

Waar draait het nou eigenlijk om?*

Miljoenennota 2010
Alle fiscale maatregelen
op een rij.





Belastingpakket 2010

Op Prinsjesdag, 15 september 2009, zijn het Belastingplan 2010 en de wetsvoorstellen Overige Fiscale Maatregelen 2010, Fiscale Onderhoudswet 2010, Fiscale Vereenvoudigingswet 2010 en Uniformering Loonbegrip gepubliceerd. Verreweg de meeste voorstellen die hierin zijn opgenomen, hebben als beoogde ingangsdatum 1 januari 2010. Daar waar de ingangsdatum eerder of later is dan deze datum wordt dit expliciet aangegeven.

In deze bijlage treft u een selectie aan van de naar onze mening het meest in het oog springende maatregelen die in beide wetsvoorstellen zijn gepubliceerd. De regering heeft een drietal aandachtspunten geformuleerd waarin de meeste maatregelen passen, namelijk het stimuleren van het ondernemerschap en het bevorderen van de arbeidsparticipatie, de vergroening van het fiscale stelsel en administratieve lastenverlichting voor werkgevers en ondernemers.

De voorstellen dienen nog door de Tweede Kamer en Eerste Kamer te worden goedgekeurd en kunnen dus nog (aanzienlijk) wijzigen.

Bevorderen ondernemerschap/vennootschapsbelasting

Optionele verlenging terugwentelingstermijn verliesverrekening van een tot drie jaar

Belastingplichtigen in de vennootschapsbelasting kunnen momenteel hun verliezen terugwentelen naar het vorige boekjaar. Voorgesteld wordt nu om vennootschappen de keuze te bieden om deze achterwaartse verliesverrekening van één jaar tijdelijk te verlengen met twee extra verrekeningsjaren. Keerzijde van deze optie is wel dat de termijn van de huidige voorwaartse verliesverrekening wordt ingekort van negen jaar tot zes jaar.

Voor de terugwenteling naar de extra twee jaren geldt een plafond van €10 miljoen, inhoudende dat per extra verrekeningsjaar maximaal €10 miljoen van het te verrekenen verlies kan worden teruggewenteld. Zoals aangegeven is deze keuzemogelijkheid een tijdelijke maatregel die zal gelden voor de belastingjaren 2009 en 2010.

Verlenging willekeurige afschrijving

In het kader van het crisispakket had het kabinet besloten met ingang van 2009 een tijdelijke willekeurige afschrijving in te voeren. Deze maatregel geldt alleen voor investeringen die in 2009 worden verricht. Om ook ondernemingen die in 2010 investeringen verrichten de mogelijkheid te geven deze in twee jaar af te schrijven (maximaal 50% in 2010 en maximaal 50% in 2011) wordt de maatregel met een jaar verlengd.

Transformatie van octrooibox tot innovatiebox

Met ingang van 1 januari 2007 is een bijzonder regime voor inkomsten uit bepaalde immateriële activa, de octrooibox, ingevoerd in de vennootschapsbelasting. Een vennootschap die zelf een immaterieel activum heeft ontwikkeld, waarvoor een Nederlands of buitenlands octrooi is verleend (vanaf 2008 ook indien een zogenoemde S&O-verklaring is afgegeven), kan ervoor kiezen om de voordelen hieruit te laten belasten volgens het octrooiboxregime. Alsdan worden deze voordelen, met inachtneming van een drempel en een plafond, belast tegen een effectief tarief van 10%. Dit effectieve tarief wordt met ingang van 1 januari 2010 verlaagd naar 5%. Verder worden de verschillende plafonds voor octrooiactiva en S&O-activa uit de regeling geschrapt, waardoor alle innovatieve activiteiten gelijk worden behandeld en de regeling een ruimer toepassingsbereik krijgt. Daarom wordt de octrooibox omgedoopt tot 'innovatiebox'. Daarnaast wordt vastgelegd dat het lage effectieve tarief van 5% alleen geldt voor positieve voordelen, zodat verliezen uit de innovatiebox volledig in aanmerking kunnen worden genomen.



Versoepeling van het regime voor de deelnemingsvrijstelling

Het deelnemingsvrijstellingsregime is gewijzigd bij de laatste herziening van de vennootschapsbelasting in 2007. In het algemeen geldt de deelnemingsvrijstelling voor een aandelenbezit van 5% of meer, tenzij sprake is van een laagbelaste beleggingsdeelneming (passief). In dat geval geldt niet de volledige deelnemingsvrijstelling, maar een verrekeningsstelsel.

Een dochtermaatschappij (deelneming) wordt niet aangemerkt als een (passieve) beleggingsdeelneming indien de geconsolideerde/ gezamenlijke bezittingen van de deelneming voor 50% of meer bestaan uit "goede bezittingen". Grofweg zijn "goede bezittingen" bezittingen die worden gebruikt in de actieve onderneming van de dochtervennootschap of in de actieve onderneming van haar (klein)dochtervennootschappen. "Slechte bezittingen" zijn bezittingen die passieve inkomsten genereren zoals rente, royalty's en huurinkomsten.

