

Fiscale wijzigingen uit de Voorjaarsnota 2023

Op vrijdag 28 april 2023 is de [Voorjaarsnota 2023](#) gepubliceerd. In de Voorjaarsnota 2023 maakt het kabinet melding van een aantal voorgenomen fiscale wijzigingen. Vooral vastgoedeigenaren, ondernemers die te maken hebben met een bedrijfsopvolging en box 3-beleggers zullen het effect van deze plannen ondervinden.

Hieronder lichten wij de belangrijkste voorgenomen fiscale wijzigingen toe. We hebben de maatregelen in vier categorieën onderverdeeld en ook steeds aangegeven wanneer een bepaalde maatregel van kracht zou moeten worden. Voor de meeste fiscale wijzigingen verwachten wij de definitieve wetteksten op Prinsjesdag.

1. Aanpak belastingconstructies en fiscale regelingen

Fiscale regelingen worden regelmatig geëvalueerd. Negatief geëvalueerde maatregelen moeten worden afgeschaft, versoerd, hervormd of worden omgezet in een subsidie. Het kabinet wil vooral ook de negatief geëvalueerde regelingen aanpakken die het fiscale stelsel ingewikkelder maken. Aangegeven is dat het kabinet gaat kijken naar:

- het verlaagde btw-tarief als geheel en in het bijzonder de toepassing ervan bij sierteelt, arbeidsintensieve diensten (zoals schilders, kappers en schoenmakers), cultuur (boeken, musea en bioscopen) en logies (hotels en campings);
- het afschaffen of versoeren van een aantal bijzondere regelingen in de motorrijtuigenbelasting en in de belasting personenauto's en motorrijwielen (BPM);
- het beperken van de aftrek van uitgaven voor specifieke zorgkosten.

Het kabinet onderzoekt de komende tijd welke maatregelen kunnen worden genomen en wat de impact is voor verschillende doelgroepen. Wanneer de wijzigingen zouden moeten ingaan, is nog niet bekend.

Het kabinet heeft ook acht structuren als belastingconstructie aangemerkt. In bijlage 12 bij de Voorjaarsnota zijn deze vermeende belastingconstructies opgenomen. Daarbij is steeds aangegeven welke maatregelen hier tegen genomen kunnen worden. Hierna beschrijven wij deze belastingconstructies, naast de overige voorgestelde maatregelen.

2. Vastgoed

2.1 Aanpak van vastgoedaandelentransacties

Bij de levering van – kort gezegd – nieuwe Nederlandse onroerende zaken is normaliter btw verschuldigd. Dergelijke transacties zijn vrijgesteld voor de overdrachtsbelasting (samenloopvrijstelling). Bij het verkrijgen van aandelen in rechtspersonen die dergelijke nieuwe Nederlandse onroerende zaken bezitten is geen btw verschuldigd. In voorkomende gevallen is echter ook geen overdrachtsbelasting verschuldigd. Dit als gevolg van jurisprudentie van de Hoge Raad uit 2010, waarin is beslist dat de samenloopvrijstelling ook van toepassing kan zijn bij aandelentransacties. Dergelijke situaties vindt het kabinet thans niet meer gewenst en voorgesteld wordt om de

samenloopvrijstelling vanaf 1 januari 2024 uit te sluiten voor aandelentransacties. Voortaan is dan dus overdrachtsbelasting verschuldigd. Deze maatregel is reeds op 27 februari 2023 als internetconsultatie gepubliceerd (zie [onze berichtgeving van 1 maart 2023](#)). Naar aanleiding van deze internetconsultatie zal overgangsrecht worden toegevoegd. Het definitieve wetsvoorstel wordt waarschijnlijk op Prinsjesdag gepubliceerd.

2.2 Buiten toepassing laten drempel earningsstrippingmaatregel voor vastgoedlichamen met aan derden verhuurd vastgoed

In de praktijk worden activiteiten soms gespreid over meerdere vennootschappen om zo vaker gebruik te maken van de drempel van € 1 miljoen in de generieke renteaftrekbeperking (earningsstrippingmaatregel). Het gaat dan bijvoorbeeld om situaties waarin vastgoedbeleggers voor elk gebouw een afzonderlijke vennootschap gebruiken. Het kabinet gaat dit 'opknippen' van vastgoedvennootschappen bestrijden. Met ingang van 1 januari 2025 zal de drempel van € 1 miljoen in de earningsstrippingmaatregel voor vastgoedlichamen met aan derden verhuurd vastgoed niet meer gelden.

