



Meijburg & Co  
Belastingadviseurs

Kabinet  
presenteert op  
Prinsjesdag de  
fiscale  
maatregelen voor  
2019

**18 september 2018**

[www.meijburg.nl](http://www.meijburg.nl)



# Kabinet presenteert op Prinsjesdag de fiscale maatregelen voor 2019

Op Prinsjesdag, 18 september 2018, heeft het kabinet het pakket Belastingplan 2019 aangeboden aan de Tweede Kamer. Het bestaat uit de volgende wetsvoorstellen:

- Belastingplan 2019;
- Overige fiscale maatregelen 2019;
- Wet bronbelasting 2020;
- Fiscale vergroeningsmaatregelen 2019;
- Wet implementatie artikel 1 richtlijn elektronische handel;
- Wet modernisering kleineondernemersregeling;
- Wet aanpassing kansspelbelasting voor sportwedenschappen.

Dit jaar staan de voorgestelde fiscale maatregelen in het teken van lagere lasten op arbeid, aanpak van belastingontwijking en belastingontduiking, een aantrekkelijk vestigingsklimaat, verdere vergroening en goede uitvoerbaarheid. Veel van deze voorgestelde maatregelen treden in werking op 1 januari 2019. In dit memorandum hebben wij de hoofdlijnen voor u uiteengezet. Waar mogelijk hebben wij bij de diverse deelonderwerpen ook andere fiscale maatregelen en ontwikkelingen opgenomen en daarbij aangegeven dat deze geen onderdeel uitmaken van het pakket Belastingplan 2019 (zie voor het overige het laatste hoofdstuk).

## Inhoud

1	Vennootschapsbelasting .....	4
1.1	Verlaging tarieven vennootschapsbelasting .....	4
1.2	Beperking afschrijving gebouw in eigen gebruik.....	5
1.3	Eerste Europese richtlijn ter bestrijding van belastingontwijking (ATAD1, geen onderdeel Belastingplan 2019).....	5
1.3.1	Earningsstrippingmaatregel .....	5
1.3.2	Controlled Foreign Companies .....	6
1.3.3	Algemene antimisbruikbepaling .....	7
1.3.4	Exitheffing: betalingstermijn wijzigt, minder zekerheden vereist .....	7
1.4	Afschaffing specifieke renteaftrekbepalingen en beperking verrekening houdsterverliezen .....	8
1.5	Afschaffing fiscale aftrek op vergoeding aanvullend tier 1-kapitaal (coco's) .....	8

1.6	Implementatie Invoering minimumkapitaalregel ('thincapregel') voor banken en verzekeraars (geen onderdeel Belastingplan 2019).....	8
1.7	Belangrijke wijzigingen voor fiscale beleggingsinstellingen (2020).....	9
1.8	Implementatie Tweede Europese richtlijn ter bestrijding van belastingontwijking (ATAD2, geen onderdeel Belastingplan 2019).....	9
1.9	Fiscale eenheid: per-elementbenadering, spoedreparatiemaatregelen en toekomstbestendig concernregime (geen onderdeel Belastingplan 2019).....	9
1.10	Herstel omissie overgangsrecht innovatiebox (geen onderdeel Belastingplan 2019).....	10
2	Inkomsten- en vennootschapsbelasting .....	10
2.1	Inperking voorwaartse verliesverrekening vennootschapsbelasting en box 2 .....	10
2.2	Verlaging energie-investeringsaftrek van 54,5% naar 45% .....	11
2.3	Voortzetting milieu-investeringsaftrek en willekeurige afschrijving op milieubedrijfsmiddelen ....	11
3	Inkomstenbelasting.....	11
3.1	Beperking lenen van eigen bv door dga (2022) .....	11
3.2	Tweeschijvenstelsel box 1 (sociale vlaktaks) .....	11
3.3	Alle aftrekposten in box 1 geleidelijk naar basistarief (2020) .....	12
3.4	Conserverende aanslag lijfrente en pensioen .....	12
3.5	Verhoging box 2-tarief (2020) .....	12
3.6	Periode keuze voor de partiële buitenlandse belastingplicht verkort naar vijf jaar .....	12
3.7	Wijzigingen in de heffingskortingen .....	13
3.8	Vervanging monumentenaftrek door subsidieregeling (geen onderdeel Belastingplan 2019) .....	13
3.9	Beperking renteaftrek eigenwoningschuld in hoogste schijf tot 49% (geen onderdeel Belastingplan 2019).....	13
3.10	Geleidelijke uitfasering aftrek geen of geringe eigenwoningschuld ('Hillenaftrek', geen onderdeel Belastingplan 2019).....	13
4	Loonheffingen.....	14
4.1	30%-regeling verkort naar vijf jaar.....	14
4.2	Verhoging onbelaste vrijwilligersvergoeding.....	14
4.3	Vereenvoudiging regels voor de aan werknemers ter beschikking gestelde fiets (2020).....	14
4.4	Handhaving Wet DBA verder uitgesteld tot 1 januari 2020 (geen onderdeel Belastingplan 2019).....	14
4.5	Beperking toepassing heffingskortingen buitenlandse belastingplichtigen (geen onderdeel Belastingplan 2019).....	15
4.6	Maximering korting bijtelling nulemissieauto's (geen onderdeel Belastingplan 2019).....	15
4.7	Wijzigingen sectorindeling (geen onderdeel Belastingplan 2019).....	15
5	Bronheffingen .....	15
5.1	Afschaffing huidige dividendbelasting (2020) en introductie bronbelasting op dividend (2020) en interest en royalty's (2021).....	15
6	Btw .....	16
6.1	Lage btw-tarief van 6 naar 9% .....	16
6.2	Modernisering kleineondernemersregeling .....	17
6.3	Uitbreiding btw-sportvrijstelling .....	17

6.4	Implementatie btw-E-commercerichtlijn .....	17
6.5	Aanpassing btw-nultarief met betrekking tot zeeschepen (geen onderdeel Belastingplan 2019)	18
7	Formeelrechtelijke wijzigingen.....	18
7.1	Aanpassing regeling belastingrente .....	18
7.2	Mogelijke fiscale aansprakelijkheden bij profijt van een onverplichte (rechts)handeling.....	19
7.3	Ontvanger kan onder omstandigheden tot hoger bedrag verhaal nemen bij zuiver aanvaarden van een nalatenschap .....	19
7.4	Alternatieve bekendmaking belastingaanslagen bij (vermoedelijk) ontbonden rechtspersonen ...	19
7.5	Uitbreiding informatieplicht naar potentieel aansprakelijken.....	20
7.6	Langere termijn evaluatie verruimde overtredersbegrip .....	20
7.7	Richtlijn ter beslechting van belastinggeschillen (geen onderdeel Belastingplan 2019) .....	20
8	Varia Belastingplan 2019.....	20
8.1	Fiscale vergroeningsmaatregelen .....	20
8.2	Aanpassing kansspelbelasting voor sportwedenschappen.....	21
8.3	Overige maatregelen Belastingplan 2019 .....	21
9	Andere fiscale ontwikkelingen .....	21
9.1	Multilateraal instrument (MLI) tegen internationale belastingontwijking .....	22
9.2	Mandatory-disclosurerichtlijn .....	22
9.3	Introductie UBO-register .....	22
9.4	Uitfaseren pensioenopbouw in eigen beheer .....	22
9.5	Voorstellen Europese Commissie voor belastingen van digitale economie.....	23
9.6	Voorstellen Europese Commissie voor CCCTB .....	23
9.7	Rulingpraktijk (zekerheid vooraf) en uitwisseling van informatie.....	23

# 1 Vennootschapsbelasting

## 1.1 Verlaging tarieven vennootschapsbelasting

De vennootschapsbelasting gaat stapsgewijs omlaag. Het reguliere tarief gaat van 25% naar 24,3% in 2019, 23,9% in 2020 en uiteindelijk 22,25% in 2021. Het verlaagde tarief voor winst tot en met € 200.000 gaat van 20% naar 19% in 2019, 17,5% in 2020 en uiteindelijk 16% in 2021.

## 1.2 Beperking afschrijving gebouw in eigen gebruik

In de vennootschapsbelasting kan een gebouw in eigen gebruik vanaf 2019 nog maar worden afgeschreven tot maximaal 100% van de WOZ-waarde (was 50%). Hiermee gaat dezelfde regel gelden als voor gebouwen die worden verhuurd aan derden (gebouwen ter belegging). Wanneer de WOZ-waarde hoger is dan de boekwaarde leidt dit niet tot belaste opwaardering. Deze afschrijvingsbeperking kan een fors liquiditeitsnadeel opleveren.

## 1.3 Eerste Europese richtlijn ter bestrijding van belastingontwijking (ATAD1, geen onderdeel Belastingplan 2019)

Het eerder geconsulteerde wetsvoorstel ter implementatie van de eerste Europese richtlijn ter bestrijding van belastingontwijking (ATAD1) is tegelijk met het pakket Belastingplan 2019 bij de Tweede Kamer ingediend. Wij gaan hierna op de diverse onderdelen in.

