Tweede Kamer der Staten-Generaal

2

Vergaderjaar 2024–2025

36 602 Wijziging van enkele belastingwetten en enige andere wetten (Belastingplan 2025)

Nr. 3 **MEMORIE VAN TOELICHTING**

Inhoudsopgave **blz.**

I. ALGEMEEN 2
1. Inleiding 2
2. Pakket Belastingplan 2025 2
3. Opzet algemeen deel 6
4. Inkomensbeleid 7
5. Algemene toelichting maatregelen in wetsvoorstel Belastingplan 2025 9
5.1 Aangrijpingspunt toptarief verlagen en indexatie 9
5.2 Terugdraaien verhoging box 2-tarief 10
5.3 Aftrekbaarheid kosten en lasten die verband houden met een tot het ondernemingsvermogen behorende niet-zelfstandige werkruimte 11
5.4 Vereenvoudiging van de voertuigclassificaties in de autobelastingen 12
5.5 Voorkomen dubbeltellingen bij excessief lenen bij samenwerkingsverbanden 17
5.6 Beperken fiscale regelingen rond giften 19
5.7 Vrijstelling in box 3 voor bepaalde vermogensrechten in verband met het herstel van aardbevingsschade in Groningen en Noord-Drenthe 28
5.8 Reparatie heffingslek zeevarenden en anticiperen op introductie thuiswerkdrempel 31
5.9 Gerichte vrijstelling voor OV-abonnementen 32
5.10 Nazorg Wet fiscaal kwalificatiebeleid rechtsvormen 34
5.11 Antifragmentatiemaatregel generieke renteaftrekbeperking 35
5.12 Verleggen bezwaar- en beroepsprocedures MIA en Vamil 36
5.13 Aanpassing vervoerskosten aftrek specifieke zorgkosten 38

kst-36602-3
ISSN 0921 - 7371
’s-Gravenhage 2024

5.14 Eindheffing doorlopend afwisselend gebruikte bestelauto 46
5.15 Fiscale oplossing eenverdieners 47
5.16 Aanpassen liquidatieverliesregeling 53
5.17 Verhoging percentage generieke renteaftrekbeperking 55
5.18 Aanpassing kwijtscheldingswinstvrijstelling in de vennootschapsbelasting 56
5.19 Verduidelijking registratiedatum in de dividendbelasting 57
5.20 Nieuw groepsbegrip in de bronbelasting 58
5.21 Verhoging kansspelbelasting 62
5.22 Aanpassing van de kavelruilvrijstelling 67
5.23 Diensten aan onroerende zaken 73
5.24 Opheffen meerdere posten verlaagd btw-tarief 78
5.25 Beëindigen specifieke tarieftabel in de bpm voor PHEV's 80
5.26 Tariefkorting in de motorrijtuigenbelasting voor emissievrije personenauto's 83
5.27 Introductie AVI-correctiefactor 84
5.28 Wijziging energiebelastingtarieven op aardgas 92
5.29 Verhoging belastingvermindering energiebelasting 93
5.30 Separaat tarief voor waterstof in de energiebelasting 96
5.31 Kolenbelasting duaal en non-energetisch verbruik 100
5.32 Wijzigingen Wet fiscale klimaatmaatregelen glastuinbouw 104
5.33 Verlengen verlaagde accijnstarieven voor ongelode benzine, diesel en LPG 107
5.34 Behoud inkoopfaciliteit in de dividendbelasting 109
6. Budgettaire aspecten 111
7. Grenseffecten 120
8. EU-aspecten 121
9. Gegevensbescherming 123
10. Doenvermogen 124
11. Gevolgen voor burgers en het bedrijfsleven 133
12. Uitvoeringsgevolgen Belastingdienst, Douane en Toeslagen 138
13. Advies en consultatie 140
II. ARTIKELSGEWIJZE TOELICHTING 147

I. ALGEMEEN

1. Inleiding

Voor u ligt het wetsvoorstel Belastingplan 2025 (BP 2025). Het is het eerste Belastingplan van het kabinet Schoof. Het wetsvoorstel bevat onder andere het inkomensbeleid voor het komende jaar en fiscale maatregelen met (budgettaire) gevolgen die samenhangen met de begroting voor het jaar 2025. Voor de meeste maatregelen in dit wetsvoorstel is het wenselijk dat deze maatregelen per 1 januari 2025 in werking treden.

2. Pakket Belastingplan 2025

Dit is het eerste pakket Belastingplan van het kabinet Schoof. Het pakket Belastingplan 2025 bestaat uit 10 wetsvoorstellen met daarin een breed palet aan (fiscale) maatregelen op verschillende terreinen. Naast de maatregelen met een budgettair effect en technische wijzigingen, wordt

voorgesteld een aantal actuele maatschappelijke opgaven aan te pakken. In de wetsvoorstellen in dit pakket zijn onder andere ambities op het terrein van arbeid en inkomen, vereenvoudiging en klimaat uitgewerkt. De plannen voor die thema's worden hieronder kort toegelicht. Een uitgebreidere toelichting op de afzonderlijke wetsvoorstellen vindt u in de memories van toelichting bij de betreffende wetsvoorstellen.

Samenstelling pakket Belastingplan 2025

Het pakket Belastingplan 2025 bestaat uit de volgende 10 wetsvoorstellen:
- Wetsvoorstel Belastingplan 2025;
- Wetsvoorstel Overige fiscale maatregelen 2025;
- Wetsvoorstel Belastingplan BES 2025;
- Wetsvoorstel Wet aanpassing wet minimumbelasting 2024;
- Wetsvoorstel Wet aanpassing fiscale bedrijfsopvolgingsfaciliteiten 2025 (WAFB2025).
- Wetsvoorstel Fiscale verzamelwet 2025;
- Wetsvoorstel wet tot wijziging van de Wet op het kindgebonden budget tot intensivering van het kindgebonden budget in verband met de koopkrachtondersteuning;
- Wetsvoorstel Wet tot wijziging van de Algemene nabestaandenwet en de Participatiewet in verband met het in 2025, 2026, en 2027 niet afbouwen van de dubbele algemene heffingskorting in het referentieminimumloon;
- Wetsvoorstel beëindiging salderingsregeling per 2027;
- Wetsvoorstel Wet Huurtoeslag ter verbetering van de koopkracht en vereenvoudiging van de regeling.

Het pakket Belastingplan 2025 is zo veel mogelijk beperkt tot maatregelen die met ingang van 1 januari 2025 in werking moeten treden of vanwege de uitvoerbaarheid voor die datum in het Staatsblad moeten zijn opgenomen. Andere fiscale maatregelen die met ingang van 1 januari 2026 of later in werking kunnen treden, worden zo veel mogelijk als zelfstandige wetsvoorstellen ingediend of opgenomen in het wetsvoorstel Fiscale verzamelwet 2026 dat het komende voorjaar bij de Staten-Generaal wordt ingediend. Hierbij zal het doorgaans niet gaan om fiscale maatregelen met budgettair effect.

Arbeid en inkomen

Het borgen van een positieve koopkrachtontwikkeling is een belangrijk onderdeel van het pakket Belastingplan 2025. De maatregelen die het kabinet neemt en de gevolgen daarvan zijn toegelicht in paragraaf 4 van dit algemeen deel van deze memorie. De maatregelen zijn verdeeld over diverse wetsvoorstellen binnen het pakket, waaronder het *wetsvoorstel Wet tot wijziging van de Wet op het kindgebonden budget tot intensivering van het kindgebonden budget in verband met de koopkrachtondersteuning, wetsvoorstel Wet tot wijziging van de Algemene nabestaandenwet en de Participatiewet in verband met het in 2025, 2026, en 2027 niet afbouwen van de dubbele algemene heffingskorting in het referentieminimumloon* en de *Wet Huurtoeslag ter verbetering van de koopkracht en vereenvoudiging van de regeling*. In aanvulling daarop stelt het kabinet een fiscale oplossing voor voor eenverdieners die onder het sociaal minimum uitkomen voor en een vereenvoudigingsaanpassing van de vervoerskosten aftrek bij specifieke zorgkosten. Het kabinet heeft ook ten doel om de energierekening voor huishoudens te verlagen. Het kabinet stelt daarom voor de energiebelasting op aardgas tot een verbruik van 170.000 m^3 te verlagen met 2,8 cent per m^3 in 2025. Deze voorgestelde maatregelen zijn eveneens opgenomen in het onderhavige wetsvoorstel.

Vereenvoudiging

De noodzaak tot vereenvoudiging wordt in het maatschappelijke en politieke debat breed gedeeld, vanuit beleidsmatig-, burger-, ondernemers- en uitvoeringsperspectief. In de fiscaliteit is het vaak niet de maatregel die complex is, maar de vele uitzonderingen en regelingen daarbinnen. Het kabinet neemt de conclusies van nieuwe evaluaties van fiscale regelingen serieus. Uitgangspunt is dat bij negatieve evaluaties regelingen worden afgeschaft, versoberd of omgezet in een subsidie. Er wordt vereenvoudiging in de autobelastingen voorgesteld door de voertuigclassificaties in de fiscaliteit aan te laten sluiten bij de definities in het kentekenregister. Daarmee worden definitieverschillen binnen het autobelastingstelsel (belasting van personenauto's (bpm) en de motorrijtuigenbelasting (mrb) opgeheven. Daarnaast stelt het kabinet een verduidelijking inzake de aftrek van kosten en lasten die verband houden met een niet-zelfstandige werkruimte in een tot het ondernemingsvermogen behorende woning voor. Daarnaast wordt ook de aftrek van specifieke zorgkosten vereenvoudigd. In lijn met het hoofdlijnenakkoord stelt het kabinet voor het verlaagde btw-tarief voor het verstrekken van logies binnen het kader van het hotel-, pension- en vakantiebestedingsbedrijf en voor bepaalde culturele goederen en diensten af te schaffen met ingang van het jaar 2026. Deze vereenvoudigingen maken deze aftrekposten minder discussiegevoelig voor de uitvoering en daarnaast wordt ook beoogd dat het invullen van deze kostenposten in de aangifte eenvoudiger is voor de burger.

Klimaat

Er wordt er een separaat energiebelastingtarief voor waterstof geïntroduceerd. Dit tarief zal lager zijn dan het energiebelastingtarief op aardgas en met deze fiscale prikkel beoogd het kabinet een opschaling van de waterstofmarkt. Verder wordt er voorgesteld de vrijstellingen voor duaal gebruik van kolen en non-energetisch gebruik van kolen per 2027 af te schaffen. Dit draagt bij aan het beleidsdoel om kolengebruik in Nederland grotendeels uit te faseren. Voor de glastuinbouw wordt er in het onderhavige wetsvoorstel een meer concrete definitie over de norm wanneer er sprake is van een energiebedrijf voor de glastuinbouw voorgesteld, er wordt een vrijstelling voor gebruik van aardgas uit hernieuwbare bronnen geïntroduceerd en het originele tariefpad uit de eerder aangenomen Wet fiscale maatregelen glastuinbouw (FKM Glastuinbouw)[1] wordt aangepast.

Hoofdlijnenakkoord

In het Hoofdlijnenakkoord[2] heeft het kabinet-Schoof diverse fiscale maatregelen aangekondigd. Het overgrote deel daarvan is opgenomen in het wetsvoorstel BP 2025. Dit zijn bijvoorbeeld de aangekondigde btw-maatregelen, het beperken van de giftenaftrek in de vennootschapsbelasting en het terugdraaien van de voorgenomen wijzigingen in de inkoopfaciliteit eigen aandelen voor de dividendbelasting. Verder wordt er voorgesteld het tarief van de tweede schijf in box 2 te verlagen. Daarnaast wordt de accijnsverlaging brandstoffen verlengd tot en met 2025 en wordt de kansspelbelasting verhoogd.

[1] Staatsblad 2023, 505.
[2] Kamerstukken II 2023/24, 36 471, nr. 37, bijlage «Hoofdlijnenakkoord HOOP, LEF EN TROTS».

Spreiding van wetgeving

Het kabinet hecht aan spreiding van fiscale wetgeving. Een ruime, reële voorbereidingstijd voor nieuwe wetgeving en de gelegenheid voor beide Kamers om daar zorgvuldig naar te kijken, komt de kwaliteit ten goede. Kamerleden van beide Kamers en diverse adviesorganen vragen hier ook al geruime tijd terecht aandacht voor.

Daarom hanteert het kabinet de volgende uitgangspunten voor fiscale wetgeving:

1) De beleidsmatig meest ingrijpende en voorzienbare wetsvoorstellen over de kabinetsperiode spreiden en als zelfstandig wetsvoorstel met een eigen regulier wetgevingstraject indienen.
2) Minder beleidsmatig en meer technische en kleinere fiscale wijzigingen opnemen in een fiscale verzamelwet, die als zelfstandig wetsvoorstel met een eigen regulier wetgevingstraject in het voorjaar wordt ingediend.
3) Fiscale wetgeving opnemen in een pakket Belastingplan als een van de volgende omstandigheden speelt:
   - Er bestaat een budgettaire samenhang met de begroting van volgend jaar.
   - Er bestaat een Europeesrechtelijke verplichting voor een bepaalde inwerkingtredingsdatum die niet met een regulier wetgevingstraject gehaald kan worden.
   - Er bestaat noodzaak om de gevolgen van een arrest zo snel mogelijk te repareren.
   - Het is voor de uitvoering van belang dat de betreffende wetgeving tijdig is aangenomen door beide Kamers zodat het op een bepaald moment uitgevoerd kan worden.
   - Het is noodzakelijk dat een urgent probleem opgelost wordt.
   - De maatregel zorgt voor een aanzienlijke verbetering in de uitvoering.

Deze uitgangspunten zijn ook bij de planning van de fiscale wetgeving uit het hoofdlijnenakkoord gehanteerd.

Brede welvaart

Jaarlijks bestaat het pakket Belastingplan uit een breed palet aan (fiscale) maatregelen op verschillende terreinen. Daarbij ligt doorgaans de nadruk op maatregelen met een budgettair effect en technische wijzigingen die op 1 januari van het eerstvolgende kalenderjaar ingaan. Deze maatregelen dragen ook bij aan de aanpak van maatschappelijke opgaven. Recente belastingplanpakketten bevatten bijvoorbeeld voorstellen op het terrein van arbeid en inkomen, vereenvoudiging, klimaat, vermogen, wonen en gezondheid. Daarbij is het een uitdaging om vooruitgang uit te drukken in andere vormen dan economische groei en materiële welvaart. Het kabinet onderschrijft daarom de toegevoegde informatiewaarde van brede welvaart. In het Financieel Jaarverslag van het Rijk 2023 heeft het kabinet een uitgebreid overzicht van de ontwikkeling van brede welvaart geschetst, op basis van de Monitor Brede Welvaart van het Centraal Bureau voor Statistiek (CBS).[3]

[3] Financieel Jaarverslag van het Rijk 2022; Monitor Brede Welvaart & SDG's 2023.