Het huidige deelnemingsvrijstellingsregime wordt nu versneld, dat wil zeggen met ingang van 1 januari 2010, gemoderniseerd.

Zoals in het Consultatiedocument al werd aangekondigd, wordt voorgesteld om deels terug te keren naar de regels zoals die golden vóór 2007. Het oogmerk van de belastingplichtige wordt weer doorslaggevend. De actieve betrokkenheid en de intentie van de Nederlandse moedermaatschappij of de actieve rol in het besturen of beleid van de groep is dan het doorslaggevende criterium voor de toepassing van de deelnemingsvrijstelling. Indien er een actieve betrokkenheid is in het centrale bestuur van de groep, met betrekking tot de bedrijfsstrategieën van de dochtervennootschap en haar (klein)dochtervennootschappen, is de deelnemingsvrijstelling van toepassing. Indien een deelneming wordt gehouden in een vennootschap die zowel belegt als onderneemt, wordt getoetst waar het zwaartepunt ligt.

Indien op grond van deze nieuwe hoofdregel de deelnemingsvrijstelling niet van toepassing zou zijn, kan door middel van een nieuwe onderworpenheidstoets (onderworpen aan een reële winstbelasting die resulteert in een heffing van ten minste 10%) of een nieuwe bezittingentoets (waarbij onder meer beleggingen die worden belast tegen ten minste 10% als 'goede' bezitting worden aangeduid) alsnog worden voldaan aan de vereisten voor de toepassing van de deelnemingsvrijstelling.

Uitbreiding tonnageregime

Het tonnageregime wordt op twee punten aangepast. Ten eerste wordt voorgesteld het tonnageregime uit te breiden naar kabelleggers, pijpenleggers, onderzoeksschepen en kraanschepen. Het gaat daarbij om de vervoersactiviteiten die met deze schepen worden verricht. Hiermee worden zij op één lijn gesteld met baggerschepen en schepen die sleep- en hulpverleningswerkzaamheden verrichten. De laatstgenoemde schepen kunnen reeds voor het tonnageregime in aanmerking komen voor zover het gaat om de vervoersactiviteiten die deze werkzaamheden met zich brengen.

Dit voorstel moet door de Europese Commissie worden goedgekeurd voordat de regeling in werking kan treden. Indien deze goedkeuring na 1 januari 2010 wordt ontvangen, is het streven de maatregel tot en met 1 januari 2010 te laten terugwerken. Of terugwerkende kracht mogelijk is, zal afhangen van de beschikking van de Commissie.

Ten tweede regelt het wetsvoorstel een aanpassing van het Belastingplan 2009 aan de door de Europese Commissie gestelde voorwaarden. Deze wijziging geldt met terugwerkende kracht tot en met 1 januari 2009.

Startdatum berekening heffingsrente vennootschaps- en inkomstenbelasting

Om allerlei inconsistenties in de behandeling van heffingsrente bij zowel de vennootschapsbelasting als de inkomstenbelasting, zoals o.a. bij een nadere voorlopige aanslag en



een ambtshalve vermindering, te elimineren wordt voorgesteld om met ingang van 2010 de heffingsrente te berekenen vanaf de eerste dag na het einde van het belastingjaar in plaats van het midden van het belastingtijdvak (doorgaans 1 juli).

Dividendbelasting

Verruiming inhoudingsvrijstelling en teruggaafregeling dividendbelasting voor Noorwegen en IJsland

Per 1 januari 2010 wordt de zogenoemde inhoudingsvrijstelling in de dividendbelasting verruimd zodat deze onder voorwaarden ook geldt als dividend wordt uitgekeerd aan vennootschappen die zijn gevestigd in Noorwegen of IJsland. Daarnaast vervallen twee voorwaarden voor de inhoudingsvrijstelling in EU-situaties, te weten de rechtsvormeis en de onderworpenheidseis (uitgezonderd uitkeringen aan buitenlandse vrijgestelde of fiscale beleggingsinstellingen). De teruggaafregeling in de dividendbelasting geldt met ingang van 1 januari 2010 eveneens voor pensioenfondsen en dergelijke lichamen die zijn gevestigd in Noorwegen en IJsland.