### 1.3.1 Earningsstrippingmaatregel

Met ingang van boekjaren die aanvangen op of na 1 januari 2019 wordt een generieke renteaftrekbeperking ingevoerd (earningsstrippingmaatregel). In verband daarmee vervallen twee renteaftrekbeperkingen en de beperking van de verrekening van houdsterverliezen (zie hierna). De earningsstrippingmaatregel houdt in dat de per saldo verschuldigde rente slechts in aftrek komt tot 30% van de EBITDA van de belastingplichtige (kort gezegd: het brutobedrijfsresultaat), of tot € 1 miljoen als dat hoger is. De niet-aftrekbare rente kan onbeperkt naar volgende jaren worden voortgewenteld.

Het saldo aan rente is het verschil tussen de rentelasten en rentebaten ter zake van geldleningen en daarmee vergelijkbare overeenkomsten (zoals financial lease en huurkoop). Het rentebegrip omvat ook valutaresultaten op de hoofdsom en de rentetermijnen en resultaten op de afdekkingsinstrumenten van renterisico's en valutarisico's ter zake van geldleningen. Kosten van geldleningen en van instrumenten om rente- en valutarisico's van geldleningen af te dekken worden ook als rentelasten aangemerkt.

Voor de bepaling van de EBITDA wordt de naar fiscale maatstaven bepaalde winst (dus zonder vrijgestelde voordelen zoals vrijgestelde deelnemingsvoordelen en vóór giftenaftrek):

- vermeerderd met het totaal van de in een jaar in aanmerking genomen afschrijvingen en afwaarderingen van een bedrijfsmiddel;
- verminderd met eventuele terugnamen in een jaar van eerdere afwaarderingen van een bedrijfsmiddel; en
- vermeerderd met het saldo aan renten van het betreffende jaar.

De winst wordt niet gecorrigeerd voor in een jaar te activeren renten. Deze rente wordt wel in aanmerking genomen voor de toepassing van de 30%-regel. Bij overschrijding van de 30%-maatstaf worden de overige rentelasten (dus de andere rentelasten dan de te activeren renten) bij voorrang in aftrek beperkt. Voor zover de te activeren rente minder dan 30% van de EBITDA bedraagt, wordt die geactiveerd; voor zover de te activeren rente meer dan 30% van de EBITDA bedraagt vindt geen activering plaats, maar wordt de rente voortgewenteld naar een volgend jaar.

De earningsstrippingmaatregel wordt toegepast per fiscale eenheid. Het kabinet acht het niet noodzakelijk om het [wetsvoorstel Wet spoedreparatie fiscale eenheid](#) uit te breiden met een maatregel in relatie tot de earningsstrippingmaatregel.

Wanneer een belastingplichtige wordt 'opgeknipt' in verschillende (niet binnen fiscale eenheid gevoegde) vennootschappen kan de drempel van € 1 miljoen per vennootschap worden benut. Indien in de praktijk op die mogelijkheid wordt ingespeeld, zullen wettelijke maatregelen worden overwogen.

In overeenstemming met eerdere berichtgeving heeft het kabinet voor de earningsstrippingmaatregel de volgende keuzes gemaakt met betrekking tot de door ATAD1 geboden mogelijkheden:

- Er wordt geen groepsuitzondering opgenomen.
- Er wordt geen uitzondering gemaakt voor op zichzelf staande entiteiten.
- Er geldt geen uitzondering voor financiële ondernemingen.
- Er is niet gekozen voor uitstel tot 2024.
- Er geldt geen eerbiedigende werking voor op 17 juni 2016 bestaande leningen.

Wel heeft het kabinet besloten om bestaande Publiek-Private Samenwerking (PPS)-projecten die verband houden met openbare infrastructurele projecten uit te zonderen van de earningsstrippingmaatregel. Deze uitzondering zal nog in een nota van wijziging worden uitgewerkt.

Er worden enkele flankerende maatregelen voorgesteld. Zo wordt een antimisbruikbepaling voorgesteld om de handel in rentelichamen tegen te gaan. Deze maatregel houdt in dat wanneer het belang in een belastingplichtige voor meer dan 30% is gewijzigd, de voortgewentelde rente die voorafgaande aan de belangenwijziging is ontstaan, nadien niet in meer in aanmerking kan worden genomen. Ook worden onder meer bepalingen opgenomen die de samenloop regelen tussen voortgewentelde rente en het fiscale eenheidsregime (vergelijkbaar met de systematiek voor de verrekening van verliezen over het voegings- en ontvoegingstijdstip heen).

### 1.3.2 Controlled Foreign Companies

Voorts wordt een maatregel geïmplementeerd tegen het ontwijken van belasting via laagbelaste gecontroleerde buitenlandse vennootschappen of vaste inrichtingen ('Controlled Foreign Companies', 'CFC's'), waarbij winsten behaald met mobiele activa worden verschoven naar deze CFC's. Er is kort gezegd sprake van een CFC indien een belastingplichtige (al dan niet tezamen met gelieerde lichamen of natuurlijke personen) een direct of indirect belang van meer dan 50% heeft in een lichaam of een vaste inrichting heeft. Dit betekent dat het voor Nederlandse vennootschappen ook relevant wordt om te weten of lager in de structuur indirect CFC's gehouden worden. Op grond van de ATAD1 moet in grote lijnen een keuze worden gemaakt tussen twee modellen:

- Model A op basis waarvan een aantal passieve inkomenscategorieën van de CFC in de Nederlandse grondslag wordt betrokken (dividend, royalty's, rente etc.) indien deze inkomsten niet (tijdig) door de CFC zijn uitgekeerd; en
- Model B, waarin de door de CFC gerapporteerde winst op basis van het 'arm's-lengthbeginsel' aan Nederland(se functies) wordt toegerekend.

Naar de mening van het kabinet past Nederland model B in feite al toe als gevolg van de verankering van het arm's-lengthbeginsel in de Wet Vpb. Strikt genomen voldoet Nederland daarom naar de mening van het kabinet al aan de richtlijnverplichtingen.

Het kabinet wil echter verder gaan dan strikt noodzakelijk. Daarom kiest het kabinet aanvullend voor model A als het gaat om een CFC gevestigd in:

- Een staat zonder winstbelasting of met een statutair tarief van minder dan 7%; of
- Een staat die voorkomt op de EU-lijst van niet-coöperatieve landen ('EU zwarte lijst').

De CFC-inkomsten worden echter weer niet in aanmerking genomen als de CFC een wezenlijke economische activiteit uitoefent.

Het inkomen van de CFC wordt bepaald naar Nederlandse maatstaven. Zo zal op een renteloze vordering een 'at arms length' vergoeding in aanmerking worden genomen.

Het kabinet wil dat deze aanvullende CFC-maatregel als stopbord werkt zodat structuren, waarbij belasting wordt ontweken door winstverschuiving naar de betreffende staten, zich via Nederland niet meer voordoen. Om te benadrukken dat Nederland geen draaipunt meer wil zijn in dergelijke structuren wordt ook uitdrukkelijk aanvaard dat dubbele heffing kan ontstaan. Nederland houdt bijvoorbeeld in situaties waarin een CFC middellijk wordt gehouden en ook bij een tussenliggende schakel CFC-regels van toepassing zijn ten aanzien van de CFC, geen rekening met de door die tussenschakel verschuldigde belasting.

Bij ministeriële regeling zal jaarlijks een uitputtende lijst worden vastgesteld van de staten die op basis van de genoemde criteria zijn aangewezen. Deze is gebaseerd op het toepasselijke tarief in oktober van het voorafgaande kalenderjaar respectievelijk de meest recente EU zwarte lijst van het voorafgaande kalenderjaar. Van een wezenlijke economische activiteit is sprake indien aan de substance-eisen is voldaan, die per 1 april 2018 gelden voor de anti-misbruiktoets in de inhoudingsvrijstelling in de dividendbelasting. Dit betreft onder meer het loonkostencriterium van kort gezegd minimaal € 100.000 en de eis dat een kantoorruimte minimaal 24 maanden ter beschikking staat.

De aanvullende CFC-maatregel is niet van toepassing indien de CFC hoofdzakelijk andere voordelen ontvangt dan de besmette voordelen. Ook geldt in bepaalde gevallen een uitzondering indien de CFC een lichaam is (en geen vi), in de CFC een financiële onderneming wordt gedreven en deze CFC de besmette voordelen doorgaans hoofdzakelijk van derden ontvangt.

### **1.3.3 Algemene antimisbruikbepaling**

Op grond van ATAD1 moeten lidstaten een algemene antimisbruikbepaling implementeren. Kort gezegd moet een (reeks van) constructie(s) buiten toepassing worden gelaten voor de berekening van de vennootschapsbelasting indien deze:

- is opgezet met als hoofddoel of één van de hoofddoelen een belastingvoordeel te verkrijgen;
- het doel of de toepassing van het toepasselijke belastingrecht ondermijnt; en
- kunstmatig is.