Verzamelwetsvoorstellen

Het onderhavige wetsvoorstel is een inhoudelijk verzamelwetsvoorstel en voldoet aan de criteria uit de notitie Verzamelwetgeving[4] en aanwijzing 6.4[5] uit de Aanwijzingen voor de regelgeving. In het onderhavige wetsvoorstel is sprake van budgettaire, thematische en-/ of uitvoeringstechnische samenhang. Zo wordt de opbrengst van bepaalde maatregelen gebruikt als dekking voor andere maatregelen. Het wetsvoorstel bestaat uit verschillende maatregelen die te klein zijn om als zelfstandig wetsvoorstel in te dienen. Het is op voorhand niet de verwachting dat een van de onderdelen van dit wetsvoorstel dermate politiek omstreden is dat een goede parlementaire behandeling van andere onderdelen in het geding komt.

Artikel 3.1 van de Comptabiliteitswet 2016

Artikel 3.1 van de Comptabiliteitswet 2016 schrijft voor dat beleidsvoorstellen aan de Tweede Kamer dienen te zijn voorzien van een toelichting op nagestreefde doelstellingen, doeltreffendheid en doelmatigheid, beleidsinstrumentarium, financiële gevolgen voor het rijk en een evaluatieparagraaf. De afwegingskaders waarin voornoemde toelichting op de beleidskeuzes van het kabinet, per in dit wetsvoorstel opgenomen maatregel, worden beschreven, zijn toegevoegd als bijlage bij het pakket Belastingplan 2025.

3. Opzet algemeen deel

De paragrafen in het algemeen deel van deze memorie zijn op onderwerp en maatregel gerangschikt. Paragraaf 4 gaat in op het inkomensbeleid. Vanaf paragraaf 5 wordt per maatregel in het wetsvoorstel Belastingplan 2025 een toelichting gegeven. In die paragraaf wordt ook per maatregel ingegaan op de doelmatigheid en de doeltreffendheid.

Doeltreffendheid is de mate waarin de beleidsmaatregel er naar verwachting in zal slagen om het gestelde beleidsdoel te bereiken. Uiteengezet wordt *hoe* en *in welke mate* de in te zetten instrumenten naar verwachting bijdragen aan het realiseren van het doel. De doelmatigheid is de mate waarin dat tegen zo laag mogelijke kosten gebeurt en hoe dat in verhouding staat tot de gestelde doelen. Het kan gaan om budgettaire gevolgen, maar ook om maatschappelijke gevolgen of uitvoeringskosten.

Daarnaast wordt per maatregel in het algemeen deel van deze memorie informatie over een al dan niet beoogde evaluatie of monitoring van de op voorhand ingeschatte doelmatigheid en doeltreffendheid gegeven. Daarbij komt ook de benodigde beleidsinformatie aan bod. Het is belangrijk om voorafgaand aan de implementatie van nieuw beleid te bepalen hoe die informatie wordt vergaard en hoe het beleid zal worden geëvalueerd. Dit draagt bij aan een effectieve toetsing van de effectiviteit en efficiëntie van overheidsbeleid. Bijlagen 9 en 10 van de Miljoenennota bevatten een meerjarig overzicht van alle beleidsevaluaties op het terrein van belastingen en toeslagen.

Voor een nadere toelichting op de afzonderlijke maatregelen wordt ook verwezen naar de artikelsgewijze toelichting. Het slot van het algemeen deel van deze memorie gaat in een aantal paragrafen achtereenvolgens in op de budgettaire aspecten, de EU-aspecten, de gegevensbescherming,

---

[4] Kamerstukken I 2010/11, 32 500 VI, M.
[5] Aanwijzing 6.4 Toelaatbaarheid verzamelwetten (kcbr.nl).

de grenseffecten, de gevolgen voor bedrijfsleven en burgers, de uitvoeringsgevolgen en het resultaat van advies en consultatie.

4. Inkomensbeleid

Met een evenwichtig koopkrachtpakket ondersteunt het kabinet kwetsbare groepen en werkende middeninkomens. Bij het samenstellen van het pakket heeft het kabinet invulling gegeven aan de doelen van het Hoofdlijnenakkoord: het niet laten oplopen van armoede en kinderarmoede ten opzichte van 2024, het inzetten van middelen zodat werkende middeninkomens erop vooruit gaan, het verlagen van de marginale druk en de wens om het belastingstelsel begrijpelijker te maken.

Het kabinet stelt daarom voor de tarieven in de loon- en inkomstenbelasting te wijzigen, zodat mensen met een middeninkomen meer te besteden hebben. Onder de huidige wetgeving zijn er drie belastingtarieven, waarvan de eerste twee aan elkaar gelijk zijn als ook het tarief van de maximale premie voor de volksverzekeringen in deze vergelijking wordt meegenomen. Dat tarief wordt aangeduid als het gezamenlijke basistarief. Met de voorgestelde tariefwijzigingen wordt dit gezamenlijke basistarief gesplitst in twee tarieven zodat gericht lastenverlichting kan plaatsvinden voor belastingplichtigen met een middeninkomen. Door een tariefsverlaging in de inkomstenbelasting en een vereenvoudiging in de huurtoeslag maakt het kabinet werken lonender. Ook wordt het punt waarop de algemene heffingskorting afbouwt, gekoppeld aan het wettelijk minimumloon (WML). Hierdoor hebben belastingplichtigen met een belastbaar inkomen tot het WML recht op de maximale algemene heffingskorting. Ook leidt dit via de netto-nettokoppeling tot hogere bijstandsuitkeringen en een hogere AOW. Hiervoor zet het kabinet de verschillende gereserveerde middelen voor lastenverlichting en de middelen voor het kindgebonden budget en de huurtoeslag in. Aanvullend financiert het kabinet deze lastenverlichting deels door het verlagen van de algemene heffingskorting. Het koopkrachtbeeld laat zien dat met de maatregelen de koopkrachtontwikkeling tussen werkenden en uitkeringsgerechtigden in balans wordt gebracht.

Het kabinet zorgt ervoor dat (kinder)armoede niet toeneemt. Het kabinet heeft in het hoofdlijnenakkoord de ambitie uitgesproken om het percentage personen en kinderen die in armoede leven niet te laten stijgen in de komende jaren. Met de invulling van het koopkrachtpakket zal aan deze ambitie worden voldaan. Met name de intensiveringen van de huurtoeslag en het kindgebonden budget zorgen voor een verbetering van de positie van huishoudens rondom de armoedegrens.

De tariefwijzigingen in de loon- en inkomstenbelasting zoals opgenomen in dit Belastingplan bevatten naast de uitwerking van het koopkrachtpakket ook een verhoging van de tarieven in de eerste en tweede schijf ter dekking van de correctie van de zorgpremies en de verhoging van de huurtoeslag die volgt uit de Voorjaarsnota.

Doeltreffendheid en doelmatigheid

De maatregelen in dit wetsvoorstel Belastingplan zijn onderdeel van een pakket aan maatregelen met als doel het ondersteunen van kwetsbare groepen en werkende middeninkomens. In de loon- en inkomstenbelasting gebeurt dit via wijzigingen in de belastingtarieven en de algemene heffingskorting. Zoals ook volgt uit de evaluatie van de heffingskortingen

en tariefstructuur in de inkomstenbelasting[6] realiseert het systeem van de tariefstructuur en heffingskortingen per definitie de door het kabinet gewenste verdeling van besteedbare inkomens. Het koopkrachtbeeld laat zien dat door het totale pakket aan maatregelen de koopkrachtontwikkeling tussen werkenden en uitkeringsgerechtigden in balans wordt gebracht. De wijzigingen zijn daarmee, bezien in het totale pakket aan maatregelen en omstandigheden die de koopkracht beïnvloeden, doeltreffend. In lijn met de aanbevelingen van de evaluatie is voor de invulling van een groot deel van de lastenverlichting gekozen voor een aanpassing van de tarieven, wat zichtbaarder is voor belastingplichtigen dan wijzigingen in de heffingskortingen. Daarnaast neemt door de wijzigingen de complexiteit van het stelsel niet verder toe.

De hierna opgenomen tabellen geven een overzicht van de belangrijkste parameters binnen box 1 van de inkomstenbelasting in 2024 en 2025. De bedragen voor 2025 zijn voor zover van toepassing geïndexeerd met de tabelcorrectiefactor zoals die geldt voor 2025, te weten 1,012.

Tabel 1: Overzicht IB-parameters voor belastingplichtigen jonger dan de AOW-leeftijd

	2024	2025
Tarief schijf 1	36,97%	35,82%
Tarief schijf 2	36,97%	37,48%
Tarief schijf 3	49,50%	49,50%
Grens schijf 1	€ 38.089	€ 38.441
Grens schijf 2	€ 75.519	€ 76.817
AHK: maximaal	€ 3.362	€ 3.068
AHK: afbouwpunt[1]	€ 24.812	€ 28.406
AHK: afbouwpercentage	6,63%	6,337%
Arbeidskorting: bedrag grens 1	€ 968	€ 980
Arbeidskorting: bedrag grens 2	€ 5.158	€ 5.220
Arbeidskorting: bedrag grens 3	€ 5.532	€ 5.599
Arbeidskorting: bedrag grens 4	€ 0	€ 0
Arbeidskorting: afbouwpunt[1]	€ 39.957	€ 43.071
Arbeidskorting: afbouwpercentage	6,51%	6,51%
IACK: maximaal	€ 2.950	€ 2.986
IACK: inkomensgrens	€ 6.073	€ 6.145
IACK: opbouwpercentage	11,45%	11,45%
Jonggehandicaptenkorting	€ 898	€ 909
Zelfstandigenaftrek	€ 3.750	€ 2.470
Mkb-winstvrijstelling	13,31%	12,7%

[1] Het afbouwpunt van de algemene heffingskorting (met ingang van 2025) en de arbeidskorting is gekoppeld aan het WML en is pas definitief na vaststelling van het WML in november 2024.

[6] Kamerstukken II 2023–2024, 36 350, nr. D.

Tabel 2: Overzicht IB-parameters voor belastingplichtigen ouder dan de AOW-leeftijd

	2024	2025
Tarief schijf 1	19,07%	17,92%
Tarief schijf 2	36,97%	37,48%
Tarief schijf 3	49,50%	49,50%
Grens schijf 1 (geboren vanaf 1946)	€ 38.089	€ 38.441
Grens schijf 1 (geboren voor 1946)	€ 40.021	€ 40.502
Grens schijf 2	€ 75.519	€ 76.817
AHK: maximaal	€ 1.735	€ 1.536
AHK: afbouwpunt	€ 24.812	€ 28.406
AHK: afbouwpercentage	3,42%	3,17%
Ouderenkorting: maximaal	€ 2.010	€ 2.035
Ouderenkorting: afbouwpunt	€ 44.770	€ 45.308
Ouderenkorting: afbouwpercentage	15%	15%
Alleenstaande ouderenkorting	€ 524	€ 531

5. Algemene toelichting maatregelen in wetsvoorstel Belastingplan 2025

5.1 Aangrijpingspunt toptarief verlagen en indexatie

Er wordt voorgesteld het aangrijpingspunt van het toptarief in de inkomstenbelasting te verhogen. Als het aangrijpingspunt op een hoger bedrag wordt vastgesteld, vallen belastingplichtigen minder snel in het toptarief in de inkomstenbelasting.

Deze maatregel is het resultaat van verschillende besluiten. In het Belastingplan 2019 (BP 2019) is een beleidsmatige verhoging opgenomen van het aangrijpingspunt van het toptarief tot en met het jaar 2031.[7] Bij de Voorjaarsbesluitvorming dit jaar is besloten het aangrijpingspunt juist te verlagen. Per saldo blijft er een beleidsmatige verhoging van het aangrijpingspunt over, maar deze verhoging is minder groot geworden.

Naast deze beleidsmatige aanpassing, wordt het aangrijpingspunt jaarlijks geïndexeerd. Dat wil zeggen verhoogd op basis van de inflatie. Abusievelijk was deze inflatiecorrectie in het BP 2019 niet geregeld. Met deze wijziging wordt ook geregeld dat de inflatiecorrectie alsnog plaatsvindt.

Doeltreffendheid, doelmatigheid en evaluatie

Het aanpassen van de het aangrijpingspunt in de inkomstenbelasting is doeltreffend en doelmatig. Enerzijds is er sprake van het corrigeren van de eerder niet in de wet opgenomen maar wel beoogde indexatie van de jaarlijkse beleidsmatige verhoging van het aanvangspunt van het toptarief. Deze correctie kan niet op een andere manier worden vormgegeven en de voorgestelde wetswijziging is daarom de meest doelmatige en doeltreffende wijze om de indexatie alsnog te regelen. Anderzijds wordt het aangrijpingspunt van het toptarief in de inkomstenbelasting beleidsmatig verlaagd. Het doel daarvan is belastingplichtigen vanaf een lager inkomen onder het toptarief laten vallen waarbij de budgettaire opbrengst is gebruikt ten behoeve van het behoud van de salderingsregeling. Dit doel wordt met de voorgestelde maatregel bereikt.

Evaluatie van deze specifieke maatregelen uit dit wetsvoorstel wordt niet voorzien omdat het beperkte parameterwijzigingen betreft.

[7] Tot deze verhogingen was besloten bij de Wet Woningmarkt 2014 II en het Belastingplan 2016.

Uitvoeringsgevolgen Belastingdienst, Toeslagen en Douane

De indexatie van het aangrijpingspunt van het toptarief heeft slechts een marginale impact op de uitvoering door de Belastingdienst. Wel vergt deze aanpassing meer werk dan de gemiddelde parameteraanpassing. Als tijdens het parlementaire traject nog wijzigingen moeten worden aangebracht als gevolg van een nota van wijziging of amendementen, is het afhankelijk van de in zijn totaliteit verlangde aanpassingen of deze nog tijdig kunnen worden verwerkt in de massaal opgelegde voorlopige aanslagen voor het inkomstenbelastingjaar 2025. Is dat niet het geval, dan gaat de Belastingdienst voor deze parameters in de inkomstenbelasting uit van de bedragen en percentages die medio oktober 2024 bekend waren. De wijzigingen worden sowieso wel verwerkt in het programma waarmee belastingplichtigen zelf een nieuwe voorlopige aanslag 2025 kunnen aanvragen. Belastingplichtigen die dat wensen kunnen daarmee zelf een nieuwe voorlopige aanslag aanvragen die met de nieuwe bedragen en percentages wordt berekend. Doen zij dat niet, dan past de Belastingdienst in 2026 bij de definitieve aanslagregeling 2025 alsnog de juiste bedragen en percentages toe.

