om voor de fusiefaciliteit in aanmerking te komen is niet vereist dat er daadwerkelijk sprake is van winst. Ook in het geval dat de winst nihil of negatief is kan om toepassing van de faciliteit worden verzocht. Daarnaast kan sprake zijn van verrekenbare verliezen bij de verdwijnende of verkrijgende vennootschap. Om een levendige handel in verlieslichamen te voorkomen, heeft de wetgever in dit geval voorwaarden gesteld aan de toepassing van de fusiefaciliteit. Deze dienen claimverlies voor de belastingdienst en misbruik van de regeling aan banden te leggen. De strekking van deze voorwaarden is dat verrekenbare verliezen van bijvoorbeeld de verdwijnende vennootschap niet zonder meer verrekend kunnen worden met winsten van de verkrijgende vennootschap. Indien sprake is van verrekenbare verliezen, kan de fusie derhalve alleen onder voorwaarden plaatsvinden en wordt er een verplichte winstplitsing voorgeschreven. Deze komt erop neer dat de verrekenbare verliezen enkel kunnen benut worden zover de winst ná de fusie is toe te rekenen aan activiteiten van de vennootschap die beschikte over de verrekenbare verliezen. In feite dient er in dat geval dus een tweetal fiscale winstberekeningen opgesteld te worden.

Overige regelingen

Het nieuwe verzamelbesluit verschilt op een groot aantal punten van zijn voorganger. Een vergelijking tussen de besluiten laat zich derhalve niet gemakkelijk maken. De belangrijkste wijzigingen hebben we echter op een rijtje gezet:

1. De volgorde van de standaardvoorwaarden komt voortaan overeen met de volgorde van de wettelijke bepalingen.
2. Ten aanzien van grensoverschrijdende fusies wordt onder andere aangegeven onder welke voorwaarden aan een fusie fiscaal terugwerkende kracht kan worden gegeven.
3. Er geldt een goedkeuring voor het meegegeven van bepaalde fiscale subject gebonden aanspraken die als gevolg van de fusie in beginsel verloren gaan. Daarbij kan gedacht worden aan aanspraken op onder andere de innovatiebox, de deelnemingsverrekening, voorwaartse verliesverrekening en de inhaalverrekening van buitenlandse ondernemingswinsten.
4. Te laat ingediende verzoeken, waarbij pas na de daadwerkelijke fusie om toepassing van de faciliteit wordt verzocht, kunnen onder voorwaarden alsnog worden ingewilligd.

D.H. van Schaik

088 288 7184

dvanschaik@deloitte.nl

Responsible tax

De OESO en de EU zijn sinds ongeveer twee jaar zeer actief in het bestrijden van het ontgaan en ontwijken van belastingheffing. Het project staat bekend onder de naam BEPS – Base Erosion and Profit Shifting – door ons aangeduid als responsible tax. Onlangs zijn er weer enkele nieuwe stappen gezet.

EU en OESO in actie

De strijd tegen het ontwijken van belastingen is sinds ongeveer drie jaren speerpunt van de EU en de OESO. We hebben daar in eerdere nummers van *Taxtueel* al aandacht aan geschonken. Het voortouw wordt met name genomen door de OESO. Deze organisatie heeft een actieplan, dat bestaat uit 15 punten, gelanceerd en dat momenteel wordt uitgewerkt in rapporten waarin allerlei maatregelen worden voorgesteld in de strijd tegen het ontwijken van belasting. De EU laat zich overigens ook niet onbetuigd want inmiddels is er een wijziging van de moeder-dochterrichtlijn gereed die zogenoemde double-dips – in dit geval het vrijstellen van dividend bij de ontvangende partij en het in aftrek toelaten van het dividend bij de betalende partij – moet voorkomen. Deze regels moeten in 2016 in werking treden. Daarnaast richt de EU zich vooral op afspraken die overheden hebben gemaakt met belastingplichtigen – doorgaans multinationals – waarbij mogelijk sprake is van verboden staatssteun. Het gaat momenteel om Fiat, Apple, Amazone en Starbucks. Deze laatste heeft met name afspraken met de Nederlandse regering gemaakt. De Europese Commissie gaat nu de diverse landen om informatie vragen teneinde te kunnen

beoordelen of er inderdaad sprake is van verboden staatssteun. Nederland heeft haar volledige medewerking in elk geval toegezegd en verwacht geen moeilijkheden. In dit geval zou het met name moeten gaan om gunstige afspraken over zogenoemde transfer prices. Nederland meent echter dat er helemaal niets onoirbaars aan de hand is.

BEPS

Zoals gezegd, heeft de OESO het BEPS-project opgezet. Eerder dit jaar zijn er al enkele rapporten verschenen. Het ging toen onder andere om het op brede schaal introduceren van antimisbruikbepalingen in belastingverdragen, belastingheffing ten aanzien van elektronische dienstverlening en het oplossen van zogenoemde mismatches waardoor zogenoemde dubbele non-belasting kan ontstaan. Deze rapporten zijn inmiddels door de G20 min of meer aanvaard en kunnen dus tot uitvoering komen. Voorlopig zal dat overigens niet gebeuren: de gedachte is dat pas als alle actiepunten zijn uitgewerkt en zijn geaccordeerd, deze geleidelijk aan door de landen worden geïmplementeerd in hun nationale regelgeving. Het startmoment daarvoor wordt niet voor ultimo 2015 verwacht. Het is bij dat alles dan wel een voorwaarde dat de G20 en de lidstaten van de OESO zich daarin kunnen vinden en dat is nog maar de vraag. Bovendien staat nu al wel vast dat een aantal landen er belang bij heeft dat bepaalde regels niet worden ingevoerd. De kans is dus vrij groot dat zij niet veel haast zullen maken met de invoering van bepaalde maatregelen. In die zin is er nog een

lange weg te gaan.

Wat betreft de onlangs verschenen rapporten zijn nu de volgende onderwerpen in beginsel afgerond naast de hierboven reeds vermelde drie thema's: preferentiële regimes, uitwisseling van rulings, verrekenprijzen van immateriële activa en verrekenprijsdocumentatie. Deze laatste rapporten lijken overigens wat minder invloedrijk en zijn ook wat algemener dan de eerste drie rapporten. Vanwege het technische karakter en de grote omvang gaan we er hier niet op in. De volgende serie rapporten staat gepland voor september 2015 en voor de laatste drie rapporten is nog niet in een exacte planning voorzien.

Tot slot

De Nederlandse regering heeft te kennen gegeven de rapporten te ondersteunen maar vindt het wel van het grootste belang dat ze breed worden gedragen en geïmplementeerd. Zo niet, dan ontstaat er een scheef speelveld en dat moet worden voorkomen. Voor de OESO blijft het een lastig punt dat ze niet kan afdwingen dat de rapporten worden geïmplementeerd en ook niet op welke wijze. De lidstaten kunnen dus hun eigen lijn blijven trekken. Om maar te zwijgen van de niet-lidstaten. Kortom, er is nog een lang traject te gaan. Maar – en dat moet worden gezegd – de ingeslagen weg is op zich een goede richting die ondersteuning verdient.

Prof. dr. P. Kavelaars
088 288 0954
pkavelaars@deloitte.nl

Beschikking Geen Loonheffingen

Een recent wetsvoorstel introduceert de zogenaamde Beschikking Geen Loonheffingen (hierna: BGL), die de huidige systematiek van de Verklaring Arbeidsrelatie (hierna: VAR) moet gaan vervangen. Het wetsvoorstel zou de verantwoordelijkheden van de opdrachtgever en de opdrachtnemer bij de beoordeling van hun arbeidsrelatie beter in balans moeten brengen.

Het systeem van de VAR

Oprachtgevers worden bij inhuur van derden geconfronteerd met diverse risico's; dat zelfde geldt als ze freelancers bepaalde werkzaamheden laten verrichten. Een van die risico's zit in het al dan niet bestaan van een dienstbetrekking. Wanneer een opdrachtnemer in dienstbetrekking staat tot zijn opdrachtgever, wordt de opdrachtgever aangemerkt als inhoudingsplichtige voor de loonbelasting en premieheffing. De opdrachtgever zal de gegevens (waaronder een kopie van het identiteitsbewijs) van de opdrachtnemer dan moeten opnemen in zijn salarisadministratie. Tevens moet de opdrachtgever op de vergoeding voor de opdrachtnemer loonheffingen inhouden en afdragen aan de belastingdienst. Is er geen sprake van een dienstbetrekking dan is vanzelfsprekend geen inhouding van loonbelasting en premie aan de orde. Voor deze opdrachtgevers is het dus van belang om zekerheid te krijgen over de vraag of de opdrachtnemer voor de opdracht kwalificeert als zelfstandige, of dat de opdrachtnemer de opdracht uitvoert in dienstbetrekking.

Onder het systeem van de VAR kunnen opdrachtgevers zekerheid verkrijgen door de opdrachtnemer te vragen een VAR te overleggen. De VAR kan door de opdrachtnemer worden aangevraagd bij de belastingdienst. Met een VAR geeft de belastingdienst duidelijkheid hoe zij de werkzaamheden die een derde uitvoert, en de inkomsten die deze derde daarmee verwerft, fiscaal zal behandelen. Wanneer de VAR wordt aangevraagd door de opdrachtnemer, zal de belastingdienst op basis van de verstrekte informatie één van de vier volgende verklaringen aan de opdrachtnemer toekennen: de VAR winst uit onderneming (hierna: VAR-wuo), de VAR dga, de VAR resultaat overige werkzaamheden (hierna: VAR-row) of de VAR loon.

Wanneer de opdrachtnemer een VAR-wuo of een VAR dga overlegt aan de opdrachtgever, verkrijgt de opdrachtgever daarmee (onder voorwaarden) zekerheid dat hij geen loonheffingen verschuldigd is over de vergoeding die hij aan de opdrachtnemer betaalt (vrijwaring). In het geval van een VAR-row of een VAR loon, is deze zekerheid er niet. De opdrachtgever moet dan zelf toetsen of sprake is van een dienstbetrekking en dus of er loonheffingen moeten worden ingehouden en afgedragen.

Wetsvoorstel Beschikking Geen Loonheffingen

Het wetsvoorstel Beschikking Geen Loonheffingen moet bovenstaande systematiek aanpassen, zodat er meer zekerheid komt over de kwalificatie van de arbeidsinkomsten bij inhuur van derden, en zodat de belastingdienst meer handhavingsmogelijkheden krijgt. Bij de BGL zal de opdrachtgever medeverantwoordelijk worden, met name door erop te letten dat de opgedragen werkzaamheden overeenkomen met de feiten op basis waarvan de BGL is verkregen door de opdrachtnemer. Tevens zal er geen sprake meer zijn van vier verschillende verklaringen. Er zal straks nog enkel sprake zijn van één BGL. Hierdoor verdwijnt bijvoorbeeld het onduidelijke onderscheid tussen de VAR-wuo en de VAR-row.

Onder het nieuwe systeem kan een opdrachtnemer een BGL aanvragen met behulp van een interactieve webmodule. De webmodule legt aan de opdrachtnemer een aantal vragen voor die hij naar waarheid moet beantwoorden. Wanneer aan de hand van de verstrekte informatie blijkt dat er geen sprake is van een dienstbetrekking, ontvangt de opdrachtnemer een BGL. Op de BGL is een aantal stellingen vermeld, gebaseerd op de antwoorden zoals deze in de webmodule zijn verstrekt. De opdrachtgever moet deze stellingen controleren. Wanneer de informatie op de BGL volledig overeenkomt met de feitelijke situatie bij de opdrachtgever, geeft de BGL een vrijwaring aan de opdrachtgever voor de inhouding en afdracht van loonheffingen. Indien de werknemer onjuiste informatie heeft verstrekt bij de aanvraag van de BGL, en deze daarmee dus niet overeenstemt, is de werknemer aansprakelijk voor het niet inhouden van de loonheffing en kan bij hem worden gecorrigeerd.

Wanneer de BGL wordt ingevoerd, is op dit moment nog niet duidelijk. Om zowel opdrachtgevers als de belastingdienst de kans te geven hun systemen aan te passen aan de nieuwe systematiek, zal de ingangsdatum van de BGL op een later tijdstip bekend worden gemaakt. Hierbij wordt voorzien in overgangsmaatregelen. Enerzijds kan de BGL al worden aangevraagd in de periode tussen publicatie in de Staatscourant en de daadwerkelijke datum van inwerkingtreding. Daarnaast blijven de VAR's afgegeven voor de jaren 2014 en 2015 geldig tot de ingangsdatum van de BGL.

Zekerheid of schijnzekerheid

Het wetsvoorstel beoogt onder andere om meer zekerheid te geven over de kwalificatie van de arbeidsinkomsten bij inhuur van derden. Op dit moment is het nog onduidelijk voor welke omstandigheden de nieuwe medeverantwoordelijkheid van de opdrachtgever gaat gelden. Volgens de memorie van toelichting gaat het om factoren waarop de opdrachtgever een beslissende invloed kan uitoefenen, zoals werktijden, loondoorbetaling bij ziekte, aansprakelijkheid bij schade, etc.

Pas wanneer de stellingen op de BGL volledig overeenkomen met de feitelijke situatie, verkrijgt de opdrachtgever een vrijwaring voor de inhouding en afdracht van loonheffingen. Op de eerste plaats betekent dit een administratieve lastenverzwaring voor de opdrachtgever. De opdrachtgever zal elke BGL die wordt overgelegd grondig moeten controleren.

Daarnaast is het de vraag of de opdrachtgever na controle van de stellingen wel de vereiste zekerheid verkrijgt. Zelfs wanneer de opdrachtgever constateert dat de stellingen overeenkomen met de feitelijke situatie blijft het de vraag of de belastingdienst dit ook zo ziet. Sommige stellingen op de BGL zijn per definitie discussiegevoelig. Hoewel de schijnzekerheid van de VAR door de BGL moet worden weggenomen, lijkt er dus ook onder de BGL sprake te zijn van schijnzekerheid.

Mr. N.E.J. Konings

088 288 2817

NKonings@deloitte.nl

Innovatiebox

De staatssecretaris van Financiën heeft een beleidsbesluit uitgebracht waarin hij een nadere uitleg geeft over de werking van de innovatiebox in de vennootschapsbelasting. Het besluit geeft belastingplichtigen meer houvast bij het bepalen of is voldaan aan de formele vereisten voor toepassing van de regeling en de manier waarop de kwalificerende winst aan de innovatiebox wordt toegerekend.



Inleiding

Indien een belastingplichtige innovatieve activiteiten verricht, kan de winst behaald met deze activiteiten onder voorwaarden worden ingebracht in de innovatiebox. Winsten worden in de innovatiebox belast tegen een effectief tarief van 5% vennootschapsbelasting. Om gebruik te kunnen maken van de innovatiebox, dient aan diverse voorwaarden te worden voldaan, zoals:

- De winst moet toerekenbaar zijn aan een immaterieel activum.
- Voor dit immaterieel activum moet aan de belastingplichtige een octrooi (of kwekersrecht) zijn verleend of dit moet zijn voortgevloeid uit speur- en ontwikkelingswerkzaamheden waarvoor belastingplichtige een S&O verklaring (WBSO beschikking) heeft ontvangen.
- Het immaterieel activum dient door de belastingplichtige te zijn voortgebracht.
- De belastingplichtige moet eigenaar worden van het immaterieel activum.
- Het innovatieve element mag niet van ondergeschikt belang zijn (laatste voorwaarde geldt alleen voor octrooi activa).

De winst toerekenbaar aan de innovatiebox, wordt door de belastingplichtige verwerkt in de jaarlijkse aangifte vennootschapsbelasting. In de praktijk wordt de toepassing van de innovatiebox (formele voorwaarden als ook de winsttoerekeningsmethode) in vooroverleg met de belastingdienst afgestemd waarbij de afspraken worden vastgelegd in een vaststellingsovereenkomst.

Hierna gaan wij nader in op enkele voorwaarden ten aanzien van de innovatiebox, zoals deze worden toegelicht in het besluit.

Immaterieel activum

De staatssecretaris erkent dat ten tijde van de invoering van de innovatiebox geen eenduidige definitie van het begrip 'immaterieel activum' is gegeven. Het begrip 'immaterieel activum' en wat hier wel of niet onder valt, dient volgens de staatssecretaris op basis van de feiten en omstandigheden te worden ingevuld. Elementen zoals separeerbaarheid, identificeerbaarheid, overdraagbaarheid en herhaalbaarheid zijn elementen die in dit kader houvast kunnen bieden.

Volgens de staatssecretaris zullen geoctrooieerde kennis en toepassingen doorgaans kwalificeren als immaterieel activum maar kennis en ervaring als zodanig niet.

Zelf voortgebracht

Een van de formele voorwaarden voor toepassing van de innovatiebox is dat de belastingplichtige het immaterieel activum zelf moet hebben voortgebracht. Dit betekent dat de belastingplichtige het immateriële activum voor eigen rekening en risico heeft ontwikkeld. Of hieraan wordt voldaan wordt beoordeeld aan de hand van de feiten en omstandigheden van het geval en met name wordt gekeken of belastingplichtige in staat is om de onderzoeks- en ontwikkelingswerkzaamheden zelf aan te sturen (aanwezigheid van voldoende substance).

Indien een gedeelte van de R&D-werkzaamheden wordt uitbesteed, is toch aan de eis van "zelf voortgebracht" voldaan in het geval dat er voldoende belangrijke functies bij de belastingplichtige aanwezig zijn. Ook wordt voldaan aan de "zelf voortgebracht"-voorwaarde indien een immaterieel activum wordt aangekocht en vervolgens wordt doorontwikkeld waarbij het activum opgaat in een nieuw immaterieel activum. Wel moet voor het nieuwe immaterieel activum dan wel een nieuw octrooi/kwekersrecht zijn afgegeven of moet de doorontwikkeling met een S&O-verklaring hebben plaatsgevonden.