Verbetering fiscale positie directeur-grotaandeelhouder

Doorschuiffaciliteiten bij schenking en vererving aanmerkelijkbelangaandelen

Vanaf 1 januari 2010 wordt het voor een directeur-grotaandeelhouder (dga) mogelijk om al tijdens leven een aandelenpakket zonder heffing van inkomstenbelasting door te schuiven naar zijn bedrijfsopvolger. In box 2 van de inkomstenbelasting wordt namelijk een doorschuiffaciliteit opgenomen voor het schenken (overdracht om niet) van aandelen die tot een aanmerkelijk belang (minimaal 5%) behoren. De faciliteit houdt in dat de schenker over de meerwaarde geen inkomstenbelasting in box 2 betaalt en dat de fiscale claim door middel van de verkrijgingsprijs van de aandelen wordt doorgeschoven naar de bedrijfsopvolger. Doorschuiving van de inkomstenbelastingclaim bij schenking is alleen mogelijk voor zover de bv een materiële onderneming drijft. Is de koopprijs lager dan de waarde in het economische verkeer van de aandelen, dan is de nieuwe doorschuifregeling gedeeltelijk van toepassing. Woont de bedrijfsopvolger in het buitenland, dan wordt aan de schenker een conserverende aanslag opgelegd die o.a. wordt geïnd indien binnen tien jaar de aandelen worden vervreemd. Een vergelijkbare doorschuiffaciliteit bestaat reeds bij vererving van aanmerkelijkbelangaandelen. Vanaf 1 januari 2010 zal ook op deze faciliteit de materiële ondernemingstoets van toepassing zijn. Dat betekent dat bij een vererving van beleggingsvermogen geen vrijstelling wordt verleend. Er wordt wel een maatregel getroffen om te voorkomen dat dubbele belastingheffing optreedt. Indien binnen twee jaar na het overlijden uit dit vermogen dividend wordt uitgekeerd, bijvoorbeeld om de inkomstenbelastingsschuld van de erflater te voldoen, wordt dit op verzoek niet belast met inkomstenbelasting indien het dividend wordt afgeboekt op de verkrijgingsprijs van de vererfde aandelen.

Uitstel van betaling belastingsschulden aanmerkelijkbelangaandelen

Gelijktijdig met de invoering van een doorschuiffaciliteit in geval van schenking van aanmerkelijkbelangaandelen komt vanaf 1 januari 2010 de bestaande mogelijkheid om in die situatie uitstel van betaling voor de belastingsschuld te krijgen, te vervallen. Voortaan is het immers mogelijk om te verzoeken om doorschuiving van de belastingclaim. De mogelijkheid om te verzoeken om betaling van de belastingsschuld in tien jaarlijkse termijnen in geval van verkoop van aanmerkelijkbelangaandelen tegen schuldigerkenning van de verkoopprijs blijft wel bestaan. Deze invorderingsfaciliteit wordt vanaf 2010 versoepeld doordat de verkoop niet langer binnen de familiekring hoeft plaats te vinden. Indien niet de dga zelf maar diens persoonlijke houdstervennootschap de aandelen overdraagt voor een lagere prijs dan de waarde in het



economische verkeer, wordt dit bij de dga aangemerkt als een dividenduitkering. Op dit voordeel kan niet de doorschuifregeling worden toegepast, maar wel de invorderingsfaciliteit.

Enmalige inbrengfaciliteit voor terbeschikkinggesteld pand

Een dga die een pand ter beschikking stelt aan een 'eigen' bv/nv kan gedurende het kalenderjaar 2010 het pand aan deze bv/nv overdragen zonder heffing van inkomstenbelasting en overdrachtsbelasting. In dat geval wordt de boekwaarde van het pand doorgeschoven naar de bv. De voorwaarden zijn dat de overdracht geschiedt tegen uitreiking van aandelen van de bv/nv en dat de dga na de inbreng minimaal 90% van de aandelen van de bv/nv heeft. Het is niet noodzakelijk dat de bv/nv een onderneming drijft. Ook wordt niet de voorwaarde gesteld dat het pand al vóór 1 januari 2001 ter beschikking werd gesteld. Aan de vrijstelling van overdrachtsbelasting wordt de voorwaarde verbonden dat de dga nog minimaal drie jaar het belang geheel of nagenoeg geheel in de bv/nv moet houden en dat de vennootschap het ingebrachte pand nog minimaal drie jaar na de inbreng in bezit moet hebben.

Nieuwe faciliteiten bij terbeschikkingstelling (tbs)

Dga's die onder het terbeschikkingstellingsregime van de inkomstenbelasting vallen, kunnen met ingang van 1 januari 2010 een beroep doen op een aantal faciliteiten dat tot dusver alleen voor ondernemers -natuurlijke personen openstaat. Dit betreft de herinvesteringsreserve, de egaliseringsreserve en de geïntroduceerde tbs-winstvrijstelling. Met de herinvesteringsreserve kan bij verkoop van een terbeschikkinggesteld pand de boekwinst worden doorgeschoven naar een vervangend terbeschikkinggesteld pand. De egaliseringsreserve maakt het mogelijk ten laste van de winst te reserveren voor groot onderhoud. Toepassing van de tbs-winstvrijstelling bewerkstelligt dat het effectieve tarief voor iemand die ter beschikking stelt, gelijk wordt aan het effectieve tarief dat geldt voor ondernemers -natuurlijke personen die recht hebben op de MKB-winstvrijstelling.

Uitstel van betaling belastingschulden terbeschikkingstelling

Indien een terbeschikkingstelling eindigt, is de terbeschikkingsteller inkomstenbelasting in box 1 verschuldigd over de meerwaarde van het betreffende vermogensbestanddeel boven de boekwaarde. Dit geldt ook als de terbeschikkingstelling eindigt door een andere oorzaak dan de vervreemding van de terbeschikkinggestelde zaak. In het laatste geval kan de terbeschikkingsteller rentedragend uitstel van betaling voor de duur van ten hoogste 10 jaar krijgen bij beëindiging van de terbeschikkingstelling. Met ingang van 1 januari 2010 wordt deze uitstelfaciliteit verruimd doordat de huidige voorwaarde dat de terbeschikkingsteller over onvoldoende middelen beschikt om de belasting te betalen, de zogenoemde vermogenstoets, komt te vervallen. Bovendien wordt de regeling ook van toepassing indien de zaak wel wordt vervreemd, maar de overdrachtsprijs schuldig is gebleven of de zaak wordt geschonken.

