

Prinsjesdag 2017: wijzigingen voor de loonheffingen en de Wet vermindering afdracht loonbelasting en premie voor de volksverzekeringen

Op Prinsjesdag, 19 september 2017, heeft het demissionaire kabinet het pakket voor het Belastingplan 2018 ingediend bij de Tweede Kamer. In dit memorandum gaan wij in op de belangrijkste voorgestelde wijzigingen voor de loonheffingen en de Wet vermindering afdracht loonbelasting en premie voor de volksverzekeringen (WVA), zoals neergelegd in het Belastingplan 2018 en de Overige fiscale maatregelen 2018. De voorstellen hebben een beoogde ingangsdatum van 1 januari 2018, tenzij hierna expliciet een andere datum wordt vermeld. Verder besteden wij aandacht aan de gedeeltelijke vrijstelling van het belastbare voordeel uit aandelenopties van start-ups, die reeds per amendement in 2016 was aangenomen (onderdeel Belastingplan 2017) en de Wet tegemoetkomingen loondomein, waarvan een gedeelte per 1 januari 2018 in werking zal treden.

Belastingtarieven uit het Belastingplan 2018

Het tarief van de tweede en derde schijf van de loon- en inkomstenbelasting bedraagt in 2017 40,80%. Met ingang van 1 januari 2018 wordt het tarief in beide schijven verhoogd met 0,05% naar 40,85%. Het tarief van de vierde schijf van de loon- en inkomstenbelasting bedraagt in 2017 52% en wordt met ingang van 1 januari 2018 verlaagd met 0,05% naar 51,95%. Daarnaast worden de schijven verlengd, waardoor de vierde schijf in 2018 begint bij een belastbaar loon van meer dan € 68.507. Het gecombineerde tarief in de eerste schijf is per 1 januari 2018 36,55% (net als in 2017).

De tarieven voor werknemers geboren op of na 1 januari 1946 zullen op 1 januari 2018 als volgt zijn:

Bij een belastbaar loon van meer dan	Maar niet meer dan	Belastingtarief	Premies volksverzekering
-	€ 20.142	8,90%	27,65%
€ 20.142	€ 33.994	13,20%	27,65%
€ 33.994	€ 68.507	40,85%	-
€ 68.507	-	51,95%	-

De algemene heffingskorting

De maximale algemene heffingskorting wordt, rekening houdend met de inflatiecorrectie, verhoogd tot € 2.265. De hoogte van de algemene heffingskorting is afhankelijk van het inkomen. Hoe hoger het inkomen, hoe lager de algemene heffingskorting. Bij een inkomen van € 68.509 en hoger is de algemene heffingskorting nihil.

De arbeidskorting

De maximale arbeidskorting wordt op basis van de inflatiecorrectie verhoogd tot € 3.249. De hoogte van de arbeidskorting is afhankelijk van het inkomen. Bij een arbeidsinkomen van € 122.694 en hoger is de arbeidskorting nihil.

Inkomensafhankelijke bijdrage Zorgverzekeringswet

De inkomensafhankelijke bijdrage Zorgverzekeringswet verschuldigd door de werkgever zal met ingang van 1 januari 2018 worden verhoogd van 6,65% naar 6,90%. Het maximale premie-inkomen voor de Zorgverzekeringswet bedraagt per 1 januari 2018 € 54.614.

Einde fictieve dienstbetrekking niet-uitvoerende bestuurder van beursgenoteerde vennootschap

De fictieve dienstbetrekking voor niet-uitvoerende bestuurders van een beursgenoteerde vennootschap wordt per 1 januari 2018 afgeschaft. Met ingang van het jaar 2017 was de fictieve dienstbetrekking voor commissarissen al afgeschaft, maar daardoor is een ongelijke behandeling ontstaan tussen niet-uitvoerende bestuurders van beursgenoteerde vennootschappen en commissarissen. Dit was niet de bedoeling, omdat de niet-uitvoerende bestuurders (bij een 'one-tier board') van een beursgenoteerde vennootschap een vergelijkbare toezichthoudende rol hebben als commissarissen. Vanaf 1 januari 2018 valt de niet-uitvoerende bestuurder van een beursgenoteerde vennootschap daarom niet meer onder de loonbelasting. De niet-uitvoerende bestuurder moet zelf na afloop van het kalenderjaar aangifte inkomstenbelasting doen en via deze aangifte de inkomstenbelasting, premies volksverzekeringen en inkomensafhankelijke bijdrage Zorgverzekeringswet betalen.