Herstructurering

Een van de eisen is dat ter zake van het immaterieel activum een S&O-verklaring is afgegeven aan een belastingplichtige. Indien een bestaande onderneming van een natuurlijk persoon geruisloos, dus zonder fiscale afrekening, wordt ingebracht in een bv, geeft de staatssecretaris aan dat de S&O-verklaring geacht wordt aan de bv te zijn afgegeven. Dit betekent dat aan de formele voorwaarde van een afgegeven S&O-verklaring is voldaan.

Wellicht ten overvloede is voor een bedrijfsfusie, juridische fusie en (af)splitsing bepaald dat indien deze geruisloos plaatsvindt, de overnemer in de plaats treedt van de overdrager. Aldus wordt voldaan aan de voorwaarde dat het immaterieel activum zelf is voortgebracht. Indien sprake is van een ruisende fusie (i.e. directe belastingheffing in het kader van de fusie of

splitsing), dan wordt het verkregen immaterieel activum niet aangemerkt als een zelf voortgebracht activum zodat toepassing van de innovatiebox dan niet mogelijk is.

Winsttoerekening

De voordelen toerekenbaar aan een immaterieel activum komen voor het verlaagde effectieve tarief van de innovatiebox in aanmerking. In de wet is niet concreet aangegeven hoe deze voordelen en daarmee de winst dient te worden bepaald.

De staatssecretaris geeft aan dat voor de aan de innovatiebox toerekenbare voordelen maatwerk is vereist en per individueel geval bepaald dienen te worden. Hierbij past geen vaste rekenregel of vast percentage, een stelling die wij kunnen onderschrijven. In de praktijk wordt in de meeste gevallen gebruik gemaakt van de per-activum methode, de afpelmethode of de kostengerelateerde methode (cost-plus).

Per-activum methode

De per-activum methode wordt in de meeste gevallen gebruikt indien de voordelen van een kwalificerend immaterieel activum individueel te bepalen zijn. Dit doet zich met name voor als sprake is van een incidentele innovatie of als de innovatie niet met het gehele bedrijfsproces verweven is. De bruto winst (opbrengst minus direct toerekenbare kosten) ten aanzien van een bepaald immaterieel activum komt dan in aanmerking voor het verlaagde tarief van de innovatiebox nadat de overige functies binnen de onderneming zijn beloofd zoals marketing en sales en productie.

Afpelmethode

Anders dan de per-activum methode, wordt de afpelmethode gebruikt binnen ondernemingen waar R&D een wezenlijk onderdeel is van de dagelijkse bedrijfsvoering en verweven is met het (gehele) bedrijfsproces. Uitgangspunt is in de meeste gevallen de totale EBIT van belastingplichtige die vervolgens aan de aanwezige functies wordt toegerekend. Indien een deel van de EBIT te ver weg staat van de R&D inspanningen, zal dit deel van de EBIT worden geëlimineerd voor toepassing van de innovatiebox en worden belast tegen het reguliere tarief.

Op basis van een functionele analyse wordt in de meeste gevallen de EBIT 'verdeeld' over de aanwezige functies binnen een belastingplichtige. Een routinematige functie wordt meestal beloofd op basis van een cost-plus methode vanwege het relatief lage risico dat wordt gelopen en de lage toegevoegde waarde voor het totale bedrijfsproces. Een kernfunctie wordt meestal beloofd met een aandeel in de restwinst (EBIT na beloning routinematige functies).

In het besluit worden geen algemene rekenregels voor de berekening van het innovatiebox-voordeel gegeven. In eerste instantie zou dit op een gemiste kans van de staatssecretaris kunnen wijzen maar in de praktijk blijkt dat geen enkele situatie hetzelfde is en dat voor de winsttoerekening aan de innovatiebox simpelweg geen algemene rekenregels worden gegeven.

Kostengerelateerde methode (cost plus)

Indien R&D geen centrale rol in de onderneming vervullen maar slechts ondersteunend van aard zijn (routinematige functie), wordt de R&D-bijdrage in de winst in de meeste gevallen bepaald op basis van de kostengerelateerde methode. Het voordeel wordt bepaald aan de hand van de kosten die voor het kwalificerend immaterieel activum worden gemaakt. In het besluit wordt aangegeven dat de beloning (uiteraard opnieuw afhankelijk van de feiten en omstandigheden van het specifieke geval) veelal tussen de 8% en de 15% van de kosten bedraagt.

Tot slot

Voor de praktijk is het van belang dat de staatssecretaris enkele handvaten heeft geboden over hoe de formele vereisten voor toepassing van de innovatiebox dienen te worden uitgelegd. Dat de staatssecretaris geen algemene rekenregel heeft geformuleerd van het aan de R&D-functie van een onderneming toe te rekenen aandeel in de restwinst is begrijpelijk. Dit betekent naar onze mening dat het vooroverleg met de belastingdienst nog steeds de best aangewezen methode is voor zekerheid op dit gebied.

Mr. R.J.M. Frins
088 288 5757
rfrins@deloitte.nl

J.A.T.H. van Moorsel LL.M
088 288 3936
jvanmoorsel@deloitte.nl

Hoge Raad kadert houdsterverliesregeling verder in

De Hoge Raad legt de houdsterverliesregeling beperkt uit; belanghebbenden hebben daardoor soms meer ruimte voor verliescompensatie.

De houdsterverliesregeling

Indien een vennootschapsbelastingplichtig lichaam in enig jaar een negatief resultaat behaalt, kan zo'n verlies in beginsel worden verrekend met de winst van het voorgaande jaar en de negen daarop volgende jaren. Bij de verrekening van verliezen doet de aard van de activiteiten van de belastingplichtige die aanleiding hebben gegeven tot het verlies in de regel niet ter zake. De zogenoemde houdsterverliesregeling vormt een beperkende uitzondering op deze hoofdregel.

De houdsterverliesregeling beperkt de verrekening van verliezen van zogenoemde houdstervenootschap tot winsten uit jaren waarin de desbetreffende belastingplichtige eveneens als houdstervenootschap kan worden aangemerkt. Houdsterverliezen kunnen dus in principe in dezen zin niet verrekend worden met gewone winsten.

Kort gezegd, kwalificeert een belastingplichtige als houdstervenootschap indien in essentie wordt voldaan aan twee voorwaarden. Ten eerste moeten de feitelijke werkzaamheden van de belastingplichtige in een jaar voor 90% of meer bestaan uit het houden van deelnemingen. In de tweede plaats dient het houden van die deelnemingen een tijdspanne van ten minste 90% van het jaar te beslaan (temporele eis). Wanneer aan deze voorwaarden is voldaan, kwalificeert de belastingplichtige als houdstervenootschap en kunnen de mogelijkheden tot verliesverrekening worden beperkt.

In een recente reeks van vier arresten heeft de Hoge Raad verduidelijkt wat voor toepassing

van de houdsterverliesregeling wordt verstaan onder het houden van deelnemingen.

Casus

De zaken die de aanleiding vormden voor de thans gewezen arresten betroffen steeds belastingplichtigen wier enige werkzaamheid bestond uit het verwerven en aanhouden van deelnemingen. Deze deelnemingen werden steeds pas in de loop van het jaar verworven, dan wel ontbonden. In de onderhavige jaren werden geen andere activiteiten ontplooid.

De belastingplichtigen leden verliezen, als gevolg waarvan de vraag opkwam of deze verliezen waren aan te merken als houdsterverliezen. Meer in het bijzonder spitsten de geschillen zich toe op de vraag of ook werkzaamheden ter voorbereiding van de verwerving van een deelneming dan wel werkzaamheden na voltooiing van de liquidatie van een deelneming, deel uitmaken van de feitelijke werkzaamheden in verband met het houden van deelnemingen. De inspecteur was steeds van mening dat dit het geval was en dat bijgevolg de houdsterverliesregeling toepassing moest vinden. Belastingplichtigen dachten daar anders over.

Oordelen Hof Amsterdam

In hoger beroep oordeelde Hof Amsterdam reeds dat perioden van non-activiteit voorafgaande aan de verwerving van, dan wel na ontbinding van een deelneming niet kunnen worden begrepen onder het houden van deelnemingen. Volgens het hof geldt dat ook ten aanzien van voorbereidende werkzaamheden en door derden uitgevoerde werkzaamheden. De verliezen van de

procederende belanghebbenden konden volgens het hof niet worden aangemerkt als houdsterverlies, omdat belanghebbenden de deelnemingen niet (nagenoeg) het gehele jaar hebben gehouden.

Hoge Raad

De Hoge Raad onderschrijft de oordelen van Hof Amsterdam. Volgens de Hoge Raad moet ervan worden uitgegaan dat de wetgever voor de toepassing van de zogenoemde temporele eis alleen het houden van de deelneming als zodanig als feitelijke werkzaamheid heeft willen aanmerken. Een periode waarin nog geen of niet langer een deelneming wordt gehouden, kan daarom niet worden aangemerkt als een periode waarin de feitelijke werkzaamheid bestaat uit het houden van deelnemingen. Het doet niet ter zake of er in die periode activiteiten ter verwerving van de deelneming worden verricht. Ook maakt het voor de toepassing van de houdsterverliesregeling geen verschil of sprake is van actief, dan wel passief gehouden deelnemingen. Het gelijk is aldus aan de belanghebbenden, die de verliesverrekening niet zien beperkt door de houdsterverliesregeling.

Praktijkbelang

De gewezen arresten maken duidelijk dat de Hoge Raad de temporele eis voor toepassing van de houdsterverliesregeling beperkt uitlegt. Alleen perioden waarin daadwerkelijk een deelneming wordt gehouden, tellen voor deze regeling mee. Eventueel ontplooid voorbereidende werkzaamheden blijven dus buiten beschouwing. Dat betekent dat de houdsterverliesregeling pas toepassing krijgt indien een deelneming daadwerkelijk gedurende 90% van het jaar wordt gehouden. Daarnaast moet uiteraard aan de overige voorwaarden zijn voldaan.

L.W.D. Wijtvlit Msc.

088 288 4593

lwijtvlit@deloitte.nl

Vermindering, vrijstelling en teruggaaf van dividendbelasting

Het Hof van Justitie heeft in een aantal arresten aangegeven dat diverse EU-lidstaten in strijd handelen met het EU-recht ten aanzien van hun wetgeving ten aanzien van bronbelasting op grensoverschrijdende dividenduitkeringen. In deze bijdrage gaan we op enkele van deze gevallen in.

Neutralisatie van dividendbelasting

Wanneer een in Nederland gevestigde vennootschap een dividend uitkeert aan haar aandeelhouder wordt in beginsel steeds dividendbelasting ingehouden. Deze inhouding wordt op verschillende manieren geneutraliseerd of wel teruggenomen. De belangrijkste methoden van neutralisatie zijn:

a. Inhoudingsvrijstelling

Deze methode wordt gebruikt wanneer bij de dividend ontvangende vennootschap de deelnemingsvrijstelling van toepassing is.

b. Verrekening als voorheffing

Wanneer een dividend wordt uitgekeerd aan een natuurlijk persoon of een aan de vennootschapsbelasting onderworpen vennootschap die de deelnemingsvrijstelling niet kan toepassen, wordt op de dividenduitkering eerst dividendbelasting ingehouden. Deze wordt vervolgens bij de dividendontvanger verrekend met de door hem verschuldigde inkomsten- of vennootschapsbelasting.

c. Afdrachtvermindering

Wanneer een dividend wordt uitgekeerd aan een Nederlandse fiscale beleggingsinstelling (fbi) wordt dividendbelasting ingehouden. Deze heffing wordt, bij dooruitdeling van het dividend door de fbi, in mindering gebracht op de over de dooruitdeling verschuldigde dividendbelasting.

d. Teruggaafregeling

Over een dividend dat wordt uitgekeerd aan een niet aan de vennootschapsbelasting onderworpen entiteit dient allereerst dividendbelasting te worden ingehouden. De niet-onderworpen entiteit kan vervolgens om teruggaaf van dividendbelasting verzoeken. Deze teruggaafmogelijkheid staat open voor in Nederland en het buitenland gevestigde niet-onderworpen lichamen. Voor de buitenlandse entiteiten geldt de voorwaarde dat zij in hun land van vestiging niet aan de vennootschapsbelasting mogen zijn onderworpen, noch dat zij in Nederland aan de vennootschapsbelasting onderworpen zouden zijn geweest als zij in Nederland gevestigd waren geweest.

Om aan deze neutraliseringsmethoden een praktische invulling te geven heeft de staatssecretaris in een besluit een regeling getroffen voor vermindering, vrijstelling en teruggaaf van dividendbelasting. Dit besluit is recent geactualiseerd. Het nieuwe besluit is voornamelijk een actualisering. Het betreft met name grammaticale wijzigingen, die inhoudelijk niet tot een fundamentele verandering leiden. Twee onderdelen, daarentegen, zijn nieuw of nagenoeg volledig herschreven. Daar gaan we hierna op in.

Elektronische aanlevering van verminderingverzoeken

In beginsel moet op het moment van uitkering van een portfoliodividend dividendbelasting worden ingehouden naar een tarief van 15%. Het kan echter zijn dat bij belastingverdrag is overeengekomen dat Nederland slechts tot een lager tarief aan dividendbelasting mag inhouden. Hiertoe dient, op het moment van het indienen van de aangifte dividendbelasting, gelijktijdig een bepaald verdragsformulier te worden ingediend. Het aanleveren van de verdragsformulieren leverde de nodige administratieve complicaties op. Om die reden heeft de staatssecretaris nu goedgekeurd dat deze formulieren onder bepaalde omstandigheden achterwege kunnen blijven. De formulieren hoeven niet langer te worden ingediend, indien, onder andere, de gemachtigde een portaal inricht voor het opvoeren van de benodigde gegevens, de inhoudingsplichtige en het betaalkantoor zich melden bij de belastingdienst, zij een contactpersoon aanwijzen en bij het indienen van de aangifte dividendbelasting elektronisch een overzicht wordt aangeleverd conform de door de belastingdienst voorgeschreven specificaties. Deze administratieve lastenverlichting lijkt dan ook voornamelijk lasten verlichtend te werken voor inhoudingsplichtigen met veel aandeelhouders.

In de meeste belastingverdragen is het tarief, zeker voor natuurlijke personen op 15% gesteld. Aangezien dat hetzelfde tarief is als onder de Nederlandse wetgeving hoeft in de meeste situaties geen gebruik te worden gemaakt van onderhavige regeling.

Van winstbelasting vrijgestelde entiteiten

Om gebruik te kunnen maken van verdragsvoordelen is ten principale vereist dat een lichaam onderworpen is aan belastingheffing in een van de verdragsluitende partijen. Wanneer sprake is van een subjectief niet-onderworpen lichaam kan men zich de vraag stellen of een dergelijk lichaam van de verdragsvoordelen gebruik kan maken. Om deze reden is in nieuwere door Nederland gesloten belastingverdragen vaak de regel opgenomen die bepaalt

dat een dergelijk subjectief niet-onderworpen lichaam wel verdragstoegang heeft indien deze entiteiten worden beheerst door de Nederlandse wetgeving of in Nederland de plaats van leiding heeft. Deze stellingname blijkt, vanuit Nederlands perspectief, tevens uit de Notitie Fiscaal Verdragsbeleid 2011.

Omdat een dergelijke expliciete bepaling in oudere belastingverdragen vaak ontbreekt, suggereert het nieuwe besluit dat ook voor dergelijke belastingverdragen een vergelijkbare positie kan worden ingenomen. Het besluit bevat echter geen uitdrukkelijke goedkeuring op dit punt. Op basis van wederkerigheid zal de belastingdienst een dergelijke niet-onderworpen entiteit een woonplaatsverklaring kunnen verstrekken. Tenzij het tegendeel blijkt kan van wederkerigheid worden uitgegaan.

Indien een entiteit in zijn land van vestiging niet aan de vennootschapsbelasting is onderworpen en een dividend ontvangt uit Nederland, kan deze entiteit de Nederlandse belastingdienst verzoeken om teruggaaf van dividendbelasting. De entiteit moet dan ook, ware zij in Nederland gevestigd, niet aan de Nederlandse vennootschapsbelasting onderworpen zijn geweest. Expliciet is in het besluit opgenomen dat de wederkerigheidseis in dergelijke situaties niet van toepassing is. Dit houdt in dat op zelfstandige wijze moet worden beoordeeld of de entiteit zowel in zijn land van vestiging als in Nederland niet aan de vennootschapsbelasting zou zijn onderworpen; van wederzijdse erkenning is geen sprake. Hoewel een dergelijke voorwaarde ook voortvloeit uit de wettelijke bepaling en de rechtspraak van de Hoge Raad verduidelijkt dit wel het standpunt. De teruggaafregeling staat open voor kwalificerende niet-onderworpen entiteiten ongeacht de staat van vestiging, ook wanneer dit buiten de EU/EER ligt.

J.J.A.M. Korving LL.M. M.A.
088 288 1911
jkorving@deloitte.nl

Aanpassingen OESO-modelverdrag

Medio 2014 zijn enkele wijzigingen aangebracht in het OESO-modelverdrag en het bijbehorende commentaar. Beide zijn richtinggevend voor het fiscale verdragsbeleid van vrijwel alle landen. De aanpassingen vloeien voort uit eerder gepubliceerde discussiestukken. Hieronder een overzicht van de belangrijkste aanpassingen.