5.2 Terugdraaien verhoging box 2-tarief

Het kabinet stelt voor om het tarief van de tweede schijf van box 2 van 33% te verlagen met 2%-punt. Met het Belastingplan 2024 (BP24) is als gevolg van het amendement Van der Lee c.s.[8] het tarief in de tweede schijf van box 2 – ten opzichte van het tarief dat zonder dit amendement vanaf 1 januari 2024 zou gelden[9] – met ingang van 1 januari 2024 verhoogd met 2%-punt naar 33%. Met dit wetsvoorstel wordt voorgesteld deze verhoging terug te draaien met ingang van 1 januari 2025. Met het terugdraaien van de verhoging van het tarief van de tweede schijf van box 2 wordt beoogd een beter globaal evenwicht in het toptarief tussen aanmerkelijkbelanghouders (met hun vennootschap), werknemers en IB-ondernemers te bereiken. Als gevolg van de verhoging van het box 2-tarief naar 33% per 1 januari 2024 bedroeg het effectieve toptarief voor aanmerkelijkbelanghouders 50,29%.[10] Voor werknemers is dat 49,5% en voor IB-ondernemers 44,8%. Het is onverstandig deze tarieven te ver uit elkaar te laten lopen, want dit leidt tot fiscaal gedreven gedrag, waardoor ondernemers een rechtsvorm kiezen die alleen bedoeld is om belasting te besparen en niet die het beste bij de onderneming past. Met de voorgestelde maatregel om het box 2-tarief met 2%-punt te verlagen komt het toptarief voor aanmerkelijkbelanghouders uit op 48,80% en wordt een beter globaal evenwicht in de tarieven bereikt. Deze maatregel betekent tevens een structurele lastenverlaging voor aanmerkelijkbelanghouders.

Bij deze vergelijking van de toptarieven wordt uitgegaan van de marginale tarieven aan de top van het verdiende inkomen. Impliciet is hierbij de vooronderstelling dat in het geval van de aanmerkelijkbelanghouders er sprake is van volledige winstuitkering. De reden hiervoor is dat bij de meest zuivere vergelijking de belastingdruk bij verschillende rechtsvormen vergeleken dient te worden met dezelfde uitgangspunten waar het gaat om bruto winst en resulterend netto inkomen in de tijd. Nu bestaat er voor de aanmerkelijkbelanghouder de mogelijkheid de winstuitdeling uit te stellen. Het is niet exact duidelijk in welke mate dit gebeurt. Bij de sturing op globaal evenwicht wordt geabstraheerd van dit onzekere voordeel van belastinguitstel. Door het box 2-tarief te verlagen,

---

[8] Kamerstukken 2023/24, 36 418, nr. 11.
[9] Tot 1 januari 2024 gold in box 2 een (lager) enkelvoudig tarief.
[10] Gecumuleerd tarief van Vennootschapsbelasting- en Inkomstenbelasting-heffing.

zoals in het onderliggende voorstel, wordt in elk geval de prikkel tot dit belastinguitstel verkleind.

Een andere mogelijke vergelijking is die tussen aanmerkelijkbelanghouders en box 3-aandeelhouders. Voor de laatste groep is het gecombineerde Vpb/IB-tarief aan de top momenteel 52,51% (bij een box 3-tarief van 36%). Deze vergelijking illustreert dat de belastingdruk in box 3 in vergelijking met de belastingdruk in box 2 aan de hoge kant kan zijn in sommige gevallen. Daarbij moet wel worden bedacht dat de verschillende boxen een verschillend karakter hebben. Box 2 is in beginsel bedoeld voor het belasten van ondernemingsvermogen en box 3 voor het belasten van particulier spaar- en beleggingsvermogen, hetgeen enig verschil in tarief kan rechtvaardigen.

Doeltreffendheid, doelmatigheid en evaluatie

De voorgestelde maatregel heeft tot doel te voorzien in een structurele lastenverlaging voor ondernemers en meer globaal evenwicht in het toptarief tussen aanmerkelijkbelanghouders, IB-ondernemers en werknemers. De maatregel is daarvoor doeltreffend en doelmatig. Er is niet voorzien in een evaluatie van de maatregel.

Uitvoeringsgevolgen Belastingdienst, Toeslagen en Douane

De Belastingdienst heeft de voorgestelde maatregel getoetst op uitvoerbaarheid. De voorgestelde maatregel is uitvoerbaar.

5.3 Aftrekbaarheid kosten en lasten die verband houden met een tot het ondernemingsvermogen behorende niet-zelfstandige werkruimte

De voorgestelde maatregel bevat een verduidelijking inzake de aftrek van kosten en lasten die verband houden met een niet-zelfstandige werkruimte in een tot het ondernemingsvermogen behorende woning. In lijn met jurisprudentie en parlementaire geschiedenis[11] komen kosten en lasten die verband houden met een dergelijke werkruimte en die in een verhuursituatie door een huurder plegen te worden gedragen (huurderslasten) niet voor aftrek in aanmerking. Dergelijke huurderslasten omvatten bijvoorbeeld uitgaven voor de inrichting (meubilair, stoffering, behang- en schilderwerk), gas, water en licht. Het niet in aftrek brengen van dergelijke huurderslasten is in lijn met het streven naar een zo veel mogelijk gelijke behandeling van werkruimtes voor ondernemers, resultaatgenieters, directeuren-grootaandeelhouders en werknemers in loondienst.[12] Met de voorgestelde maatregel wordt de jurisprudentie hieromtrent en de bestaande praktijk meer expliciet wettelijk verankerd.

Doeltreffendheid, doelmatigheid en evaluatie

De voorgestelde maatregel betreft een verduidelijking inzake de aftrekbaarheid van bepaalde kosten en lasten in lijn met jurisprudentie en parlementaire geschiedenis. Daarmee zijn de maatregelen doeltreffend. Door de verduidelijking van de wettekst is de verwachting dat kosten minder vaak verkeerd in aftrek worden genomen. Dit bespaart tijd

---

[11] Kamerstukken 1970/71, 10 790, nr. 8, p. 25; HR 4 januari 1995, nr. 29511, ECLI:NL:HR:1995:AA3046, r.o. 3.3; Hof Arnhem-Leeuwarden 29 november 2016, ECLI:NL:GHARL:2016:9544, r.o. 4.10.

[12] Kamerstukken II 2003/04, 29 026, nr. 3, p. 4; zie ook Hof Arnhem-Leeuwarden 29 november 2016, ECLI:NL:GHARL:2016:9544, r.o. 4.10.

waardoor de voorgestelde wetswijziging de doelmatigheid bevordert. Een evaluatie is niet aan de orde.

Uitvoeringsgevolgen Belastingdienst, Douane en Toeslagen

De uitvoeringsgevolgen van de voorgestelde aanpassing zijn door de Belastingdienst vastgesteld aan de hand van een uitvoeringstoets. Hieruit volgt dat de impact van deze maatregel beperkt is en het risico op procesverstoringen klein is. De maatregel is derhalve uitvoerbaar per 1 januari 2025.

5.4 Vereenvoudiging van de voertuigclassificaties in de autobelastingen

Het is beleid om het belastingstelsel waar mogelijk zo veel mogelijk te vereenvoudigen met het oog op de uitvoerbaarheid van wet- en regelgeving. Daarmee zijn de burger, het bedrijfsleven en de uitvoeringsinstanties gediend. In de autobelastingen kan op dit terrein winst worden geboekt rondom de voertuigdefinities. In de autobelastingen bestaan fiscale voertuigdefinities die afwijken van de definities die de dienst Wegverkeer (RDW) op grond van de Wegenverkeerswet 1994 vastlegt in het kentekenregister. Het komt bijvoorbeeld voor dat een motorrijtuig fiscaal kwalificeert als een personenauto, terwijl deze in het kentekenregister is geregistreerd als bestelauto. Of dat de RDW een motorrijtuig wél kwalificeert als kampeerauto, terwijl de Belastingdienst datzelfde motorrijtuig niet kwalificeert als kampeerauto. Dit is onwenselijk, zeker gelet op de ontwikkeling van de geharmoniseerde Europese begrippen waardoor de reële verschillen tussen de fiscale kwalificaties en de voertuigkwalificaties die de RDW hanteert, zijn geminimaliseerd. Het hanteren van verschillende definities staat daarmee niet meer in verhouding tot de complexiteitstoename van het stelsel en het beslag op het doenvermogen van burgers en bedrijven.

Met dit wetsvoorstel wordt voorgesteld om deze complexiteit weg te nemen en het doenvermogen te verbeteren door in de fiscaliteit aan te sluiten bij de definities in het kentekenregister. Er wordt daardoor automatisch aangesloten bij de geharmoniseerde begrippen die binnen de Europese Unie worden gehanteerd. Bovendien worden definitieverschillen binnen het autobelastingstelsel – tussen met name de belasting van personenauto’s en motorrijwielen (bpm) en de motorrijtuigenbelasting (mrb) – hiermee opgeheven. Het voorstel leidt in de autobelastingen tot meer eenvoud, betere uitvoerbaarheid en minder administratieve lasten voor burgers en het bedrijfsleven.

Het voorstel heeft in de meeste gevallen geen materiële consequenties. Dat geldt echter niet voor vereenvoudiging van de definities van personenauto en bestelauto, en daarom wordt hier meer nadrukkelijk bij stilgestaan. Voor het stimuleren van het ondernemerschap bestonden en bestaan fiscale voordelen rondom het gebruik van een bestelauto. Een probleem daarbij in het verleden was dat niet alleen ondernemers geprikkeld werden in de aanschaf van een bestelauto voor hun onderneming, maar ook dat particulieren hiervan op grote schaal gebruikmaakten. De wetgever heeft in het verleden een oplossing gezocht om het oneigenlijk gebruik van de fiscale voordelen voor bestelauto’s door particulieren te voorkomen. Er werden – steeds meer – technische eisen gesteld aan een bedrijfswagen waardoor het vervoeren van personen steeds moeilijker werd en aldus de bestelauto minder interessant zou moeten zijn voor particulieren. Deze regulering heeft geleid tot regelzucht rondom de fiscaaltechnische definitie van een personenauto en de afbakening met een bestelauto. In onderstaand kader wordt de huidige fiscale definitie van een personenauto weergegeven.

Volgens de Wet op de motorrijtuigenbelasting 1994 (Wet MRB 1994) is een personenauto een motorrijtuig op drie of meer wielen, ingericht voor personenvervoer en wel voor het vervoer van niet meer dan acht personen, de bestuurder daaronder niet begrepen. Onder personenauto wordt volgens de Wet op de motorrijtuigenbelasting 1994 mede verstaan een motorrijtuig op drie of meer wielen met een toegestane maximum massa van 3.500 kilogram of minder met een laadruimte, zulks met uitzondering van een motorrijtuig met een laadruimte die in haar geheel is voorzien van een vlakke laadvloer en die (a) een lengte heeft van ten minste 200 cm en over ten minste 200 cm van de lengte en over ten minste 20 cm van de breedte een hoogte heeft van ten minste 130 cm; dan wel (b.) ingeval de laadruimte minder dan 25 cm hoger is dan de cabine (b1°.) een lengte heeft van ten minste 125 cm en over ten minste 125 cm van de lengte en over ten minste 20 cm van de breedte een hoogte heeft van ten minste 98 cm; en (b2°.) van de bestuurderszitplaats is afgescheiden door een vaste wand over ten minste de gehele breedte van de cabine, welke wand direct achter de zitplaats is aangebracht en ten minste dezelfde hoogte heeft als de bestuurderscabine; en (b3°.) niet is voorzien van zijruiten dan wel is voorzien van niet meer dan één aan de rechterzijde van de laadruimte aangebrachte zijruit; dan wel (c.) ingeval de laadruimte ten minste 25 cm hoger is dan de cabine: (c1°.) een lengte heeft van ten minste 125 cm en over ten minste 125 cm van de lengte en over ten minste 20 cm van de breedte een hoogte heeft van ten minste 98 cm; en (c2°.) van de bestuurderszitplaats is afgescheiden door een vaste wand over ten minste de gehele breedte van de cabine, welke wand direct achter de bestuurderszitplaats is aangebracht en een hoogte heeft van ten minste 30 cm; en (c3°.) niet is voorzien van zijruiten dan wel is voorzien van niet meer dan één aan de rechterzijde van de laadruimte aangebrachte zijruit; dan wel (d.) ingeval het motorrijtuig een dubbele cabine heeft met zitruimte achter de bestuurder voor één rij naast elkaar in de rijrichting zittende personen: (d1°.) over ten minste 150 cm van de lengte en over ten minste 20 cm van de breedte een hoogte heeft van ten minste 130 cm; en (d2°.) voor ten minste 40 percent van de lengte voor het hart van de achterste as is geplaatst en een lengte heeft van: (d2I.) ten minste 150 cm; en (d2II.) ten minste twee derde van de lengte die de laadruimte zou hebben indien de zitruimte achter de bestuurder zou ontbreken; en (d2III.) ten minste twee maal die van de cabine, tenzij de cabine een hoogte heeft van ten minste 130 cm; en (3°.) van de cabine is afgescheiden door een vaste wand over ten minste de gehele breedte van de cabine, welke wand direct achter de zitruimte is aangebracht en ten minste dezelfde hoogte heeft als de cabine; en (d4°.) niet is voorzien van zijruiten dan wel is voorzien van niet meer dan één aan de rechterzijde van de laadruimte aangebrachte zijruit. Daarnaast wordt in de motorrijtuigenbelasting onder personenauto mede verstaan een motorrijtuig op drie of meer wielen met een toegestane maximum massa van meer dan 3.500 kg met een laadruimte, indien de lengte van de ruimte tussen de vaste wand achter de achterste zitplaatsen of, indien geen vaste wand aanwezig is, tussen het achterste punt van de in de laatste stand geplaatste achterste zitplaatsen en het einde van de laadvloer kleiner is dan de lengte van de ruimte tussen het achterste punt van het stuurwiel en de vaste wand achter de achterste zitplaatsen, of, indien geen vaste wand aanwezig is, het achterste punt van de in de laatste stand geplaatste achterste zitplaatsen. De lengte wordt gemeten evenwijdig aan de lengteas van het betreffende motorrijtuig. Vaste bevestigingspunten die uitsluitend bedoeld zijn voor de bevestiging van zitplaatsen worden gelijkgesteld aan zitplaatsen, met dien verstande dat voor de