Fiscale vergroening

BPM-heffing op basis van CO₂-uitstoot

De belasting voor personenauto's en motorrijwielen (BPM) zal plaatsvinden op basis van de absolute CO₂-uitstoot. Uitgangspunt is een drieschijventarief waarbij op basis van de absolute CO₂-uitstoot per kilometer en vervolgens vermeerderd met 27,7% van de netto catalogusprijs de BPM wordt berekend. In de loop van de komende jaren wordt dit verder uitgebreid ten koste van de traditionele grondslag, de catalogusprijs.



Nulemissieauto's en zeer zuinige auto's

In het kader van de 'fiscale vergroening' wordt met ingang van 1 januari 2010 een aantal stimulerende maatregelen genomen. Om de keuze voor nulemissieauto's (o.a. de elektrische auto) verder te stimuleren, zal de vrijstelling voor nulemissieauto's van de belasting voor personenauto's en motorrijwielen (BPM) worden verlengd tot 2018. Voor deze auto's wordt voor de heffing van loon- en inkomstenbelasting de bijtelling verlaagd naar 0%. Deze verlaagde bijtelling zal gelden van 2010 tot en met 2011. Voor de jaren 2012, 2013 en 2014 zal een bijtelling van 7% gaan gelden. Voor personenauto's die vallen onder de categorie 'zeer zuinig' worden twee stimulerende maatregelen ingevoerd in het kader van de fiscale vergroening. Zeer zuinige personenauto's hebben een CO₂-uitstoot van maximaal 95 gram per kilometer (dieselauto's) of maximaal 110 gram per kilometer (benzineauto's). De zeer zuinige personenauto's worden vanaf 1 januari 2010 volledig vrijgesteld van de motorrijtuigenbelasting. Daarnaast wordt voor deze categorie auto's de mogelijkheid tot willekeurige afschrijving verlengd tot 2010.

Partnerbegrip

Stroomlijning partnerbegrip

In de Algemene wet inzake rijksbelastingen wordt vanaf 2011 een basispartnerbegrip opgenomen dat geldt voor alle belastingwetten. Echtgenoten, geregistreerde partners en ongehuwden met een notarieel samenlevingscontract die in de gemeentelijke basisadministratie persoonsgegevens ('GBA') op hetzelfde woonadres staan ingeschreven, worden met ingang van 1 januari 2011 verplicht als partner aangemerkt.

In de Wet IB 2001 zullen aanvullingen op het basispartnerbegrip worden opgenomen. Ongehuwd samenwonenden met een gezamenlijk kind, een gezamenlijke eigen woning of een gezamenlijke pensioenregeling zijn verplicht partner als zij in de GBA staan ingeschreven op hetzelfde woonadres. Zij zijn ook verplicht partner als ze het voorafgaande jaar als partners kwalificeren en nog steeds in de GBA op hetzelfde woonadres staan ingeschreven. Als gevolg van de herziening van het partnerbegrip in de inkomstenbelasting komt vanaf 2011 de mogelijkheid voor ongehuwd samenwonenden om onder voorwaarden te kiezen voor fiscaal partnerschap te vervallen. Het vervallen van deze keuzemogelijkheid kan gevolgen hebben voor de toepassing van een aantal regelingen in de inkomstenbelasting waaronder de aanmerkelijkbelangregeling, de eigenwoningregeling, de persoonsgebonden aftrek, de vrije toerekening van inkomens- en vermogensbestanddelen en de overheveling van de heffingskorting in box 3.

Eigen woning

Herleving dubbele hypotheekrenteaftrek na tijdelijke verhuur

Belastingplichtigen die naar een nieuwe eigen woning zijn verhuisd en hun voormalige eigen woning nog niet hebben verkocht, kunnen tot het einde van het tweede op het verkoopjaar volgende kalenderjaar ('tweejaarsperiode') ook de rente over de voormalige eigen woning in aftrek brengen. De hieraan gestelde voorwaarde dat de woning sinds de verhuizing leegstaat en te koop staat, verhindert dat de woning gedurende deze periode tijdelijk wordt verhuurd. Nu de woningmarkt als gevolg van de economische crisis op slot zit, bestaat behoefte om deze voorwaarde aan te passen. Met ingang van 1 januari 2010 wordt op de genoemde voorwaarde tijdelijk, namelijk tot 1 januari 2012, een uitzondering gemaakt: vanaf 1 januari 2010 kan een voormalige eigen woning tijdelijk worden verhuurd en herleeft de renteaftrek op de voormalige eigen woning na de beëindiging van de tijdelijke verhuur tot het einde van de tweejaarsperiode. De maatregel geldt in beginsel alleen voor gevallen waarbij de verhuur een aanvang neemt op of na 1 januari 2010. Voor gevallen waarin de verhuur reeds voor 1 januari 2010 is aangevangen, maar de termijn voor het verkrijgen van hypotheekrenteaftrek voor de te koop staande woning bij



niet verhuren nog niet is verstreken, is een overgangsmaatregel opgenomen. De maatregel heeft een tijdelijk karakter voor de duur van twee jaar. Per 1 januari 2012 wordt teruggekeerd naar de huidige regeling.