Uitwisseling van inlichtingen

De laatste jaren komt er internationaal steeds meer aandacht voor de uitwisseling van inlichtingen tussen de belastingdiensten van staten. Automatische gegevensuitwisseling is een belangrijk speerpunt. Vooruitlopend op eventuele verdergaande maatregelen vindt een uitbreiding plaats van de gegevensuitwisseling tussen belastingautoriteiten. Als hoofdregel geldt dat verstrekte informatie alleen voor belastingdoeleinden mag worden aangewend. In de gewijzigde bepaling is de aanvulling opgenomen dat staten de informatie ook voor andere doelen mogen gebruiken, mits dit in beide verdragslanden wettelijk is toegestaan en de staat die de informatie heeft aangeleverd hiervoor goedkeuring heeft gegeven.

Artiesten en sporters

In de tweede plaats vindt een wijziging plaats in de fiscale behandeling van artiesten en sporters. Hun inkomsten worden in principe ter heffing toegewezen aan het land waar de werkzaamheden feitelijk worden verricht. Het schrappen van de bijzondere regeling voor artiesten en sporters, zoals door Nederland is voorgesteld, kon op onvoldoende steun rekenen. Wel worden in het commentaar vijf mogelijkheden genoemd

om de reikwijdte van de regeling te beperken. Nederland zou dus in de toekomst bij verdragsonderhandelingen kunnen proberen om een van deze beperkingen op te nemen. Ook op andere punten is het commentaar op het betreffende artikel aanmerkelijk uitgebreid. Hierbij is met name meer toelichting gegeven op situaties waarin twijfelachtig is of van een artiest of sporter sprake is.

Uiteindelijk gerechtigde

Het begrip 'uiteindelijk gerechtigde' (beneficial owner) is een belangrijk begrip bij de toepassing van een belastingverdrag. Bij uitkering van een dividend is de enkele reden dat het dividend is uitbetaald aan een inwoner van de andere staat onvoldoende voor een beperking van het heffingsrecht van de bronstaat ten aanzien van dividend. Vereist is dat die inwoner ook in economische zin de gerechtigde is tot het dividend. In het aangepaste commentaar wordt nu uitgebreid besproken wanneer voor toepassing van het verdrag van een uiteindelijk gerechtigde sprake is. De reden hiervan is dat in landen nogal uiteenlopende interpretaties van het begrip uiteindelijk gerechtigde (zeer beperkt of juist zeer ruim) worden gevolgd. Aangegeven wordt nu dat het een autonoom verdragsbegrip betreft dat moet worden uitgelegd in de context van het verdrag.

Handel in emissierechten

Enkele jaren geleden heeft de OESO gemeld dat het steeds vaker gebeurt dat bedrijven de emissierechten die zij 'overhouden' verkopen. De achtergrond hiervan is het zogenoemde Kyoto-protocol op grond waarvan beperkingen gelden van het recht om bepaalde schadelijke gassen uit te stoten. Uiteraard speelt bij de grensoverschrijdende verkoop van emissierechten ook de vraag naar de fiscale aspecten. Om landen hierbij van richtlijnen te voorzien, is in het commentaar bij het OESO-modelverdrag op verschillende plaatsen aandacht besteed aan deze materie. Kort gezegd komt het erop neer dat aan de uitgifte van emissierechten door overheden aan bedrijven doorgaans geen fiscale gevolgen worden verbonden. De verkoop van emissierechten tussen bedrijven onderling is op normale wijze belast, zodat de verkoopwinst slechts kan worden belast in het vestigingsland van de verkopende onderneming, tenzij de winst toerekenbaar is aan een vaste inrichting in een ander verdragsland.

Ontslagvergoedingen

De wijziging die praktisch gezien waarschijnlijk het meest van belang is, is de aanpassing van het commentaar op de verdeling van het heffingsrecht met betrekking tot ontslagvergoedingen. Hoewel het OESO-commentaar staten niet kan binden, is het wel een belangrijke bron bij interpretatie van de gesloten belastingverdragen. Omdat de OESO een andere visie aanhangt dan de Hoge Raad in zijn jurisprudentie heeft gegeven, kan dit voor Nederland zeker gevolgen hebben.

De Hoge Raad gaat ten aanzien van ontslagvergoedingen uit van een referentieperiode van vier jaar, vermeerderd met de maanden in het jaar van ontslag. Een ontslagvergoeding moet worden toegerekend aan de in deze periode verrichte arbeid. De verdeling van het heffingsrecht over het gewone loon in deze referentieperiode bepaalt in beginsel welk land belasting mag heffen over de ontslagvergoeding. Uitzonderingen gelden als de vergoeding naar Nederlandse maatstaven onbelast is, de vergoeding ziet op concrete werkzaamheden of anderszins aan een bepaalde periode toerekenbaar is, dan wel het pensioenartikel van toepassing is omdat de vergoeding dient als overbrugging tot aan de pensioneringsdatum. In het OESO-commentaar wordt een andere benadering gevolgd. De referentieperiode is beperkt tot twaalf maanden en daarnaast wordt per type vergoeding aangegeven hoe de heffing moet verlopen. Zo wordt bijvoorbeeld onderscheid gemaakt tussen een ontslagvergoeding die voortvloeit uit de wettelijke regels en een ontslagvergoeding wegens onrechtmatig ontslag. Het is afwachten of de Hoge Raad het gewijzigde OESO-commentaar in de toekomst in zijn jurisprudentie gaat overnemen. Waarschijnlijk achten we dat wel.

Mr. W.R. Kooiman

088 288 7330

rkooiman@deloitte.nl

Wijziging Moeder- dochterrichtlijn





Op 8 juli 2014 heeft de Raad van de Europese Unie een wijziging doorgevoerd in de Moeder-dochterrichtlijn. De wijziging beoogt dubbele non-belasting te voorkomen.

Huidige situatie

De Moeder-dochterrichtlijn beoogt dubbele belastingheffing te voorkomen bij grensoverschrijdende winstuitkeringen binnen de Europese Unie. Volgens de richtlijn wordt onder bepaalde voorwaarden een vrijstelling verleend van bronheffing op uitgekeerde dividenden en een vrijstelling of verrekeningsmogelijkheid bij de ontvanger van de dividenden. Kortom: dividenden die bij een dochter onderworpen zijn aan de winstbelasting worden daardoor niet nogmaals belast bij de moederverenootschap. De richtlijn bewerkstelligt daarmee min of meer hetzelfde als de deelnemingsvrijstelling, zij het dat deze laatste ook van toepassing is op vervreemdingsresultaten. De richtlijn is van toepassing indien de moederverenootschap ten minste 10% van de aandelen houdt in de dochterverenootschap.

In bepaalde situaties leidt toepassing van de richtlijn ertoe dat er 'dubbele niet-belastingheffing' ontstaat. Dit is bijvoorbeeld het geval wanneer een moedermaatschappij een lening aan haar dochter verstrekt, die bij de moeder als verstrekking van kapitaal wordt aangemerkt en bij haar dochter als 'echte' lening. De vergoeding die de dochter aan haar moeder betaalt, is bij de dochter in de regel aftrekbaar omdat deze wordt gezien als rente. Bij de moeder wordt de ontvangen vergoeding als dividend gezien en is dus op grond van de moeder-dochterrichtlijn onbelast.

Nieuwe situatie

Het is natuurlijk opmerkelijk dat bovenstaand effect in het verleden nooit op problemen is gestuit. Inmiddels is de wereld veranderd en worden dit soort situaties niet meer geaccepteerd. Het past niet in de tijd dat iedereen een fair share aan belasting moet betalen en het ontgaan van belastingen niet aanvaardbaar is. De EU en de OESO zijn druk doende allerlei maatregelen te ontwikkelen die daartoe moeten bijdragen (zie ook elders in dit nummer van Taxtueel). In dat kader hoort ook de huidige maatregel thuis. In de richtlijn wordt daartoe een zinsnede toegevoegd, die stelt dat er alleen een vrijstelling ten behoeve van de ontvanger wordt gegeven, wanneer het uitgekeerde bedrag niet aftrekbaar is van de winst van de uitkerende venootschap. Wanneer de uitkering wel aftrekbaar is bij de betalende dochter, wordt deze belast bij de ontvangende moeder. Overigens zijn er na deze aanpassing nog steeds internationale situaties denkbaar waarin sprake is van dubbele niet-belastingheffing, omdat de moeder-dochterrichtlijn niet van toepassing is. Deze worden zo mogelijk opgelost op basis van maatregelen waartoe de OESO heeft besloten. De implementatie daarvan heeft nog wel de nodige voeten in de aarde. De wijziging treedt op 1 januari 2016 in werking.

Gevolgen voor Nederland

Nederland moet haar nationale wetgeving uiterlijk per 31 december 2015 in overeenstemming brengen met de gewijzigde richtlijn. De daartoe strekkende wetswijziging wordt in 2015 bij het parlement ingediend. Naar verwachting zal dat voorstel naadloos aansluiten bij de wijziging van de Moeder-dochterrichtlijn. Wij houden u op de hoogte.

M. Anninga

088 288 7781

manninga@deloitte.nl

Btw-herzieningsregels toe aan herziening

Al langer wordt in Nederland getwijfeld of de herziening van btw die plaatsvindt in het jaar van ingebruikname van goederen en diensten wel in overeenstemming is met de btw-richtlijn. Een beschikking van het Hof van Justitie in de zaak Gmina Międzyzdroje bevestigt dat deze twijfel terecht is.

Herziening van aftrek in Nederland

Ondernemers die goederen of diensten inkopen moeten in het tijdvak waarin zij de btw over die goederen of diensten berekend krijgen aan de hand van de bestemming (het voorgenomen gebruik) van de goederen of diensten bepalen of en in hoeverre zij recht op aftrek van voorbelasting hebben. Indien op het tijdstip van eerste ingebruikneming blijkt dat het daadwerkelijk gebruik afwijkt van het voorgenomen gebruik, wordt de btw herzien. Heeft de ondernemer op basis van het daadwerkelijke gebruik meer recht op aftrek dan krijgt hij alsnog een deel van de niet in aftrek gebrachte btw terug. In de omgekeerde situatie, het daadwerkelijke gebruik geeft minder recht op aftrek dan het voorgenomen gebruik, moet de ondernemer btw terugbetalen. Deze exercitie wordt nog eens herhaald aan het einde van het boekjaar van ingebruikname op basis van gegevens van het gehele boekjaar. De grondslag van deze herziening vormt het totale btw-bedrag dat drukt op de goederen en diensten.

Voor twee categorieën goederen is de kous dan nog niet af. Onroerende zaken worden voor de aftrek nog negen jaar gevolgd na het jaar van ingebruikname en roerende zaken waarop voor de inkomstenbelasting of vennootschapsbelasting wordt afgeschreven nog vier jaar na het jaar van ingebruikname. Indien het gebruik van die goederen in enig jaar meer dan 10% afwijkt van het gebruik in het jaar van ingebruikname dient de ondernemer alsnog btw terug te betalen (bij een afname van het recht op aftrek) of kan hij btw terugontvangen (bij een toename van het recht op aftrek). De grondslag voor deze herziening vormt voor elk jaar 1/10 (onroerende zaken) of 1/5 (roerende zaken) van de btw die drukt op de goederen.

De zaak Gmina Międzyzdroje

In de zaak Gmina Międzyzdroje staan de herzieningsregels zoals die in Polen gelden ter discussie. In tegenstelling tot in Nederland vindt in Polen ook in het jaar van ingebruikname de herziening plaats over 1/10 van de btw die drukt op de vervaardiging van een onroerende zaak en niet over het gehele btw-bedrag. De gemeente in kwestie wil echter dat btw-herziening kan plaatsvinden over het gehele btw-bedrag en beroept zich op de btw-richtlijn en het neutraliteitsbeginsel. Het Hof van Justitie overweegt dat de btw-richtlijn juist de Poolse benadering bevestigt en dat de desbetreffende bepaling dwingend van aard is. De herziening ineens die de gemeente beoogt, wordt niet ondersteund door de btw-richtlijn.

Toe aan herziening?

De beschikking van het Hof van Justitie bevestigt naar onze mening de twijfels die er zijn over de Nederlandse herzieningsregels. Door het dwingende karakter van de bepaling van de btw-richtlijn op basis waarvan de herziening, ook in het jaar van ingebruikname, beperkt is tot een gedeelte (voor onroerende zaken in Nederland 1/10 en voor roerende zaken 1/5) van de btw die op de goederen drukt, lijkt de Nederlandse herziening in het jaar van ingebruikname voor het totale in rekening gebrachte btw-bedrag in strijd met de btw-richtlijn. Dit heeft tot gevolg dat een belastingplichtige voor wie dat gunstig is zich kan beroepen op de btw-richtlijn om op die manier minder btw te herzien (1/10 in plaats van het totale in rekening gebrachte btw-bedrag). Indien een beroep op het systeem van de btw-richtlijn juist nadelig is, kan de belastingplichtige zich beroepen op de Nederlandse regelgeving.

Overigens merken wij op dat na een intensieve bestudering van de herzieningsregels wij ook andere punten hebbenesignaleerd waarop de Nederlandse herzieningsregels niet in overeenstemming lijken te zijn met de btw-richtlijn. Belastingplichtigen kunnen hier waar mogelijk hun voordeel mee doen. Het voert echter te ver die hier uiteen te zetten.

Mr. dr. M.M.W.D. Merkx

088 288 2611

mmerkx@deloitte.nl

Btw verschuldigd bij kostendoorbelasting aan vaste inrichting in fiscale eenheid

In het belangrijke btw-arrest Skandia America Corporation (hierna Skandia), oordeelde het Hof van Justitie (HvJ) dat in geval van een kostendoorbelasting door een buiten de EU gevestigd hoofdhuis aan een vaste inrichting binnen de EU die aldaar deel uitmaakt van een fiscale eenheid, btw is verschuldigd over die kostendoorbelasting. Wij gaan in op de consequenties.

Het arrest heeft veel aandacht getrokken. Dit komt omdat het HvJ eerder had geoordeeld dat tussen hoofdhuis en vaste inrichting geen belastbare transacties plaatsvinden voor de btw. Diverse EU-lidstaten passen dit laatste principe ook toe in geval sprake is van een fiscale eenheid. Daardoor heeft het arrest Skandia een aanzienlijke impact op de btw-verplichtingen van ondernemers binnen de EU.

De casus

Skandia is gevestigd in de Verenigde Staten en is verantwoordelijk voor de inkoop van IT-diensten binnen het Skandiaconcern. Deze IT-diensten koopt zij in van derden waarna zij de kosten doorbelast aan haar in Zweden gevestigde vaste inrichting. De IT-diensten worden vervolgens door de vaste inrichting bewerkt, waardoor er een product, de IT-productie, ontstaat. Deze IT-productie wordt door de vaste inrichting verstrekt aan diverse groepsmaatschappijen, waaronder vennootschappen in Zweden. In Zweden maakt de vaste inrichting deel uit van een fiscale eenheid voor de btw met een aantal van de Zweedse dochtermaatschappijen

van Skandia. Het hoofdhuis in de Verenigde Staten maakt geen onderdeel uit van die fiscale eenheid.

In de zaak FCE Bank oordeelde het HvJ eerder dat prestaties tussen hoofdhuis en vaste inrichting in principe geen belastbare prestaties vormen voor de btw, omdat hoofdhuis en vaste inrichting één belastingplichtige vormen. De vraag die in het arrest Skandia speelt is of dit anders is wanneer de vaste inrichting deel uitmaakt van een fiscale eenheid en het hoofdhuis niet. Als de prestaties tussen hoofdhuis en vaste inrichting geen belastbare prestaties zijn heeft dit tot gevolg dat de diensten die door Skandia zijn ingekocht buiten de EU zonder btw de vaste inrichting in Zweden kunnen bereiken en vervolgens de IT-productie vrij van btw kan worden verstrekt aan Zweedse concernvennootschappen binnen fiscale eenheid. Dat is interessant voor Skandia omdat zij, als bank, geen volledig recht op aftrek van voorbelasting heeft.

Oordeel van het hof

Volgens het HvJ kan de vaste inrichting indien deze deel uit maakt van de fiscale eenheid btw-technisch niet meer als onderdeel van de belastingplichtige Skandia worden gezien. Zij is onderdeel gaan uitmaken van een andere – grotere – belastingplichtige, de fiscale eenheid. Deze fiscale eenheid is een andere belastingplichtige dan Skandia en derhalve zijn prestaties tussen het hoofdhuis en de fiscale eenheid btw-belast, ook indien het gaat om een kostendoorbelasting van het hoofdhuis aan de vaste inrichting. Deze btw is verschuldigd door de fiscale eenheid omdat Skandia niet is gevestigd in Zweden.

Veel vragen

Ingevolge een eerder arrest van de Hoge Raad zou, in geval Skandia een Nederlandse vaste inrichting zou hebben, zowel de vaste inrichting als het Amerikaanse hoofdhuis worden opgenomen in de fiscale eenheid. De kostendoorbelasting zou dan niet belast zijn met btw, omdat deze plaatsvindt binnen de fiscale eenheid. Het is onduidelijk of het HvJ zich heeft gebogen over de vraag of de Zweedse benadering (alleen de Zweedse vaste inrichting opnemen in de fiscale eenheid) de juiste is of simpelweg de rechtsvragen in deze zaak heeft beantwoord. Wij vermoeden dat het zich niet om deze kwestie heeft bekommerd. Toch bestaat er nu aanleiding om te twijfelen aan de visie van de Hoge Raad.