Vanaf 1 januari 2018 heeft de niet-uitvoerende bestuurder van een beursgenoteerde vennootschap – net zoals de commissaris – wel de mogelijkheid om onder de Wet op de loonbelasting te (blijven) vallen via de zogenoemde opting-inregeling. Als hiervoor wordt gekozen door de bestuurder en de inhoudingsplichtige, dient dit gemeld te worden bij de Belastingdienst voor de eerste loonbetaling.

De uitvoerende bestuurders van een beursgenoteerde en een niet-beursgenoteerde vennootschap blijven allebei onder de loonbelasting vallen.

Aanpassing pseudo-eindheffing excessieve vertrekvergoeding

Indien een werknemer twee jaar voorafgaand aan het einde van de dienstbetrekking een jaarsalaris heeft dat hoger is dan € 540.000 (2017) en in het lopende jaar een vertrekvergoeding ontvangt van meer dan een jaarsalaris, dan moet de werkgever bij het einde van de dienstbetrekking bepalen of sprake is van een excessieve vertrekvergoeding. Is dat het geval, dan is de werkgever een pseudo-eindheffing verschuldigd van 75%.

Op de rekenregel geldt een uitzondering voor aandelenoptierechten die zijn toegekend voor het jaar t-1 (waarbij t het jaar van beëindiging van de dienstbetrekking is). Op basis van rechtspraak geldt deze uitzondering ook ten aanzien van aandelenoptierechten die al zijn toegekend voor het jaar t-1, maar nog niet onvoorwaardelijk waren geworden voor het jaar t-1. Om ontwijking van de pseudo-eindheffing te voorkomen, heeft het kabinet voorgesteld om de wet zodanig aan te passen dat deze laatste groep van aandelenoptierechten niet meer onder de uitzondering valt.

Toepassing belastingdeel heffingskorting in de loonbelasting

De loonheffingskorting bestaat uit de algemene heffingskorting, arbeidskorting, jonggehandicaptenkorting, ouderenkorting en alleenstaande-ouderenkorting. Deze heffingskortingen bestaan enerzijds uit een belastingdeel en anderzijds uit premiedelen. In beginsel heeft een werknemer recht op het belastingdeel als hij Nederlands inkomen geniet en op de premiedelen voor zover de werknemer de betreffende premies volksverzekeringen verschuldigd is. Het hiernavolgende stuk gaat alleen over het belastingdeel van de genoemde heffingskortingen.

Buitenlandse belastingplichtigen kunnen gedeeltelijk recht hebben op de loonheffingskorting. Daarbij dient binnen de groep buitenlandse belastingplichtigen het volgende onderscheid te worden gemaakt:

- 1) werknemers die wonen in een land *buiten* de Europese Economische Ruimte (EER), Zwitserland en de BES-eilanden;
- 2) werknemers die wonen in een land *binnen* de hierboven genoemde landenkring en niet-kwalificerende buitenlandse belastingplichtigen zijn;
- 3) werknemers die wonen in een land *binnen* de hierboven genoemde landenkring en kwalificerende buitenlandse belastingplichtigen zijn.

De eerste groep werknemers heeft geen recht op het belastingdeel van de loonheffingskorting. De tweede groep werknemers heeft, op grond van rechtspraak, recht op het belastingdeel van de arbeidskorting. De derde groep werknemers heeft recht op het belastingdeel van alle heffingskortingen, omdat zij als kwalificerende buitenlandse belastingplichtigen recht hebben op dezelfde heffingskortingen als inwoners van Nederland (binnenlandse belastingplichtigen).

Op dit moment wordt in de loonbelasting echter geen onderscheid gemaakt naar het woonland van de werknemers. Bovendien kan een werkgever niet toetsen of zijn werknemers kwalificerende buitenlandse belastingplichtigen zijn. Als gevolg hiervan wordt er een hoger bedrag aan heffingskortingen toegepast in de loonbelasting dan waarop recht bestaat voor de inkomstenbelasting. Daarom stelt het kabinet voor om met ingang van **1 januari 2019** de Wet op de loonbelasting zodanig aan te passen dat:

- bij werknemers van buiten de landenkring (groep 1) de loonheffingskorting niet in aanmerking wordt genomen;
- bij werknemers van binnen de landenkring (groep 2 en 3) slechts het belastingdeel van de arbeidskorting in aanmerking wordt genomen.

Vanaf 2019 zal de werkgever dus wel onderscheid moeten gaan maken naar het woonland van zijn werknemers. Onderscheid tussen kwalificerende en niet-kwalificerende buitenlandse belastingplichtigen hoeft niet, omdat de werkgever dit niet kan toetsen. De groep kwalificerende buitenlandse belastingplichtigen zal via de inkomstenbelasting het belastingdeel van de overige heffingskortingen geldend moeten maken.