Vereenvoudiging van eigenwoningregeling

De eigenwoningregeling wordt met ingang van 1 januari 2010 op een aantal onderdelen vereenvoudigd. Zo wordt de bijleenregeling op een drietal onderdelen aangepast. In de wet wordt opgenomen dat indien de kosten van het afsluiten van een lening voor de eigen woning worden bijgeleend, het extra geleende bedrag tot de eigenwoningschuld gaat behoren zodat daarover renteaftrek kan worden verkregen. Hiermee worden starters en doorstromers op de woningmarkt gelijk behandeld omdat wordt teruggekomen op een besluit uit november 2006 dat alleen starters deze mogelijkheid bood. De zogenoemde goedkoperwonenregeling wordt afgeschaft, waardoor bij goedkoper gaan wonen ook de maximale schuld waarover renteaftrek mogelijk is, zal afnemen. Als laatste maatregel wordt voorgesteld om de termijn waarna een eigenwoningreserve vervalt, in te korten van vijf naar drie jaar.

Loonbelasting

Nieuwe werkkostenregeling vervangt vrije vergoedingen en verstrekkingen

Het merendeel van de huidige (gedeeltelijk) onbelaste vergoedingen en verstrekkingen die werkgevers aan hun werknemers kunnen verstrekken, vervalt met ingang van 1 januari 2011. Hiervoor in de plaats komt een werkkostenregeling met een forfait op loonsomniveau en een aantal gerichte vrijstellingen.

Een werkgever kan onder het nieuwe stelsel maximaal 1,5% van de fiscale loonsom (exclusief eindheffingsbestanddelen) in een jaar aanwenden voor onbelaste vergoedingen en verstrekkingen. Voor verstrekkingen zal hierbij gelden dat uitgegaan moet worden van hetgeen aan de werkgever in rekening wordt gebracht (factuurwaarde) of als een factuur ontbreekt van de waarde in het economische verkeer. Voor toepassing van de besparingswaarde zal geen plaats meer zijn. Voor producten uit het eigen bedrijf zal gelden dat het saldo van de 'consumentenprijs' en de eigen bijdrage van de werknemer binnen het forfait van 1,5% komt te vallen.

Een werkgever mag het beschikbare bedrag naar eigen inzicht verdelen over de werknemers. Een individuele vergoeding mag echter niet onredelijk hoog zijn. Enkele speciale vergoedingen en verstrekking blijven buiten de forfaitaire regeling. Dit betreft kosten, waarbij het zakelijk karakter overheerst. Dergelijke gerichte vrijstellingen blijven bestaan voor reiskosten (zowel zakelijk als woon-werkverkeer), tijdelijke verblijfskosten in het kader van de dienstbetrekking, kosten voor cursussen en dergelijke, studiekosten en verhuiskosten in het kader van een bedrijfsverplaatsing. Ook de zogenoemde 30%-regeling voor extraterritoriale kosten van uitgezonden en ingekomen werknemers blijft ongemoeid.

De nieuwe regeling betekent dat alle bestaande afspraken met de belastingdienst over vergoedingen en verstrekkingen waarvoor geen gerichte vrijstelling geldt, op 1 januari 2011 komen te vervallen.

Bedraagt de totale waarde van de vergoedingen en verstrekkingen meer dan het forfaitaire vastgestelde bedrag, dan moet het meerdere gebruteerd in de eindheffing van de werkgever worden betrokken. Het eindheffingstarief bedraagt 80%.



Uniformering van het loonbegrip

Via de loonheffingen dragen werkgevers loonbelasting, premie volksverzekeringen, premies werknemersverzekeringen en de inkomensafhankelijke bijdrage voor de Zorgverzekeringswet (ZVW) af.

Met de Wet uniformering loonbegrip wordt beoogd de door de werkgevers ervaren irritaties en administratieve lasten terug te dringen. De volgende maatregelen moeten daartoe leiden:

- het afschaffen van het werknemersdeel Awf-premie en de franchise in het werkgeversdeel;
- het toepassen van de omkeerregel voor inleg en opname van levenslooptegoed, óók voor de premies werknemersverzekeringen;
- de bijtelling privégebruik auto die óók gaat gelden voor de premies werknemersverzekeringen;
- het afschaffen van de inkomensafhankelijke bijdrage voor de ZVW door de werknemer, en het vervangen van de werkgeversvergoeding aan de werknemer door een werkgeversheffing waarbij het maximum bijdrage-inkomen wordt verhoogd tot het maximum premieloon voor de werknemersverzekeringen.