Ook kan de vraag worden gesteld of het HvJ zich heeft laten leiden door het feit dat het een hoofdhuis van buiten de EU betreft en diensten zo vrij van btw de EU konden binnenkomen. Als dat het geval is, zou het arrest mogelijk geen gevolgen hebben voor de situatie waarin het hoofdhuis in een ander EU-land zou zijn gevestigd. Naar onze mening heeft het arrest echter ook gevolgen voor de situatie waarin hoofdhuis en vaste inrichting beiden in de EU, maar in twee verschillende EU-lidstaten, zijn gevestigd. Ook heeft het oordeel waarschijnlijk consequenties voor werkzaamheden die hoofdhuis en vaste inrichting voor elkaar verrichten en geldt deze niet alleen voor extern aangekochte diensten.

Het lijkt erop dat het arrest echter geen gevolgen heeft voor de omgekeerde situatie: het hoofdhuis is onderdeel van een fiscale eenheid en belast kosten door aan haar buitenlandse vaste inrichting. Uit de zaak FCE Bank blijkt namelijk dat een vaste inrichting als zodanig normaal gesproken geen zelfstandig belastingplichtige is en een doorbelasting van kosten aan de vaste inrichting daarom geen belaste prestatie voor de btw vormt. Pas als het Hof van Justitie expliciet terugkomt op het arrest FCE Bank kan dit mogelijk anders zijn. Dat zullen we moeten afwachten.

Gevolgen voor de praktijk

Als gevolg van het arrest Skandia zijn ondernemers die een vaste inrichting hebben die deel uitmaakt van een fiscale eenheid mogelijk btw verschuldigd over prestaties en kostendoorbelastingen van het hoofdhuis aan de vaste inrichting vanaf de datum van het arrest van het Hof van Justitie, 17 september jl. Voor ondernemers die geen volledig recht op aftrek van voorbelasting hebben, brengt dit een fiscaal nadeel met zich. Ook voor ondernemers die wel een volledig recht op aftrek van voorbelasting hebben, heeft het arrest gevolgen. Hoewel zij de verschuldigde btw weer in aftrek kunnen brengen, zijn zij namelijk wel verplicht om de over de kostendoorbelasting verschuldigde btw op te nemen in hun btw-aangifte. Ook dienen zij hun ERP-systeem zodanig in te richten dat een juiste btw-aangifte kan worden gedaan. Zoals hiervoor beschreven zijn echter nog niet in alle gevallen de btw-gevolgen volledig helder.

Mr. dr. M.M.W.D. Merckx

088 288 2611

mmerckx@deloitte.nl

Actualisering beleid belastbaar feit in de overdrachtsbelasting

De staatssecretaris van Financiën heeft gewijzigd beleid gepubliceerd over het belastbaar feit in de overdrachtsbelasting. In dit besluit wordt voor een aantal specifieke gevallen aangegeven of er sprake is van overdrachtsbelasting en worden enkele goedkeuringen gegeven waarbij, afwijkend van de wet, onder voorwaarden overdrachtsbelasting achterwege blijft, dan wel een tegemoetkoming in de overdrachtsbelasting wordt verleend. Wij gaan hierna in op de wijzigingen.

Inkoop van eigen aandelen

In het besluit was een goedkeuring opgenomen dat voor de inkoop van eigen aandelen onder voorwaarden een tegemoetkoming in de overdrachtsbelasting wordt verleend. Een van de voorwaarden voor deze tegemoetkoming is dat de inkoop van de aandelen direct gevolgd wordt door de intrekking van deze ingekochte aandelen. Voor (open end) beleggingsfondsen is het in beginsel mogelijk om dagelijks eigen aandelen in te kopen en weer uit te geven. Deze ingekochte aandelen worden veelal tijdelijk in portefeuille aangehouden en dus niet ingetrokken, waardoor niet aan de voorwaarde voor tegemoetkoming van de overdrachtsbelasting wordt voldaan. De staatssecretaris heeft ook in dit geval, gezien het bijzondere karakter van een dergelijke beleggingsmaatschappij, het niet wenselijk geacht dat in al deze gevallen overdrachtsbelasting wordt geheven. Onder voorwaarden wordt daarom voorzien in een tegemoetkoming van de overdrachtsbelasting. De belangrijkste voorwaarden hiervoor zijn dat (1) sprake moet zijn van een beleggingsmaatschappij met veranderlijk kapitaal, dan wel een vergelijkbare buitenlandse maatschappij, (2) de ingekochte en heruitgegeven aandelen identificeerbaar zijn door middel van nummering, (3) de beleggingsmaatschappij na het einde van het jaar de ingekochte en (4) de heruitgegeven aandelen saldeert en (5) indien de ingekochte aandelen de heruitgegeven aandelen overtreffen deze binnen twee maanden na het einde van het boekjaar intrekt.

Vastgoedbeleggingsfondsen

Voor de verkrijging of vervreemding van onroerende zaken door vastgoedbeleggingsfondsen, waarbij gebruik gemaakt wordt van personenvennootschappen en beheerders of bewaarders, blijft onder voorwaarden overdrachtsbelasting achterwege bij een splitsing tussen de juridische en economische overdracht. Bij de verkrijging van de juridische eigendom van een onroerende zaak door een beherend vennoot of beheerder/bewaarder verkrijgen de vennoten/deelnemers in onmiddellijke en rechtstreekse samenhang daarmee een (onverdeeld) aandeel in de economische eigendom van dezelfde onroerende zaak. Onder voorwaarden blijft de heffing van overdrachtsbelasting over de verkrijging van de economische eigendom achterwege. Hierbij is van belang dat de vennoten de economische eigendom in onmiddellijke en rechtstreekse samenhang verkrijgen met de juridische verkrijging door de beherend vennoot of beheerder/bewaarder en dat de verkrijging van de juridische en economische eigendom op dezelfde dag plaatsvindt. Tot slot is van belang dat de beherend vennoot of beheerder/bewaarder daadwerkelijk overdrachtsbelasting verschuldigd is geweest over de verkrijging (er mag dus geen vrijstelling voor de overdrachtsbelasting zijn toegepast).

Voor vervreemding van de onroerende zaak geldt dat de beherend vennoot of beheerder/bewaarder eerst de economische eigendom van de vennoten verwerft en daarna als juridisch eigenaar de volledige eigendom overdraagt. Ook in dit geval is onder voorwaarden goedgekeurd dat over de overdracht van de economische eigendom geen overdrachtsbelasting verschuldigd is. Ook hierbij is van belang dat de verkrijging van de juridische en economische eigendom op dezelfde dag plaatsvindt en in onmiddellijke en rechtstreekse samenhang met elkaar. Tot slot dient in de akte van levering te worden opgenomen dat partijen geen beroep doen op de vrijstelling van overdrachtsbelasting bij opeenvolgende verkrijgingen.

Koop-leveringsakte

Het laatste nieuwe onderdeel betreft een uiteenzetting van de overdrachtsbelastingaspecten bij een in de notariële praktijk ontwikkeld alternatief voor het koop- en leveringssysteem van onroerende zaken. In dit systeem wordt in een notariële akte de koopovereenkomst opgesteld met daarin ook de levering van de desbetreffende onroerende zaak onder één of meer opschortende voorwaarden (zoals betaling van de koopprijs), gevolgd door een akte van kwijting indien de voorwaarden zijn vervuld. Volgens de staatssecretaris verkrijgt de koper in dit geval bij ondertekening van de akte reeds een belang, maar behoudt de verkoper het feitelijk risico tot het moment van de akte van kwijting. Tijdstip van de verkrijging voor de overdrachtsbelasting is het moment waarop de opschortende voorwaarden worden vervuld. Dit zal bij het zogenoemde koop- en leveringssysteem in de regel het moment van het ondertekenen van de akte van kwijting zijn. Indien de akte van kwijting niet direct (binnen twee weken) na het vervullen van de opschortende voorwaarde wordt opgemaakt, vindt de economische eigendomsoverdracht echter reeds plaats op het moment van de betaling van de koopprijs.

S.S. Bongers MSc.

088 288 3896

sbongers@deloitte.nl

Navordering bij fouten

Sommige fouten die de inspecteur maakt kan hij corrigeren; maar er zijn ook fouten waarbij dat niet geldt. In deze bijdrage wordt op de verschillende fouten ingegaan.

Als bij aanslagbelastingen – bijvoorbeeld de inkomstenbelasting of de vennootschapsbelasting – in eerste instantie te weinig is geheven, kan de inspecteur dat corrigeren door middel van navordering. De oorspronkelijke aanslag, ook wel definitieve of primitieve aanslag genoemd, wordt dan gevolgd door een navorderingsaanslag. Maar aan die correctiemogelijkheid stelt de wet beperkingen. Deze houden onder andere verband met het doen en laten van de inspecteur bij het regelen van de oorspronkelijke aanslag. Maakt hij daarbij een fout, dan hangt het af van de aard van de fout of navordering toelaatbaar is. Dit is, in het algemeen, niet het geval wanneer de inspecteur een fout maakt die hem te verwijten is, maar wel wanneer hij een vergissing begaat die ook voor de belastingplichtige kenbaar is.

Soorten fouten

Fouten die de inspecteur te verwijten zijn, ook wel aangeduid als beoordelingsfouten, kunnen twee vormen aannemen: een verwijtbaar onjuist inzicht in de feiten die bepalend zijn voor de (omvang van de) belastingplicht of een onjuist inzicht in het recht. Van een onjuist inzicht in het recht spreken we wanneer de inspecteur dezelfde feiten anders uitlegt dan hij bij het regelen van de oorspronkelijke aanslag heeft gedaan. Is hij bijvoorbeeld bij nader inzien van mening dat een bepaalde bate wél belastbaar is, dan is navordering niet mogelijk. De woorden “een verwijtbaar onjuist inzicht in de feiten” hebben betrekking op de onderzoeksplicht van de inspecteur. Navordering kan volgens de wet niet zijn gebaseerd op een feit dat de inspecteur redelijkerwijs bekend was of bekend had kunnen zijn. De Hoge Raad heeft de omvang van die onderzoeksplicht in grote lijnen vastgelegd. Het uitgangspunt is dat de inspecteur mag afgaan op de juistheid van de aangifte. Hij hoeft alleen een nader onderzoek in te stellen bij redelijke twijfel aan de juistheid van in de aangifte verstrekte informatie, bijvoorbeeld de waarde waarvoor een pand is aangegeven. Meer in het bijzonder is nader onderzoek alleen geboden als onwaarschijnlijk is dat, in dit voorbeeld, de aangegeven waarde juist is. Had de inspecteur op grond van andere informatie waarover hij beschikte (of kon beschikken) een nader onderzoek moeten instellen maar laat hij dat achterwege, dan begaat hij een ambtelijk verzuim. Hij beschikt dan, evenmin als bij verandering van inzicht, over een nieuw feit, met als gevolg dat niet kan worden nagevorderd.

Redelijkerwijs kenbare fouten

Met ingang van 2010 kent de wet een bepaling die navordering toelaat bij fouten die voor de belastingplichtige redelijkerwijs kenbaar zijn. Zulke fouten, bijvoorbeeld schrijf- of rekenfouten, zou men ook kunnen aanduiden als vergissingen. Bij wijze van fictie is bepaald dat de fout in elk geval redelijkerwijs kenbaar is als de te weinig geheven belasting ten minste 30% van de verschuldigde belasting bedraagt. De wettelijke formulering van die fictie heeft tot discussie geleid. Zij is, zo is door sommigen verdedigd, zo te lezen dat, mits is voldaan aan het 30%-criterium, ook bij gebreke van een nieuw feit navordering mogelijk is. Deze lezing is echter in strijd met de toelichting van de wetgever op die bepaling: hieronder vallen uitdrukkelijk niet die gevallen waarin de aanslag onjuist is vastgesteld als gevolg van een verwijtbaar onjuist inzicht van de inspecteur in de feiten of in het recht. De Hoge Raad heeft in enkele recente arresten een einde aan de onzekerheid gemaakt. Hij laat – terecht – de bedoeling van de wetgever prevaleren. Met andere woorden, zonder nieuw feit kan de inspecteur niet navorderen, ook niet als de te weinig geheven belasting ten minste 30% van de verschuldigde belasting beloopt.

30%-criterium

Het 30%-criterium is alleen van belang voor de kenbaarheidseis. De Hoge Raad legt die eis zo uit dat voor de belastingplichtige onmiddellijk duidelijk had moeten zijn dat de aanslag onjuist is. Aan wat voor soort fouten moeten we denken? Afgaande op de wetgeschiedenis, zijn dat in elk geval: (1) schrijf-, reken-, overname- en intoetsfouten van de inspecteur, (2) door belastingplichtigen niet opzettelijk begane fouten in de aangifte die bij de aanslagregeling niet zijn opgemerkt, en (3) fouten van de inspecteur die voortvloeien uit de geautomatiseerde verwerking van aangiften en vaststelling van aanslagen. Stel dat de inspecteur een handeling nalaat die moet voorkomen dat de aanslag automatisch – conform de aangifte – wordt opgelegd, zonder dat rekening wordt gehouden met de uitkomsten van een in te stellen of al ingesteld boekenonderzoek en dat de inspecteur al vóór het opleggen van de primitieve aanslag aan de belastingplichtige te kennen heeft gegeven op welk punt hij de aangifte wilde corrigeren. Zo'n verzuim, een 'blokkeerverzuim', merkt de Hoge Raad – terecht – aan als een kenbare fout die navordering toelaat. Met andere woorden, zo'n verzuim is een vergissing, geen beoordelingsfout.

Dr. E.B. Pechler

088 288 0280

epechler@deloitte.nl

Digitaal parkeren: controle versus privacy



Klanten van SMS Parking betalen parkeergelden via hun mobiele telefoon. In het kader van verschillende fiscale controles heeft de belastingdienst inzage verzocht in alle parkeergegevens over het jaar 2012. SMS Parking is van mening dat dit een inbreuk op de privacy van haar klanten vormt. Het hof bepaalde echter anders.

Achtergrond

Er wordt steeds vaker gebruik gemaakt van diensten voor betaald parkeren via sms, internet of smartphone applicaties. SMS Parking is een van de partijen die deze diensten aanbiedt en beschikt daardoor zowel over de persoonlijke gegevens van haar klanten als over de parkeergegevens van het desbetreffende voertuig. De belastingdienst heeft om inzage in de parkeergegevens verzocht om kentekens te filteren op fiscale relevantie. Als er sprake is van een zogenaamde 'hit' dan identificeert de belastingdienst, indien nodig, de persoon gekoppeld aan het kenteken. Een 'hit' betekent dat een voertuig volgens het systeem van de belastingdienst uitsluitend voor zakelijke doeleinden wordt gebruikt, dan wel een geschorst kenteken heeft, dan wel tot de bedrijfsvoorraad van een autohandelaar behoort. De gegevens lijken dan ook vooral belangrijk ter controle van de fiscale bijtellingsregeling in de loon- en inkomstenbelasting en de verschuldigdheid van motorrijtuigenbelasting.

SMS Parking is van mening dat het verstrekken van de gegevens inbreuk maakt op de persoonlijke levenssfeer van haar klanten en weigert dan ook afgifte van de opgevraagde gegevens. Dat heeft geleid tot een procedure bij de rechter.

Rechtbank

Rechtbank Oost-Brabant oordeelde dat het verzoek van de belastingdienst in beginsel binnen haar wettelijke bevoegdheden valt. SMS Parking is namelijk een rechtspersoon en is daardoor op grond van zowel fiscale als civiele wetgeving verplicht om een administratie te voeren. Vanuit de fiscale verplichting is de belastingdienst formeel gezien bevoegd om contra-informatie over anderen dan de administratieplichtige zelf – SMS Parking – op te vragen. Aan een zodanig verzoek moet worden voldaan indien de gevraagde gegevens van belang kunnen zijn voor de belastingheffing van derden. Daarbij is bovendien niet vereist dat alle inlichtingen relevant zullen zijn. In het verleden is in de rechtspraak gebleken dat deze bepaling heel ruim moet worden uitgelegd.

De bevoegdheid van de belastingdienst om informatie op te vragen wordt volgens de rechtbank begrensd door het recht op eerbiediging van de persoonlijke levenssfeer, zoals neergelegd in het Europese Verdrag voor de Rechten van de Mens (“EVRM”) en de Nederlandse Grondwet. De rechtbank oordeelde dat er in dit geval inderdaad sprake is van een inbreuk op dit recht, doch dat deze inbreuk gerechtvaardigd is aangezien een doelmatige en eerlijke belastingheffing noodzakelijk is in het belang van het economisch welzijn van Nederland. Dit betekent echter niet dat SMS Parking in het ongelijk is gesteld. De rechtbank oordeelde namelijk dat de inbreuk, alhoewel gerechtvaardigd, niet evenredig is aan het door de belastingdienst nagestreefde doel. Er is immers sprake van een ongelimiteerd verzoek om privacygevoelige informatie.

Hof

Het oordeel van de rechtbank heeft in hoger beroep bij het Gerechtshof 's-Hertogenbosch geen stand gehouden. Het hof oordeelde dat het ruime verzoek wel evenredig is aan het door de belastingdienst nagestreefde doel. De belastingdienst heeft volgens het hof verzocht om een opgave van gegevens die niet daadwerkelijk te

herleiden zijn naar de persoon van het gebruikte voertuig (kenteken, datum, locatie en tijd). Het hof oordeelde ook dat andere methoden om aan de gevraagde gegevens te komen, zoals het fotograferen van auto's, niet minder belastend zijn voor de burger en ook niet effectiever zijn. SMS Parking is daardoor volgens het hof verplicht de afgifte van de gevraagde gegevens te verstrekken.