Schematisch kan het voorgaande voor de loonadministratie als volgt worden weergegeven:

	Recht op belastingdeel arbeidskorting?	Recht op belastingdeel overige heffingskortingen?
Groep 1	Nee	Nee
Groep 2	Ja, toepassing in LB	Nee
Groep 3	Ja, toepassing in LB	Ja, geen toepassing in LB, geldend maken via aangifte IB

Verlichting administratieve lasten WVA

De afdrachtvermindering speur- en ontwikkelingswerk (S&O) is een fiscale stimuleringsregeling waarmee een deel van de loonkosten, overige kosten en uitgaven voor S&O wordt gecompenseerd. Voor werkgevers biedt de S&O een vermindering op de verschuldigde loonbelasting en premies volksverzekeringen. Voor de bepaling van de afdrachtvermindering wordt het gemiddelde uurloon gebruikt.

De ontvanger van de S&O-verklaring dient voor 31 maart na afloop van het betreffende kalenderjaar het aantal bestede S&O-uren en de gerealiseerde kosten en uitgaven aan de Rijksdienst voor Ondernemend Nederland door te geven. Dit wordt ook wel de mededelingsplicht genoemd. Voorgesteld wordt om de mededeling niet meer per afzonderlijke S&O-verklaring te hoeven doen, maar voor alle in een kalenderjaar afgegeven S&O-verklaringen gezamenlijk. In aansluiting daarop wordt voorgesteld dat de minister van Economische Zaken de correctie-S&O-verklaring ook op jaarniveau opstelt.

Gedeeltelijke vrijstelling loonvoordeel aandelenopties innovatieve start-ups

Op basis van een reeds in 2016 aangenomen amendement bij het Belastingplan 2017, geldt met ingang van 1 januari 2018 onder voorwaarden een gedeeltelijke vrijstelling voor voordelen genoten uit aandelenopties bij innovatieve start-ups. Om innovatieve starters te ondersteunen en meer flexibiliteit te geven in beloningsvormen, wordt slechts 75% van het voordeel bij uitoefening of vervreemding van een aandelenoptierecht als loon in aanmerking genomen. De vrijstelling wordt gemaximeerd op € 12.500 (25% van € 50.000).

De voorwaarden om gebruik te kunnen maken van deze vrijstelling zijn als volgt:

- (i) De werkgever beschikt in het jaar van toekenning van de aandelenoptierechten over een S&O-verklaring voor starters.
- (ii) Er zijn ten minste twaalf maanden en maximaal vijf kalenderjaren verstreken sinds de toekenning van het aandelenoptierecht.
- (iii) Het zogenoemde de-minimisplafond (€ 200.000 over drie jaren) van de Europese staatssteunregels wordt niet overschreden.

Wet tegemoetkomingen loondomein

Op 1 januari 2017 is de Wet tegemoetkomingen loondomein (Wtl) in werking getreden. Deze wet bestaat uit drie soorten tegemoetkomingen in de loonkosten voor werkgevers en heeft als doel werkgevers te stimuleren om mensen met een kwetsbare positie op de arbeidsmarkt in dienst te nemen of te houden. Daarnaast dient het jeugd-lage-inkomensvoordeel (jeugd-LIV) de

verhoging van het minimumjeugdloon per 1 juli 2017 (deels) te compenseren. Van de drie maatregelen is het LIV reeds per 1 januari 2017 in werking getreden; het loonkostenvoordeel (LKV) en jeugd-LIV treden per 1 januari 2018 in werking.

Loonkostenvoordeel (LKV)

De loonkostenvoordelen vervangen de premiekortingen voor arbeidsgehandicapte werknemers en oudere werknemers, die per 1 januari 2018 vervallen. Tevens zullen met ingang van 1 januari 2018 de premiekorting jongere werknemer en de premievrijstelling voor marginale arbeid komen te vervallen. Hieronder is het loonkostenvoordeel schematisch weergegeven:

	Loonkostenvoordeel per verloond uur	Maximale looptijd voordeel
Oudere werknemers (56+)	€ 3,05 en maximaal € 6.000 per werknemer per kalenderjaar	drie jaar
Arbeidsgehandicapte werknemers	€ 3,05 en maximaal € 6.000 per werknemer per kalenderjaar	drie jaar
Werknemers in de doelgroep banenafpraak	€ 1,01 en maximaal € 2.000 per werknemer per kalenderjaar	drie jaar
Herplaatste arbeidsgehandicapte werknemers	€ 3,05 en maximaal € 6.000 per werknemer per kalenderjaar	een jaar