2.3 Aanpassing splitsingsvrijstelling in de overdrachtsbelasting

Het kabinet meent dat de splitsingsvrijstelling in de overdrachtsbelasting oneigenlijk gebruikt wordt om vastgoed af te zonderen in een vennootschap en vervolgens (enige tijd later) de aandelen in die vennootschap te vervreemden. De huidige antimisbruiktoets is in de ogen van het kabinet niet sterk genoeg om deze structuren te bestrijden. Overwogen wordt om de voorwaarden van de splitsingsvrijstelling meer in lijn te brengen met de andere ondernemingsfaciliteiten in de overdrachtsbelasting (fusievrijstelling en interne reorganisatievrijstelling). Concreet betekent dit dat een juridische splitsing die binnen concern plaatsvindt alleen nog gefaciliteerd zou worden onder de voorwaarden van de interne reorganisatievrijstelling. Een juridische splitsing die buiten concern plaatsvindt wordt alleen nog gefaciliteerd onder de voorwaarden van de bedrijfsfusievrijstelling (aanhoudingseis op aandelen en voortzettingseis ten aanzien van ondernemingsactiviteiten).

2.4 Kortdurende verhuur constructies in de btw

Bij vastgoed dat vrijgesteld van btw wordt verhuurd, kan de btw op de aanschaffings- of verbouwkosten niet worden teruggevraagd. Dit in tegenstelling tot de btw bij vastgoed dat wel voor met btw belaste prestaties wordt gebruikt. Door vastgoed eerst kortstondig met btw te verhuren en later over te stappen op vrijgestelde verhuur, kan de btw toch worden teruggevraagd. De overheid onderzoekt of in de btw-regelgeving een herzieningsmogelijkheid kan worden opgenomen op (kostbare) verbouwdiensten. Momenteel wordt deze mogelijkheid verder onderzocht en eventueel op een later moment in consultatie gebracht, waarbij het kabinet oog heeft voor de uitvoerbaarheid van de maatregel voor de Belastingdienst en de gevolgen ervan voor de sector.

3. Bedrijfsopvolgingsregelingen

Bedrijfsopvolgingen worden fiscaal gefaciliteerd in de inkomstenbelasting (een doorschuifregeling) en in de successiewet (een 100%/83%-vrijstelling). Deze faciliteiten zijn erg ingewikkeld en leveren veel discussies op met de fiscus.

3.1 Wijzigingen per 1 januari 2024

Het kabinet stelt voor om aan derden verhuurde onroerende zaken standaard als beleggingsvermogen aan te merken. Daarmee kwalificeren deze verhuurde onroerende zaken niet meer voor de bedrijfsopvolgingsfaciliteiten. Dit moet veel discussies voorkomen. Het kabinet had dit al in de Miljoenennota 2023 opgenomen. Dit voornemen is in de Voorjaarsnota dus nog eens bevestigd.

3.2 Wijzigingen per 1 januari 2025

Met ingang van 1 januari 2025 zullen de bedrijfsopvolgingsregelingen verder worden aangepast:

- De vrijstelling in de successiewet wordt enerzijds verruimd en anderzijds versoepeld. Tot € 1,5 miljoen ondernemingsvermogen wordt de vrijstelling opgetrokken tot 100% (nu circa € 1,2 miljoen). Voor het meerdere zal 70% worden vrijgesteld (thans 83%).
- De zogenoemde 5%-doelmatigheidsmarge wordt afgeschaft. Deze marge houdt in dat beleggingsvermogen tot 5% van het ondernemingsvermogen wordt gezien als ondernemingsvermogen.
- Bedrijfsmiddelen die gedeeltelijk in de onderneming en gedeeltelijk voor privé worden gebruikt (keuzevermogen) zullen voor de bedrijfsopvolgingsregelingen nog slechts kwalificeren als ondernemingsvermogen indien het bedrijfsmiddel daadwerkelijk binnen de onderneming wordt gebruikt.
- Voor aanmerkelijkbelanghouders zal de toegang tot bedrijfsopvolgingsregelingen vanaf 1 januari 2025 worden beperkt tot personen met *reguliere aandelen* met een *belang van 5% of meer die volledig meedelen in de winstgerechtigdheid en de liquidatieopbrengst*. Deze maatregel kan veel impact hebben. Personen die thans soortaandelen of een zogeheten fictief aanmerkelijk belang bezitten, zullen hun positie opnieuw moeten bekijken. De zogenoemde verwateringsregeling (belangen tussen 0,5%-5% die zijn ontstaan door verwatering als gevolg van vererving of een huwelijk) en de regeling voor preferente aandelen die zijn ontstaan in het kader van een gefaseerde bedrijfsopvolging blijven wel bestaan.
- Er wordt voorgesteld om bepaalde knelpunten weg te nemen bij de bezitseris en voortzettingseris van de bedrijfsopvolgingsregeling in de successiewet. Thans staan deze eisen bedrijfseconomisch gewenste aanpassingen van de activiteiten of herstructureringen in de weg.
- De dienstbetrekkingseris in de bedrijfsopvolgingsregeling in de inkomstenbelasting wordt afgeschaft, omdat deze voorwaarde niet effectief blijkt te zijn.

- Het kabinet vindt dat er soms op oneigenlijke wijze gebruik wordt gemaakt van de bedrijfsopvolgingsregeling in de successiewet, bijvoorbeeld doordat personen op hoge leeftijd hun vermogen omzetten in ondernemingsvermogen terwijl er geen reële bedrijfsoverdracht heeft plaatsgevonden. Of indien ouders de onderneming gefaciliteerd schenken aan hun kinderen, deze vervolgens jaren later terugkopen en de onderneming vervolgens wederom vele jaren later nogmaals gefaciliteerd schenken (dubbel gebruik). Om deze vermeende constructies aan te pakken, wordt naast de eerdergenoemde maatregelen bezien of de bezits- en voortzettingstermijn wellicht verlengd kunnen worden, in combinatie met een antimisbruikbepaling.

4. Box 3

4.1 Van forfaitaire heffing naar heffing over werkelijk rendement

Het invoeren van het stelsel in box 3 op basis van werkelijk rendement wordt uitgesteld van 2026 naar 2027. Het uitstel van invoering leidt tot een budgettaire derving van € 395 miljoen in 2026. In augustus 2023 wordt over de precieze vormgeving besloten. Tot die tijd wordt in box 3 geheven met gebruik van forfaitaire rendementen.

4.2 Box 3 in de jaren 2023 tot 2027

Het huidige forfaitaire box 3-stelsel wordt – met terugwerkende kracht tot 1 januari 2023 – op enkele punten aangepast.

- In het Eindejaarsbesluit 2022 is de berekeningsmethode ter voorkoming van het heffen van dubbele belasting in box 3 bij buitenlands vermogen reeds in lijn gebracht met de overbruggingswetgeving. Voor de voorkoming van dubbele belasting wordt de te betalen belasting verminderd met een gedeelte dat toe te rekenen is aan de buitenlandse bezittingen en schulden.
- Het aandeel in het vermogen van een vereniging voor eigenaren wordt geschaard onder de categorie 'banktegoeden'. Dat geldt ook voor het aandeel in het vermogen op de derdengeldenrekening van een notaris.
- Vorderingen en schulden tussen fiscale partners en tussen ouders en minderjarige kinderen worden 'gedefiscaliseerd'. Dit betekent dat deze vorderingen en schulden niet meer in de belastingaangifte hoeven te worden vermeld. Bij ouders en minderjarige kinderen gaat het dan alleen om de situatie waarin het inkomen van het minderjarige kind aan de ouders wordt toegerekend, omdat alleen dan sprake is van dezelfde aangifte.

4.3 Ontwijking van box 3 via agiostorting en terugkopen van bezittingen

In de praktijk komt het veelvuldig voor dat spaargeld vanuit box 3 wordt overgeheveld naar box 2 door het geld te storten op aandelenkapitaal of te gebruiken voor een agiostorting. In voorkomende gevallen wordt het geld dan weer terug geleend aan de aandeelhouder, die daarmee weer box 3-beleggingen koopt. En ook al is vennootschapsbelasting verschuldigd over de rente die verschuldigd is op de lening en gelden er reeds maatregelen tegen excessief lenen, toch kan deze opzet per saldo

voordelig zijn. Het kabinet onderzoekt momenteel welke mogelijkheden er zijn om deze constructie te bestrijden. Een van de opties is het verder ontmoedigen van het lenen van de eigen vennootschap.