Belang fiscus versus privacy

Het feit dat het hof tot een andere beslissing komt dan de rechtbank geeft aan dat sprake is van een lastige belangenafweging. De rechtbank vindt dat de wettelijke bevoegdheid van de belastingdienst om informatie op te vragen wordt begrensd door het recht op eerbiediging van de persoonlijke levenssfeer. Deze bevoegdheid mag dan ook niet leiden tot een algemene ‘fishing expedition’, zoals in het onderhavige geval. Door een grote hoeveelheid gegevens op te vragen zal altijd sprake zijn van enige fiscale relevantie, maar dat betekent niet dat ieder verzoek gerechtvaardigd is.

Het hof ziet daarentegen geen beletselen voor de belastingdienst. De parkeergegevens zijn volgens het hof niet daadwerkelijk te herleiden tot een persoon. Het is natuurlijk maar de vraag in hoeverre dit oordeel juist is. Een kenteken is immers altijd tot een persoon te herleiden en die persoon hoeft bovendien niet de gebruiker te zijn op het moment van parkeren.

Gezien het belang van deze zaak voor de rechtsontwikkeling en voor de praktijk, zou het goed zijn als er cassatie wordt aangetekend; wij vermoeden dat dit ook is gebeurd. In een steeds verder digitaliserende maatschappij, is het belangrijk om duidelijkheid te hebben over de reikwijdte van dit soort bevoegdheden van de belastingdienst.

Mr. N. Crama

088 288 5403

ncrama@deloitte.nl

I. Eindejaarstips

I. Inkomstenbelasting

T-biljet indienen

Een T-biljet, waarmee om teruggaaf van inkomstenbelasting kan worden verzocht, kan tot vijf jaar na afloop van het kalenderjaar worden ingediend. Hierbij geldt geen teruggaafgrens. Tot 31 december 2014 kunt u dus alsnog om een teruggaaf verzoeken over het jaar 2009.

Ga na of uw voorlopige teruggaaf inkomstenbelasting 2014 correct is

Indien u dit jaar een voorlopige teruggaaf inkomstenbelasting ontvangt, wordt deze volgend jaar in principe ongewijzigd voortgezet. U hoeft dus niet ieder jaar een nieuw verzoek in te dienen. Als u wilt dat de voorlopige teruggaaf wordt aangepast, moet u een wijzigingsverzoek indienen bij de belastingdienst. Geef eventuele wijzigingen tijdig door. Indien de voorlopige teruggaaf te hoog is vastgesteld wordt namelijk belastingrente in rekening gebracht als de definitieve aanslag later dan zes maanden na afloop van het jaar wordt vastgesteld. Vergoeding van belastingrente bij een teruggaaf vindt daarentegen alleen nog plaats als de belastingdienst te lang doet over het vaststellen van een aanslag.

Investerings: spreiden of concentreren?

Voor ondernemers die van plan zijn om op korte termijn te investeren, is het zinvol om na te gaan of ze die investeringen allemaal nog dit jaar moeten doen, of dat ze die beter kunnen spreiden over dit jaar en volgend jaar. Bij een investeringsbedrag vanaf € 102.311 neemt de kleinschaligheidsinvesteringsaftrek namelijk evenredig af (2014: 7,56%), totdat bij een investeringsniveau van € 306.931 geen aanspraak meer bestaat op investeringsaftrek.

Vooruitbetaalde rente in verband met de eigen woning

Als uw belastingdruk in box 1 in 2015 naar verwachting lager zal zijn dan dit jaar (bijvoorbeeld omdat u verwacht aanzienlijk minder inkomen te genieten in 2015), kan het vanuit fiscaal oogpunt voordelig zijn om hypotheekrente op uw eigenwoningsschuld vooruit te betalen. In 2014 vooruitbetaalde rente die betrekking heeft op een tijdvak dat uiterlijk op 30 juni 2015 eindigt, is nog dit jaar aftrekbaar.

Aflossen eigenwoningsschuld

Als u uw eigenwoningsschuld geheel aflost krijgt een forfaitaire aftrekpost die even hoog is als het eigenwoningforfait. Per saldo bent u met betrekking tot uw eigen woning dan geen inkomstenbelasting verschuldigd. Door uw vermogen te gebruiken voor aflossing van de eigenwoningsschuld verlaagt u bovendien uw box 3-vermogen. Door de aflossing vervalt uiteraard wel het recht op renteaftrek. Bovendien ontstaat bij verkoop van uw eigen woning als gevolg van de bijleenregeling een eigenwoningreserve ter grootte van de netto-verkoopopbrengst.

Middeling

Indien uw box 1-inkomen over een reeks van drie aaneengesloten jaren van jaar tot jaar sterk verschilt, kunt u een middelingsverzoek indienen. U moet dit verzoek doen binnen 36 maanden nadat de aanslagen over de desbetreffende jaren onherroepelijk zijn geworden. De verschuldigde inkomstenbelasting wordt dan herrekend over uw gemiddelde inkomen in die jaren, zodat u minder last hebt van het progressieve tarief in box 1. Een teruggaaf is alleen aan de orde voor zover het verschil tussen de geheven en de herrekende belasting meer dan € 545 bedraagt.



Tariefvoordeel inkomen uit aanmerkelijk belang

In 2014 geldt eenmalig een verlaagd tarief van 22% voor inkomen uit aanmerkelijk belang tot een bedrag van € 250.000 per belastingplichtige. Omdat inkomen uit aanmerkelijk belang een gemeenschappelijk inkomensbestanddeel is, kunnen fiscale partners effectief tot een bedrag van € 500.000 gebruik maken van het tijdelijk verlaagde tarief in box 2, ongeacht of een of beide partners aanmerkelijkbelanghouder is. Indien u overweegt om dividend uit te laten keren door een vennootschap waarin u een aanmerkelijk belang heeft, is het vanuit fiscaal oogpunt dus raadzaam om dit nog in 2014 te doen.

Vererfde aanmerkelijkbelangaandelen

Indien een erflater overlijdt en daarbij afgerekend is over het verschil tussen de waarde in het economische verkeer en de verkrijgingsprijs van zijn aanmerkelijkbelangaandelen, hebben de erfgenamen de mogelijkheid om binnen 24 maanden na het overlijden van de erflater tot dit bedrag onbelast dividend op de aandelen te genieten. Het is daarnaast mogelijk geworden de faciliteit toe te passen op aandelen van dezelfde soort die reeds in het bezit zijn van de verkrijger op het tijdstip van overlijden. Het voorgaande geldt onder voorwaarden ook voor erfgenamen voor wie de wettelijk vereiste 24-maandstermijn al is verstreken. In dat geval moet het verzoek tot toepassing van de faciliteit uiterlijk op 31 december 2014 bij de inspecteur zijn ingediend en moeten de reguliere voordelen uiterlijk op 31 december 2014 zijn genoten. Het voorgaande geldt niet als de verkregen aandelen na het overlijdenstijdstip van de erflater geheel of gedeeltelijk zijn vervreemd.

Belastingsschulden

Openstaande belastingsschulden kunt u het beste zo veel mogelijk nog dit jaar betalen. Deze schulden komen namelijk niet in mindering op de rendementsgrondslag van box 3. Alleen voor erfbelastingsschulden geldt een uitzondering. Door de belasting nog dit jaar te betalen, heeft u op 1 januari 2015 een kleiner vermogen, zodat u minder belasting in box 3 betaalt. Indien u uiterlijk 8 weken voor het einde van het kalenderjaar een verzoek om vaststelling van een voorlopige aanslag doet, of uiterlijk 13 weken voor het einde van het kalenderjaar een aangifte indient, maar u de aanslag niet tijdig voor de jaarwisseling ontvangt, mag u de verschuldigde inkomstenbelasting toch in mindering brengen op de rendementsgrondslag van box 3.

Aftrekbare giften

Particulieren hebben recht op een aftrekpost ter zake van giften aan algemeen nut beogende instellingen. Er geldt een drempelbedrag van 1% van het verzamelinkomen vóór toepassing van de persoonsgebonden aftrek, met een minimum van € 60. Bovendien mag de aftrek niet méér bedragen dan 10% van het verzamelinkomen vóór toepassing van de persoonsgebonden aftrek. Deze drempels gelden niet voor periodieke giften. Daarvan is sprake als u zich verplicht om gedurende een periode van ten minste vijf jaren jaarlijks een even grote schenking te doen ten behoeve van een kwalificerende instelling. Deze verplichting kan sinds 1 januari 2014 zowel bij notariële als bij onderhandse akte worden aangegaan.

Ter stimulering van de fondswerving door culturele instellingen mogen giften aan dergelijke instellingen voor toepassing van de giftenaftrek worden verhoogd met een factor 1,25. De verhoging bedraagt maximaal € 1.250. Het plafond van de giftenaftrek in de inkomstenbelasting wordt met eenzelfde bedrag verhoogd.

Voorlopige verliesverrekening

In de inkomstenbelasting bestaat de mogelijkheid om verliezen te verrekenen met inkomen van andere jaren. Voordat het verlies over een jaar definitief wordt vastgesteld, kan op verzoek gebruik worden gemaakt van de voorlopige achterwaartse verliesverrekening. Dit levert u een liquiditeitsvoordeel op. Voorlopige verliesverrekening is in box 1 van de inkomstenbelasting mogelijk met het positieve inkomen van de drie voorafgaande jaren en in box 2 van de inkomstenbelasting met het positieve inkomen van het voorafgaande jaar. De inspecteur houdt bij de voorlopige verliesverrekening rekening met 80% van het vermoedelijke verlies.

II. Vennootschapsbelasting

Vraag tijdig een juiste voorlopige aanslag aan. Verwacht u over 2014 een aanslag vennootschapsbelasting met een te betalen bedrag, vraagt u dan vóór de eerste dag van de vijfde maand na afloop van het boekjaar een (herziene) voorlopige aanslag vennootschapsbelasting aan, of dien vóór de eerste dag van de vierde maand na afloop van het boekjaar de aangifte vennootschapsbelasting in. Op deze manier voorkomt u dat uw vennootschap belastingrente verschuldigd wordt. Sinds 1 april 2014 is het percentage van de belastingrente voor aanslagen vennootschapsbelasting namelijk gekoppeld aan de wettelijke rente op handelstransacties, met een minimum van 8%. Rentevergoeding is overigens alleen aan de orde indien de inspecteur niet tijdig een teruggaaf vaststelt naar aanleiding van een verzoek of een aangifte.

Giftenaftrek

Giften zijn aftrekbaar indien ze aan bepaalde voorwaarden voldoen. Er geldt geen drempel. Het bedrag dat jaarlijks als aftrekbare gift kan worden aangemerkt,

beloopt maximaal 50% van de winst met een maximum aftrek van € 100.000. Bovendien mogen giften aan culturele instellingen tot een bedrag van € 5.000 worden vermenigvuldigd met een factor 1,50. De verhoging bedraagt dus maximaal € 2.500.

Voorkoming verliesverdamping

Sinds 1 januari 2007 kunnen verliezen in de vennootschapsbelasting alleen nog worden verrekend met winsten van het voorafgaande jaar en die van de negen volgende boekjaren. Als uw vennootschap dus nog over oude niet-verrekenende verliezen beschikt, is het dus van belang om na te gaan welke mogelijkheden er zijn om verliesverdamping te voorkomen.

Voorlopige verliesverrekening

In de vennootschapsbelasting bestaat de mogelijkheid om verliezen te verrekenen met winst van andere jaren. Voordat het verlies over een jaar definitief wordt vastgesteld, kan op verzoek gebruik worden gemaakt van de voorlopige achterwaartse verliesverrekening. Dit levert een liquiditeitsvoordeel op. Voorlopige verliesverrekening kan plaatsvinden met het positieve belastbare bedrag van het voorafgaande jaar. De inspecteur houdt bij de voorlopige verliesverrekening rekening met 80% van het vermoedelijke verlies.

III. Loonbelasting

Levensloopregeling

Indien u deelnemer bent van een levensloopregeling bestaat de mogelijkheid om het levensloopsaldo in 2015 eenmalig bestedingsvrij op te nemen waarbij slechts 80% van het opgenomen saldo in de heffing wordt betrokken. Het saldo dat met deze faciliteit kan worden opgenomen is het per 31 december 2013 bestaande saldo. Stortingen op de levensloopregeling van na die datum profiteren dus niet van deze regeling. Veelal zal het dus aantrekkelijk zijn om nog even te wachten tot 2015 voordat u opneemt uit uw levensloopsaldo.

IV. Erven en schenken

Vrijstellingen schenkbelasting

Ouders kunnen jaarlijks binnen bepaalde grenzen schenkingen doen aan hun kinderen zonder schenkbelasting verschuldigd te zijn. Per kind kan in 2014 € 5.229 onbelast worden geschonken.

Indien het kind tussen de 18 en 40 jaar is, mag in 2014 eenmalig een bedrag van € 25.096 onbelast worden geschonken, mits op deze vrijstelling in de aangifte een beroep wordt gedaan. Indien de schenking is bestemd voor een kostbare studie van uw kind, bedraagt de eenmalig verhoogde vrijstelling in 2014 € 52.281.

Voor schenkingen in verband met de eigen woning geldt tot en met 31 december 2014 een eenmalig verhoogde vrijstelling van € 100.000. Bovendien geldt niet de eis dat sprake moet zijn van een schenking van ouders aan kinderen. Indien u van plan bent om een schenking te doen die door de verkrijger zal worden gebruikt voor verwerving, verbouwing of onderhoud van de eigen woning, voor de afkoop van de rechten van erfpacht, opstal of beklemming met betrekking tot die woning, of voor het aflossen van de eigenwoningschuld, is het vanuit fiscaal perspectief dus gunstig om deze schenking vóór 1 januari 2015 te laten plaatsvinden.

Voor de situatie waarin de schenking wordt gebruikt voor een woning in aanbouw, maar in 2014 onvoldoende termijnen zijn vervallen om de vrijstelling volledig te kunnen benutten, kan de vrijstelling ook worden gebruikt voor de in 2015 resterende termijnen voor de aankoop van de woning. Voorwaarde is dat de bouwgrond, dan wel in voorkomende gevallen het recht van erfpacht, het recht van opstal of het appartementsrecht, in 2014 bij notariële akte is geleverd aan de begiftigde. Ook moet in 2014 ten minste 10% van het geschonken bedrag zijn besteed aan de verkrijging van een van de hierboven genoemde rechten of aan vervallen bouwtermijnen. Als de schenking op verbouwingen betrekking heeft mogen deze ook in 2015 of 2016 nog plaatsvinden mits de schenking maar wel in 2014 plaatsvindt en de belastingplichtige ook al in dat jaar over een eigen woning beschikt.

V. Omzetbelasting

Verlaagd btw-tarief onderhoud en herstel woningen
Sinds 1 maart 2013 geldt tijdelijk het verlaagde btw-tarief van 6% voor de arbeidscomponent van kosten voor renovatie en herstel van woningen. Deze maatregel zou oorspronkelijk per 1 maart 2014 eindigen, maar wordt nu verlengd tot 1 juli 2015. Indien u van plan bent om uw woning te laten renoveren of te verbouwen is het vanuit fiscaal oogpunt gunstig om dit vóór 1 juli 2015 te doen.

VI. Overdrachtsbelasting

Samenloopvrijstelling

Indien een onroerende zaak na het tijdstip van eerste ingebruikneming of eerdere ingangsdatum van de verhuur wordt verkregen door een verkrijger die de omzetbelasting geheel of gedeeltelijk in aftrek kan brengen, kan de samenloopvrijstelling in de overdrachtsbelasting vanaf 1 januari 2015 slechts worden toegepast indien de verkrijging binnen zes maanden na dat tijdstip plaatsvindt. Als het tijdstip van eerste ingebruikneming of de ingangsdatum van de verhuur vóór 1 januari 2015 ligt, geldt de samenloopvrijstelling indien de verkrijging binnen 24 maanden na dat tijdstip plaatsvindt. Een eerste ingebruikneming of ingangsdatum van de verhuur vóór 1 januari 2015 leidt dus tot een verlengde toepassing van de samenloopvrijstelling.

Opvolgende verkrijgingen

Indien binnen een termijn van zes maanden een opvolgende verkrijging plaatsvindt van dezelfde onroerende zaak, wordt de waarde waarover overdrachtsbelasting wordt geheven verminderd met de waarde van de onroerende zaak waarover bij de eerste verkrijging is geheven. Feitelijk wordt dan alleen de waardevermindering in de tussentijdse periode belast. Teneinde de woningmarkt te stimuleren is deze termijn voor eerste verkrijgingen die plaatsvinden tussen 31 augustus 2012 en 1 januari 2015 verlengd tot 36 maanden. Per 1 januari 2015 wordt deze termijn teruggebracht naar zes maanden. Voor de latere heffing van overdrachtsbelasting over een opvolgende verkrijging kan het dus van belang zijn dat een onroerende zaak vóór 1 januari 2015 wordt verkregen.

II Wijzigingen in de belastingwetgeving in 2015

Onderstaand treft u een overzicht aan van de belangrijkste wijzigingen in de belastingwetgeving. Veel maatregelen zijn opgenomen in het Belastingplan 2015 en enkele andere wetsvoorstellen die op of rond Prinsjesdag 2014 bij de Tweede Kamer zijn ingediend. Sommige maatregelen waren al eerder aangenomen, maar treden pas in 2015 in werking. Bij het onderstaande overzicht maken wij het voorbehoud dat er tijdens de parlementaire behandeling nog wijzigingen kunnen worden aangebracht. Voor zover maatregelen later dan 1 januari 2015 in werking treden hebben we dat vermeld.