bepaling van de lengtes het achterste punt van de in de laatste stand geplaatste achterste zitplaatsen vervangen wordt door dit vaste bevestigingspunt. Wat betreft de laadruimte is vereist dat deze voldoet aan de gestelde voorwaarden met betrekking tot de lengte en de hoogte indien deze in gesloten toestand een rechthoekig, rechtop geplaatst blok kan bevatten waarvan de lengte, de hoogte en de breedte ten minste gelijk zijn aan de in artikel 3 Wet MRB 1994 voor de desbetreffende laadruimte genoemde afmetingen, en waarvan de lengte-as evenwijdig is aan die van het desbetreffende motorrijtuig. Voor de toepassing van deze bepaling worden, indien de laadruimte niet van de bestuurderszitplaats is afgescheiden door een vaste wand, de zitplaatsen voor de bestuurder en de bijrijder in de achterste stand geplaatst. Voor de toepassing hiervan wordt, ingeval de open laadbak van een motorrijtuig van het type pick-up is voorzien van een al dan niet eenvoudig te demonteren overkapping, de laadruimte in aanmerking genomen met gesloten overkapping, tenzij deze overkapping slechts bestaat uit een platte deksel die direct op de opstaande zijkanten van de laadbak is geplaatst. Het verschil in hoogte tussen de cabine en de laadruimte is de verticale afstand tussen het denkbeeldige horizontale vlak waarin de beide hoogste punten van de dagopening van de deuren bij de voorzitplaatsen zijn gelegen, en het hoogste gedeelte van het dak van de laadruimte, gemeten over een breedte van ten minste 20 cm. De hoogte van de cabine van een motorrijtuig met een dubbele cabine is de grootste afstand tussen vloer en dak van de cabine, gemeten over een breedte van ten minste 20 cm. De lengte van de cabine van een motorrijtuig met een dubbele cabine is de evenwijdig aan de lengte-as van het desbetreffende motorrijtuig gemeten afstand tussen het achterste punt van het stuurwiel en de vaste wand die de cabine van de laadruimte scheidt. De lengte van de laadruimte van een motorrijtuig met een dubbele cabine is gelijk aan de lengte van het langste rechthoekige, rechtop geplaatste blok met een hoogte van 130 cm en een breedte van 20 cm dat de laadruimte in gesloten toestand kan bevatten, waarvan de lengte-as evenwijdig is aan die van het desbetreffende motorrijtuig. De lengte die de laadruimte van een motorrijtuig met een dubbele cabine zou hebben indien de zitruimte achter de bestuurder zou ontbreken, is gelijk aan de lengte van het langste rechthoekige, rechtop geplaatste blok met een hoogte van 130 cm en een breedte van 20 cm dat de laadruimte in gesloten toestand kan bevatten, waarvan de lengte-as evenwijdig is aan die van het desbetreffende motorrijtuig, en waarbij er voor het nemen van de maat van wordt uitgegaan dat die laadruimte van de cabine is gescheiden door middel van een 115 cm achter het achterste punt van het stuurwiel geplaatste vaste wand. De hoogte van de vaste wand die de cabine van de laadruimte scheidt, is de afstand tussen het laagste punt van de bovenzijde van de wand en het hoogste punt van de laadvloer. De vaste wand die de cabine van de laadruimte scheidt, dient verticaal en in een hoek van 90° ten opzichte van de lengte-as te zijn geplaatst en wel (a.) indien het motorrijtuig niet is voorzien van een dubbele cabine: ten hoogste 115 cm achter het achterste punt van het stuurwiel; (b.) indien het motorrijtuig is voorzien van een dubbele cabine: direct achter de achterste zitplaatsen. Indien een deel van de cabine van een motorrijtuig met dubbele cabine bij de laadruimte wordt betrokken waardoor de vaste wand niet geheel in een hoek van 90° ten opzichte van de lengteas is geplaatst, wordt voor het meten van de afstanden genoemd in dit artikel uitgegaan van de plaats van het meest naar achteren gelegen bevestigingspunt van de aanwezige wand. De vaste wand die de cabine van de laadruimte scheidt dient: te zijn vervaardigd uit ondoorzichtig en vormvast materiaal, waarbij één of

meer vaste ramen naast elkaar met een hoogte van maximaal 40 cm zijn toegestaan, alsmede dienen voorzieningen ten behoeve van de veiligheid, geheel vlak te zijn, uit één geheel of uit diverse op onverbrekelijke wijze met elkaar verbonden delen te bestaan, waarbij voorzieningen zijn toegestaan ten behoeve van het aan het motorrijtuig noodzakelijk te plegen onderhoud, het gebruik van de bestelauto of de veiligheid, mits deze voorzieningen niet groter zijn dan voor het specifieke doel noodzakelijk; alsook zoveel mogelijk rondom en op onverbrekelijke wijze rechtstreeks met de carrosserie te zijn verbonden. Een laadruimte is niet voorzien van zijruiten indien de zijruiten geheel zijn verwijderd en zijn vervangen door niet uit glas bestaande panelen uit één stuk van ondoorzichtig en vormvast materiaal. De panelen dienen zoveel mogelijk rondom en op onverbrekelijke wijze rechtstreeks met de carrosserie te zijn verbonden. De laadruimte dient in haar geheel te zijn voorzien van een vaste, vlakke laadvloer. De laadvloer dient zoveel mogelijk rondom en op onverbrekelijke wijze rechtstreeks met de carrosserie te zijn verbonden. In aanvulling op deze wettelijke normen zijn in het Besluit inrichtingseisen bpm en mrb (Stcrt. 2021, 48134) verschillende goedkeuringsbesluiten opgenomen, waaronder die betrekking hebben op de vlakke laadvloer, stoel(en) of bank in de laadruimte ten behoeve van werkzaamheden op locatie, uitsteeksels en profilering, afzetbare (vracht)container, bestelauto met een bijzondere opbouw, meetmethoden laadruimte pick-up en inkorten laadruimte pick-up en de meetmethode bij hoog dak.

Met deze definitie worden de uitvoeringsorganisaties, het bedrijfsleven en de burger opgezadeld met een moeizame opgave. Daar komt bij dat het belang van deze afwijkende fiscale definitie beperkt en achterhaald is. Het heeft uiteindelijk slechts gevolgen voor ongeveer 5.400 motorrijtuigen van het totale wagenpark van circa 10 miljoen personenauto’s en bestelauto’s. Voor de bpm is het afwijkende regime met ingang van 1 januari 2025 grotendeels overbodig. De vrijstelling voor bestelauto’s vervalt en de grondslag voor bestelauto’s wordt in de bpm gelijkgetrokken met die voor personenauto’s. Hierdoor wordt in de bpm de fiscale prikkel om een bestelauto te kopen in plaats van een personenauto sterk beperkt. In de mrb is de fiscale prikkel de facto in 2005 al grotendeels weggenomen met de invoering van het ondernemersvereiste. Het verlaagde tarief voor een bestelauto is alleen mogelijk als het motorrijtuig op naam staat van en wordt gebruikt door een onderneming. Daarnaast zijn de Europese inrichtingseisen – net als de fiscale inrichtingseisen – gericht op het vervoer van goederen en niet op het vervoer van personen. Gelet op het voorgaande is het voor particulieren lastig geworden om in aanmerking te komen voor het verlaagde mrb-tarief, en is de noodzaak om (alleen) in de mrb afwijkende voertuigdefinities te hanteren beperkt. De aansluiting bij de definities die de RDW in het kentekenregister hanteert, heeft ook een doorwerking naar de bijtellingsregels in de loon- en inkomstenbelasting. Voor bestelauto’s gelden onder voorwaarden enkele uitzonderingen op het toepassen van een bijtelling op grond van een percentage van de cataloguswaarde. Voor bestelauto’s die naar aard en inrichting alleen geschikt zijn voor het vervoeren van goederen, is in principe geen sprake van bijtelling of onttrekking in de loon- respectievelijk inkomstenbelasting. Voor bestelauto’s die doorlopend afwisselend worden gebruikt door twee of meer werknemers, is de inhoudingsplichtige een eindheffing verschuldigd naar een vast bedrag per jaar per betreffende bestelauto. De voorgestelde wijzigingen in de bpm hebben als gevolg dat iets meer auto’s kwalificeren als bestelauto en, daardoor, in aanmerking komen voor de uitzonderingen in de loon- en inkomstenbelasting. Dit betreft evenwel een zeer beperkt neveneffect van het voorstel om de definities in het kentekenregister te volgen.

Daarnaast is nog van belang dat in de heffing van de provinciale opcenten alleen personenauto's en motorrijwielen worden betrokken. Voor bestelauto's worden geen provinciale opcenten betaald. Op dit moment worden bestelauto's die niet voldoen aan de technische eisen van het fiscale blok en de vlakke laadvloer aangemerkt als personenauto's en vallen zodoende onder de heffing van provinciale opcenten. Dat is na inwerkingtreding van dit voorstel niet meer het geval. Hierover heeft afstemming plaatsgevonden met het Interprovinciaal Overleg (IPO). Het IPO heeft aangegeven met de voorgestelde wijziging te kunnen instemmen.

Een andere wijziging die wordt voorgesteld is om de fiscaal afwijkende definitie van «kampeerwagen» te laten vervallen. In plaats daarvan wordt fiscaal volledig aangesloten op de aanduiding «kampeerwagen» in het kentekenregister. De RDW stelt daarbij een beleidskader vast om de definitie voor «kampeerwagen» naar buiten toe kenbaar te maken, zodat duidelijk is waaraan moet worden voldaan. Dit beleidskader is als concept toegevoegd als bijlage 3 bij de uitvoeringstoets van de RDW. De beoordeling er of sprake is van een kampeerauto ligt daarmee straks bij de RDW. Er wordt voorgesteld de vereenvoudiging in werking te laten treden met ingang van 1 januari 2027. De reden hiervan is dat de Belastingdienst heeft verzocht om voldoende implementatietijd om de aanpassingen zorgvuldig in de systemen van de Belastingdienst te kunnen implementeren. Voor een toelichting hierop wordt verwezen naar onderstaande paragraaf over de Uitvoeringsgevolgen voor de Belastingdienst, Toeslagen en Douane en de RDW.

Doeltreffendheid, doelmatigheid en evaluatie

De aanpassingen van de voertuigclassificaties hebben als doel om het fiscale stelsel te vereenvoudigen voor burgers, bedrijfsleven en de uitvoeringsorganisaties. Dat doel wordt bereikt door fiscaal aan te sluiten op de voertuigcategorieën die de RDW vastlegt in het kentekenregister. Dit geldt voor hoofdclassificaties – personenauto, bestelauto, motorrijwiel, vrachtwagen – en ook voor bepaalde bijzondere voertuigen zoals de kampeerauto, de ambulance en de lijkwagen. Het schrappen van de aanvullende fiscale eisen aan motorrijtuigen leidt tot minder administratieve lasten en minder uitvoeringslasten.

Het voorstel is doelmatig. De derving voor de rijksbegroting is gering, namelijk € 1 miljoen structureel. Daar staat tegenover dat meerwaarde van het voorstel in termen van administratieve lasten en uitvoeringslasten groot is. Verder heeft het voorstel voordelen voor de toegankelijkheid van de Nederlandse markt. Er gelden immers geen bijzondere nationale fiscale eisen meer aan type motorrijtuigen waarmee in de productieketen rekening moet worden gehouden. Daarnaast heeft het voorstel ook zijn waarde voor de verkeersveiligheid. Hierbij wordt als voorbeeld gewezen op het feit de huidige fiscale eis vervalt dat een bestelauto niet mag zijn voorzien van zijruiten dan wel is voorzien van niet meer dan één aan de rechterzijde van de laadruimte aangebrachte zijruit. Er is geen wettelijke evaluatie geregeld voor de aanpassing van de voertuigclassificaties. Vanzelfsprekend wordt de ontwikkeling van het wagenpark in Nederland voortdurend gemonitord.

Uitvoeringsgevolgen Belastingdienst, Toeslagen en Douane en de dienst Wegverkeer (RDW)

In de uitvoeringstoets concludeert de Belastingdienst dat de maatregel uitvoerbaar is per 1 januari 2027. Het voorstel zal leiden tot een simplificatie van het IV-landschap en de uitvoering. Er moeten incidenteel wel

veel relatief (kleine) aanpassingen worden gedaan in de huidige IV-ondersteuning. Het voorstel zorgt voor een verbetering van de handhavingspositie van de Belastingdienst. De Belastingdienst zal niet langer op te hoeven controleren op zeer gedetailleerde inrichtingseisen en dit leidt tot een afname in de handhavingswerkzaamheden. Het voorstel leidt tot een structurele besparing van 3,5 fte.

Er wordt op verzoek van de Belastingdienst voorgesteld de vereenvoudiging in werking te laten treden met ingang van 1 januari 2027. De reden hiervan is dat de Belastingdienst heeft verzocht om voldoende implementatietijd om de aanpassingen zorgvuldig in de systemen van de Belastingdienst te kunnen implementeren. In dat verband is van belang dat de systemen van de motorrijtuigenbelasting tot medio 2026 worden vernieuwd waarbij alle voertuigdata wordt gemigreerd naar een nieuw systeem. Het is wenselijk eerst deze migratie zorgvuldig af te ronden voordat een nieuw stelsel van voertuigclassificaties wordt geïmplementeerd. Derhalve wordt voorgesteld de inwerkingtredingsdatum op 1 januari 2027 te zetten.

Daarnaast is ook de RDW om een uitvoeringstoets verzocht. De RDW heeft in zijn uitvoeringstoets geconcludeerd dat de voorgestelde wetswijzigingen uitvoerbaar zijn voor de RDW. Kortheidshalve wordt hiervoor verwezen naar de uitvoeringstoets van de RDW.

5.5 Voorkomen dubbeltellingen bij excessief lenen bij samenwerkingsverbanden

De Wet excessief lenen bij eigen vennootschap is in werking getreden per 1 januari 2023 en regelt kort gezegd dat ingeval een aanmerkelijkbelanghouder meer dan € 500.000 (maximumbedrag) leent van de eigen vennootschap, het bovenmatige deel wordt belast als fictief regulier voordeel in box 2. Het maximumbedrag wordt vervolgens verhoogd met het bedrag van dit bovenmatige deel. Deze wet had een onvoorzien en onbedoeld gevolg, dat met dit wetsvoorstel alsnog wordt voorkomen met terugwerkende kracht tot 1 januari 2023.