Toepassing LKV

De loonkostenvoordelen kunnen op verzoek via de loonaangifte worden aangevraagd. Er gelden specifieke voorwaarden per LKV. Daarnaast dient voor elk LKV een doelgroepverklaring aanwezig te zijn, die de werknemer aanvraagt bij het UWV of de gemeente. Het UWV verstrekt na afloop van het betreffende jaar (voor het jaar 2018 voor 15 maart 2019) een voorlopige berekening voor de werknemers voor wie de werkgever in de loonaangifte heeft verzocht om toepassing van het LKV. De voorlopige berekening is gebaseerd op de loonaangiften zoals die uiterlijk op 31 januari (2019 voor het jaar 2018) zijn ingediend. Vervolgens heeft de werkgever tot 1 mei van dat jaar de tijd om gegevens te wijzigen of aan te vullen (correcties in te dienen). Voor de definitieve berekening van de tegemoetkoming gebruikt het UWV de gegevens uit de polisadministratie naar de stand van 1 mei.

Samenloop tussen het LKV en het LIV

Als ten aanzien van een werknemer recht bestaat op zowel LKV als LIV, wordt de totale tegemoetkoming gemaximeerd op het bedrag van de hoogste tegemoetkoming. Als beide tegemoetkomingen gelijk zijn, bestaat uitsluitend recht op het LKV.

Jeugd-LIV

De nieuwe tegemoetkoming wordt ingevoerd, omdat er met ingang van 1 juli 2017 een aantal wijzigingen hebben plaatsgevonden in de Wet minimumloon en minimumvakantiebijslag. Het reguliere wettelijke minimumloon geldt vanaf 1 juli 2017 voor werknemers van 22 jaar en ouder (was 23 jaar en ouder). Het wettelijke minimumloonjeugdloon voor werknemers van

18 tot en met 21 jaar is vanaf 1 juli 2017 ook omhooggegaan. Dit leidt tot hogere loonkosten voor werkgevers en daarom wordt het jeugd-LIV ingevoerd per 1 januari 2018. Hieronder is het jeugd-LIV 2018 weergegeven:

Leeftijd 31 december 2017	Jeugd-LIV per werknemer per verloond uur	Maximale jeugd-LIV per werknemer per jaar
18	€ 0,23	€ 478,40
19	€ 0,28	€ 582,40
20	€ 1,02	€ 2.121,60
21	€ 1,58	€ 3.286,40

Toepassing jeugd-LIV

Er gelden specifieke voorwaarden voor de toepassing van het jeugd-LIV, dat op basis van de polisadministratie door het UWV wordt beoordeeld en automatisch wordt uitbetaald. Het is derhalve belangrijk dat het aantal verloonde uren juist is opgenomen in de loonaangiften. Het UWV verstrekt na afloop van het betreffende jaar (voor het jaar 2018 voor 15 maart 2019) een voorlopige berekening van het jeugd-LIV. Deze is gebaseerd op de loonaangiften zoals die uiterlijk op 31 januari van het daaropvolgende kalenderjaar zijn ingediend. Vervolgens heeft de werkgever tot 1 mei van dat jaar de tijd om gegevens te wijzigen of aan te vullen (correcties in te dienen). Voor de definitieve berekening van de tegemoetkoming gebruikt het UWV de gegevens uit de polisadministratie naar de stand van 1 mei.

Samenloop tussen jeugd-LIV en LKV

Als ten aanzien van een werknemer recht bestaat op zowel jeugd-LIV als LKV, worden beide tegemoetkomingen uitbetaald.

Samenvattend Wet tegemoetkomingen loondomein

Tegemoetkoming	Doelgroep	Automatisch?	Datum
LIV	Lage inkomens	Ja	Per 01-01-2017
Tegemoetkoming verhoging minimumjeugdloon (jeugd-LIV)	Jongeren 18 t/m 21 jaar	Ja	Per 01-01-2018
LKV <ul style="list-style-type: none"> • oudere werknemer • arbeidsgehandicapte werknemer • doelgroep banenafpraak • herplaatsen arbeidsgehandicapte werknemer 	Ouderen en arbeidsbeperkten	Nee, verzoek via loonaangifte	Per 01-01-2018
Premiekortingen jongere, oudere en arbeidsgehandicapte werknemers	Jongeren, ouderen en arbeidsbeperkten	Nee, verwerking via loonaangifte	Vervalt per 01-01-2018

Pagina 7

Meijburg & Co
september 2017

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.