Naar de mening van het kabinet is deze algemene antimisbruikbepaling reeds geïmplementeerd door middel van het in de jurisprudentie ontwikkelde leerstuk van *fraus legis*. Omzetting van deze bepaling in nationale wetgeving acht hij derhalve niet noodzakelijk.

### **1.3.4 Exitheffing: betalingstermijn wijzigt, minder zekerheden vereist**

Zetelverplaatsing naar het buitenland impliceert in principe eindafrekening, ongeacht of de meerwaarden zijn gerealiseerd of niet. Ook bij het overbrengen van vermogensbestanddelen naar een andere staat moet worden afgerekend over de stille reserves.

Naar huidig Nederlands recht kan worden gekozen voor onmiddellijke betaling van de exitheffing, of voor uitstel van betaling. In alle gevallen waarin uitstel van betaling wordt verleend kan de ontvanger zekerheid verlangen. Nadat de voordelen zijn gerealiseerd, kan worden gekozen voor onmiddellijke afrekening van de belastingclaim, of voor betaling gespreid over tien jaar.

ATAD1 biedt bij overbrenging binnen de EER (EU, Liechtenstein, Noorwegen en IJsland) slechts de mogelijkheid van gespreide betaling gedurende vijf jaar, waarbij rente mag worden berekend. Slechts bij aantoonbaar en werkelijk gevaar dat niet zal kunnen worden ingevorderd kan zekerheid worden verlangd. Voor vennootschapsbelastingplichtige lichamen wordt de Nederlandse wet- en regelgeving aangepast aan ATAD1. Deze nieuwe regels zullen gelden voor gevallen waarin op of na 1 januari 2019 uitstel van betaling wordt verleend.

In de situatie dat vermogensbestanddelen van het hoofdhuis naar een vaste inrichting worden overgebracht, behoudt Nederland op basis van het huidige fiscale systeem het heffingsrecht over de meerwaarden. In dat geval hoeft volgens ATAD1 niet te worden geheven. Verder is de huidige Nederlandse regeling voor tijdelijke overbrenging (maximaal 12 maanden) ATAD1-conform en behoeft deze niet te worden aangepast.

## 1.4 Afschaffing specifieke renteaftrekbeperingen en beperking verrekening houdsterverliezen

In verband met het invoeren van de generieke earningsstrippingmaatregel (zie hiervoor) wordt voorgesteld de volgende specifieke beperkingen per 1 januari 2019 af te schaffen:

- De aftrekbepering voor bovenmatige deelnemingsrente (artikel 13I Wet Vpb)
- De aftrekbepering voor bovenmatige overnamerente (de overnameholdingbepaling van artikel 15ad Wet Vpb)
- De beperking van de verrekening van houdsterverliezen (artikel 20 lid 4 tot en met 6 Wet Vpb)

Twee andere specifieke renteaftrekbepering, artikel 10a Wet Vpb (gericht tegen winstdrainage) en artikel 10b Wet Vpb (gericht tegen internationale mismatches) blijven gehandhaafd.

Nog niet verrekende overnamerente zal worden toegevoegd aan het saldo van rente waarop de earningsstrippingmaatregel wordt toegepast. Houdster- en financieringsverliezen geleden in boekjaren die uiterlijk aanvangen in het kalenderjaar 2018 blijven nadien slechts verrekenbaar met zogenoemde houdster- of financieringswinsten.

## 1.5 Afschaffing fiscale aftrek op vergoeding aanvullend tier 1-kapitaal (coco's)

In overeenstemming met eerdere berichtgeving wordt voorgesteld om de wettelijke fiscale aftrekbaarheid van de coupon(vergoeding) van aanvullend tier 1-kapitaalinstrumenten voor banken en verzekeraars met ingang van 1 januari 2019 te laten vervallen. Deze instrumenten, die ook wel als coco's (contingent convertibles) worden aangeduid, zijn verhandelbaar en achtergesteld. De karakteristieken van dit type instrument zorgen ervoor dat het verliesabsorberend vermogen van een bank of verzekeraar die zo'n instrument heeft uitgegeven wordt vergroot. Het kabinet vindt dat deze maatregel past binnen het kabinetsbeleid voor een gezonde financiële sector, waarbij banken en verzekeraars worden gestimuleerd om meer eigen vermogen aan te houden ten opzichte van de schulden die zij hebben. Door het afschaffen van de aftrek wordt daarnaast tegemoet gekomen aan de staatssteunbezwaren van de Europese Commissie.

## 1.6 Implementatie Invoering minimumkapitaalregel ('thincapregel') voor banken en verzekeraars (geen onderdeel Belastingplan 2019)

Omdat banken doorgaans per saldo rente ontvangen, worden zij niet geraakt door een earningsstrippingmaatregel. In het regeerakkoord is daarom opgenomen dat per 1 januari 2020 een minimumkapitaalregel voor banken en verzekeraars wordt ingevoerd. Deze maatregel vormt geen onderdeel van het Belastingplan 2019. Het kabinet verwacht in 2019 een wetsvoorstel bij de Tweede Kamer in te dienen die deze maatregel bevat. Eerder is wel gesproken over het beperken van de renteaftrek over dat deel van het vreemd vermogen dat 92% van het commerciële balanstotaal te boven gaat.



## 1.7 Belangrijke wijzigingen voor fiscale beleggingsinstellingen (2020)

Directe beleggingen in Nederlands vastgoed (inclusief daarop betrekking hebbende rechten) door fiscale beleggingsinstellingen ('fbi's') zijn vanaf 2020 niet meer toegestaan. Deze maatregel houdt verband met het afschaffen van de dividendbelasting. Volgens het kabinet zou anders, in situaties met buitenlandse beleggers in fbi's het Nederlandse heffingsrecht verloren gaan over resultaten uit in Nederland gelegen vastgoed. Een fbi is voor de vennootschapsbelasting immers onderworpen aan een nultarief. Direct beleggen in buitenlands vastgoed en indirect beleggen in Nederlands vastgoed (bijvoorbeeld via een regulier belaste dochtervennootschap) blijft voor een fbi wel mogelijk. Wanneer een fbi wel direct in Nederlands vastgoed belegt, verliest het de fbi-status en wordt vennootschapsbelasting verschuldigd over de beleggingsresultaten. Als alternatief kan worden gedacht aan het omvormen tot transparante fondsstructuren (voor niet-beursgenoteerde fbi's) of het afstoten of reorganiseren van Nederlands vastgoed. Daarbij moet wel worden gekeken naar de gevolgen voor de overdrachtsbelasting. In dit verband wordt in overleg met vertegenwoordigers van de vastgoed-fbi's gekeken naar de precieze effecten en eventuele flankerende maatregelen.

De afschaffing van de dividendbelasting heeft ook tot gevolg dat de afdrachtvermindering voor fbi's in de dividendbelasting komt te vervallen. Deze afdrachtvermindering geldt thans omdat een fbi ten laste van haar ingehouden dividendbelasting en buitenlandse bronbelasting niet kan verrekenen. Het vervallen van de afdrachtvermindering betekent dat buitenlandse bronbelasting op het niveau van de fbi blijft 'hangen'.

## 1.8 Implementatie Tweede Europese richtlijn ter bestrijding van belastingontwijking (ATAD2, geen onderdeel Belastingplan 2019)

Ter implementatie van de tweede Europese richtlijn ter bestrijding van belastingontwijking (ATAD2, per 2020) worden [maatregelen](#) genomen om structuren die gebruik maken van kwalificatieverschillen tussen belastingstelsels (hybridemismatches) te voorkomen. Met deze implementatie zal onder meer de aantrekkelijkheid van de CV/BV-structuur worden beëindigd. Het kabinet streeft ernaar in 2018 te starten met een consultatie, begin 2019 gevolgd door het wetsvoorstel.

## 1.9 Fiscale eenheid: per-elementbenadering, spoedreparatiemaatregelen en toekomstbestendig concernregime (geen onderdeel Belastingplan 2019)

Het Europese Hof van Justitie (HvJ) heeft op 22 februari 2018 [uitspraak gedaan](#) over de per-elementbenadering in het kader van het Nederlandse fiscale-eenheidsregime in de vennootschapsbelasting. Naar aanleiding hiervan is op 4 juni 2018 het reeds eerder aangekondigde wetsvoorstel Wet spoedreparatie fiscale eenheid bij de Tweede Kamer ingediend, waarvan de inhoud op 6 juni 2018 bekend is geworden. Zoals eerder aangekondigd werkt dit wetsvoorstel op de meeste punten terug tot 25 oktober 2017, 11.00 uur. De maatregelen in het [wetsvoorstel](#) houden in dat enkele artikelen in de vennootschaps- en dividendbelasting (met inachtneming van alle regelingen die daarmee verband houden) moeten worden toegepast alsof er geen fiscale eenheid is. Concreet zijn dit de volgende artikelen:

- art. 10a Wet Vpb (anti-winstdrainage);
- art. 13, lid 9 tot en met 15 Wet Vpb en art. 13a Wet Vpb (de regeling voor beleggingsdeelnemingen);
- art. 13, lid 17 Wet Vpb (de anti-hybride maatregel in de deelnemingsvrijstelling);
- art. 13l Wet Vpb (de renteaftrekbeperving voor bovenmatige deelnemingsrente);
- art. 20a Wet Vpb (tegengaan handel in verlies- en winstvennootschappen);

- art. 11, lid 4 Wet DB (de afdrachtvermindering bij dooruitdelingen, deze bepaling komt te vervallen).