Tarieven en heffingskortingen

Verhoging gecombineerde tarief eerste schijf

Het gecombineerde tarief van de inkomstenbelasting en de premie volksverzekeringen in de eerste schijf wordt per 1 januari 2015 verhoogd van 36,25% tot 36,50%. Belastingplichtigen die de AOW-leeftijd hebben bereikt, worden in 2015 in de eerste schijf belast tegen een gecombineerd tarief van 18,60%. Als de Wet langdurige zorg in 2015 de AWBZ vervangt, daalt het premiepercentage met 3%-punt. Om de wet lastenneutraal te kunnen invoeren, zal het belastingtarief in de eerste en de tweede schijf met eenzelfde percentage worden verhoogd als het premiepercentage daalt. Het gecombineerde tarief wijzigt daardoor niet.

Verhoging afbouwpercentage algemene heffingskorting
De algemene heffingskorting bedraagt in 2014 maximaal € 2.103 en wordt afgebouwd met 2% van het box 1-inkomen tussen circa € 20.000 en € 57.000. Dit afbouwpercentage wordt in 2015 met 0,32%-punt verhoogd tot 2,32%. Het inkomenstraject waarover wordt afgebouwd, blijft gelijk. Doordat het maximumbedrag van de algemene heffingskorting in 2015 met € 100 stijgt tot € 2.203, is deze heffingskorting voor belastingplichtigen met een inkomen tot circa € 52.000 toch nog hoger dan in 2014.

Verhoging afbouwgrens arbeidskorting

Het maximale bedrag van de arbeidskorting komt in 2015 uit op € 2.220 (2014: € 2.097). Evenals de algemene heffingskorting is ook de arbeidskorting inkomensafhankelijk. Het arbeidsinkomen vanaf waar de afbouw van de arbeidskorting begint (de afbouwgrens) wordt in 2015 echter verhoogd tot € 49.900 (2014: € 40.721). De afbouw eindigt in 2015 bij een arbeidsinkomen van € 100.800.

Afschaffing werkbonus

De regeling voor de werkbonus wordt gefaseerd afgeschaft. De aanvangsleeftijd voor het recht op werkbonus wordt op 1 januari 2015 aangepast van 60 jaar naar 61 jaar. Vervolgens wordt de aanvangsleeftijd jaarlijks met een jaar verhoogd. In 2018 wordt de werkbonus helemaal afgeschaft. Hiermee behouden de belastingplichtigen die reeds recht hadden op de werkbonus hun recht op die heffingskorting, maar hebben belastingplichtigen die op na 1 januari 2014 de leeftijd van 60 jaar bereiken geen recht meer op de werkbonus.

Verlaging ouderenkorting

De ouderenkorting voor belastingplichtigen die de pensioengerechtigde leeftijd hebben bereikt, wordt vanaf 2016 met € 83 verlaagd. In 2014 bedraagt de ouderenkorting € 1.032 voor belastingplichtigen met een inkomen tot € 35.450 en € 150 bij een hoger inkomen. Gecorrigeerd voor de verwachte inflatie komt de ouderenkorting in 2016 voor belastingplichtigen met een inkomen tot circa € 36.200 uit op circa € 970. Voor belastingplichtigen met een hoger inkomen zal de ouderenkorting per 2016 € 70 bedragen.

Inkomstenbelasting

Vervallen keuzeregeling voor buitenlands belastingplichtigen

Per 1 januari 2015 vervalt de mogelijkheid voor een buitenlands belastingplichtige om te kiezen voor behandeling als binnenlands belastingplichtige. Deze keuzeregeling wordt vervangen door een regeling voor kwalificerende buitenlandse belastingplichtigen. Dat betekent dat voortaan alleen buitenlandse belastingplichtigen die ten minste 90% van hun inkomen in Nederland verdienen in aanmerking komen voor persoonlijke aftrekposten, waartoe ook de hypotheekrenteaftrek behoort. Voor zover de belastingplichtige in zijn woonland recht op een aftrekpost heeft, vervalt die aftrekmogelijkheid in Nederland.

In verband met het vervallen van de keuzeregeling zal de heffingskorting voor de inkomstenbelasting vanaf 1 januari 2016 tijdsevenredig worden toegepast voor de periode waarin een belastingplichtige binnenlandse of kwalificerende buitenlandse belastingplichtige is. In 2015 wordt aan personen die slechts een deel van het jaar binnenlands belastingplichtige of kwalificerende buitenlands belastingplichtige zijn de gehele heffingskorting toegekend.

Fiscale innovatieregelingen

De Research & Development aftrek (RDA) is een aanvullende aftrekpost voor ondernemers in de inkomstenbelasting en vennootschapsbelastingplichtigen ter zake van de kosten van speur- en ontwikkelingswerk. Loonkosten komen niet voor de RDA in aanmerking, aangezien voor die kosten een beroep kan worden gedaan op de S&O-afdrachtvermindering.

Naar verwachting wordt het percentage van de Research & Developmentaftrek (RDA) in 2015 evenals in 2014 op 60% vastgesteld. Het kabinet gaat overigens nader onderzoeken of met ingang van 2016 de RDA met de S&O-afdrachtvermindering kan worden samengevoegd tot één geïntegreerde regeling in de sfeer van de loonheffingen.

Woningmarkt

De Hoge Raad heeft geoordeeld dat voor toepassing van de eigenwoningregeling sprake is van een woning in aanbouw op het moment waarop de bouwactiviteiten een aanvang nemen, waardoor renteaftrek pas vanaf dat moment mogelijk is. Het kabinet vindt deze uitleg te streng en geeft aan dat de bestaande uitvoeringspraktijk wettelijk zal worden vastgelegd, waardoor reeds sprake is van een woning in aanbouw vanaf het tijdstip waarop de koop-aannemingsovereenkomst wordt ondertekend. Vanaf dat moment kan hypotheekrenteaftrek in aanmerking worden genomen

De verlenging van de termijn van renteaftrek binnen de 'verhuisfaciliteit' (leegstaande oude eigen woning die in de verkoop staat of nieuwe eigen woning die nog leegstaat of in aanbouw is) wordt structureel gemaakt. Die termijn was in 2011 verlengd van twee naar drie jaar. Ook de sinds 2010 bestaande regeling voor herleving van de hypotheekrenteaftrek na verhuur van een voormalige eigen woning krijgt een structureel karakter.

Daarnaast wordt de periode van renteaftrek voor restschulden verlengd van 10 jaar tot 15 jaar. Deze termijnverlenging geldt voor alle belastingplichtigen die in de periode tussen 29 oktober 2012 en 31 december 2017 een eigen woning verkopen waarbij de netto-verkoopopbrengst onvoldoende is om de eigenwoningsschuld volledig te kunnen aflossen.

Sinds 2014 wordt het maximale tarief waartegen belastingplichtigen rente en kosten in verband met de eigen woning in aftrek kunnen brengen in jaarlijkse stappen van 0,5% verlaagd tot 38%. In 2015 bedraagt het maximale aftrektarief 51% (2014: 51,5%). Voordelen uit de eigen woning, zoals het eigenwoningforfait en de inkomsten uit tijdelijke verhuur, worden tegen het reguliere tarief van maximaal 52% belast.

Afkoop oudedagsvoorzieningen zelfstandigen bij arbeidsongeschiktheid

Het kabinet stelt zelfstandigen zonder personeel (ZZP'ers) in de gelegenheid om in geval van langdurige arbeidsongeschiktheid vroegtijdig lijfrentetermijnen op te nemen of opnames te doen van een geblokkeerde lijfrentespaarrekening of lijfrentebeleggingsrekening, zonder dat zij revisierente verschuldigd worden. Geheel of gedeeltelijke afkoop is mogelijk onder de volgende (cumulatieve) voorwaarden:

- De verzekeringnemer is langdurig arbeidsongeschikt;
- De verzekeringnemer heeft nog niet de AOW-gerechtigde leeftijd bereikt;
- De onttrekking mag niet meer bedragen dan het gemiddelde bedrag dat de verzekeringnemer in de twee aan het kalenderjaar voorafgaande jaren heeft genoten als winst uit onderneming, belastbaar loon, resultaat uit overige werkzaamheden en belastbare periodieke uitkeringen. Tot een bedrag van € 40.000 hoeft deze inkomstenstoets overigens niet plaats te vinden.

De ontvangen afkoopsom behoort wel tot het box 1-inkomen en wordt belast alsof het een reguliere lijfrentetermijn is.

Nettolijfrenten en nettopensioenen

De jaarlijkse pensioenopbouw volgens de omkeerregel, waarbij de opbouw fiscaal onbelast is en de ontvangen pensioenuitkeringen belast zijn, wordt per 1 januari 2015 verder beperkt door verlaging van de maximaal in aanmerking te nemen premies. Daarnaast worden zowel het pensioengevend loon als de premiegrondslag voor de opbouw lijfrentevoorzieningen per 2015 gemaximeerd op een bedrag van € 100.000.

Voor belastingplichtigen die een oudedagsvoorziening willen opbouwen boven het maximum van € 100.000, wordt een vrijstelling in box 3 gecreëerd voor de waarde van opgebouwde nettolijfrente- of nettopensioenaanspraken. Deze voorzieningen kenmerken zich door de opbouw ten laste van het netto-inkomen en de onbelastbaarheid van de uitkeringen.

Bij afkoop van een nettolijfrente of een nettopensioen treedt een sanctie in werking op grond waarvan alsnog een forfaitair voordeel in box 3 in aanmerking moet worden genomen. Dit voordeel wordt berekend door de helft van de waarde van de aanspraak aan het begin van het voorgaande kalenderjaar te vermenigvuldigen met een factor 10. Een tegenbewijsregeling moet voorkomen dat deze regeling onevenredig ruw uitwerkt. Bij emigratie, overlijden en (in bepaalde gevallen) arbeidsongeschiktheid kan afkoop wel zonder sanctie plaatsvinden.

Afschaffing ouderentoeslag box 3

AOW-gerechtigde ouderen met een inkomen in box I tot € 19.895 (inkomensgrens 2014) en een box 3-vermogen van maximaal € 279.708 krijgen een verhoging van het heffingsvrije vermogen in box 3 van maximaal € 27.984. Deze verhoging wordt per 1 januari 2016 afgeschaft. Hierdoor worden oudere belastingplichtigen voor wat betreft het heffingsvrije vermogen in box 3 in dezelfde positie gebracht als andere belastingplichtigen.

Vervallen aftrekpost uitgaven voor levensonderhoud kinderen

Met de inwerkingtreding van de Wet hervorming kindregelingen per 1 januari 2015 vindt een versobering plaats van alle financiële regelingen voor ouders met kinderen. Alleen de kinderbijslag, het kindgebonden budget, de inkomensafhankelijke combinatiekorting en de kinderopvangtoeslag worden gehandhaafd. De persoonsgebonden aftrekpost voor uitgaven van levensonderhoud voor kinderen jonger dan 21 jaar vervalt in 2015. Hetzelfde geldt voor de ouderschapsverlofkorting en de alleenstaande-ouderkorting.

Weekenduitgaven voor gehandicapte personen

De kring van personen voor wie een belastingplichtige weekenduitgaven voor gehandicapten personen kan aftrekken, wordt per 1 januari 2015 uitgebreid met onder curatele gestelde personen. Voorwaarde is dat de taken van de curator vergelijkbaar zijn met die van een mentor, namelijk het behartigen van de persoonlijke belangen van de betrokkene. Daarnaast vervalt de voorwaarde dat de belastingplichtige zich redelijkerwijs gedrongen heeft kunnen voelen tot het doen van de uitgaven.

Loonheffingen

Bijtelling privégebruik auto

Indien aan de belastingplichtige ook voor privédoeleinden een auto ter beschikking is gesteld, moet voor de loon- en inkomstenbelasting een bijtelling in aanmerking worden genomen indien het privégebruik op kalenderjaarbasis meer dan 500 kilometer bedraagt. De hoogte van de bijtelling is afhankelijk van de catalogusprijs en de CO₂-uitstoot van de auto. Momenteel bestaan er vijf verschillende percentages – variërend van 4% tot 25% – waarvan de bijtellingspercentages van 4% en 7% voor respectievelijk nulmissieauto's en auto's met een CO₂-uitstoot tot 50 gr/km vanaf 1 januari 2016 zouden vervallen.

In de onderstaande tabel hebben wij de voorgestelde wijzigingen in de bijtellingspercentages en de CO₂-uitstootgrenzen voor het jaar 2016 opgenomen. De kolom 2016 (oud) bevat de oorspronkelijk voorgestelde bijtellingspercentages en de CO₂-uitstootgrenzen, die na kritiek vanuit de Tweede Kamer en de autobranche zijn aangepast. In de kolom 2016 (nieuw) zijn de meest recente bijtellingspercentages en CO₂-uitstootgrenzen opgenomen.

Autokostenforfait	2014 (benzine)	2015	2016 (oud)	2016 (nieuw)
nulmissie	4%	4%	7%	4%
emissie: 1 t/m 50g/km	7%	7%	14%	15%
emissie: 51 t/m 88g/km	14%			
emissie: 51 t/m 82g/km		14%		
emissie: 51 t/m 79g/km			20%	
emissie: 51 t/m 106g/km				21%
emissie: 89 t/m 117g/km	20%			
emissie: 83 t/m 110g/km		20%		
emissie: > 117g/km	25%			
emissie: > 110g/km		25%		
emissie: > 79g/km			25%	
emissie: > 106g/km				25%

De hierboven genoemde bijtellingspercentages en de CO₂-uitstootgrenzen gaan zowel voor benzine- als dieselauto's gelden. Bestaande leasecontracten worden gedurende een periode van 60 maanden na de eerste tenaamstelling van het kenteken gerespecteerd.

Beschikking geen loonheffingen

De Verklaring arbeidsrelatie (VAR) verdwijnt en wordt vervangen door de Beschikking geen loonheffingen (BGL). De BGL is in reikwijdte beperkter dan de VAR. Beoordeeld wordt slechts of ter zake van een arbeidsverhouding inhoudingsplicht voor de loonheffingen bestaat. Dit oordeel werkt ook door naar de premieplicht voor de werknemersverzekeringen en de inkomensafhankelijke bijdrage Zorgverzekeringswet. De BGL zegt echter niets over de wijze waarop de werkzaamheden in de inkomstenbelasting moeten worden gekwalificeerd.

Oprachtgevers worden medeverantwoordelijk voor de controle van de juistheid van de BGL. Er wordt alleen zekerheid met betrekking tot de loonheffingen verkregen, indien zowel het soort werkzaamheden dat de opdrachtnemer verricht, als de wijze waarop en de voorwaarden waaronder in de praktijk wordt gewerkt overeenkomt met de BGL. Het gaat hier dan om zaken waarop de opdrachtgever zelf beslissende invloed kan uitoefenen, bijvoorbeeld of de opdrachtnemer zelf zijn werktijden mag bepalen dan wel of deze zich in zijn werkzaamheden kan laten vervangen door een ander.

De aanvraag van een BGL verloopt via een webmodule. Direct na het invullen van de vragenlijst wordt zichtbaar of een aanvraag zal worden gehonoreerd. Op basis hiervan kan de opdrachtnemer beslissen of hij de aanvraag indient of niet.

Er is op twee manieren voorzien in overgangsrecht. Ten eerste wordt het mogelijk gemaakt om de BGL af te geven vóór inwerkingtreding van de wet. Ook wordt de geldigheidsduur van een VAR die is afgegeven voor het jaar 2014 verlengd tot de datum van inwerkingtreding van de BGL.

Gebruikelijkloonregeling

De gebruikelijkloonregeling wordt gewijzigd. Volgens de nieuwe hoofdregel wordt het gebruikelijk loon van de directeur-grotaandeelhouder (dga) ten minste gesteld op het hoogste van de volgende bedragen:

- 75% van het loon uit de meest vergelijkbare dienstbetrekking;
- het hoogste loon van de werknemers die in dienst zijn van de vennootschap waarvoor de dga arbeid verricht of daarmee verbonden lichamen;

- € 44.000.

Het gebruikelijke loon mag dus nog hooguit 25% afwijken van het loon uit de meest vergelijkbare dienstbetrekking. Onder de oude regeling gold een doelmatigheidsmarge van 30%. Daarnaast wordt voortaan vergeleken met de meest vergelijkbare dienstbetrekking, in plaats van met een soortgelijke dienstbetrekking. Daardoor kan het gebruikelijk loon minder vaak op het basisbedrag van € 44.000 worden gesteld. Wel moet de inspecteur als onderdeel van zijn bewijslast ten minste de objectieve criteria aan de inhoudingsplichtige bekendmaken op grond waarvan hij heeft vastgesteld wat de meest vergelijkbare dienstbetrekking is.

De nieuwe gebruikelijkloonregeling voorziet in een mogelijkheid voor de inhoudingsplichtige om aannemelijk te maken dat toepassing van de hoofdregel tot het in aanmerking nemen van een te hoog loon leidt. In dat geval wordt 75% van het loon uit de meest vergelijkbare dienstbetrekking tot uitgangspunt genomen. Bedraagt het loon uit de meest vergelijkbare dienstbetrekking echter minder dan € 44.000, dan wordt 100% van het loon uit de meest vergelijkbare dienstbetrekking in aanmerking genomen.

Bestaande vaststellingsovereenkomsten waarin het gebruikelijk loon op een hoger bedrag dan € 44.000 is vastgesteld, worden per 1 januari 2015 opgezegd. Vooralsnog mag in die situatie worden uitgegaan van 75/70e van het gebruikelijk loon over het jaar 2014, totdat de inhoudingsplichtige aangeeft een nieuwe vaststellingsovereenkomst te willen sluiten, dan wel de looptijd van de oude vaststellingsovereenkomst is verstreken.