De grondslagen voor de diverse heffingen worden op deze wijze geüniformeerd waardoor de administratieve lasten voor de werkgevers verminderen, de loonaangifteketen bij de Belastingdienst en het UWV efficiënter wordt en het loonstrookje voor de werknemer overzichtelijker. De financiële gevolgen worden veelal op macroniveau gecompenseerd.

De beoogde ingangsdatum is 1 januari 2011 dan wel 2012, afhankelijk van de keuze die hiertoe vóór 1 juli 2010 wordt gemaakt. Op deze wijze is het voor alle partijen mogelijk zich goed op de wijzigingen voor te bereiden.

Gebruikelijkloonregeling

Een aanmerkelijkbelanghouder valt voor de loonheffingen onder de zogenoemde gebruikelijkloonregeling. Een aanmerkelijkbelanghouder wordt onder deze regeling geacht minimaal € 40.000 op jaarbasis aan loon te genieten. Indien de aanmerkelijkbelanghouder aannemelijk kan maken dat in het economische verkeer een lager loon gebruikelijk is, wordt het gebruikelijke loon gesteld op dat lagere loon. Wanneer een hoger loon gebruikelijk is, wordt de dga geacht dit hogere loon te genieten met inachtneming van een doelmatigheidsmarge van 30% (het loon mag maximaal 30% afwijken van het gebruikelijk loon). Het loon mag echter in beginsel niet lager zijn dan het loon van de meest verdienende "normale" werknemer. Op deze regeling wordt vanaf 1 januari 2010 een aantal wijzigingen aangebracht.

Allereerst wordt de werking van de gebruikelijkloonregeling uitgebreid door ook de partner van de aanmerkelijkbelanghouder onder de regeling te brengen.

Verder is de gebruikelijkloonregeling vanaf 2010 uitdrukkelijk van toepassing per lichaam waarvoor arbeid wordt verricht. Als echter gebruik wordt gemaakt van de doorbetaaldloonregeling, blijft het in concernverhoudingen mogelijk bij één lichaam het loon te verantwoorden dat gebruikelijk is voor alle arbeid binnen het concern.

De gebruikelijkloonregeling wordt voorts niet meer toegepast als het gebruikelijke loon € 5.000 of lager is. Deze grens zal bij concernstructuren (bijvoorbeeld een dga met een holding-bv die belangen heeft in een of meer dochtervennootschappen) niet per bv worden getoetst. De grens van € 5.000 gaat gelden voor alle werkzaamheden die de aanmerkelijkbelanghouder voor het concern verricht. Deze nieuwe ondergrens beoogt beleggingsvennootschappen waarvoor de aanmerkelijkbelanghouder nauwelijks werkzaamheden verricht, buiten de gebruikelijkloonregeling te houden om zo een lastenvermindering te realiseren. Indien loon daadwerkelijk wordt uitbetaald blijft de inhoudings- en afdrachtplicht voor de loonheffingen overigens onverminderd van toepassing. Tot slot wordt voortaan overal in de regeling de term "lichaam" gebruikt in plaats van "vennootschap". Hiermee wordt wettelijk vastgelegd dat de gebruikelijkloonregeling ook van toepassing is op aanmerkelijkbelanghouders van met een vennootschap vergelijkbare rechtspersonen.



Gebruikelijkloonregeling – tijdelijke crisismaatregel bij omzetsdaling

Via een besluit heeft de staatsecretaris van Financiën op Prinsjesdag ook een tijdelijke crisismaatregel afgekondigd die het mogelijk maakt het gebruikelijk loon tijdelijk te verlagen ingeval zich in 2009 en/of 2010 een omzetsdaling voordoet ten opzichte van 2008.

De staatsecretaris keurt goed dat het gebruikelijk loon in deze jaren mag worden verlaagd ten opzichte van het gebruikelijk loon in 2008 naar rato van het omzetverlies in het eerste kalenderhalfjaar van 2009, respectievelijk van 2010, afgezet tegen de omzet in het eerste kalenderhalfjaar van 2008.

Voorwaarde voor toepassing is dat de rekening-courantschuld of het dividend niet toeneemt als gevolg van het lagere gebruikelijk loon.

Indien de aanmerkelijkbelanghouder feitelijk meer loon heeft genoten dan volgens de goedkeuring noodzakelijk is, geldt dat hogere loon.

De goedkeuring geldt niet voor zover de omzetten in de jaren 2008, 2009 en/of 2010 beïnvloed zijn door bijzondere oorzaken (zoals oprichting, staking, fusie, splitsing en bijzondere resultaten).

In het besluit wordt uitdrukkelijk aangegeven dat in situaties waarin deze maatregel niet toereikend is (bijvoorbeeld in een verliessituatie), afwijkende afspraken over een (nog) lager gebruikelijk loon mogelijk zijn.