De Hoge Raad moet overigens nog eindspraak doen in de zaak die heeft geleid tot voornoemde uitspraak van het HvJ. Op 22 juni 2018 is al wel de (nadere) conclusie van de Advocaat-Generaal (A-G) gepubliceerd. Volgens de A-G is sprake van een gebrekkig prejudicieel antwoord, is er in beginsel geen EU-rechtelijk probleem en moet de zaak worden terugverwezen naar de feitenrechter. De Tweede Kamer heeft begin augustus 2018 vragen over het wetsvoorstel ingediend, onder meer over de vraag wat de conclusie van de A-G betekent voor het wetsvoorstel. Beantwoording van de vragen zou volgens de planning van het Ministerie van Financiën nog deze maand te verwachten zijn.

Naast de zaak die aan het HvJ is voorgelegd, hebben lagere rechters in de loop der tijd ook al een aantal keer over de per-elementbenadering geoordeeld, met wisselend resultaat voor belastingplichtigen. Meest recent heeft Rechtbank Den Haag de Nederlandse bepaling met betrekking tot de bovenmatige deelnemingsrente in dit kader in strijd geacht met het Europees recht.

Tot slot merken wij op dat het kabinet eerder heeft aangegeven voornemens te zijn om de spoedreparatiemaatregelen binnen afzienbare termijn te laten opvolgen door een toekomstbestendige concernregeling. De stappen om te komen tot een conceptwetsvoorstel dat ter internetconsultatie zal worden aangeboden, zijn volgens een eerdere verwachting medio 2020 afgerond.

## 1.10 Herstel omissie overgangsrecht innovatiebox (geen onderdeel Belastingplan 2019)

Het wetsvoorstel Wet spoedreparatie fiscale eenheid (zie hiervoor) bevat tevens een maatregel met betrekking tot de innovatiebox. Deze bewerkstelligt dat voor de voordelen uit immateriële activa die onder specifiek overgangsrecht vallen met terugwerkende kracht tot en met 1 maart 2018 ook het effectieve tarief van 7% geldt.

# 2 Inkomsten- en vennootschapsbelasting

## 2.1 Inperking voorwaartse verliesverrekening vennootschapsbelasting en box 2

Momenteel is een verlies in de vennootschapsbelasting en box 2 verrekenbaar met de winst c.q. het inkomen van het voorafgaande jaar ('carry-back') of de negen jaren daarna ('carry-forward'). De carry-forwardtermijn wordt beperkt tot zes jaar. Dit zal voor het eerst gelden voor verliezen geleden in boekjaren die aanvangen in het kalenderjaar 2019 (voor de vennootschapsbelasting) en verliezen geleden met ingang van 2019 (voor box 2). Eerdere verliezen blijven negen jaar verrekenbaar. Omdat 'oude' verliezen uit 2017 en 2018 daardoor langer verrekenbaar kunnen zijn dan verliezen uit 2019 en 2020, is begunstigend overgangsrecht voorgesteld. Daarin is bepaald dat het verlies uit 2019 eerder wordt verrekend dan verliezen uit 2017 en 2018 en het verlies uit 2020 eerder wordt verrekend dan een verlies over 2018.

## 2.2 Verlaging energie-investeringsaftrek van 54,5% naar 45%

De energie-investeringsaftrek (EIA) wordt met ingang van 1 januari 2019 verlaagd van 54,5% naar 45%. De maatregel vloeit voort uit de evaluatie van de EIA voor de periode 2012-2017. Naar aanleiding van de positieve resultaten van deze evaluatie wil het kabinet de regeling in ieder geval tot 1 januari 2024 continueren. Een van de aanbevelingen uit het evaluatierapport was wel om het aftrekpercentage te verlagen. Een andere suggestie uit dit rapport wordt ook overgenomen, namelijk om voortaan de minister van Economische Zaken en Klimaat de investeringen te laten aanwijzen die in het belang zijn van een doelmatig gebruik van energie (Energijelijst) en niet langer de minister van Financiën.

## 2.3 Voortzetting milieu-investeringsaftrek en willekeurige afschrijving op milieubedrijfsmiddelen

Voorgesteld wordt om net als de EIA ook de milieu-investeringsaftrek (MIA) en de willekeurige afschrijving op milieubedrijfsmiddelen (VAMIL) te continueren tot 1 januari 2024. Zonder wetswijziging zouden deze maatregelen automatisch per 1 januari 2019 komen te vervallen

# 3 Inkomstenbelasting

## 3.1 Beperking lenen van eigen bv door dga (2022)

Tegelijk met het Belastingplan 2019 kondigt het kabinet een maatregel aan die het lenen van de eigen bv door directeuren-groottaandeelhouders (dga's) wil ontmoedigen. De maatregel beoogt het belastinguitstel in box 2 tegen te gaan door inkomen in box 2 te constateren voor zover de totale som van schulden bij de eigen bv meer bedraagt dan € 500.000.

Om dga's de mogelijkheid te bieden om hun excessieve schulden aan de eigen bv tijdig terug te brengen, gaat de maatregel pas in per 1 januari 2022. En zal er een overgangsmaatregel komen voor bestaande eigenwoningschulden. Het is niet duidelijk wanneer sprake is van een bestaande eigenwoningschuld. Het kabinet is voornemens het wetsvoorstel in het voorjaar van 2019 naar de Tweede Kamer te sturen.

## 3.2 Tweeschijvenstelsel box 1 (sociale vlaktaks)

Er komt in box 1 stapsgewijs een tweeschijvenstelsel. In de kalenderjaren 2019 en 2020 worden de drie laagste tarieven steeds verder in lijn gebracht, totdat in 2021 het basistarief (inclusief premie volksverzekeringen) 37,05% bedraagt. Dit basistarief gaat gelden voor het inkomen tot en met € 68.507. Daarnaast wordt het huidige toptarief in drie stappen verlaagd tot 49,50% in 2021. Het toptarief gaat gelden voor het inkomen boven € 68.507. Het beginpunt voor het toptarief wordt tot en met 2024 bevroren. De vlakkere tariefstructuur zorgt ervoor dat het minder van belang wordt of het inkomen in een huishouden met één of twee personen wordt verdiend. Dit maakt de fiscale behandeling van verschillende typen huishoudens evenwichtiger.

Voor AOW-gerechtigden geldt tot een inkomen van € 35.286 (2021) een tarief van 19,15% (2021).

### 3.3 Alle aftrekposten in box 1 geleidelijk naar basistarief (2020)

Met ingang van 2020 wordt het tarief waartegen kosten in box 1 aftrekbaar zijn voor alle aftrekposten gelijkgetrokken met het aftrektarief van de hypotheekrente. Voorts wordt het aftrektarief met 3%-punt per jaar afgebouwd tot aan het basistarief, dat in 2023 wordt bereikt. De hypotheekrenteaf trek wordt dus vanaf 2020 versneld afgebouwd, nu gaat dat nog met stapjes van 0,5% per jaar. Zoals gezegd geldt dit niet alleen voor de hypotheekrente, maar bijvoorbeeld ook voor de ondernemersaftrek (o.a. zelfstandigenaftrek) alimentatie, scholingsuitgaven en aftrekbare giften.

### 3.4 Conserverende aanslag lijfrente en pensioen

Op 14 juli 2017 heeft de Hoge Raad zich uitgesproken over de vraag of bij emigratie conserverende aanslagen mogen worden opgelegd als de belastingplichtige emigreert naar een land dat een belastingverdrag met Nederland heeft gesloten waarin is bepaald dat alleen het woonland het heffingsrecht zal hebben over pensioenen en lijfrenten. In dergelijke gevallen wordt op grond van de huidige wet niet de waarde in het economische verkeer van de pensioen- en lijfrenterechten in de conserverende aanslag betrokken, maar slechts het bedrag waarvoor in Nederland fiscale faciliteiten zijn genoten.

Voor lijfrenten en beroepspensioenregelingen heeft de Hoge Raad beslist dat deze methodiek alleen is toegestaan voor zover premies zijn afgetrokken in de periode van 1 januari 1992 tot en met 31 december 2000 en in de periode vanaf 16 juli 2009. Voor bedrijfs(tak)pensioenregelingen en pensioen in eigen beheer is beslist dat dit slechts is toegestaan voor zover het pensioen fiscaal werd gefacilieerd door Nederland vanaf 16 juli 2009. Voorgesteld wordt om deze beslissingen van de Hoge Raad per 1 januari 2019 in de wet vast te leggen.