Werkkostenregeling

De werkkostenregeling in de loonbelasting wordt met ingang van 1 januari 2015 op de volgende punten gewijzigd.

Beperkte introductie noodzakelijkheids criterium

Voor gereedschappen, computers, mobiele communicatiemiddelen en dergelijke apparatuur wordt een noodzakelijkheids criterium geïntroduceerd op grond waarvan deze voorzieningen onbelast vergoed of verstrekt kunnen worden. Daarvoor is wel vereist dat

deze voorzieningen naar het redelijke oordeel van de werkgever noodzakelijk zijn voor de uitoefening van de dienstbetrekking. Daarnaast is onbelaste vergoeding of verstrekking van deze apparaten alleen mogelijk, indien de werknemer verplicht is het betreffende apparaat te retourneren of de restwaarde daarvan te vergoeden, zodra het apparaat naar het redelijke oordeel van de werkgever niet langer noodzakelijk is. De mogelijkheid tot onbelaste vergoeding of verstrekking staat niet open voor bestuurders en commissarissen, tenzij de werkgever aannemelijk maakt dat de voorziening gebruikelijk is voor de uitoefening van de dienstbetrekking.

Jaarlijkse afrekensystematiek

De afrekensystematiek wordt vereenvoudigd door werkgevers de mogelijkheid te bieden om één keer per jaar, in plaats van per tijdvak (doorgaans een maand), de verschuldigde belasting in het kader van de werkkostenregeling te berekenen. Werkgevers dienen de verschuldigde belasting uiterlijk in het eerste tijdvak na afloop van het kalenderjaar te berekenen en vervolgens op aangifte te voldoen aan de belastingdienst.

Concernregeling

De wetgever introduceert een concernregeling waardoor de werkkostenregeling per concern kan worden berekend. Onder de definitie van een concern valt in de eerste plaats een moedermaatschappij met haar (klein)dochtermaatschappij(en) waarin zij gedurende het gehele kalenderjaar een belang van ten minste 95% heeft gehad. Bij het begrip belang gaat het om de juridische en economische eigendom. Daarmee wordt aangesloten bij het nominaal gestorte kapitaal en niet bij de stemrechtverdeling.

Als gevolg van een door de Tweede Kamer aangenomen amendement kan de concernregeling ook worden toegepast door stichtingen die gedurende het gehele kalenderjaar in financieel, organisatorisch en economisch opzicht zodanig met elkaar zijn verweven dat zij een eenheid vormen. In lagere wetgeving zal worden vastgelegd wanneer sprake is van een dergelijke verwevenheid.

Regeling branche-eigen producten

De regeling voor branche-eigen producten wordt ook onder de werkkostenregeling geïntroduceerd. Op grond van deze regeling geldt een gerichte vrijstelling van maximaal 20% van de waarde in het economische verkeer van de branche-eigen producten met een maximum van € 500 per jaar. In tegenstelling tot de oude regeling, bestaat er geen mogelijkheid een niet-benutte korting door te schuiven.

Onderscheid vergoedingen en verstrekkingen op de werkplek

Voor een aantal werkplekgerelateerde voorzieningen wordt een nieuwe gerichte vrijstelling gecreëerd, waarbij niet langer onderscheid wordt gemaakt tussen verstrekte en vergoede voorzieningen. Het gaat daarbij om arbovoorzieningen en hulpmiddelen die nagenoeg uitsluitend zakelijk worden gebruikt.

Verlaging vrije ruimte

Ter financiering van de hierboven genoemde maatregelen wordt de vrije ruimte in de werkkostenregeling met ingang van 1 januari 2015 verlaagd van 1,5% naar 1,2%.

Levensloopregeling

Per 1 januari 2012 is de levensloopregeling voor nieuwe gevallen afgeschaft. Op grond van overgangsrecht mogen belastingplichtigen die op 31 december 2011 een levenslooptegoed van € 3.000 of meer hadden tot het jaar 2021 blijven deelnemen aan de regeling. Zij kunnen bestedingsvrij over het bedrag van de aanspraak beschikken

Deelnemers aan de levensloopregeling hadden in 2013 de mogelijkheid om de waarde van de per 31 december 2011 bestaande levensloopaanspraak af te kopen, waarbij slechts 80% van de waarde in de heffing van loonbelasting werd betrokken. Deze mogelijkheid wordt in het jaar 2015 opnieuw gecreëerd voor het bedrag van de op 31 december 2013 bestaande levensloopaanspraak. Stortingen op de levensloopregeling van na die datum profiteren dus niet van deze regeling.

S&O-afdrachtvermindering

De S&O-afdrachtvermindering is een korting op de af te dragen loonbelasting voor ondernemingen die zich bezighouden met speur- en ontwikkelingswerk. De hoogte van deze afdrachtvermindering is gekoppeld aan de loonkosten die aan deze werkzaamheden kunnen worden toegerekend. De bedragen en percentages van deze afdrachtvermindering wijzigen niet ten opzichte van 2014.

Een inhoudelijke wijziging ten opzichte van 2014 is wel dat kennisinstellingen die speur- en ontwikkelingswerkzaamheden verrichten in opdracht en voor rekening van een onderneming of samenwerkingsverband van ondernemingen (zogenaamd contractonderzoek) niet langer in aanmerking komen voor de afdrachtvermindering.

Vennootschapsbelasting

Modernisering vennootschapsbelastingplicht overheidsondernemingen

Overheidsondernemingen worden vanaf het boekjaar dat aanvangt op of na 1 januari 2016 vennootschapsbelastingplichtig. Hierbij geldt een belastingplicht per overheidslichaam voor alle direct door dat lichaam gedreven ondernemingen. Als een gemeente twee ondernemingen drijft, moet er één aangifte vennootschapsbelasting worden gedaan waarin de resultaten van beide ondernemingen zijn begrepen.

Een overheidslichaam wordt pas in de vennootschapsbelasting betrokken als er sprake is van een materiële onderneming. Daarvoor moet onder andere sprake zijn van deelname aan het economische verkeer. Puur interne activiteiten zijn niet belast. Wanneer precies sprake is van een onderneming moet in de praktijk worden ingevuld. In beginsel geldt daarbij het ondernemingsbegrip zoals dat ook wordt gebruikt om te bepalen of en in welke mate stichtingen en verenigingen zijn onderworpen aan de vennootschapsbelasting. Om oneerlijke belastingconcurrentie te voorkomen, worden ook activiteiten die niet als een onderneming kwalificeren maar waarmee wel in concurrentie wordt getreden met private ondernemingen in de heffing van vennootschapsbelasting betrokken.

Belastingplicht bestaat ook als een overheid bepaalde activiteiten in een afzonderlijk lichaam heeft ondergebracht. Als de activiteiten bijvoorbeeld in een bv zijn ondergebracht waarin een gemeente alle aandelen heeft, moet de bv vennootschapsbelasting betalen over alle activiteiten, ongeacht of sprake is van een onderneming. Dat geldt namelijk ook voor bv's die in handen zijn van private aandeelhouders. Als de activiteiten zijn ondergebracht in een stichting, geldt vennootschapsbelastingplicht indien en voor zover die activiteiten een onderneming in materiële zin vormen, dan wel in concurrentie wordt getreden met privaatrechtelijke lichamen.

In het wetsvoorstel zijn diverse vrijstellingen opgenomen. Zo geldt een optionele vrijstelling voor interne activiteiten en voor overheidstaken. Het gaat om taken die primair plaatsvinden met het oog op het belang voor de samenleving en niet vanwege de private belangen van individuele burgers. Ook zijn er specifieke vrijstellingen voor academische ziekenhuizen en onderwijsinstellingen.

Ten slotte is een vrijstelling opgenomen die de havenbedrijven van Groningen, Amsterdam, Rotterdam, Moerdijk, Den Helder en Zeeland uitzondert van vennootschapsbelastingplicht. Deze vrijstelling heeft een tijdelijk karakter. Om de internationale concurrentiepositie te handhaven ziet de regering af van vennootschapsbelastingplicht voor zeehavens totdat ook de buitenlandse Europese zeehavens vennootschapsbelastingplichtig zijn.

Overheidsondernemingen die op of na 1 januari 2016 vennootschapsbelastingplichtig worden, moeten een openingsbalans opmaken waarop alle vermogensbestanddelen die tot de desbetreffende onderneming behoren tegen de waarde in het economische verkeer worden opgevoerd. Voor goodwill geldt echter een activeringsverbod.

Niet-afrekbaarheid buitenlandse boeten

De aftreksluiting van boetes en schikkingsbedragen betaald aan de Nederlandse staat of aan Europese instellingen wordt uitgebreid tot boetes en schikkingsbedragen die betaald worden aan buitenlandse staten of onderdelen daarvan. De

aftrekuitsluiting geldt zowel voor IB-ondernemers als voor vennootschapsbelastingplichtigen. Als flankerende maatregel wordt voorgesteld om vergoedingen die werkgevers aan werknemers betalen voor dergelijke boetes als belastbaar loon aan te merken en niet als eindheffingsbestanddeel.

Een beroep op de hardheidsclausule kan worden gedaan in het uitzonderlijke geval dat in het buitenland geldboeten worden opgelegd voor feiten die het Nederlandse rechtstelsel niet kent en waarvan de strafbaarheid duidelijk in strijd is met de Nederlandse rechtsorde.

Tier-1 kapitaal verzekeringsmaatschappijen

Verzekeringsmaatschappijen kunnen op grond van Europese richtlijnen verplicht zijn om een bepaald minimaal eigen vermogen aan te houden, dat mede kan bestaan uit volgestorte achtergestelde verplichtingen die tot het zogenoemde Tier 1-kapitaal gerekend worden. In de Wet op de vennootschapsbelasting wordt nu vastgelegd dat vermogensbestanddelen die deel uitmaken van het tier 1-vermogen, maar die geen aandelenkapitaal, agio, waarborgkapitaal, ledenbijdragen, surplusfondsen of aansluitingsreserve zijn als vreemd vermogen kwalificeren, waardoor de betaalde vergoeding aftrekbaar is bij de debiteur en de ontvangen vergoeding belast is bij de crediteur.

Omzetbelasting, douane en accijns

Wijziging medische vrijstelling

Voor zorginstellingen vervalt de eis dat geen winst mag worden beoogd om de btw-vrijstelling te kunnen toepassen. Op grond van een goedkeuring konden bepaalde commerciële verpleeg- en verzorgingsinstellingen nu al de vrijstelling toepassen, maar niet voor de verstrekking van spijzen en dranken. Als gevolg van de wetwijziging gaat de vrijstelling voor commerciële instellingen ook voor de verstrekking van spijzen en dranken gelden en kan de goedkeuring komen te vervallen. De wetwijziging gaat in op het moment dat de Wet vergroten investeringsmogelijkheden in medisch-specialistische zorg in werking treedt. Naar verwachting is dat op 1 januari 2015.

Verlenging verlaagd tarief renovatie en herstel van woningen

Sinds 1 maart 2013 is het btw-tarief voor renovatie- en herstelwerkzaamheden aan woningen van twee jaar en ouder verlaagd van 21% naar 6%. Deze faciliteit zou oorspronkelijk gelden tot 1 januari 2015, maar is met een half jaar verlengd tot 1 juli 2015. Tot renovatie- en herstelwerkzaamheden die voor het verlaagde tarief in aanmerking komen, behoren het vernieuwen, vergroten, herstellen, vervangen of onderhouden van (delen van) de woning. Het verlaagde tarief is echter alleen van toepassing op arbeidskosten en niet op materiaalkosten.

Verhoging accijns op tabaksproducten

De accijns op tabaksproducten wordt verhoogd met 9 cent per pakje sigaretten van 19 stuks respectievelijk per pakje shag van 40 gram. Deze maatregel was al eerder aangenomen, maar uitgesteld tot 1 januari 2015.

Schenk- en erfbelasting

Schenken in verband met eigen woning

De eenmalig verhoogde vrijstelling voor schenkingen in verband met de eigen woning bedraagt tussen 1 oktober 2013 en 31 december 2014 € 100.000 per schenker. Gedurende deze periode vervalt ook de beperking dat de schenking moet zijn gedaan van een ouder aan een kind tussen 18 en 40 jaar.

Volgens de wetgever is het ondertekenen van de koop-aannemingsovereenkomst in 2014 onvoldoende om de tijdelijke verruimde schenkbelastingvrijstelling toe te kunnen passen. Ook de besteding van het geschonken bedrag ten behoeve van een eigen woning in aanbouw dient in principe uiterlijk in 2014 plaats te vinden. Indien in 2014 echter onvoldoende termijnen zijn vervallen om de vrijstelling volledig te kunnen benutten, kan de vrijstelling onder voorwaarden ook worden gebruikt voor de eerstvolgende bouwtermijnen die in 2015 vervallen. Voorwaarde is dat de bouwgrond, dan wel in voorkomende gevallen het recht van erfpacht, het recht van opstal of het appartementsrecht, in 2014 bij notariële akte is geleverd aan de begiftigde. Ook moet in 2014 ten minste 10% van het geschonken bedrag zijn besteed aan de verkrijging van een van de hierboven genoemde rechten, of aan vervallen bouwtermijnen met betrekking tot de woning in aanbouw.

Overdrachtsbelasting

Samenloopvrijstelling

Wanneer een onroerende zaak wordt geleverd vóór, op of uiterlijk twee jaren na het tijdstip van eerste ingebruikname, wordt ter zake van die levering omzetbelasting geheven. De samenloopvrijstelling in de overdrachtsbelasting beoogt de samenloop van heffing van omzetbelasting en overdrachtsbelasting in zulke gevallen te voorkomen door vrijstelling van overdrachtsbelasting te verlenen indien:

- de onroerende zaak nog niet als bedrijfsmiddel in gebruik is genomen, dan wel
- de verkrijger de omzetbelasting niet in aftrek kan brengen.

Een strikte toepassing van deze voorwaarden leidt vooral bij projectontwikkelaars tot problemen, omdat zij hun onroerende zaken veelal in verhuurde staat leveren aan kopers die de omzetbelasting in aftrek kunnen brengen. Van oudsher is bij beleidsbesluit in deze situatie onder voorwaarden een tegemoetkoming gegeven. Indien een onroerende zaak binnen zes maanden na het tijdstip van eerste ingebruikneming of de (eerdere) ingangsdatum van de verhuur wordt verkregen door een verkrijger die de omzetbelasting geheel of gedeeltelijk in aftrek kan brengen, mag de samenloopvrijstelling toch worden toegepast. De tegemoetkoming is per 1 november 2012 gecodificeerd, waarbij de termijn van zes maanden tijdelijk werd verlengd tot 24 maanden om de ingestorte vastgoedmarkt te faciliteren. Per 1 januari 2015 wordt deze termijn weer teruggebracht naar zes maanden.

Opvolgende verkrijgingen

Indien binnen een termijn van zes maanden een opvolgende verkrijging plaatsvindt van dezelfde onroerende zaak wordt de maatstaf van heffing verminderd met de waarde waarover bij de eerste verkrijging is geheven. Feitelijk wordt dus bijgeheven over de waardestijging die in de tussentijd heeft plaatsgevonden. Om de woningmarkt te stimuleren is deze termijn voor eerste verkrijgingen die plaatsvinden tussen 31 augustus 2012 en 1 januari 2015 verlengd tot 36 maanden. Per 1 januari 2015 wordt deze termijn weer teruggebracht naar zes maanden.

Milieubelastingen

Belasting op leidingwater

Het heffingsplafond van 300m³ per verbruiksperiode van twaalf maanden per aansluiting wordt opnieuw ingevoerd. Ook wordt afgezien van de invoering van een degressieve tariefstructuur. Beide maatregelen krijgen terugwerkende kracht tot 1 juli 2014. Per 1 januari 2015 bedraagt het tarief van de belasting op leidingwater 0,333 per m³ (2014: 0,330 m³).

Afvalstoffenbelasting

Met ingang van 1 januari 2015 wordt de afvalstoffenbelasting uitgebreid tot al het afval dat vanuit Nederland door bedrijven, gemeenten of particulieren wordt aangeboden om te storten of te verbranden. Als gevolg van een door de Tweede Kamer aangenomen amendement zal deze belasting ook worden geheven bij overbrenging van afvalstoffen naar het buitenland.

Afvalstoffen waarvan kan worden aangetoond dat zij vanuit het buitenland naar Nederland zijn overgebracht, zonder dat een bewerking heeft plaatsgevonden, worden uitgezonderd van de heffing. Daarnaast is voorzien in een vrijstelling voor de verbranding van zuiveringsslib. Om misbruik te voorkomen geldt de eerstgenoemde vrijstelling niet als het afval is vermengd met afvalstoffen die in Nederland zijn ontstaan.

Belastingplichtig voor de afvalstoffenbelasting zijn de stortings- en verbrandingsinrichtingen waar het afval wordt aangeboden. Het tarief is vastgesteld op € 13 per 1.000 kilogram afvalstoffen die ter storting of verbranding worden aangeboden. Voor afvalstoffen die de stortings- of verbrandingsinrichting weer verlaten wordt een belastingvermindering toegepast.

Ten slotte is, op initiatief van de Tweede Kamer, een overgangsregeling getroffen, waardoor afval dat reeds in 2014 aan een verbrandingsinrichting is afgegeven buiten de heffing blijft indien dit afval tijdelijk buiten die inrichting is opgeslagen en pas in 2015 weer naar de inrichting wordt overgebracht ter verbranding.