Voor de Wet excessief lenen bij eigen vennootschap worden in beginsel alle civielrechtelijke schuldverhoudingen en verplichtingen in aanmerking genomen. Daardoor kunnen dubbeltellingen ontstaan in de situatie dat belastingplichtigen participeren in een samenwerkingsverband, waarvan één of meerdere participanten tevens een aanmerkelijk belang hebben in bijvoorbeeld een besloten vennootschap (bv) die een lening heeft verstrekt aan dat samenwerkingsverband. Het gaat dan om belastingplichtigen die participeren in een vennootschap onder firma (vof), een commanditaire vennootschap (cv) of een (openbare) maatschap of een naar het recht van een andere staat opgericht of aangegaan lichaam dat een met een vennootschap onder firma, commanditaire vennootschap of maatschap vergelijkbare rechtsvorm heeft. De dubbeltelling ontstaat doordat een crediteur van een dergelijke personenvennootschap volgens het private recht twee samenlopende vorderingsrechten heeft die onafhankelijk van elkaar kunnen worden ingesteld.[13] Enerzijds heeft de crediteur een vordering tegenover de personenvennootschap (ofwel: de gezamenlijke vennoten) die op het afgescheiden vermogen kan worden verhaald. Op grond hiervan vindt de toerekening van een schuld plaats naar rato van de gerechtigdheid van de vennoten tot het afgescheiden vermogen van de personenvennootschap. Anderzijds heeft de crediteur in de regel een vorderingsrecht op het privévermogen van één of meer

[13] Zie ook HR 18 december 1958, ECLI:NL:HR:BG4955 en HR 6 februari 2015, ECLI:NL:HR:2015:251.

vennoten. Bij een vof is dat vanwege de hoofdelijke verbondenheid bij elk van de vennoten voor het geheel van de schulden.[14] Dit geldt ook voor de beherende vennoten in een cv. Bij een openbare maatschap heeft de crediteur een vorderingsrecht op iedere maat, in gelijke delen.[15] Bij een stille maatschap heeft de crediteur in de regel een vorderingsrecht op de maat wie extern optreedt. Bij dergelijke vorderingsrechten op het privévermogen van de participanten vindt dus een toerekening van de schuld plaats op basis van het bedrag waarvoor de participant hoofdelijk verbonden is. Op grond van een redelijke wetstoepassing wordt het hoogste bedrag van de twee genoemde vorderingsrechten vervolgens in aanmerking genomen bij de belastingplichtige voor de Wet excessief lenen bij eigen vennootschap.

Verder geldt als uitgangspunt dat een schuld niet voor meer dan de nominale waarde van die schuld bij dezelfde belastingplichtige in aanmerking kan worden genomen. Een lening van bijvoorbeeld een bv aan een vof wordt (maximaal) voor het geheel meegeteld bij iedere vennoot die tevens aanmerkelijkbelanghouder of verbonden persoon van een aanmerkelijkbelanghouder is. Het voorgaande kan er echter nog steeds toe leiden dat in bepaalde situaties een schuld bij meerdere belastingplichtigen in totaal voor meer dan de nominale waarde van de schuld in aanmerking kan worden genomen voor de Wet excessief lenen bij eigen vennootschap. Het voorgaande is een onvoorzien en onbedoeld gevolg dat niet past binnen de gedachte achter deze wet.

De voorgestelde maatregel regelt dat verplichtingen die voortkomen uit de verbondenheid van de participanten in een samenwerkingsverband, worden uitgesloten van het schuldenbegrip. Daarmee wordt een belangrijke dubbeltelling vermeden. Daarnaast wordt een samentelbepaling ingevoerd voor situaties waarin een schuld voor meer dan de nominale waarde bij verschillende belastingplichtigen die participeren in een samenwerkingsverband in aanmerking wordt genomen bij de berekening van het fictief regulier voordeel. Afgezien van de hoofdelijke verbondenheid kan een schuld onder bepaalde omstandigheden ook op andere wijze worden toegerekend voor gedeelte dat groter is dan het gedeelte waartoe de vennoot gerechtigheid is in het afgescheiden vermogen van de personenvennootschap. Ook hierdoor kunnen dubbeltellingen ontstaan bij verschillende belastingplichtigen. Deze dubbeltelling wordt weggenomen doordat het meerdere van het gezamenlijk in aanmerking te nemen bedrag in gelijke delen in mindering wordt gebracht op het bij de belastingplichtige in aanmerking te nemen bedrag van de schuld. Hoewel er meerdere varianten mogelijk zijn, is gelet op de eenvoud gekozen voor toerekening in gelijke delen.

Doeltreffendheid, doelmatigheid en evaluatie

De voorgestelde maatregel neemt een onvoorzien en onbedoeld gevolg van de Wet excessief lenen bij eigen vennootschap weg. De maatregel is daarmee doeltreffend en doelmatig. Met de voorgestelde aanpassingen wordt recht gedaan aan de bedoeling van de Wet excessief lenen bij eigen vennootschap. Er is niet voorzien in een evaluatie.

Uitvoeringsgevolgen Belastingdienst, Toeslagen en Douane

De Belastingdienst heeft een uitvoeringstoets gedaan op de voorgestelde maatregelen. De voorgestelde maatregelen zijn uitvoerbaar.

---

[14] Zie artikel 18 Wetboek van Koophandel.
[15] Zie artikelen 7A:1679–1681 Burgerlijk Wetboek.

5.6 Beperken fiscale regelingen rond giften

Het vorige kabinet heeft na de evaluatie van de giftenaftrek de beslissing over een eventuele aanpassing van de giftenaftrek overgelaten aan het nieuwe kabinet. Het rapport van deze evaluatie is bij de aanbieding aan de Tweede Kamer op 21 maart 2024, gezien de demissionaire status van het toenmalige kabinet, zonder kabinetsappreciatie verstuurd.[16] In het hoofdlijnenakkoord is opgenomen dat het huidige kabinet van PVV, VVD, NSC en BBB om de doelmatigheid van het fiscale stelsel te vergroten en het stelsel verder te versimpelen verdere stappen wil zetten met het afbouwen van (negatief geëvalueerde) fiscale regelingen en het aanpakken van onbedoelde constructies.[17] In dat verband is de volgende passage opgenomen: «Beperken giftenaftrek IB en Vpb en geven uit de vennootschap. De fiscale regelingen rond giften (giftenaftrek IB, Vpb en geven uit de vennootschap) worden de komende jaren beperkt. Een eerste stap wordt gezet in 2025, per 2028 wordt de giftenaftrek in de IB geüniformeerd waarmee verschillende giften gelijk worden behandeld.»[18]

Ter uitwerking hiervan wordt voorgesteld de fiscale regelingen rond giften (giftenaftrek in de inkomstenbelasting (IB) en de vennootschapsbelasting (Vpb), alsmede geven uit de vennootschap) als volgt te beperken. Voorgesteld wordt met ingang van 1 januari 2025 de regeling geven uit de vennootschap af te schaffen en voor giften gedaan op of na 1 januari 2025 de giftenaftrek in de Vpb af te schaffen. Zoals hierna wordt toegelicht, blijft de giftenaftrek in de IB ongewijzigd.

Na een korte beschrijving van de huidige fiscale geefregelingen wordt hierna ingegaan op de uitkomsten van de evaluatie van de giftenaftrek met vervolgens een appreciatie van het kabinet op die evaluatie. Dit wordt gevolgd door de kabinetsvoorstellen.

Huidige fiscale geefregelingen

De giftenaftrek is een aftrekpost in de IB en de Vpb. De giftenaftrek in de IB kent verschillende categorieën. Zo bestaat een onderscheid tussen periodieke giften en andere giften (hierna: «andere» giften). Laatstgenoemde (ook wel aangeduid als gewone of eenmalige) giften aan algemeen nut beogende instellingen (ANBI's) en aan steunstichtingen sociaal belang behartigende instellingen (steunstichtingen SBBI's)[19] zijn samen aftrekbaar boven een drempel van 1% van het (gezamenlijke) verzamelinkomen vóór toepassing van de persoonsgebonden aftrek, met een minimum van € 60, en tot een plafond van 10% van het verzamelinkomen vóór toepassing van de persoonsgebonden aftrek.

---

[16] Kamerstukken II 2023/24, 36 410 IX, nr. 42.

[17] Kamerstukken II 2023/24, 36 471, nr. 37, budgettaire bijlage post 57. Stelpost fiscale regelingen en constructies afbouwen. Om de doelmatigheid van het fiscale stelsel te vergroten en het stelsel verder te versimpelen worden in de kabinetsperiode verdere stappen gezet op het afbouwen van (negatief geëvalueerde) fiscale regelingen en het aanpakken van onbedoelde constructies. Het uitgangspunt bij negatief geëvalueerde fiscale regelingen is dat deze worden afgeschaft of versoberd. Wanneer deze maatregel niet wordt gerealiseerd treedt de noodremafspraak voor de lasten in werking. Dat wil zeggen dat voor het deel van de lastenverzwaring dat niet wordt gerealiseerd de belastingschijven en heffingskortingen in de inkomstenbelasting via de tabelcorrectiefactor worden beperkt om de derving op te vangen.

[18] Kamerstukken II 2023/24, 36 471, nr. 37, budgettaire bijlage post 59.

[19] Een steunstichting SBBI is in een jaar speciaal opgericht om geld in te zamelen voor een jubileum van een sociaal belang behartigende instelling (SBBI). Voorbeelden van een SBBI zijn een lokale carnavalsvereniging, roeivereniging of scoutinggroep. Zie voor de voorwaarden Steunstichtingen SBBI (belastingdienst.nl).

Voor periodieke giften gold tot en met 31 december 2022 geen drempel of plafond. Achtergrond voor deze verschillende behandeling is dat periodieke giften van een groter belang zijn voor instellingen dan «andere» giften.[20] Periodieke giften betekenen immers een vaste inkomensstroom gedurende ten minste vijf jaar voor ANBI's of kwalificerende verenigingen.[21] Door het verschil in behandeling wordt beoogd periodieke giften te stimuleren. Sinds 1 januari 2023 geldt voor de aftrek van periodieke giften een plafond van € 250.000 per kalenderjaar per huishouden, waarbij overgangsrecht geldt tot en met 2026.[22]

De giftenaftrek in de IB kent een multiplier voor giften aan culturele ANBI's. De multiplier (vermenigvuldiging) bedraagt 1,25 in de IB met een maximum van € 1.250 voor belastingplichtige en partner (per huishouden). Een gift van € 5.000 aan een culturele ANBI is voor € 6.250 aftrekbaar. De multiplier bedraagt hier € 1.250. Alle giften boven dit bedrag zijn nog wel aftrekbaar (afhankelijk van het drempelbedrag en de hoogte van het 10%-plafond, die afhankelijk is van de hoogte van het verzamelinkomen), maar zonder toepassing van de multiplier.

De giftenaftrek in de Vpb bedraagt ten hoogste 50% van de winst met een maximum van € 100.000 voor (al dan niet periodieke) giften door de vennootschap aan ANBI's of steunstichtingen SBBI. Hieronder is een gestileerd voorbeeld opgenomen. Het betreft bedrijven die belastingplichtig zijn voor de Vpb.

Voorbeeld 1

Bedrijf A maakt € 150.000 winst en doet een gift van € 80.000. Deze is voor € 75.000 aftrekbaar vanwege de bovengrens van 50% van de winst.
Bedrijf B maakt € 400.000 winst en doet een gift van € 300.000. Deze is voor het gestelde maximum van € 100.000 aftrekbaar.

	Winst	Gift aan non-culturele ANBI	Aftrekbaar
Bedrijf A	€ 150.000	€ 80.000	€ 75.000
Bedrijf B	€ 400.000	€ 300.000	€ 100.000

Bij een gift aan een culturele ANBI wordt de maximale aftrek in de Vpb verhoogd met 50% van het bedrag van de giften die zijn gedaan aan een culturele instelling, maar ten hoogste met € 2.500 (de zogenoemde multiplier). Ook hier geldt: giften boven dit bedrag zijn nog wel aftrekbaar (binnen de aangegeven grenzen), maar zonder toepassing van de multiplier.

[20] Zie bijvoorbeeld Kamerstukken II 1998/99, 26 727, nr. 3, en Kamerstukken II 2011/12, 33006. Bij de behandeling van de Geefwet is dit nog eens herhaald: «De ruimere faciliteit voor periodieke giften ten opzichte van eenmalige giften (geen drempel en plafond in de aftrek) is gebaseerd op de destijds algemeen gevoelde wenselijkheid van een regelmatige inkomstenstroom voor de instelling.»

[21] Een niet aan de vennootschapsbelasting onderworpen of daarvan subjectief vrijgestelde vereniging met rechtspersoonlijkheid en minimaal 25 leden. Een dergelijke vereniging dient te zijn gevestigd in een EU-lidstaat, Aruba, Curaçao, Sint-Maarten, een bij ministeriële regeling aangewezen mogendheid of op de BES-eilanden. Voorbeelden van verenigingen zijn politieke partijen, studieverenigingen of sportverenigingen. Er worden echter geen nadere eisen gesteld aan een vereniging.

[22] Er geldt een overgangsregeling voor periodieke giften aangegaan vóór 4 oktober 2022 om 16:00 uur. Hiervoor geldt dat deze tot 2027 nog geheel in aftrek kunnen worden gebracht ongeacht de hoogte.

De onderstaande tabel ziet op de giftenaftrek in de Vpb.

Tabel 3: figuur 2.1 evaluatie SEO.

Giften aan:	Aftrekbare giften (met een maximum voor het totaal van de aftrekbare giften van 50% van de winst, maar niet meer dan € 100.000)
ANBI	Aftrekbaar (m.u.v. een bevoordeling of een bijdrage in contanten)
Culturele ANBI	Extra aftrek van 50% tot ten hoogste € 2.500 (m.u.v. een bevoordeling of bijdrage in contanten)
Vereniging	Niet aftrekbaar
Steunstichting SBBI	Aftrekbaar (m.u.v. een bevoordeling of een bijdrage in contanten)
Overige begunstigden	Niet aftrekbaar

Per 1 januari 2024 is er een nieuwe fiscale geefregeling bij gekomen, het zogenoemde geven uit de vennootschap. Die regeling houdt in dat giften door de vennootschap aan een ANBI of steunstichting SBBI die, voor zover deze boven de begrenzing van de giftenaftrek in de Vpb uitkomen, niet worden aangemerkt als in box 2 te belasten voordelen en met dividendbelasting te belasten opbrengsten. Oftewel: deze giften vanuit de vennootschap (derhalve boven de begrenzing van de giftenaftrek in de Vpb) – die worden gezien als dividenduitdeling – zijn vrijgesteld van heffing in box 2 en de dividendbelasting. De achtergrond van deze regeling is dat de aftopping van de periodiekegiftenaftrek in de IB negatieve gevolgen heeft voor grote periodieke giften die vanuit de vennootschap worden gedaan. Dit speelt met name wanneer het overgangsrecht voor deze aftopping na 2026 is afgelopen. Bij de invoering van de regeling geven uit de vennootschap per 1 januari 2024 is de budgettaire derving geraamd op een oplopende derving van € 36 miljoen structureel vanaf 2028.

Uitkomsten evaluatie giftenaftrek 2024

De giftenaftrek in de IB en de Vpb is recent geëvalueerd. De evaluatie is uitgevoerd door het onafhankelijke onderzoeksbureau SEO economisch onderzoek (SEO) en ziet op de doeltreffendheid en doelmatigheid van de giftenaftrek over de periode 2016–2021. Bij de recente evaluatie is de regeling beoordeeld op doeltreffendheid en doelmatigheid. Voor het onderzoek is gebruikgemaakt van interviews, een enquête, een gedrags-experiment en data-analyse. Voor de data-analyse is gebruikgemaakt van microdata van het CBS met gegevens uit de aangifte IB voor de periode 2016–2021.