### 3.5 Verhoging box 2-tarief (2020)

Vanwege de tariefsverlaging in de vennootschapsbelasting wordt het box 2-tarief in de inkomstenbelasting verhoogd naar 26,25% in 2020 en 26,9% vanaf 2021. Het verhoogde tarief gaat ook gelden voor bestaande aanmerkelijkbelangclaims.

### 3.6 Periode keuze voor de partiële buitenlandse belastingplicht verkort naar vijf jaar

Onder de 30%-regeling kan de werknemer kiezen voor de partiële buitenlandse belastingplicht. Dit betekent dat de werknemer voor de belastingheffing in Box 2 en Box 3 wordt aangemerkt als buitenlands belastingplichtige en slechts voor inkomsten uit een aanmerkelijk belang in een Nederlandse vennootschap in de heffing van Box 2 en slechts voor inkomsten uit in Nederland gelegen onroerende zaken in de heffing van Box 3 wordt betrokken. Vanwege de verkorting van de toekenningsduur van de 30%-regeling wordt met ingang van 1 januari 2019 ook de periode waarin de keuze voor de partiële buitenlandse belastingplicht kan worden gemaakt, teruggebracht van acht naar vijf jaar.

### 3.7 Wijzigingen in de heffingskortingen

- De algemene heffingskorting wordt vanaf 2019 verhoogd met uiteindelijk een bedrag van € 358 in 2021.
- De arbeidskorting wordt verhoogd zodat het maximum circa € 365 hoger ligt en vervolgens sneller afgebouwd, het afbouwpercentage wordt 6% (voor AOW-gerechtigden ruim 3%).
- De ouderenkorting wordt verhoogd met € 178 en tegelijkertijd wordt er een geleidelijke inkomensafhankelijke afbouw geïntroduceerd in plaats van de huidige harde afbouwgrens. Het afbouwpercentage wordt 15%.
- De opbouw van de inkomensafhankelijke combinatiekorting (voor alleenstaanden en minstverdienende partners die de zorg hebben voor kinderen tot twaalf jaar) begint vanaf 2019 bij een hoger inkomen en de vaste voet verdwijnt. De opbouw gaat sneller waardoor het maximum al bij een lager inkomen wordt bereikt.
- Het recht op arbeidskorting en inkomensafhankelijke combinatiekorting (IACK) wordt per 2020 afgeschaft voor nieuwe uitkeringsgerechtigden voor de Ziektewet zonder werkgever.

### 3.8 Vervanging monumentenaftrek door subsidieregeling (geen onderdeel Belastingplan 2019)

Het kabinet wil de fiscale aftrek voor onderhoud van rijksmonumentenpanden per 2019 vervangen door een subsidieregeling. Voor alle huidige (en toekomstige) eigenaren/bewoners die nu gebruik kunnen maken van de fiscale aftrek komt er één nieuwe, voor iedereen gelijke regeling voor onderhoud. Hier kunnen eigenaren een beroep op doen voor de instandhouding van hun rijksmonumentale woning. Eigenaren kunnen in de nieuwe regeling maximaal 35% subsidie krijgen voor gemaakte instandhoudingskosten.

### 3.9 Beperking renteaftrek eigenwoningschuld in hoogste schijf tot 49% (geen onderdeel Belastingplan 2019)

Vanaf 2014 wordt het maximale percentage waartegen de rente over de eigenwoningschuld in de hoogste schijf kan worden afgetrokken jaarlijks met 0,5% verlaagd. De renteaftrek voor de eigenwoningschuld bedraagt in 2019 dus maximaal 49%. Vanaf 2020 zal de afbouw van het aftrekpercentage worden versneld totdat in 2023 het aftrektarief 37,05% bedraagt (tarief eerste schijf).

### 3.10 Geleidelijke uitfasering aftrek geen of geringe eigenwoningschuld ('Hillenaftrek', geen onderdeel Belastingplan 2019)

De aftrek wegens geen of een geringe eigenwoningschuld ('Hillenaftrek') bewerkstelligt dat belastingplichtigen die hun eigenwoningschuld (bijna) volledig hebben afgelost en dus (bijna) geen rente meer betalen, een aftrekpost ontvangen die tot 2019 gelijk is aan het eigenwoningforfait (minus de eventueel nog resterende rente). Vanaf 2019 wordt de Hillenaftrek in dertig jaar in gelijke stappen uitgefaseerd. In 2019 wordt de aftrek dus nog maar voor 96 2/3% in aanmerking genomen.

# 4 Loonheffingen

## 4.1 30%-regeling verkort naar vijf jaar

De 30%-regeling is een fiscale faciliteit voor werknemers die vanuit het buitenland naar Nederland komen en een specifieke deskundigheid bezitten die op de Nederlandse arbeidsmarkt niet, of schaars, aanwezig is. Op basis van deze faciliteit kan grofweg 30% van het loon onbelast worden vergoed door de werkgever. De periode van toekenning van de 30%-regeling wordt met ingang van 1 januari 2019 beperkt van acht tot vijf jaar. Dit geldt ook voor werknemers die momenteel al gebruikmaken van de 30%-regeling. Vanwege de verkorting van de toekenningsduur van de 30%-regeling wordt ook de mogelijkheid om de daadwerkelijke extraterritoriale kosten belastingvrij te vergoeden beperkt tot een periode van vijf jaar. Schoolgelden voor een internationale school mogen onder de 30%-regeling onbelast worden vergoed. Schoolgelden die betrekking hebben op het schooljaar 2018/2019 mogen in 2019 onbelast worden vergoed aan werknemers die op dat moment nog van de 30%-regeling gebruik hadden kunnen maken als de toekenningsduur per 1 januari 2019 niet was beperkt.

## 4.2 Verhoging onbelaste vrijwilligersvergoeding

Aan vrijwilligers kan nu onder voorwaarden een bedrag van maximaal € 1.500 per kalenderjaar als onbelaste onkostenvergoeding worden verstrekt. Dit bedrag wordt met € 200 verhoogd. Dit betekent dat personen die als vrijwilliger werkzaam zijn en vergoedingen en verstrekkingen ontvangen van in totaal maximaal € 170 per maand en € 1.700 per kalenderjaar, met ingang van 1 januari 2019 hierover geen belasting en premies voor de volksverzekeringen zijn verschuldigd.

## 4.3 Vereenvoudiging regels voor de aan werknemers ter beschikking gestelde fiets (2020)

De regeling van de fiets van de zaak wordt met ingang van 1 januari 2020 vereenvoudigd. Vanaf 2020 zal voor het privégebruik van de fiets van de zaak een vaste bijtelling gelden zoals voor de auto van de zaak. Voor de ter beschikking gestelde fiets wordt de bijtelling gesteld op 7% van de waarde van de fiets inclusief accessoires bij de fiets die met de fiets ter beschikking worden gesteld.

## 4.4 Handhaving Wet DBA verder uitgesteld tot 1 januari 2020 (geen onderdeel Belastingplan 2019)

In 2019 worden de maatregelen ter vervanging van de Wet deregulering beoordeling arbeidsrelaties (Wet DBA) uitgewerkt, waarmee met name aan de onderkant van de arbeidsmarkt schijnzelfstandigheid en concurrentie op arbeidsvoorwaarden wordt tegengegaan. Daarnaast beogen de maatregelen zekerheid te geven aan zelfstandigen en hun opdrachtgevers dat geen sprake is van een dienstbetrekking.

#### 4.5 Beperking toepassing heffingskortingen buitenlandse belastingplichtigen (geen onderdeel Belastingplan 2019)

Met ingang van 1 januari 2019 mag voor werknemers die niet in Nederland wonen maar wel in een ander land van de Europese Unie (EU) of een land van de Europese Economische Ruimte (EER), Zwitserland of op een van de BES-eilanden, bij de berekening van de verschuldigde loonbelasting rekening worden gehouden met de arbeidskorting. Werknemers die niet woonachtig zijn in de genoemde landen komen niet meer voor deze korting in aanmerking.

#### 4.6 Maximering korting bijtelling nulemissieauto's (geen onderdeel Belastingplan 2019)

Voor nulemissieauto's (auto's zonder CO<sub>2</sub>-uitstoot) van de zaak geldt een verlaagd bijtellingspercentage van 4%. Vanaf 2019 vallen nieuwe nulemissieauto's onder het reguliere bijtellingspercentage van 22% voor zover de cataloguswaarde meer dan € 50.000 bedraagt. De korting wordt dus gemaximeerd op € 9.000. De enige uitzondering hierop geldt voor auto's die rijden op waterstof: deze blijven volledig onder het verlaagde bijtellingspercentage vallen.

#### 4.7 Wijzigingen sectorindeling (geen onderdeel Belastingplan 2019)

Op vrijdag 29 juni 2018 heeft de ministerraad ingestemd met de Wet arbeidsmarkt in balans (WAB). Onderdeel van deze wet is het per 2020 vervangen van de sectorale WW-premie door een premiedifferentiatie naar de aard van de arbeidsovereenkomst.