Btw-maatregelen

Integratieheffing (Mededeling 26)

Eén van de belangrijkste wijzigingen voor de btw is dat per 1 januari 2010 de mogelijkheid (voor bepaalde sectoren) om te kiezen de 'integratieheffing' niet toe te passen onder de voorwaarde dat de voorbelasting niet in aftrek wordt gebracht ('Mededeling 26'), komt te vervallen. Dit is van groot belang voor onder andere woningcorporaties, ziekenhuizen, verzorgingstehuizen en pensioenfondsen die woningen verhuren. Deze wijziging betekent dat als bijvoorbeeld een woningcorporatie op eigen grond een woning bouwt of laat bouwen en deze woning voor de (btw-vrijgestelde) verhuur in gebruik neemt, de woningcorporatie er vanaf 1 januari 2010 niet langer voor kan kiezen de heffing van btw over deze ingebruikname achterwege te laten. De intrekking gaat gepaard met een overgangsregeling, die waarschijnlijk (onder meer) ziet op ondernemers die reeds een 'grondpositie' hebben ingenomen (grond met overdrachtsbelasting in plaats van met btw hebben aangeschaft, in de verwachting dat zij de integratielevering achterwege zouden kunnen laten). Met de betrokken sectoren en met de Europese Commissie vindt op dit moment nog overleg plaats over de reikwijdte van die overgangsregeling. Na afloop van die overgangsregeling zijn deze sectoren niet meer gevrijwaard van een integratieheffing en zullen zij hun administratie daarop moeten aanpassen.

Tariefsmaatregelen

Daarnaast is in het Belastingplan 2010 een aantal tariefsmaatregelen opgenomen. Zo wordt o.a. het btw-tarief verlaagd voor:

- het schilderen en stukadoren van huizen ouder dan twee jaar (m.i.v. 15 september 2009);
- het verrichten van schoonmaakwerkzaamheden in huis;
- de levering van digitale informatie op fysieke gegevensdragers, zoals luisterboeken en digitale educatieve informatie in het onderwijs.

Btw-vrijstellingen

De btw-vrijstellingen voor beroepsonderwijs en jeugdzorg worden aangepast. De btw-vrijstelling voor beroepsonderwijs wordt aangepast aan de Europese regelgeving. Hierdoor zal voor het niet-wettelijk erkende onderwijs een vrijstelling gaan gelden voor beroepsopleidingen door instellingen



die worden opgenomen in het nog op te richten 'Register Kort Beroepsonderwijs'. Hetzelfde geldt voor beroepsopleidingen door de bekostigde instellingen, die zijn genoemd in de bijlage van de Wet op het hoger onderwijs en wetenschappelijk onderwijs (WHW) of zijn bedoeld in de Wet educatie en beroepsonderwijs (WEB). Toepassing van de btw-vrijstelling voor jeugdzorg zal niet langer afhankelijk zijn van de voorwaarde dat geen winst mag worden beoogd. De vrijstelling zal ook van toepassing zijn op de spijzen en dranken die in het kader van de btw-vrijstelling worden verstrekt.

Enige andere fiscale maatregelen

- Verpakkingenbelasting. De drempel voor belastingplicht voor de verpakkingenbelasting wordt met ingang van 1 januari 2010 verhoogd van 15.000 kg naar 50.000 kg. Dit wordt echter gecompenseerd in de tarieven van de verpakkingenbelasting, die met ruim 8% zullen stijgen. Verder wordt de teruggaaf voor indirecte export ook toegankelijk voor buitenlandse ondernemers.
- Vakantiebonnen. Vakantiebonnen worden vanaf 2010 fiscaal gewaardeerd op 99% van de nominale waarde. Dit om het liquiditeitsnadeel t.o.v. vakantiegeld (aanspraak belast t.o.v. uitkering belast) te ondervangen. Deze waardering is structureel (komende jaren geen wijzigingen/verhoging naar 100% belast).
- Loon in loon over. Het blijft ook in 2010 nog toegestaan de "loon over"-systematiek toe te passen. Dat wil zeggen: bij nabetaling niet belasten in het loontijdvak waarin wordt uitbetaald, maar de loontijdvakken waarop de betaling betrekking heeft herzien.
- Pensioen in eigen beheer. Om eventuele strijdigheid met het gemeenschapsrecht te voorkomen, wordt het toegestaan om pensioen in eigen beheer onder te brengen bij lichamen die zijn gevestigd in een andere EU of EER-(lid)staat. Voorwaarde is dat de verplichting ook in de desbetreffende staat tot het binnenlands ondernemingsvermogen wordt gerekend en dat het lichaam rechtens en feitelijk is onderworpen aan een winstbelasting die resulteert in een naar Nederlandse begrippen reële heffing. Het buitenlandse lichaam moet vooraf door de inspecteur worden aangewezen (waartoe het lichaam een aantal verplichtingen t.o.v. de inspecteur moet aangaan). Deze wijziging krijgt terugwerkende kracht tot 15 september 2009. Bovenstaande mogelijkheid gaat ook gelden voor stamrechten (bijvoorbeeld voor ontslagvergoedingen) die in een eigen vennootschap zijn ondergebracht.
- Internationale pensioenen. Ten aanzien van vóór 1995 opgebouwde pensioenen wordt voorkomen dat in internationale situaties een dubbele vrijstelling van toepassing is (aanspraak en uitkering feitelijk onbelast). Deze reparatie is naar aanleiding van een arrest van de Hoge Raad.
- MKB-winstvrijstelling. De MKB-winstvrijstelling wordt verhoogd van 10,5% naar 12%. Hierbij vervalt het urencriterium, zodat ook deeltijdondernemers en ondernemers die daarnaast een dienstbetrekking hebben, gebruik kunnen maken van de vrijstelling.
- Zelfstandigenaftrek. De zelfstandigenaftrek wordt alleen nog maar verleend voor winstinkomen en kan niet meer worden verrekend met andere inkomsten. Deze maatregel geldt niet voor startende ondernemers. Eventuele niet-gerealiseerde zelfstandigenaftrek kan wel maximaal negen jaar worden doorgeschoven.
- Investeringsaftrek. De kleinschaligheidsinvesteringsaftrek (KIA) wordt verruimd. Zo wordt het maximale tarief verhoogd van 25% tot 28%, is het maximale bedrag aan KIA € 15.120 wat wordt bereikt bij een investering van € 54.000 tot en met een investering van € 100.000, en wordt het maximumbedrag waarover kleinschaligheidsinvesteringsaftrek kan worden verkregen, verhoogd tot € 300.000. De budgetten voor de energie-investeringsaftrek (EIA) en de milieu-investeringsaftrek (MIA) worden voor 2010 opnieuw verhoogd.