De belangrijkste conclusies van de evaluatie is dat de giftenaftrek weliswaar doeltreffend is (de aftrekpost stimuleert het geven), maar niet doelmatig. Een regeling is doelmatig als het beoogde effect, in dit geval het stimuleren van geefgedrag, tegen zo min mogelijk kosten wordt bereikt. Er zijn vier soorten kosten die gezamenlijk bepalen of de giften-aftrek doelmatig is. Dit zijn de budgettaire kosten voor de overheid, uitvoeringslasten voor de belastingplichtige, uitvoeringslasten voor de Belastingdienst en neveneffecten. De giftenaftrek is volgens de evaluatie op al deze onderdelen ondoelmatig. Ten eerste is de toename aan giften door de giftenaftrek minder groot dan de omvang van de belastingkorting. De budgettaire kosten zijn doelmatig wanneer de toename aan giften groter is dan de omvang van de belastingkorting. Dit is een vuistregel uit

de literatuur die in diverse landen wordt toegepast.[23] Met andere woorden, elke 37 cent aan belastingkorting in geval van giftenaftrek per gegeven euro levert minimaal 37 cent aan extra giften op. Hoe groter de toename aan giften, hoe doelmatiger de giftenaftrek is.[24] Uit de evaluatie blijkt dat er door de giftenaftrek weinig extra wordt gegeven in verhouding tot de budgettaire lasten voor de overheid. Dit kan met het volgende voorbeeld uit de evaluatie worden toegelicht.

Stel een gever doneert € 1.000 zonder stimulering. Bij een belastingkorting in geval van giftenaftrek van 37% van de giften zijn de geschatte donatie en de inkomsten voor de ontvanger € 1.096 (€ 1.000 * 9,6% hogere donatie ten opzichte van geen stimulering). Dit kost de overheid € 405,52 (37% van € 1.096). Van de € 405,52 aan belastingvoordeel komt € 96 terecht bij de ontvanger, en blijft € 309,52 bij de gever hangen. Vanuit dit oogpunt is de giftenaftrek dus niet doelmatig.

Ten tweede vraagt het gebruiken van de giftenaftrek veel van de belastingplichtige, waardoor het een foutgevoelige regeling is. Een belastingplichtige moet onderscheiden of het een kwalificerende gift is, een kwalificerende instelling, binnen kwalificerende instellingen of het een culturele instelling is, de correcte instelling selecteren uit een lijst en aangeven of het gaat om een periodieke gift of «andere» gift waarvoor eveneens verschillende drempels en plafonds gelden. Deze stappen zijn lastig te begrijpen.[25] Ook is het niet-gebruik van de giftenaftrek hoog, onder andere doordat gevers niet bekend zijn met de regeling.

Ten derde is de giftenaftrek slecht uitvoerbaar voor de Belastingdienst.[26] De vormgeving noodzaakt handmatige controle – er is geen contra-informatie beschikbaar – waardoor slechts aan een beperkt deel van de gesignaleerde fouten opvolging wordt gegeven. De fouten die als gevolg van deze verschillen worden gemaakt zijn deels onbedoeld en deels misbruik.[27]

Tot slot wordt in de evaluatie gewezen op de neveneffecten, dat zijn niet-beoogde effecten van de giftenaftrek die niet bijdragen aan het stimuleren van geefgedrag. Het eerste neveneffect is dat de giftenaftrek niet goed scoort bij toetsing aan politieke gelijkheid: hiermee wordt bedoeld dat de gever de aanwending van publieke middelen bepaalt, wat ook de gelijke kansen tussen belastingplichtigen raakt. Het tweede neveneffect is de beperkte aansluiting bij het draagkrachtbeginsel doordat het fiscale voordeel in grotere mate terechtkomt bij hoge inkomens dan bij lage inkomens.[28]

Kabinetsappreciatie evaluatie giftenaftrek

De uitkomsten uit de evaluatie van de giftenaftrek in de IB en Vpb door SEO zijn vergelijkbaar met de uitkomsten van de evaluatie van Dialogic uit 2016 naar de giftenaftrek in de periode 2008–2014: de giftenaftrek is weliswaar doeltreffend, maar niet doelmatig.

De eerste conclusie van het kabinet op basis van de uitkomsten van de recente evaluatie van SEO van de giftenaftrek in de IB en de Vpb is dat het zonder meer continueren van de bestaande giftenaftrek in de IB en de Vpb

[23] Zie bijvoorbeeld OESO (2020). Taxation and philanthropy.
[24] Kamerstukken II 2023/24, 36 410 IX, nr. 42, p. 14.
[25] Ministerie van Financiën (2017). Evaluatie uitvoering giftenaftrek.
[26] Kamerstukken II 2023/24, 36 410 IX, nr. 42, p 9.
[27] Evaluatie uitvoering giftenaftrek, Ministerie van Financiën, januari 2017, p. 10.
[28] Kamerstukken II 2023/24, 36 410 IX, nr. 42, p. 3.

niet wenselijk is gelet op het uitgangspunt in het hoofdlijnenakkoord dat negatief geëvalueerde fiscale regelingen worden afgeschaft of versoberd.[29] Daar komt bij dat de regeling geven uit de vennootschap naar verwachting tot ongewenste constructies leidt.

De tweede conclusie van het kabinet is dat de in het hoofdlijnenakkoord opgenomen versobering van de fiscale geefregelingen, optellend tot € 250 miljoen structureel, wel erg groot is gelet op de mogelijke impact voor de filantropiesector. Deze impact valt ook niet goed te overzien. Het kabinet beseft dat het maatschappelijk middenveld in Nederland een belangrijke rol vervult. Daarmee speelt filantropie – het vrijwillig ter beschikking stellen van geld en goederen aan doelen van algemeen nut – een belangrijke rol in de Nederlandse samenleving.

Cruciaal hierbij is dat dDe giftenaftrek niet op zichzelf staat maar onderdeel is van het filantropiebeleid. De overheid voert filantropiebeleid langs drie Rijksbrede speerpunten: het stimuleren van geefgedrag, het bevorderen van transparantie en betrouwbaarheid van de sector en het bevorderen van samenwerking tussen overheid en filantropie. Dit stimuleren van geefgedrag vindt ook plaats via de giftenaftrek, waarvan het doel is het doen van (grotere) giften, al dan niet periodiek, te stimuleren. Het kabinet is zich ervan bewust dat het maatschappelijk draagvlak voor de giftenaftrek groot is. Dit is een belangrijke overweging voor het kabinet om de giftenaftrek in de IB in stand te houden en niet met een voorstel tot aanpassing te komen.

De giftenaftrek in de IB wordt door de filantropiesector en de daarbij betrokken burgers ervaren als een erkenning van de overheid voor hun bijdrage en betrokkenheid bij het algemeen nut.

Gelet op het voorgaande stelt h.et kabinet voor om geen versobering te realiseren door aanpassing van de giftenaftrek in de IB maar deze regeling te continueren en op deze manier voor rust en stabiliteit te zorgen. Voorts kiest het kabinet ervoor minder fiscale geefregelingen ter vereenvoudiging van het belastingstelsel, dus afschaffing van de regeling geven uit de vennootschap en van de giftenaftrek in de Vpb.Het fiscale instrument voor geven wordt daardoor eenvoudiger en overzichtelijker.

Voorstel afschaffing geven uit de vennootschap en giftenaftrek in de Vpb per 2025

Het kabinet stelt voor de giftenaftrek in de Vpb te laten vervallen om met betrekking tot boekjaren die aanvangen op of na 1 januari 2025. Daarnaast stelt het kabinet voor de regeling geven uit de vennootschap met ingang van 1 januari 2025 voor wat betreft de dividendbelasting en de inkomstenbelasting af te schaffenwordt. Naar het oordeel van het kabinet zijn beide regelingen (giftenaftrek in de Vpb en geven uit de vennootschap) overbodig en maken zij het belastingstelsel onnodig ingewikkeld.

[29] Kamerstukken II 2023/24, 36 471, nr. 37, budgettaire bijlage post 57. Stelpost fiscale regelingen en constructies afbouwen. Om de doelmatigheid van het fiscale stelsel te vergroten en het stelsel verder te versimpelen worden in de kabinetsperiode verdere stappen gezet op het afbouwen van (negatief geëvalueerde) fiscale regelingen en het aanpakken van onbedoelde constructies. Het uitgangspunt bij negatief geëvalueerde fiscale regelingen is dat deze worden afgeschaft, of versoberd.
Wanneer deze maatregel niet wordt gerealiseerd treedt de noodremafspraak voor de lasten in werking. Dat wil zeggen dat voor het deel van de lastenverzwaring dat niet wordt gerealiseerd de belastingschijven en heffingskortingen in de inkomstenbelasting via de tabelcorrectiefactor worden beperkt om de derving op te vangen.

Ten eerste geldt dat het geven uit de vennootschap een inbreuk vormt op de bestaande fiscale systematiek voor giften die worden gedaan vanuit de vennootschap. Als bedrijven goede doelen steunen door middel van sponsoring of reclame, vormen deze geen giften maar zakelijke kosten, die net als andere bedrijfskosten aftrekbaar zijn van de winst voor de Vpb. In de praktijk is dan ook meer dan de helft van het totaal aan bedragen dat door bedrijven aan goede doelen wordt gegeven (een vorm van) sponsoring of reclame en daarmee zakelijk.[30] Ook uitgaven die worden gedaan in het kader van Maatschappelijk Verantwoord Ondernemen zijn zakelijk en dus in principe aftrekbaar.[31] Het resterende gedeelte bestaat uit giften die zijn gedaan vanuit aandeelhoudersmotieven (de wens van een aandeelhouder om een goed doel te steunen). Deze uitgaven zijn niet-zakelijk en zouden voor de Vpb niet aftrekbaar moeten zijn bij de vennootschap, maar behoren te worden gezien als uitdelingen die onderworpen zijn aan dividendbelasting. Bij een aanmerkelijkbelanghouder vormt de uitdeling inkomen uit aanmerkelijk belang (box 2). Deze giften horen dan ook ten laste te komen van de aanmerkelijkbelanghouder die daarbij net als andere burgers/particulieren kan worden gefaciliteerd door de giftenaftrek in de IB. Het kabinet is van oordeel dat het voor de behandeling van de aftrekbaarheid van giften niet hoort uit te maken of het geld vanuit een vennootschap komt of privé vanuit andere bronnen: daarmee is de regeling geven uit de vennootschap overbodig.

Ten tweede leidt de regeling geven uit de vennootschap naar verwachting tot ongewenste constructies. In de uitvoeringstoets bij de invoering van geven uit de vennootschap is hier al op gewezen.[32] In plaats van de gift direct als natuurlijk persoon te doen (met alle begrenzingen in de IB), wordt bijvoorbeeld een vennootschap opgericht en volgestort met kapitaal. De vennootschap doet de gift, en het fiscale voordeel slaat neer bij de aanmerkelijkbelanghouder. Omdat het geven uit de vennootschap een gunstigere fiscale behandeling kent dan de giftenaftrek in de IB, komt het daaruit voortvloeiende relatieve voordeel ten goede aan de aanmerkelijkbelanghouder. Bij (latere) vervreemding van de aandelen zal in beginsel sprake zijn van een verlies uit aanmerkelijk belang (het gestorte kapitaal is immers weggegeven). Dat verlies kan worden omgezet in een belastingkorting voor box 1.[33] De verwachting in de uitvoeringstoets was dat belastingplichtigen hierop zullen structureren. Het eindoordeel van de uitvoeringstoets was dan ook dat de regeling geven uit de vennootschap uitvoerbaar was, mits de forse risico's en beperkingen in de handhaving, ook met betrekking tot de bestrijding van oneigenlijk gebruik, worden geaccepteerd. Anders dan het vorige kabinet vindt dit kabinet de risico's op oneigenlijk gebruik en het optuigen van fiscale constructies als gevolg van deze regeling niet acceptabel.[34] Tevens vindt het kabinet het ongewenst dat er een verschillende behandeling bestaat tussen giften door een aanmerkelijkbelanghouder vanuit zijn vennootschap en giften als niet-aanmerkelijkbelanghouder.

Naar aanleiding van het hoofdlijnenakkoord wordt voorgesteld de giftenaftrekmogelijkheid in de Vpb te laten vervallen. Giften aan bijvoorbeeld een stichting, ongeacht of deze wel of niet een ANBI-status heeft, zijn hierdoor bij het bepalen van de belastbare winst niet langer

---

[30] Geven in Nederland 2024, Centrum voor Filantropische Studies Vrije Universiteit Amsterdam, In 2022 gaven bedrijven in Nederland naar schatting € 1,8 miljard aan goededoelenorganisaties. Hiervan bestaat uit € 1 miljard uit sponsoring en € 720 miljoen uit giften.

[31] Zie Kamerstukken I 2019/2020, 34 552, V, p. 7–8.

[32] Kamerstukken II 2023/24, 36 418, nr. 3, bijlage uitvoeringstoetsen Belastingplan 2024. Zie ook de eerdere beslisnota's over geven uit de vennootschap.

[33] Zie voor een kritische beschouwing van deze gang van zaken redactie Vakstudie, V-N 2023/50.4 of E.J.W. Heithuis, «De nieuwe giftenaftrek: Schenk u rijk!», Taxlive.nl 18 oktober 2023.

[34] Kamerstukken II 2023/24, 36 418, nr. 35, p. 43.

aftrekbaar. Als een vennootschapsbelastingplichtige vennootschap toch een gift (aan een algemeen nut beogende instelling of steunstichting SBBI) doet, wordt dit behandeld als een uitdeling door die vennootschap aan diens aandeelhouder(s). Deze uitdeling wordt vervolgens belast als een opbrengst voor de dividendbelasting, zodat ter zake dividendbelasting wordt ingehouden, en bij de aanmerkelijkbelanghouder in box 2 (van de inkomstenbelasting). Deze aanmerkelijkbelanghouder kan in privé – onder voorwaarden – gebruikmaken van de giftenaftrek in de IB.

Geen vervolgvoorstel uniformeren «andere» en periodieke giften.