## 5 Bronheffingen

#### 5.1 Afschaffing huidige dividendbelasting (2020) en introductie bronbelasting op dividend (2020) en interest en royalty's (2021)

Met ingang van 1 januari 2020 wordt de dividendbelasting afgeschaft. Daarvoor in de plaats komt een (conditionele) bronbelasting op dividend-, interest- en royaltybetalingen aan in een laagbelastende jurisdictie gevestigde gelieerde lichamen en in misbruiksituaties. Deze maatregel beoogt te voorkomen dat Nederland wordt gebruikt voor doorstroomactiviteiten naar laagbelastende jurisdicties. De maatregel wordt in twee stappen ingevoerd: eerst voor dividenden (in 2020) en dan voor interest en royalty's (in 2021). Het nu ingediende wetsvoorstel ziet slechts op dividenden.

## Vormgeving

Van gelieerdheid is sprake indien door het dividendontvangende lichaam een zodanige invloed op de besluitvorming kan plaatsvinden, dat daarmee de activiteiten van de gelieerde vennootschap kunnen worden bepaald. Dit criterium wordt gekozen om te voorkomen dat de EU-rechtelijke vrijheid van kapitaalveer, die ook geldt ten aanzien van derde landen, van toepassing is.

Van een laagbelastende jurisdictie is sprake indien lichamen niet zijn onderworpen of naar een algemeen statutair tarief over ondernemingswinsten van minder dan 7%, of indien de jurisdictie is opgenomen op de EU zwarte lijst. Wanneer een belastingverdrag aan heffing in de weg staat zal Nederland de verdragspartner benaderen om het verdrag zo aan te passen dat de verdragsvoordelen alleen gelden voor het reële bedrijfsleven.

De bronbelasting wordt ook geheven als het dividendontvangende lichaam niet in een laagbelastende jurisdictie is gevestigd, maar de aandelen in het uitkerende lichaam worden toegerekend aan een vaste inrichting in een laagbelastende jurisdictie. Voorts zijn er regels voor uitkeringen aan hybride entiteiten die nergens of in een laagbelastende jurisdictie zijn gevestigd.

Van misbruik is sprake wanneer een tussenhoudster in een niet laagbelastende jurisdictie kunstmatig wordt tussengeschoven. Ook in dat geval zal de bronbelasting worden geheven. Als de tussenhoudster is gevestigd in een EU/EER-lidstaat dan zal bij de invulling van de antimisbruikbepaling (kunnen) worden aangesloten bij de jurisprudentie van het HvJ.

De grondslag van heffing is grotendeels gelijk aan die van de huidige dividendbelasting. Er zijn wel enkele aanscherpingen, zo kan kapitaal niet onbelast worden terugbetaald als in de vennootschap zuivere winst (winstreserves, stille reserves en/of goodwill) aanwezig is en wordt ook bij inkoop van aandelen de waarde in het economische verkeer als uitgangspunt genomen. Ook worden voordelen belast bij vervreemding van direct gehouden belangen (voor zover verband houdend met de zuivere winst). In misbruiksituaties kan ook worden geheven bij indirecte vervreemding van het belang. Het tarief zal worden gesteld op het hoogste tarief in de vennootschapsbelasting (23,9% in 2020 en 22,25% vanaf 2021).

# 6 Btw

## 6.1 Lage btw-tarief van 6 naar 9%

Het lage btw-tarief gaat vanaf 2019 van 6 naar 9%. Het lage btw-tarief geldt voor een breed scala aan prestaties. Te denken valt aan de eerste levensbehoeften, geneesmiddelen en medische hulpmiddelen, maar ook arbeidsintensieve diensten. Het normale btw-tarief blijft 21%. Het kabinet wil ondernemers niet belasten met extra administratieve lasten bij de verhoging van het lage btw-tarief van 6 naar 9 procent. Daarom zal de Belastingdienst niet gaan naheffen op in 2018 (vooruit) betaalde prestaties die pas in 2019 gaan plaatsvinden. Het gaat hier bijvoorbeeld om concerten of sportevenementen die dit jaar al worden betaald, maar volgend jaar pas plaatsvinden. Dit geldt voor alle andere goederen en diensten waarop het verlaagde tarief van toepassing is.



## 6.2 Modernisering kleineondernemersregeling

De kleineondernemersregeling ('KOR') verandert per 1 januari 2020. Btw-ondernemers die in Nederland wonen, zijn gevestigd of in Nederland een vaste inrichting hebben, kunnen voor een btw-vrijstelling kiezen. Hierbij geldt wel dat de omzet in een kalenderjaar in Nederland niet hoger mag zijn dan € 20.000. Anders dan onder de huidige KOR kunnen ook rechtspersonen deze nieuwe regeling gebruiken. Als de nieuwe KOR wordt gebruikt, mag geen btw op de uitgaande prestaties worden berekend. Daar staat tegenover dat de btw op kosten (voorbelaasting) ook niet mag worden afgetrokken. Btw-ondernemers die de nieuwe KOR toepassen, hoeven geen btw-aangiften in te dienen en moeten een beperkte btw-administratie voeren.

## 6.3 Uitbreiding btw-sportvrijstelling

Door Europese jurisprudentie wordt de btw-sportvrijstelling uitgebreid. De toepassing van de sportvrijstelling wordt niet meer beperkt tot bepaalde diensten verricht door niet-winstbeogende instellingen aan hun leden. De btw-vrijstelling zal ook gelden voor diensten die nauw samenhangen met de beoefening van sport en lichamelijke opvoeding, mits deze worden verricht door instellingen zonder winstoogmerk voor personen die aan sport of lichamelijke opvoeding doen. Het lidmaatschap bij 'commerciële' sportscholen zal overigens, net als nu, btw belast blijven

De verruimde sportvrijstelling geldt voor meer prestaties dan voorheen, zoals de exploitatie van sportaccommodaties. Er wordt in een ruim overgangsrecht voorzien. Ondernemers die btw hebben afgetrokken op grond van de huidige regels, hoeven deze btw niet terug te betalen (herzien) louter door de verruiming van de sportvrijstelling per 2019. Als de bouw van een sportaccommodatie is afgesproken en ook wordt gestart vóór 2019, kan de btw op de bouwtermijnen na 2019 toch worden afgetrokken, mits de aftrek onder de huidige regels is toegestaan.

De verruiming van de btw-vrijstelling zal naar verwachting tot opbrengsten voor de schatkist opleveren ten nadele van gemeenten en sportstichtingen/-verenigingen. Deze opbrengsten sluist het kabinet terug naar de sport via een specifieke uitkering voor gemeenten en een subsidie voor sportverenigingen en sportstichtingen.

## 6.4 Implementatie btw-E-commercerichtlijn

Met ingang van 2019 wordt een tegemoetkoming in de btw-verplichtingen gegeven aan kleinere ondernemers die via het internet in beperkte mate digitale diensten leveren aan particulieren in andere lidstaten. Onder de huidige regels zijn dergelijke digitale diensten btw-belast in het land van de particuliere consument. Afdracht van de btw in de verschillende EU landen, leidt vooral voor kleinere ondernemers tot hoge administratieve lasten. Met de voorgestelde tegemoetkoming, moeten btw-ondernemers met een grensoverschrijdende omzet van digitale diensten binnen de EU van minder dan € 10.000, btw betalen in Nederland. De betrokken btw-ondernemers mogen (blijven) kiezen voor btw-heffing in het land van de particuliere consument.

## 6.5 Aanpassing btw-nultarief met betrekking tot zeeschepen (geen onderdeel Belastingplan 2019)

Het btw-nultarief voor zeeschepen eist per 2019 dat die zeeschepen ook daadwerkelijk worden gebruikt voor de vaart op volle zee. Het Ministerie van Financiën onderzoekt momenteel de praktische knelpunten en mogelijke oplossingsrichtingen van deze eis.