Energiebelasting

Op het gebied van de energiebelasting bevat het Belastingplan 2015 de volgende wijzigingen:

Lokaal duurzaam opgewekte energie

Ondernemers kunnen een korting op de energiebelasting krijgen voor lokaal duurzaam opgewekte energie. Om hiervoor in aanmerking te komen dient de ondernemer voor niet meer dan 20% deel te nemen in de coöperatie of vereniging van eigenaars die de energie opwekt.

De vrijstelling voor duurzame energie die zelf wordt opgewekt, gaat ook gelden voor de elektriciteit die door een verhuurder wordt opgewekt met een duurzame elektriciteitsinstallatie en door de huurders wordt verbruikt.

Vaste belastingvermindering WOZ-objecten

De vaste belastingvermindering voor WOZ-objecten met verblijfsfunctie wordt stapsgewijs verlaagd van € 318,62 naar € 311,84 in 2015. De vermindering voor WOZ-objecten zonder verblijfsfunctie (nu € 119,62) wordt afgeschaft.

Tarief aardgas

Het tarief voor aardgas wordt in de tweede schijf (170.000-1.000.000 m³) verhoogd met 2,27 cent naar 6,77 cent per m³ en in de derde schijf (1.000.000-10 mln. m³) met 0,83 cent naar 2,47 cent.

Het tarief voor elektriciteit wordt in de tweede schijf (10.000-50.000 kWh) verhoogd met 0,34 cent naar 4,69 cent per kWh en in de derde schijf (50.000 – 10 mln. kWh) met 0,09 cent naar 1,25 cent. Vanaf 2017 worden de tariefsverhogingen weer deels teruggenomen.

Belastingplicht

Voor situaties waarin anders dan via een aansluiting op het netwerk energie wordt geleverd, wordt in alle gevallen de leverancier belastingplichtig en niet de verbruiker.

BPM en motorrijtuigenbelasting

Verhoging BPM

De heffing van BPM is gebaseerd op de absolute CO₂-uitstoot van personenauto's. De tariefstructuur bestaat met ingang van 1 januari 2015 uit een vast bedrag van € 175 en vijf tariefschijven met een tarief dat oploopt naarmate de CO₂-uitstoot van de auto hoger wordt. Voor dieselauto's geldt een toeslag waarvan de hoogte eveneens afhankelijk is van de CO₂-uitstoot. Alleen nulemissieauto's blijven volledig vrijgesteld van BPM.

Met ingang van 1 januari 2016 worden de CO₂-uitstootgrenzen in de tariefschijven voor de BPM verlaagd en de tarieven in de drie hoogste tariefschijven verhoogd. De dieseltoeslag bedraagt in 2016 € 86 voor iedere gram CO₂-uitstoot boven 67gr/km.

In de onderstaande tabel is een overzicht opgenomen van de schijfgrenzen en de hoogste marginale tarieven per gr/km CO₂-uitstoot in de BPM.

CO ₂ -uitstoot (gr/km)	2014 (benzine)	2015*	2016*
0	0	0	0
1-88	0		
1-82		6	
1-79			6
89-124	105		
83-110		69	
80-106			69
125-182	126		
111-160		112	
107-155			123
183-203	237		
161-180		217	
156-174			238
>203	474		
>180		434	
>174			476

*Voor personenauto's met een CO₂-uitstoot vanaf 1 gr/km wordt de verschuldigde BPM vermeerderd met een vast bedrag van € 175.

Stimulering zeer zuinige auto's

Het kabinet heeft uiteindelijk besloten de vrijstelling van motorrijtuigenbelasting voor nulmissieauto's in 2016 te handhaven. Houders van auto's met een CO2-uitstoot van maximaal 50 gr/km worden de helft van het reguliere tarief van de motorrijtuigenbelasting verschuldigd. In de onderstaande tabel zijn de voorgestelde wijzigingen samengevat.

MRB	2014/2015	2016-oud	2016-nieuw
nulmissie waterstof	geen mrb	geen mrb	geen mrb
nulmissie overige	geen mrb	halve mrb	geen mrb
emissie < 51g/km	geen mrb	halve mrb	halve mrb
emissie > 50g/km	wel mrb	wel mrb	wel mrb

Auto's met dubbele cabine

Auto's met een dubbele cabine en een toegestaan maximumgewicht van meer dan 3.500 kg worden vanaf 1 januari 2016 voor de heffing van motorrijtuigenbelasting (MRB) en de belasting van personenauto's en motorrijwielen (BPM) als personenauto gekwalificeerd indien de lengte van de voor personenvervoer ingerichte ruimte groter is dan de niet voor personenvervoer ingerichte ruimte. Dit heeft tot gevolg dat bij de aanschaf van een dergelijk voertuig BPM zal worden geheven en dat voor zowel nieuwe als bestaande voertuigen motorrijtuigenbelasting wordt verschuldigd.

Gebruik taxatierapporten in de BPM

Bij import van een gebruikte auto mag alleen nog gebruik worden gemaakt van een taxatierapport ter vaststelling van de waarde waarvoor het voertuig in de heffing van BPM wordt betrokken als het voertuig meer dan normale gebruiksschade heeft, of als het voertuig niet voorkomt op algemeen toegepaste koerslijsten voor inkoop van gebruikte motorrijtuigen door wederverkopers in Nederland. In andere gevallen moet gebruik worden gemaakt van een algemeen toegepaste koerslijst of een forfaitaire waarderingstabel.

Kansspelbelasting

Wijziging belastingplichtige speelautomaten

In de kansspelbelasting wordt afgestapt van het criterium «juridische eigendom» voor het bepalen van de belastingplicht en aangesloten bij de verleende exploitatievergunning. Door deze wijziging wordt de kansspelbelasting voortaan bij dezelfde persoon geheven als de kansspelheffing, namelijk de exploitatievergunninghouder.

Wijziging belastingplicht gerechtigden buitenlandse casinospelen EU/EER

In Nederland wonende of gevestigde gerechtigden tot prijzen van buitenlandse landgebonden casinospelen (daaronder begrepen pokertoernooien) en kansspelautomatenspelen zijn niet langer belastingplichtig als de aanbieder van het buitenlandse kansspel woont of gevestigd is in een lidstaat van de EU of de EER. Ter dekking van deze wetswijziging wordt de vrijstelling in de kansspelbelasting voor prijzen verlaagd van € 454 tot € 449.

Formeel belastingrecht

Wijzigingen belastingrente

Belastingrente wordt niet in rekening gebracht als een voorlopige aanslag inkomstenbelasting of vennootschapsbelasting wordt vastgesteld conform een aangifte die is ontvangen vóór de eerste dag van de vierde maand na afloop van het (boek)jaar of verzoek dat is ontvangen vóór de eerste dag van de vijfde maand na afloop van het (boek)jaar. Deze regel wordt nu uitgebreid tot herziening van voorlopige aanslagen tot een (hoger) positief bedrag of een minder negatief bedrag.

Een tweede wijziging is dat ook de dividendbelasting onder de reikwijdte van de belastingrenteregeling wordt gebracht. Deze maatregel heeft onmiddellijke werking. Dit betekent dat vanaf 1 januari 2015 belastingrente in rekening kan worden gebracht bij naheffingsaanslagen dividendbelasting die betrekking hebben op eerdere jaren, maar ook dat vergoeding van belastingrente aan de orde kan zijn bij een teruggaaf van dividendbelasting.

Vergoeding invorderingsrente bij in strijd met EU-recht geheven belastingen

Het Europese Hof van Justitie heeft geoordeeld dat, indien een lidstaat in strijd met het EU-recht belasting heeft geheven, de onverschuldigd betaalde belasting moet worden terugbetaald inclusief rente. De rentevergoeding moet worden berekend over de periode tussen de onterechte betaling en de datum van terugbetaling van de belasting.

Om de Nederlandse wet hiermee in overeenstemming te brengen wordt bij in strijd met het EU-recht geheven belastingen op verzoek invorderingsrente vergoed over het tijdvak dat begint op de dag volgend op de dag waarop de belasting is betaald en eindigt op de dag voorafgaand aan die van de terugbetaling. Het verzoek tot vergoeding van invorderingsrente moet worden ingediend binnen zes weken vanaf de dagtekening van de teruggaafbeschikking.

De wetswijziging krijgt na haar inwerkingtreding onmiddellijke werking. Dit betekent dat de regeling ook zal gelden voor situaties waarin vóór 1 januari 2015 in strijd met het Unierecht belasting is geheven. Op grond van overgangsrecht kan voor teruggaafbeschikkingen die vóór 1 januari 2015 zijn vastgesteld tot zes weken

na inwerkingtreding van het Belastingplan 2015 alsnog om een aanvullende rentevergoeding worden verzocht. Een vordering tot het geven van een (aanvullende) rentevergoeding kan echter niet meer worden ingesteld indien al vijf jaren zijn verstreken na het eind van de betalingstermijn van de teruggaafbeschikking.

Eenbankrekeningmaatregel

Sinds 1 december 2013 betaalt de Belastingdienst teruggaven inkomstenbelasting en omzetbelasting in principe uit op één bankrekening die op naam staat van de rechthebbende. Deze beperking vervalt echter weer voor teruggaven omzetbelasting. Als belangrijkste redenen hiervoor worden genoemd de beperkte bijdrage aan fraudebestrijding, de hoge uitvoeringskosten voor de Belastingdienst en de administratieve lastenverzwaring voor ondernemers. In verband hiermee komt ook de aansprakelijkheidsregeling te vervallen voor derden aan wie een teruggave omzetbelasting wordt uitbetaald

Informatieverplichting banken

Een nieuwe informatieverplichting voor banken moet de Belastingdienst ondersteunen bij handhaven van de eenbankrekeningmaatregel voor teruggaven inkomstenbelasting, met name doordat met behulp van de te verstrekken gegevens de naam-nummercontrole effectiever en efficiënter kan plaatsvinden. Gegevens die in dit kader moeten worden verstrekt zijn het bankrekeningnummer, de naam, het adres, de woonplaats en de geboortedatum van de houder van de bankrekening. Bovendien kan de Belastingdienst bepalen dat bij het verstrekken van de hierboven bedoelde gegevens het burgerservicenummer van de rekeninghouder moet worden vermeld. Bankieren dienen daarvoor het in hun eigen administratie opgenomen burgerservicenummer te gebruiken.

III Tarieven en percentages 2015

Tarieven inkomstenbelasting

Sinds 1 januari 2011 wijkt de lengte van de tweede en de derde schijf in de tarief tabel voor belastingplichtigen die vanaf 1 januari 1946 zijn geboren af van die voor belastingplichtigen die vóór die datum zijn geboren.

De tarieven in de inkomstenbelasting voor belastingplichtigen die op of na 1 januari 1946 zijn geboren, luiden per 1 januari 2015 als volgt:

bij een box 1-inkomen van meer dan	maar niet meer dan	belasting-tarief	tarief premie volksverzekeringen	totaal
-	€ 19.822	5,35%	31,15%	36,50%*
€ 19.822	€ 33.589	10,85%	31,15%	42%*
€ 33.589	€ 57.585	42%	-	42%
€ 57.585	-	52%	-	52%

De tarieven in de inkomstenbelasting voor belastingplichtigen die vóór 1 januari 1946 zijn geboren, luiden per 1 januari 2015 als volgt:

bij een box 1-inkomen van meer dan	maar niet meer dan	belasting-tarief	tarief premie volksverzekeringen	totaal
-	€ 19.822	5,35%	13,25%	18,60%*
€ 19.822	€ 33.857	10,85%	13,25%	24,10%*
€ 33.857	€ 57.585	42%	-	42%
€ 57.585	-	52%	-	52%

Voor personen die de AOW-leeftijd hebben bereikt bedraagt het gecombineerde tarief in de eerste schijf in 2015 18,60% en in de tweede tariefschijf 24,10%. Deze belastingplichtigen zijn namelijk geen AOW-premie meer verschuldigd. In de derde en vierde tariefschijf wijkt het tarief voor personen die de AOW-gerechtigde leeftijd hebben bereikt niet af.

Het tarief in box 2 (inkomen uit aanmerkelijk belang) bedraagt in 2015 25%. De tijdelijke verlaging tot 22% die in 2014 gold voor inkomen uit aanmerkelijk belang tot een bedrag van € 250.000 komt te vervallen.

Het tarief in box 3 (inkomen uit sparen en beleggen) bedraagt in 2015 ongewijzigd 30%.

* Het is de bedoeling dat per 2015 de Wet langdurige zorg in werking treedt. Deze wet neemt de plaats in van de Algemene Wet Bijzondere Ziektekosten (AWBZ). Het premiepercentage voor de verzekering langdurige zorg is 3%-punt lager dan de huidige AWBZ-premie. Om de wet lastenneutraal te kunnen invoeren zal het tarief in de eerste en de tweede schijf met eenzelfde percentage (naar 8,35 respectievelijk 13,85%) worden verhoogd als het premiepercentage voor de volksverzekeringen daalt. Het gecombineerde tarief in de eerste en de tweede schijf blijft daardoor ongewijzigd.

Premiepercentages

De premiepercentages voor de sociale verzekeringen luiden in 2014 en 2015 als volgt:

	2014	2015
AOW-premie	17,90%	17,90%
ANW-premie	0,60%	0,60%
AWBZ-premie	12,65%	12,65%*
AOF-basispremie werkgever	4,95%	5,24%
WW-marginale AWF-premie werkgever	2,15%	2,22%
WW-gemiddelde wachtgeldpremie werkgever	2,68%	2,07%
WKO premie werkgever	0,50%	0,50%
Inkomensafhankelijke werkgeversheffing ZVW	7,50%	6,95%
Inkomensafhankelijke bijdrage ZVW	5,40%	4,85%

- De maximum premie-inkomensgrens voor de werknemersverzekeringen bedraagt in 2015: € 51.974 (2014: € 51.414).
- De maximum premie-inkomensgrens voor de Zorgverzekeringswet bedraagt in 2015: € 51.974 (2014: € 51.414).
- De nominale zorgpremie per volwassene bedraagt in 2015: € 1.239 (2014: € 1.101).
-

Tarieven vennootschapsbelasting en dividendbelasting

Het vennootschapsbelastingtarief voor 2015 luidt als volgt:

Bij een belastbaar bedrag of een belastbaar Nederlands bedrag van meer dan	maar niet meer dan	bedraagt de belasting het in kolom III vermelde bedrag, vermeerderd met het bedrag dat wordt berekend door het in kolom IV vermelde percentage te nemen van het gedeelte van het belastbare bedrag, of het gedeelte van het belastbare Nederlandse bedrag, dat het in kolom I vermelde bedrag te boven gaat	
I	II	III	IV
-	€ 200 000	-	20%
€ 200 000		€ 40 000	25%

Het dividendbelastingtarief in 2015 bedraagt 15%.

* Het is de bedoeling dat in 2015 de Wet langdurige zorg in werking treedt. Deze wet neemt de plaats in van de Algemene Wet Bijzondere Ziektekosten (AWBZ). Het premiepercentage voor de verzekering langdurige zorg is 3%-punt lager dan de huidige AWBZ-premie (9,65%). Daartegenover staat dat de inkomstenbelasting in de eerste en tweede schijf dan met eenzelfde percentage wordt verhoogd.

Colofon

Taxtueel is het magazine van Deloitte over actuele fiscale ontwikkelingen.

Redactie

Deloitte Belastingadviseurs
Wetenschappelijk Bureau,
t.a.v. prof. dr. P. Kavelaars
Postbus 2031
3000 CA Rotterdam
Tel 088 288 0954
pkavelaars@deloitte.nl

Ontwerp

Communications at Deloitte

Aan dit nummer werkten mee

S.S. Bongers
F. Bracht
N. Crama
R.J.M. Frins
E.P. Hageman
P. Kavelaars
N. Konings
W.R. Kooiman
J.J.A.M. Korving
C.A.H. Luijken
M.M.W.D. Merckx
S.E.M. Möhlmann
E.B. Pechler
M.H.C Ruijschop
D.H. van Schaik
L.W.D. Wijtvliet

Drukwerk

Drukkerij Tuijtel,
Hardinxveld-Giessendam

Oplage

9000 exemplaren

Abonnement

Wilt u dit magazine kosteloos ontvangen?
Stuur dan een mail naar:
cvanderhoeven@deloitte.nl.

Adreswijziging

Een adreswijziging kunt u doorgeven aan het kantoor waar u cliënt bent, c.q. waarvan u de Taxtueel ontvangt.

Inhuman Resource Department

Research shows that 46% of current jobs could already be replaced by machines. What will be the impact on your business?

At Deloitte, we're working on the future of work. Identifying the innovations – and opportunities – to equip you for a tomorrow which is quickly becoming today.

deloitte.com/tomorrowistoday

Deloitte.



Deloitte refers to one or more of Deloitte Touche Tohmatsu Limited, a UK private company limited by guarantee ("DTTL"), its network of member firms, and their related entities. DTTL and each of its member firms are legally separate and independent entities. DTTL (also referred to as "Deloitte Global") does not provide services to clients. Please see www.deloitte.nl/about for a more detailed description of DTTL and its member firms.

Deloitte provides audit, tax, consulting, and financial advisory services to public and private clients spanning multiple industries. With a globally connected network of member firms in more than 150 countries and territories, Deloitte brings world-class capabilities and high-quality service to clients, delivering the insights they need to address their most complex business challenges. Deloitte's more than 200,000 professionals are committed to becoming the standard of excellence.

This communication contains general information only, and none of Deloitte Touche Tohmatsu Limited, its member firms, or their related entities (collectively, the "Deloitte network") is, by means of this communication, rendering professional advice or services. No entity in the Deloitte network shall be responsible for any loss whatsoever sustained by any person who relies on this communication.