5. Overige belangrijke maatregelen

5.1 Aanvullende margeregeling en de plaats van virtuele diensten voor de omzetbelasting

Vanaf 1 januari 2025 is voor culturele, artistieke, sportieve, wetenschappelijke, educatieve of gemakdienten die virtueel worden verricht btw verschuldigd van de lidstaat van de woon- of vestigingsplaats van de afnemer. Daarmee wordt beter aangesloten bij de omzetbelasting als verbruiksbelasting.

5.2 Aanpassing minimumkapitaalregel interne treasury en verhoging percentage

De specifieke renteaftrekbeperking voor banken en verzekeraars (minimumkapitaalregel in de Wet op de vennootschapsbelasting 1969) werkt onevenwichtig uit ten aanzien van interne treasuryactiviteiten. De minimumkapitaalregel wordt aangepast om deze verstoring te voorkomen. De resulterende derving van € 60 miljoen wordt gedekt door het percentage van de minimumkapitaalregel dat niet aftrekbaar is te verhogen van 9% naar 9,4%.

5.3 EIA-tekort en dekking

In 2022 was er een tekort in het budget voor de energie-investeringsaftrek (EIA) van € 60 miljoen (na uitputting reserve). Conform de EIA-budgetsystematiek wordt deze overschrijding gedekt door middel van aanpassing van de EIA-parameters. Vanaf 2024 wordt het aftrekpercentage structureel verlaagd en wordt het plafond maximaal investeringsbedrag verlaagd.

5.4 Verruiming HIR inzake stoppersregelingen

De toepassing van de herinvesteringsreserve (HIR) bij een gedeeltelijke staking van een onderneming als gevolg van overheidsingrijpen wordt verruimd. Hierdoor wordt het gebruik van de HIR toegankelijker voor ondernemers die bijvoorbeeld gedwongen worden om te stoppen met een deel van hun agrarische activiteiten als gevolg van overheidsmaatregelen.

5.5 Afschaffen betalingskorting inkomstenbelasting

Per 1 januari 2023 is de betalingskorting bij de voorlopige aangifte (VA) van de vennootschapsbelasting afgeschaft. In lijn daarmee wordt ook voor de inkomstenbelasting de betalingskorting bij de VA per 1 januari 2024 afgeschaft.

5.6 Aanpak dividendstripping

In het Belastingplan 2024 worden twee maatregelen opgenomen om dividendstripping vanaf 1 januari 2024 beter aan te pakken, namelijk het wettelijk vastleggen van een registratiedatum en het aanpassen van de bewijslastverdeling om de bewijspositie van de inspecteur te verbeteren.

6. Commentaar KPMG Meijburg & Co

De Voorjaarsnota 2023 geeft een vooruitblik op de fiscale maatregelen die op de korte en de wat langere termijn op het programma staan. Vooral vastgoedbezitters worden fiscaal veel zwaarder belast. Aanmerkelijkbelanghouders kunnen verheugd zijn dat de bedrijfsopvolgingsregelingen blijven bestaan en dat een aantal technische punten wordt opgeruimd. Box 3 blijft een hoofdpijndossier. Zolang een heffing naar werkelijk rendement niet is ingevoerd en het verschil tussen de belastingboxen niet is gemitigeerd, zal er fiscaal gedreven gedrag tentoongespreid worden en zal bij de fiscus de wens bestaan om hiertegen op te treden, respectievelijk zal er geprocedeerd worden door belastingplichtigen. Het is overigens te waarderen dat snel wordt bijgestuurd en een aantal zaken wordt geregeld. Met name het defiscaliseren van onderlinge vorderingen en schulden tussen partners voorkomt veel discussies. Tot slot merken we op dat het kabinet het vereenvoudigen van het fiscale stelsel nog wel noemt, maar dat de aangekondigde maatregelen het er zeer waarschijnlijk alleen maar ingewikkelder op maken.

Wilt u meer weten over de Voorjaarsnota 2023, neemt u dan contact op met uw Meijburgadviseur.

KPMG Meijburg & Co
mei 2023

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