# 7 Formeelrechtelijke wijzigingen

## 7.1 Aanpassing regeling belastingrente

Een belangrijk uitgangspunt van de regeling belastingrente is dat belastingplichtigen bij tijdig en correcte aangifte niet met belastingrente worden geconfronteerd omdat de aanslag in die gevallen op tijd kan worden vastgesteld. Een aantal aspecten van de regeling belastingrente is op dit moment echter niet in lijn met dit uitgangspunt, hetgeen ongewenst is:

- Met ingang van het belastingjaar 2014 is de aangiftetermijn voor de inkomstenbelasting verschoven van 1 april naar 1 mei na afloop van het belastingjaar, maar de wijziging van deze termijn is voor de heffing van belastingrente niet geformaliseerd. Hierdoor kan het op dit moment voorkomen dat belastingplichtigen die (tijdig) tussen 1 april en 1 mei na het belastingjaar aangifte doen toch belastingrente in rekening wordt gebracht. Ten aanzien van de inkomstenbelasting wordt geformaliseerd dat geen belastingrente in rekening wordt gebracht indien de aangifte wordt ingediend voor 1 mei en de aanslag conform die aangifte wordt vastgesteld. Deze wijziging gaat gelden voor belastingaanslagen die betrekking hebben op belastingtijdvakken die zijn aangevangen op of na 1 januari 2018.
- Voor de erfbelasting wordt bepaald dat degene die voor de eerste dag van de negende maand na het overlijden verzoekt om een voorlopige aanslag of aangifte erfbelasting doet, geen belastingrente in rekening wordt gebracht indien de (voorlopige) aanslag wordt vastgesteld overeenkomstig het ingediende verzoek of de ingediende aangifte. Door deze termijn, die aansluit bij de aanvang van de periode waarover belastingrente wordt berekend in te voeren wordt voorkomen dat ondanks dat tijdig een aangifte wordt gedaan er toch belastingrente in rekening wordt gebracht. Deze wijziging gaat gelden voor belastingaanslagen ter zake van overlijdens die op of na 1 januari 2019 plaatsvinden. Belangrijk hierbij dat in de overgangsregeling is opgemerkt dat het beleid dat geen belastingrente wordt berekend over belastingaanslagen ter zake van overlijden op of na 1 januari 2017, voor zover nodig wordt gehandhaafd. Dit beleid is in het leven geroepen gezien de achterstanden die de Belastingdienst heeft met betrekking tot het verwerken van de aangiften erfbelasting als gevolg van de problemen met de automatisering.
- Ondanks dat voor de vennootschapsbelasting de renteregeling net als voor de inkomstenbelasting en erfbelasting niet in lijn is met het bovengenoemde uitgangspunt – de aangiftetermijn voor de vennootschapsbelasting is immers 5 maanden na afloop van het belastingjaar, wordt dit in het huidige wetsvoorstel niet gerepareerd.

## 7.2 Mogelijke fiscale aansprakelijkheden bij profijt van een onverplichte (rechts)handeling

Er komt een nieuwe mogelijkheid om begunstigden fiscaal aansprakelijk te stellen, als zij geprofiteerd hebben van een onverplichte (rechts)handeling, in terminologie van het wetsvoorstel 'een verhaalsconstructie' die tot stand is gekomen in of na het tijdvak waarin de belastingschuld is ontstaan. Voorwaarden zijn dat de Belastingdienst is benadeeld is in zijn verhaalsmogelijkheden en dat de belastingplichtige en begunstigden wisten, of hadden kunnen en behoren te weten, dat benadeling van schuldeisers het gevolg zou zijn. Als de belastingplichtige en de begunstigden gekwalificeerd gelieerd zijn (bijvoorbeeld familieleden in de rechte lijn) geldt een bewijsvermoeden dat zij wisten dat de ontvanger benadeeld zou worden. Tegenbewijs door de begunstigde is mogelijk doordat deze aansprakelijkstelling voor bezwaar en beroep vatbaar is.

## 7.3 Ontvanger kan onder omstandigheden tot hoger bedrag verhaal nemen bij zuiver aanvaarden van een nalatenschap

Wie een erfenis zuiver aanvaardt, erft niet alleen de bezittingen maar moet ook de schulden betalen. Voor belastingschulden en -aansprakelijkheden geldt nu, dat de fiscus de erfgenaam kan aanspreken tot ten hoogste het bedrag van de erfenis. Dit bedrag wordt volgens de plannen verhoogd met het bedrag dat de erfgenaam in de 180 dagen voor het overlijden heeft ontvangen van de erflater. Dit om te voorkomen dat de betaling van de belastingschulden van de erflater kan worden gefrustreerd door het wegschenken van het hele vermogen van de erflater voorafgaand aan zijn overlijden.

## 7.4 Alternatieve bekendmaking belastingaanslagen bij (vermoedelijk) ontbonden rechtspersonen

De Belastingdienst zal voortaan een belastingaanslag ten behoeve van een (buitenlandse) rechtspersoon die (vermoedelijk) is geliquideerd en ontbonden, bekend kunnen maken via een openbare aankondiging aan het parket van een ambtenaar van het Openbaar Ministerie bij de rechtbank in het rechtsgebied waarin de laatst bekende vestigingsplaats van de ontbonden rechtspersoon lag, of bij de rechtbank in Den Haag. Met deze wijze van bekendmaking treden de gevolgen van de belasting aanslag, waaronder de betalingstermijn en de bezwaartermijn, in werking. Zonder deze wetswijziging zou hiervoor een heropening van de vereffening moeten plaatsvinden, wat in veel buitenlandse lastig, zo niet onmogelijk is.

Deze zelfde bekendmakingsmogelijkheden gaan ook gelden voor het stuiten van de verjaringstermijn.

In lijn met deze wijziging is eveneens de mogelijkheid tot bezwaar en beroep voor geopend voor de laatste bestuurder, aandeelhouder of vereffenaar. Deze wijziging houdt tevens een (gedeeltelijke) codificatie in van de jurisprudentie van de Hoge Raad waarin is bepaald dat door of namens de voormalige vereffenaar of degene wiens belang rechtstreeks is geraakt bij de vereffening bezwaar en beroep kan instellen.

## 7.5 Uitbreiding informatieplicht naar potentieel aansprakelijken

Met de voorgenomen wetswijziging vindt een uitbreiding plaats van de bestaande informatieplicht die alleen geldt voor de aansprakelijkgestelde naar de potentieel aansprakelijken. Potentieel aansprakelijken zijn personen die volgens de wet aansprakelijk zijn, maar die nog niet formeel aansprakelijk zijn gesteld en geeft de ontvanger de mogelijkheid de aansprakelijkstelling beter te motiveren. Symmetrie is gezocht met de informatieplicht wat betreft de belastingheffing.

## 7.6 Langere termijn evaluatie verruimde overtredersbegrip

Bij de verruiming van het overtredersbegrip met de deelnemingsvormen: doen pleger, uitlokker en medeplichtige per 2014 is een evaluatieperiode van vijf jaar opgenomen. Deze periode wordt nu met vijf jaar verlengd tot en met 2024. Dit omdat deze boeten pas geruime tijd na de overtreding worden opgelegd en er daardoor nu nog te weinig gebruik van is gemaakt om de effectiviteit ervan te kunnen evalueren.

## 7.7 Richtlijn ter beslechting van belastinggeschillen (geen onderdeel Belastingplan 2019)

Op 10 oktober 2017 is de Ecofin formeel akkoord gegaan met Richtlijn (EU) 2017/1852 betreffende mechanismen ter beslechting van belastinggeschillen in de Europese Unie ('dispute resolution mechanisms'). De richtlijn is van toepassing op belastingplichtigen die aanlopen tegen dubbele belasting op inkomen en waar toepasselijk kapitaal. De richtlijn moet door de lidstaten worden geïmplementeerd, maar wordt van toepassing op klachten die met ingang van 1 juli 2019 worden ingediend met betrekking tot geschillen over een belastingjaar dat op of na 1 januari 2018 ingaat. Lidstaten kunnen ook bepalen dat de richtlijn eerder wordt toegepast. Tot op heden heeft de wetgever nog geen implementatiewetsvoorstel ingediend.

# 8 Varia Belastingplan 2019

## 8.1 Fiscale vergroeningsmaatregelen

Het [regeerakkoord](#) bevat de nodige fiscale vergroeningsmaatregelen. Een deel van deze maatregelen is opgenomen in het wetsvoorstel Fiscale vergroeningsmaatregelen 2019, dat onderdeel uitmaakt van het pakket Belastingplan 2019. Het gaat concreet om:

- een schuif in de energiebelasting van elektriciteit naar gas. De energiebelastingtarieven van de eerste schijf voor aardgas (0-170.000 m<sup>3</sup>), van het zogenoemde blokverwarmingstarief en van de eerste schijf van de verlaagde aardgastarieven voor de glastuinbouw worden verhoogd. Het energiebelastingtarief van de eerste schijf voor elektriciteit (0-10.000 kWh) wordt verlaagd;
- verlaging van de belastingvermindering in de energiebelasting met € 51 van € 308 naar € 257;

- verhoging in de afvalstoffenbelasting van het tarief voor het storten en het tarief voor het verbranden van afvalstoffen en invoering van een bijbehorende heffing van afvalstoffenbelasting bij verwijdering buiten Nederland;
- afschaffen van de BPM-teruggave voor personenauto's die geheel of nagenoeg geheel worden ingezet voor het verrichten van openbaar vervoer of taxivervoer;
- aanpassing van de tarieven in de Wet belasting zware motorrijtuigen (BZM) als gevolg van een wijziging van het Eurovignetverdrag;
- vermindering van de verhuurderheffing voor verduurzaming van huurwoningen. De vermindering is afhankelijk van de mate van verduurzaming en bedraagt tussen de € 3.000 en € 10.000 per woning.