In het hoofdlijnenakkoord is 1 januari 2028 voor de volgende stap opgenomen, namelijk uniformeren van de giftenaftrek in de IB. Uniformering houdt in dat verschillende giften gelijk worden behandeld. Daarbij wordt vaak gedacht aan het gelijk behandelen van «andere» en periodieke giften voor de giftenaftrek maar uniformering leidt er tevens toe dat giften aan steunstichtingen SBBI en aan verenigingen niet meer aftrekbaar zijn en dat de culturele multiplier vervalt waardoor giften aan culturele ANBI's niet langer met toepassing van de multiplier aftrekbaar zijn. Uniformering leidt tot complexiteitsreductie en een eenvoudiger aangifte voor de burger. Op zichzelf genomen leidt uniformering niet tot een verbetering van de doelmatigheid. Uiteindelijk kiest het kabinet er voor om geen aanpassing in de giftenaftrek in de IB te doen en dus ook geen uniformering voor te stellen. De giftenaftrek in de IB kan op groot maatschappelijk draagvlak rekenen. Daarom geeft het kabinet er de voorkeur aan om het fiscale stelsel te vereenvoudigen door afschaffing van de giftenaftrek in de Vpb en de regeling geven uit de vennootschap. Een andere overweging is dat de oorspronkelijke versobering van de fiscale geefregelingen van € 250 miljoen in het hoofdlijnenakkoord grote gevolgen op microniveau voor de verschillende geledingen in de filantropiesector zou kunnen hebben. Het voorstel van het kabinet komt uit op een versobering van de fiscale geefregelingen van € 61 miljoen structureel.

Bijkomende overweging voor deze keuze is dat een uniformering van de giftenaftrek in de IB voor de Belastingdienst een structuuraanpassing is voor de informatievoorziening (IV) IB. Zoals eerder toegelicht, is er in de keten inkomensheffing een beperkte ruimte voor beleidsmaatregelen die structuurwijzigingen in de automatisering vergen door de uitfasering van Cool:Gen en de wens om de voorziene wetgeving werkelijk rendement box 3 per 2027 in te laten gaan.[35] Deze ruimte wordt voorts beperkt door de impact van de arresten van de Hoge Raad inzake rechtsherstel box 3 die 6 juni 2024 zijn gewezen. De Belastingdienst onderzoekt momenteel de impact voor de IV van de IH van deze arresten. Of aanvullende wetswijziging tot het uniformeren van de giftenaftrek in de IB inpasbaar is in de werkzaamheden in 2028 is afhankelijk van de uitkomst van het onderzoek naar de portfolio-impact van genoemde arresten. Het kabinet acht deze onzekerheid ongewenst en stelt daarom geen uniformering van de giftenaftrek in de IB voor.

Een ander alternatief dan uniformering van de giftenaftrek in de IB dat in de evaluatie is genoemd, is de omvorming van de giftenaftrek naar een (matching)subsidie. Het kabinet vindt het wenselijk om meer zicht te krijgen op de mogelijkheden hiertoe, daarom is een vervolgonderzoek gestart (zie hierna).

[35] overzicht uitvoerbaarheid: inzicht in samenloop beleid en uitvoering Belastingdienst en uiterste data parameteraanpassingen Kamerstukken II 2023/24, 36 418, nr. 3 bijlage.

Effecten voorstel

De voorgestelde afschaffing van de giftenaftrek in de Vpb en van de regeling geven uit de vennootschap draagt naar de inschatting van het kabinet bij aan een eenvoudiger en doelmatiger belastingstelsel. Dit past in het solide financieel-economische beleid dat dit kabinet wil voeren. De macro-economische effecten zijn naar verwachting beperkt.

Doel van de voorgestelde aanpassingen is recht te doen aan zowel het maatschappelijke belang van de filantropie en giften aan goede doelen als aan de uitkomsten van de evaluatie van de giftenaftrek. Ook beoogt het kabinet met de voorgestelde aanpassingen voor een langere termijn duidelijkheid over het fiscale geefregime te creëren voor zowel gevers als voor ontvangende instellingen. Stabiel beleid is belangrijk: burgers en ANBI's moeten weten waar ze aan toe zijn en handelingsperspectief hebben. Met het voorstel tot afschaffing van de giftenaftrek in de Vpb en het afschaffen van geven uit de vennootschap is voorzienbaar voor zowel burgers, bedrijven als de filantropiesector hoe het fiscale geefregime er de komende jaren uit zal zien. In dit verband kan worden gewezen op de motie Bakker-Klein die verzoekt om in samenspraak met de goededoelensector te zoeken naar alternatieve maatregelen om ongewenst gedrag bij giftenaftrek te voorkomen, waardoor de begrenzing van deze aftrek bij particulieren boven de € 250.000 niet langer noodzakelijk is en de nadelige gevolgen voor de goededoelensector worden weggenomen.[36] Uit het hoofdlijnenakkoord vloeit een beperking voor het uitvoeren van deze motie voort. Wel is er binnen het kader van deze beperking met de goededoelensector gesproken over de invulling van de versobering van de fiscale geefregelingen. Zoals bovenstaand toegelicht, kiest het kabinet voor een beperktere versobering van de fiscale geefregelingen.

Bij de uitwerking van de aanpassingen in de fiscale geefregelingen zoals in het hoofdlijnenakkoord opgenomen, is een globale inschatting gemaakt van de eventuele impact op de filantropiesector in brede zin. Deze eventuele impact is moeilijk in te schatten, aangezien dit afhankelijk is van mogelijke gedragsreacties van degenen die giften willen gaan doen.

Niet gekozen alternatieven

Het pas aangetreden kabinet hanteert het uitgangspunt dat negatief geëvalueerde fiscale regelingen worden afgeschaft of versoberd. De giftenaftrek is door SEO negatief geëvalueerd. Het rapport van SEO bevat de volgende beleidsopties om de doelmatigheid te verbeteren:
- Omvormen naar een geefsubsidie (vormgeving en uitvoerbaarheid nader uit te zoeken);
- Aftrektarief verlagen van het marginale tarief in box 1 (36,97% in 2024) tot 20% (opbrengst circa € 130 miljoen);
- Afschaffen van de giftenaftrek (opbrengst circa € 460 miljoen);
- Periodieke en eenmalige giften gelijk behandelen (opbrengst circa € 50–80 miljoen).

Het kabinet heeft deze alternatieven gewogen.

Een van de beleidsopties is het omvormen van de giftenaftrek naar een geefsubsidie. Bij een geefsubsidie komt de stimulans direct ten gunste van de ontvanger. De begiftigde ontvangt een subsidiepercentage dat samenhangt met de hoogte van de ontvangen gift, en er komt niets ten goede van de gever. Bij de invoering van een geefsubsidie verbetert de uitvoerbaarheid voor de overheid en de gever, maar kan de uitvoerbaarheid voor ontvangende instellingen verslechteren. De gever hoeft de

[36] Kamerstukken I 2023/24, 36 418, AE.

giften niet meer op te voeren in de aangifte en voor de Belastingdienst neemt de uitvoeringslast daardoor af. Omdat de Belastingdienst in principe geen nieuwe niet-fiscale taken uitvoert, zou de uitvoering van de geefsubsidie bij een andere (nieuwe) instantie moeten komen te liggen. Goed georganiseerde instellingen zouden aan hogere rapportageverplichtingen kunnen voldoen dan gevers, waardoor de controle op de geefsubsidie in grote mate geautomatiseerd kan plaatsvinden in plaats van handmatig. Echter, kleine ANBI's, die relatief vaak worden gerund door vrijwilligers die nu al een hoge regeldruk ervaren, lijken minder goed in staat een dergelijke regeling uit te voeren. Relevant bij een geefsubsidie is bovendien dat er ANBI's zijn die bewust geen directe overheidssubsidie willen ontvangen vanwege hun onafhankelijkheid. Uit het bovenstaande komt naar voren dat een geefsubsidie niet een oplossing is die in plaats van de huidige giftenaftrek op korte termijn kan worden ingevoerd. Het kabinet vindt het wel wenselijk om meer zicht te krijgen op de mogelijkheden van omvorming van de giftenaftrek naar een (matching)subsidie. Deze omvorming zou ook kunnen zien op een deel van de giftenaftrek, zoals bijvoorbeeld de culturele multiplier. Daarom is een vervolgonderzoek gestart naar de mogelijkheden van omvorming van de giftenaftrek naar een (matching)subsidie. Dit vervolgonderzoek wordt verricht door het Ministerie van Financiën met betrokkenheid van medewerkers van de Ministeries van Justitie en Veiligheid en van Onderwijs, Cultuur en Wetenschappen. Doel van dit vervolgonderzoek is een kort rapport/advies ultimo 2024 met op hoofdlijnen een aantal scenario's met onder andere de budgettaire gevolgen, de gevolgen voor de uitvoering en overige voor- en nadelen op het gebied van onder andere administratieve lasten voor de gever en de ontvanger, herverdeling, niet-gebruik. In dit rapport worden mogelijk ook vragen voor vervolgonderzoek voorgesteld. Zo zal voor de exacte vormgeving en uitvoerbaarheid hiervan aanvullend onderzoek nodig zijn.

Een ander alternatief is het verlagen van het aftrektarief naar 20% van het marginale tarief in box 1 (36,97% in 2024). Een lager aftrektarief verhoogt de budgettaire doelmatigheid van de giftenaftrek. Uit de evaluatie blijkt dat een lager aftrektarief de verhouding verbetert tussen de kosten voor de overheid en de extra giften die deze kosten opleveren. Dit alternatief heeft echter als bezwaar dat het de complexiteit van de IB vergroot. Daarnaast is voor deze aanpassing een structuurwijziging in de IV noodzakelijk die daarmee op korte termijn niet uitvoerbaar is voor de Belastingdienst.

Een andere mogelijkheid is het afschaffen van de giftenaftrek zonder dat daar een alternatief voor in de plaats komt. Hiervoor is niet gekozen, omdat dit beleid geen recht doen aan het feit dat de giftenaftrek op zichzelf doeltreffend is. Daarnaast kan afschaffing van de giftenaftrek ertoe leiden dat de maatschappelijke betrokkenheid van burgers en bedrijven onder druk komt te staan. De giftenaftrek stimuleert een directe financiële relatie tussen gevers en instellingen. Afschaffing van de giftenaftrek heeft mogelijk impact op die relatie in negatieve zin. Het kabinet hecht waarde aan het maatschappelijke belang van filantropie en giften aan goede doelen. Daarom wil het kabinet filantropie blijven stimuleren.

Zoals hiervoor is toegelicht, heeft het kabinet gekozen voor afschaffing van de giftenaftrek in de Vpb en het geven uit de vennootschap en instandhouding zonder versobering van de giftenaftrek in de IB. Voor de volledigheid kan worden opgemerkt dat de aangekondigde evaluatie van de ANBI- en de SBBI-regeling inmiddels van start is gegaan en naar verwachting eind 2024 wordt afgerond. De vorige evaluatie van de ANBI-

en de SBBI-regeling was in 2016.[37] De evaluatie van de ANBI- en de SBBI-regeling in 2024 heeft overigens geen betrekking op de vrijstellingen in de schenk- en erfbelasting, deze vrijstellingen worden naar verwachting in 2026 geëvalueerd.[38]

Doeltreffendheid, doelmatigheid en evaluatie

De vereenvoudiging vindt plaats door een aantal deelregelingen te schrappen. Hiermee wordt de uitvoeringslast voor de Belastingdienst lager en de doenlijkheid voor de belastingplichtige hoger. De doelmatigheidsslag vindt plaats doordat de budgettaire lasten voor de overheid ten opzichte van het aantal giften daalt. De aanpassingen van de fiscale geefregelingen in het onderhavige wetsvoorstel zullen een aandachtspunt zijn bij de volgende evaluatie van de giftenaftrek in de IB die conform de Regeling Periodiek Evaluatieonderzoek over 5 tot 7 jaar zal plaatsvinden. Het volgende evaluatiemoment voor de giftenaftrek staat dus in beginsel gepland voor het jaar 2028, het jaar 2029 of het jaar 2030.

Uitvoeringsgevolgen Belastingdienst, Toeslagen en Douane

De voorgestelde afschaffing van de giftenaftrek in de Vpb met betrekking tot boekjaren op of na 1 januari 2025 en van geven uit de vennootschap met ingang van 1 januari 2025 vergt enkele aanpassingen in de aangifte Vpb, dit is (ook) voor de IV uitvoerbaar. De regeling geven uit de vennootschap is per 1 januari 2024 ingevoerd. In de uitvoeringstoets destijds is erop gewezen dat de regeling geven uit de vennootschap naar verwachting tot ongewenste constructies zou leiden.[39] De structurele kosten bedragen € 1,6 mln en de personele gevolgen omvatten een structurele inzet van 12,9 fte. Het eindoordeel van de uitvoeringstoets was dan ook dat de regeling geven uit de vennootschap uitvoerbaar was, mits de forse risico's en beperkingen in de handhaving, ook met betrekking tot de bestrijding van oneigenlijk gebruik, worden geaccepteerd. Dat was de reden dat voor de handhaafbaarheid een rode vlag was opgenomen. Uit de uitvoeringstoets van de afschaffing van de giftenaftrek in de Vpb en geven uit de vennootschap blijkt dan ook een verlaging van de structurele kosten van € 1,6 miljoen en een verlaging van de personele inzet structureel met 12,9 fte. Voor de handhaafbaarheid is sprake van een groene vlag.

5.7 Vrijstelling in box 3 voor bepaalde vermogensrechten in verband met het herstel van aardbevingsschade in Groningen en Noord-Drenthe

In het kader van de afhandeling van de aardbevingsschade door de gaswinning in Groningen en Noord-Drenthe (aardbevingsgebied) zijn door meerdere kabinetten maatregelen genomen om betrokken burgers schadeloos te stellen. Naast het uitkeren van schadevergoedingen in geld wordt er ook voor zorggedragen dat gebouwen die door aardbevingen beschadigd zijn feitelijk worden hersteld. Daarnaast zijn er gebouwen die niet voldoen aan de aangescherpte veiligheidseisen die met ingang van 1 juli 2023 in de Mijnbouwwet zijn opgenomen. De laatstgenoemde gebouwen moeten – afhankelijk van de zwaarte van de geleden aardbevingsschade – worden versterkt of gesloopt en opnieuw gebouwd, zodat deze gebouwen aan de nieuwe veiligheidseisen voldoen. De kaders voor de versterkingsoperatie en de schadeafhandeling zijn opgenomen in de

[37] Evaluatie van de praktijk rondom ANBI's en SBBI's, bijlage bij Kamerstukken II 2016/17, 34 522, nr. 7.
[38] Evaluatieagenda, bijlage 9 in Miljoenennota 2025
[39] Kamerstukken II 2023/24, 36 418, nr. 3, bijlage uitvoeringstoetsen Belastingplan 2024. Zie ook de eerdere beslisnota's over geven uit de vennootschap.

Tijdelijke wet Groningen. Deze maatregelen worden uitgevoerd door de Nationaal Coördinator Groningen (NCG) en het Instituut Mijnbouwschade Groningen (IMG). De NCG is een uitvoeringsorganisatie die direct onder de verantwoordelijkheid van het Ministerie van Binnenlandse Zaken en Koninkrijkrelaties (BZK) valt en die namens de Staatssecretaris van BZK handelt. Het IMG is een zelfstandig bestuursorgaan in de zin van de Kaderwet zelfstandige bestuursorganen dat door de Tijdelijke wet Groningen is ingesteld.