- S&O-afdrachtvermindering. Voor 2009 en 2010 was al voorzien in een intensivering van de faciliteiten voor speur- en ontwikkelingswerk door onder meer de eerste tariefschijf voor afdrachtvermindering in de loonbelasting te verhogen tot € 150.000. Voor 2010 vindt nu incidenteel een extra verhoging van de loongrens plaats tot € 220.000.
- Heffingsrente erfbelasting. Over vorderingen en schulden van de erfbelasting zal vanaf acht maanden na overlijden een heffingsrente worden berekend. Verder is er voor gekozen om geen heffingsrente in rekening te brengen over de schenkbelasting.
- Erfbelasting en box 3. Op basis van de huidige wettekst van box 3 zijn belastingvorderingen en – schulden uitgesloten als bezittingen onderscheidenlijk verplichtingen. Voor de vorderingen en schulden met betrekking tot de erfbelasting wordt met ingang van 1 januari 2010 een uitzondering gemaakt en kunnen de vorderingen en schulden opgenomen worden in de rendementsgrondslag van box 3. Ook vorderingen en schulden inzake een buitenlandse erfbelasting worden in aanmerking genomen.
- Uitsluiting persoonsgebonden aftrekposten in box 3. Verplichtingen uit hoofde van schenking van lijfrentetermijnen en alimentatie die in box 1 als persoonsgebonden aftrek in aanmerking kunnen worden genomen, kunnen vanaf 30 december 2009 niet meer in box 3 als schuld worden opgevoerd
- Kleine banen. Van een kleine baan is sprake ingeval de werknemer jonger is dan 23 jaar en het loon lager is dan een voor die leeftijd bepaalde loongrens. Om de werkgeverslasten voor deze kleine banen te verminderen zijn de volgende maatregelen voorgesteld:
 - Vrijstelling van premieheffing werknemersverzekeringen (ZW, WIA en WW) en inkomensafhankelijke bijdrage ZVW per 1 januari 2010;
 - Terugbrengen van de loonheffing naar 0% per 1 januari 2011;
 - Vermindering van informatieverplichtingen voor de werkgever per 1 januari 2011.
- Uitbreiding afdrachtvermindering onderwijs. Per 2010 kan de werkgever een afdrachtvermindering voor verhoging van het opleidingsniveau van de werknemer claimen, mits:
 - de opleiding aanvangt in 2010;
 - de opleiding relevant is voor de huidige of een toekomstige functie van de werknemer bij de inhoudingsplichtige;
 - het een opleiding betreft waarmee de werknemer een hoger opleidingsniveau behaalt dan waarover hij bij aanvang van de opleiding beschikt.Deze maatregel heeft een tijdelijk karakter van één jaar.
- Aanpassen samenloop levensloopverlof en doorwerkbonus. Ter voorkoming van samenloop tussen het levensloopverlof en de doorwerkbonus zal de levensloopregeling worden aangepast.
- Uitbreiding banksparen. Per 1 januari 2010 wordt een bankspaarvariant voor stamrechten en uitvaartproducten geïntroduceerd zoals dat twee jaar geleden voor lijfrenten en kapitaalverzekeringen eigen woning al is gebeurd.
- Afschaffing monumentenvrijstelling overdrachtsbelasting. De vrijstelling in de overdrachtsbelasting voor de verkrijging van monumenten wordt per 1 januari 2010 volledig afgeschaft.
- Verzuimboetes. De verzuimboete voor het niet of niet tijdig doen van o.a. aangiften inkomsten- en vennootschapsbelasting wordt verhoogd tot maximaal € 4.920. Tevens wordt een nieuwe verzuimboete van maximaal € 4.920 geïntroduceerd wegens het (gedeeltelijk) niet (tijdig) betalen van o.a. een aanslag inkomsten- of vennootschapsbelasting (aanslagbelastingen).

18 september 2009