## 8.2 Aanpassing kansspelbelasting voor sportwedenschappen

In verband met staatssteunbezwaren van de Europese Commissie moeten landgebonden sportwedenschappen en sportwedenschappen op afstand voor de kansspelbelasting gelijk worden behandeld. Daarom wordt voorgesteld dat niet langer de speler van landgebonden sportwedenschappen belastingplichtig is met als grondslag de prijs, maar de aanbieder met als grondslag het brutospelresultaat

## 8.3 Overige maatregelen Belastingplan 2019

Een aantal maatregelen uit het Belastingplan 2019 hebben wij verder niet inhoudelijk beschreven, het betreft de volgende maatregelen:

- verlenging van de vrijstelling in de inkomstenbelasting van pleegvergoedingen, in ieder geval tot en met 2019;
- wijziging van de Wet op de motorrijtuigenbelasting (MRB) waardoor de MRB-toeslag voor vervuilende dieselauto's niet in werking treedt op 1 januari 2019 maar op een nader (bij Koninklijk besluit) te bepalen tijdstip;
- het weer gebruiken van camerabeelden met behulp van Automatic Number Plate Recognition (ANPR) voor de MRB.

# 9 Andere fiscale ontwikkelingen

Er staan nog enkele andere (fiscale) ontwikkelingen op stapel, die geen onderdeel zijn van het pakket Belastingplan 2019. Hierna behandelen wij een aantal daarvan kort.

## 9.1 Multilateraal instrument (MLI) tegen internationale belastingontwijking

Nederland wil – onder andere via het [multilateraal instrument \('MLI'\)](#) – in alle belastingverdragen een bepaling opnemen die ervoor zorgt dat verdragsvoordelen alleen worden toegekend als het inkomen van een hybride entiteit bij de deelnemers in die entiteit in de belastingheffing wordt betrokken. Nederland neemt via het MLI meer antimisbruikbepalingen op in de belastingverdragen dan veel andere landen. Hiermee wordt beoogd te voorkomen dat het uitgebreide netwerk van Nederlandse belastingverdragen op oneigenlijke wijze wordt gebruikt. De plenaire behandeling in de Tweede Kamer staat momenteel gepland voor later deze maand. Daarna moet de Eerste Kamer zich nog over het wetsvoorstel buigen. Dit betekent dat voor Nederland het MLI voor alle heffingen op zijn vroegst vanaf 2020 kan ingaan.

## 9.2 Mandatory-disclosurerichtlijn

De richtlijn voor verplichte openbaarmaking ('mandatory disclosure') van grensoverschrijdende – mogelijk agressieve – belastingstructuren waarbij financiële tussenpersonen (bijvoorbeeld belastingadviseurs, advocaten, notarissen of trustkantoren) worden verplicht om informatie over dergelijke structuren aan de Belastingdienst te melden, is op 25 juni 2018 in werking getreden. Meer informatie hierover vindt u in onze [Engelstalige berichtgeving](#).

## 9.3 Introductie UBO-register

Op 20 april 2018 informeerde minister Hoekstra van Financiën de Tweede Kamer dat de implementatie van het UBO-register wordt [uitgesteld](#). De aanleiding daarvoor is dat op 19 april 2018 het Europees Parlement met overweldigende meerderheid instemde met het voorstel voor aanpassing van de Vierde anti-witwasrichtlijn, waarin het zogenoemde UBO-register is opgenomen. Het UBO-register zorgt ervoor dat informatie over de uiteindelijke gerechtigden van een juridische entiteit (de 'ultimate beneficial owners' oftewel 'UBO's') in het Handelsregister moet worden opgenomen. Het UBO-register had in 2017 al gereed moeten zijn, maar dit is Nederland niet gelukt. Wel is een wetsvoorstel in voorbereiding om het UBO-register te implementeren. Door het uitstel kan het reeds aangevangen wetgevingstraject niet ongewijzigd worden voortgezet, aldus de minister. De verwachting is dat het wetsvoorstel op zijn vroegst in de eerste helft van 2019 ter consultatie zal worden voorgelegd.

## 9.4 Uutfaseren pensioenopbouw in eigen beheer

Vanaf 1 juli 2017 is pensioenopbouw in eigen beheer door de dga niet langer mogelijk. De hogere commerciële waarde van het pensioen kan fiscaal geruisloos worden afgestempeld naar de lagere fiscale waarde. Loonbelasting, revisierente en vennootschapsbelasting worden niet geheven. Dit afstempelen kan alleen in combinatie met volledige afkoop of volledige omzetting in een oudedagsverplichting ('ODV'). Vanaf 2017 tot 2020 kan fiscaal gefaciliteerd worden afgekocht. De afkoopmogelijkheid geldt zowel voor ingegane als voor nog niet ingegane pensioenen. In 2017 gold een korting van 34,5% op de grondslag, in 2018 is de korting 25% en in 2019 19,5%. De grondslag is de laagste van de volgende waarden: de fiscale waarde van het pensioen per ultimo van het boekjaar dat eindigt in 2015 of de fiscale waarde op afkoopdatum. Gerekend vanuit het hoogste belastingtarief betekende dit in 2017 een effectief tarief van circa 34%. In 2018 komt het effectieve tarief uit op circa 39% en in 2019 op circa 42%. De afnemende korting is erop gericht dat de dga's zo snel mogelijk 'uutfaseren'.

## 9.5 Voorstellen Europese Commissie voor belastingen van digitale economie

Op 21 maart 2018 heeft de Europese Commissie voorstellen gepubliceerd voor het belastingen van de digitale economie. Het pakket bestaat uit een tijdelijke maatregel in de vorm van een belasting van 3% op bepaalde inkomsten uit digitale activiteiten (digitale dienstenbelasting, 'DDB') en een langetermijnoplossing waarbij het concept van een digitale vaste inrichting wordt geïntroduceerd. Daarnaast doet de Europese Commissie aanbevelingen aan de lidstaten om dit concept in hun belastingverdragen te implementeren, zodat het ook van toepassing is op bedrijven die niet in de EU zijn gevestigd. Meer informatie hierover vindt u in onze [Engelstalige berichtgeving](#).

Op 7 september 2018 hebben de EU-ministers van Financiën een principeakkoord bereikt om zo snel mogelijk een DDB in te voeren. EU-voorzitter Oostenrijk streeft naar een definitief akkoord voor het eind van dit jaar. Het idee is om deze heffing alleen te laten gelden totdat er een langetermijnoplossing in OESO-verband is bereikt.

## 9.6 Voorstellen Europese Commissie voor CCCTB

In 2016 heeft de Europese Commissie een hernieuwd voorstel gepubliceerd om binnen de EU de vennootschapsbelasting te harmoniseren, de Common Consolidated Corporate Tax Base ('CCCTB'). Het voorstel kent de vorm van twee conceptrichtlijnen (de tweestappenbenadering). In de eerste richtlijn ligt de focus op de invoering van één set regels die binnen de EU door alle lidstaten wordt toegepast ('CCTB'). In een later stadium zou men dan door middel van de tweede richtlijn tot invoering van een consolidatieregime moeten komen, waarbij alle winsten en verliezen van alle EU-groepsvennootschappen uit verschillende lidstaten bij elkaar worden opgeteld. Nederland heeft te kennen gegeven geen voorstander te zijn van deze voorstellen, noch van het voorstel van de Commissie om de regels die voortvloeien uit de langetermijnoplossing voor het belastingen van de digitale economie (zie hiervoor) te zijner tijd in de CCCTB onder te brengen. Om de aanvaarding van de CCTB-richtlijn te bespoedigen hebben Duitsland en Frankrijk in juni 2018 een gezamenlijke 'position paper' uitgebracht met een aantal vereenvoudigingen en andere aanpassingen, bijvoorbeeld om aan te sluiten bij anti-BEPS-maatregelen en ATAD1.

## 9.7 Rulingpraktijk (zekerheid vooraf) en uitwisseling van informatie

Naar aanleiding van intern onderzoek naar de procedurele aspecten bij de afgifte van rulings, Europese richtsnoeren daarover en beleidskeuzes van het kabinet op het gebied van belastingontwijking heeft de staatssecretaris van Financiën in februari 2018 aangekondigd de rulingpraktijk te willen herzien. Op 30 augustus 2018 is in dit kader een internetconsultatie gestart, die loopt tot en met 20 september 2018. Het doel is om de nieuwe inrichting van de rulingpraktijk vanaf 1 januari 2019 vorm te geven. De herziening en de consultatie zien alleen op rulings met een internationaal karakter. Gevraagd wordt om input op de onderdelen 'inhoud' (onder meer met betrekking tot de substance-eisen), 'proces' en 'transparantie'. Een rapportage over de herziening van de rulingpraktijk wordt in november 2018 verwacht.

In februari 2018 heeft de staatssecretaris in zijn beleidsvoornemens ook gezegd dat onder omstandigheden niet alleen informatie moet worden uitgewisseld over dienstverleningslichamen (ongeacht of sprake is van zekerheid vooraf), maar ook over internationale houdstermaatschappijen. Tevens zullen de substance-eisen in dit kader en in verband met het verkrijgen van zekerheid vooraf in lijn worden gebracht met de eisen zoals die zijn geïntroduceerd bij de Wet inhoudingsplicht houdstercoöperatie en uitbreiding inhoudingsvrijstelling.

*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.*