Gedupeerden in het aardbevingsgebied hebben de mogelijkheid om, onder voorwaarden, een beroep te doen op de volgende vormen van schadeafhandeling of versterking waarbij er geen uitkering in de vorm van een geldbedrag aan de bewoners plaatsvindt:

1. herstel in natura indien de bewoner hiervoor kiest;
2. herstel in natura (in betreffende beleidsregel[40] aangeduid als: daadwerkelijk herstel[41]) zonder causaliteitsonderzoek bij herstelkosten tot € 60.000;
3. duurzaam herstel, gericht op het voorkomen van terugkerende schade;
4. versterking, waarbij twee varianten mogelijk zijn:
   a. in natura, waarbij alle maatregelen onder regie van de NCG worden genomen; of
   b. in eigen beheer, waarbij de eigenaar zelf – in nauw overleg met de NCG – de noodzakelijke maatregelen laat uitvoeren binnen de grenzen van een budget dat hiervoor door de NCG ter beschikking wordt gesteld en rechtstreeks wordt uitgekeerd aan de aannemer.

Deze hiervoor beschreven vormen van schadeafhandeling of versterking geven de gedupeerden aanspraken op de overheid, vertegenwoordigd door de NCG en het IMG. Deze aanspraken kwalificeren voor de heffing van inkomstenbelasting als bezittingen in box 3, namelijk als overige vermogensrechten met waarde in het economische verkeer. Als dergelijke vermogensrechten dienen zij bij de berekening van de grondslag voor de box 3-heffing in aanmerking te worden genomen als «overige bezittingen». Daardoor wordt over deze aanspraken een forfaitair rendement van 6,04% (2024) berekend dat de grondslag vormt voor de box 3-heffing.

In de arresten van 6 en 14 juni 2024[42] geeft de Hoge Raad aan dat als het forfaitaire box 3-inkomen hoger is dan het werkelijk behaalde rendement uit alle vermogensbestanddelen samen, de betreffende aanslag zo ver verminderd dient te worden dat alleen nog belasting in box 3 wordt geheven over het werkelijke rendement. Uit dit arrest volgt dat in eerste instantie nog steeds wordt geheven over het forfaitaire rendement uit het individuele vermogen van een belastingplichtige. De belastingplichtige moet wel de gelegenheid krijgen om het lagere werkelijke rendement uit zijn gehele vermogen te stellen en aannemelijk te maken. De gedupeerden in het aardbevingsgebied behalen géén rendement uit de hiervóór beschreven aanspraken. Dat zou voor de gedupeerden in het aardbevingsgebied betekenen dat zij een vermogensrecht dat voortvloeit uit bijvoorbeeld het recht op herstel of op versterking eerst moeten opgeven in hun aangifte inkomstenbelasting, waarover dan het forfaitaire rendement wordt berekend. Dat is met 6,04% (2024) hoger dan het werkelijke rendement van nihil dat zij behalen uit deze vermogensrechten. De gedupeerde zou dan vervolgens het werkelijke rendement van nihil aan de

---

[40] Beleidsregel schadeafhandeling Tijdelijke wet Groningen.

[41] Het begrip «daadwerkelijk herstel» wordt gehanteerd in de Beleidsregel schadeherstel Tijdelijke wet Groningen om duidelijk te maken dat het niet gaat om het uitkeren van een geldbedrag waarmee een gedupeerde zelf zal *kunnen gaan* herstellen. De herstelwerkzaamheden waarop dit begrip ziet vinden dus in alle gevallen daadwerkelijk plaats.

[42] Hoge Raad 6 juni 2024, ECLI:NL:HR:2024:704, en Hoge Raad 14 juni 2024, ECLI:NL:HR:2024:855.

Belastingdienst moeten doorgeven en om aanpassing van zijn aanslag inkomstenbelasting verzoeken.[43] Deze uitkomst vindt het kabinet onredelijk voor de gedupeerden in het aardbevingsgebied. Bovendien zouden deze vermogensrechten kunnen doorwerken in de vermogenstoets die geldt voor inkomensafhankelijke regelingen zoals toeslagen. Als gevolg hiervan zouden gedupeerden hun huurtoeslag, zorgtoeslag of kindgebonden budget kunnen verliezen. Op basis van deze overwegingen en met het oog op de aanbeveling van de parlementaire enquêtecommissie aardgaswinning Groningen om de schadeafhandeling voor bewoners milder, makkelijker en menselijker te maken[44] stelt het kabinet daarom voor, om voor deze aanspraken een specifieke vrijstelling in box 3 op te nemen in de Wet IB 2001. De vrijstelling leidt ertoe dat gedupeerden de waarde van deze vermogensrechten niet hoeven op te geven in hun aangifte inkomstenbelasting.

De voorgestelde specifieke vrijstelling zorgt er tevens voor dat deze aanspraken niet worden meegenomen in de vermogenstoets voor inkomensafhankelijke regelingen, waaronder de toeslagen.

Voor de goede orde zij opgemerkt dat deze specifieke vrijstelling alleen van toepassing zal zijn op de hiervoor beschreven vermogensrechten. Voor zover aan de gedupeerden in het aardbevingsgebied een schadevergoeding in geld wordt uitbetaald die op een peildatum voor box 3 (1 januari van elk jaar) geheel of gedeeltelijk op een bank- of spaarrekening van degene staat, behoort dit tot de rendementsgrondslag. Deze bedragen kunnen tevens doorwerking hebben op toeslagen als het totaal van het vermogen boven de vermogensgrens voor de toeslagen uitkomt. Hiervoor geldt dat het IMG en de NCG deze vorm van (fiscale) gevolgschade achteraf compenseren conform de bestaande werkwijze.[45]

Doelmatigheid, doeltreffendheid en evaluatie

De voorgestelde maatregel heeft tot doel gedupeerde burgers in het aardbevingsgebied die aanspraak kunnen maken op bepaalde herstel- of versterkingsmaatregelen te ontzien van de verplichting om deze vermogensrechten op te geven in box 3. Aangezien deze vermogensrechten geen rendement opleveren en de betrokken belastingplichtigen op basis van de arresten van de Hoge Raad van 6 en 14 juni 2024 een beroep kunnen doen op belastingheffing over het werkelijke rendement uit hun gehele vermogen, zouden zij zonder de voorgestelde vrijstelling verplicht zijn om eerst de vermogensrechten wel in box 3 op te geven, daarover een aanslag inkomstenbelasting ontvangen, waarin over het vermogensrecht een forfaitair rendement van 6,04% (2024) is berekend, waarover box 3-heffing is verschuldigd en vervolgens aan de Belastingdienst aannemelijk te maken dat zij uit deze vermogensrechten geen rendement hebben behaald. Deze administratieve last voor burgers wordt door de voorgestelde vrijstelling voorkomen. De maatregel is daarmee naar verwachting doelmatig en doeltreffend. Een evaluatie van deze specifieke vrijstelling lijkt het kabinet niet zinvol.

---

[43] Daarbij dient wel rekening te worden gehouden met andere vermogensbestanddelen. De gedupeerde zou namelijk aannemelijk moeten maken dat het werkelijke rendement behaald uit zijn gehele vermogen, waaronder het vermogensrecht uit de herstel- of de versterkingsmaatregel, lager is dan het forfaitaire rendement.

[44] Kamerstukken II 2022/23, 35 561, nr. 5, bijlage «Groningers boven gas – Boek 1: Conclusies en aanbevelingen – Rapport parlementaire enquêtecommissie aardgaswinning Groningen (tweedekamer.nl)», 24 februari 2023, aanbeveling 1, p. 90.

[45] Kamerstukken II 2019/20, 33 529, nr. 799; Aanhangsel Handelingen II 2017/18, nr. 2801.

Uitvoeringsgevolgen Belastingdienst, Toeslagen en Douane

De maatregel is uitvoerbaar voor de Belastingdienst. Door de voorgestelde specifieke vrijstelling hoeven de vermogensrechten die samenhangen met het schadeherstel in het aardbevingsgebied niet in de aangifte vermeld te worden door belastingplichtigen. Dit zal uiteraard ook in de toelichtingen van het aangifteprogramma worden opgenomen. De voorgestelde wijzigingen kunnen tijdig worden verwerkt in de definitieve aanslag over 2025 en de voorlopige aanslag over 2026. De aanpassingen kunnen naar verwachting niet tijdig worden verwerkt in de voorlopige aanslag 2025. Vanwege de specifieke vrijstelling is er geen handhavingsstrategie op deze aangiften in verband met deze vermogensbestanddelen noodzakelijk.

5.8 Reparatie heffingslek zeevarenden en anticiperen op introductie thuiswerkdrempel

Zeevarenden

Onlangs is geconstateerd dat op basis van de huidige wet, in een specifieke situatie, Nederland diens heffingsrecht niet kan effectueren. Een kennisgroep van de Belastingdienst heeft met betrekking tot een inwoner van België die volledig buiten Nederland werkzaam is als zeevarende in het internationaal verkeer voor een Nederlandse inhoudingsplichtige werkgever, en waarbij het belastingverdrag tussen Nederland en België het heffingsrecht over het loon van de zeevarende aan Nederland toewijst, het standpunt ingenomen dat geen belasting verschuldigd is in Nederland. Dit betekent tevens dat in situaties als de onderhavige waarin ter voorkoming van dubbele belasting de vrijstellingsmethode wordt toegepast van een dubbele vrijstelling sprake is.

Hoewel het beeld is dat deze situatie zich zelden voordoet, vindt het kabinet het ongewenst dat op basis van de huidige wet het aan Nederland toegewezen heffingsrecht niet kan worden geëffectueerd en zeker voor zover daarmee situaties van dubbele vrijstelling ontstaan. Dit geldt temeer omdat de inhoudingsplichtige werkgever wel in aanmerking kan komen voor de afdrachtvermindering zeevaart. Daarom wordt voorgesteld dat ook als de dienstbetrekking volledig buiten Nederland wordt vervuld deze dienstbetrekking wordt geacht in Nederland te zijn vervuld voor zover het heffingsrecht over het loon ter zake van die dienstbetrekking op grond van een verdrag ter voorkoming van dubbele belasting of op grond van enige andere regel van interregionaal of internationaal recht aan Nederland is toegewezen.

Voorbeeld 2

Mevrouw X woont in België en werkt voor een in Nederland gevestigde werkgever. Mevrouw X is zeevarende en vervult haar dienstbetrekking volledig buiten Nederland. Hoewel Nederland het exclusieve heffingsrecht heeft over haar arbeidsinkomen op grond van het belastingverdrag tussen Nederland en België, kan Nederland dit heffingsrecht niet effectueren omdat alleen inkomstenbelasting verschuldigd is over in het buitenland verrichte werkzaamheden als mevrouw X als buitenlandse belastingplichtige haar werkzaamheden ook deels in Nederland verricht.

De voorgestelde aanpassing heeft tot gevolg dat Nederland diens heffingsrecht wel kan effectueren, waardoor mevrouw X in Nederland inkomstenbelasting verschuldigd is over haar arbeidsinkomen als zeevarende.

Thuiswerkdrempel

De voorgestelde zin is zodanig vormgegeven dat ook al wordt geanticipeerd op een wijziging van een belastingverdrag ter voorkoming van dubbele belastingen in situaties dat Nederland aanvullende afspraken maakt over het heffingsrecht ter zake van het loon dat kan worden toegerekend aan – kort gezegd – thuiswerkdagen. Momenteel is Nederland in overleg met Duitsland over een protocol tot wijziging van het belastingverdrag. Met de huidige vormgeving zou Nederland een eventueel heffingsrecht over thuiswerkdagen niet kunnen effectueren als de werkzaamheden worden verricht door een werkgever die niet kwalificeert als inhoudingsplichtige in de zin van de Wet LB 1964. De voorgestelde zin heeft tot gevolg dat als Nederland als «werkstaat» op grond van een aangepast belastingverdrag toch een heffingsrecht heeft over de in het woonland gewerkte thuiswerkdagen, Nederland dat heffingsrecht in alle situaties kan effectueren.

Doeltreffendheid, doelmatigheid en Evaluatie

De Wet Inkomstenbelasting 2001 (Wet IB 2001) heeft als doel om belasting te heffen over arbeidsinkomen voor zover Nederland hierover op grond van een verdrag ter voorkoming van dubbele belasting of op grond van enige andere regel van interregionaal of internationaal recht heffingsrecht heeft. Met dit voorstel wordt geborgd dat Nederland, voor zover sprake is van een heffingsrecht, diens heffingsrecht ook kan effectueren als de dienstbetrekking volledig buiten Nederland wordt vervuld of als de werkgever niet kwalificeert als inhoudingsplichtige in de zin van de Wet LB 1964. Daarmee is de voorgestelde maatregel doeltreffend en doelmatig. In monitoring en evaluatie van deze voorgestelde maatregel is dan ook niet voorzien.

Uitvoeringsgevolgen Belastingdienst, Toeslagen en Douane

De Belastingdienst oordeelt dat de maatregel uitvoerbaar is per 1 januari 2025. Een aandachtspunt bij de thuiswerkdrempel is dat er mogelijk geringe gevolgen in de handhaafbaarheid zijn afhankelijk van de vormgeving van de bepaling in het belastingverdrag.

5.9 Gerichte vrijstelling voor OV-abonnementen

Via het Belastingplan 2024 is de gerichte vrijstelling voor openbaar vervoer kaarten (OV-kaarten), zijnde rechten op vrij reizen per openbaar vervoer (OV-abonnementen) en rechten op vermindering van de prijs van openbaarvervoerbewijzen (voordeelurenkaarten), verruimd. Mede in verband met de toename van administratieve lasten vanwege het hybride werken is het daarbij de bedoeling geweest om het onderscheid tussen het ter beschikking stellen van een OV-kaart (was vóór 2024 al onbelast in de vorm van een nihilwaardering) en het anderszins verstrekken of vergoeden van een OV-kaart (nieuw per 2024) af te schaffen. Daarmee is beoogd ook het privégebruik van een OV-kaart die door de inhoudingsplichtige wordt vergoed of verstrekt, waaronder mede begrepen ter beschikking gesteld, onder voorwaarden gericht vrij te stellen. Dat is het geval als de werknemer de OV-kaart (in welke mate dan ook) ook voor zakelijke reizen (waaronder woon-werkverkeer) gebruikt. Inmiddels is gebleken dat de gerichte vrijstelling voor een verstrekte OV-kaart nog niet helemaal op de juiste wijze is geregeld. Daarom wordt voorgesteld de huidige tekst op dat punt aan te passen.

Tevens wordt voorgesteld het in de huidige regeling opgenomen onderscheid tussen reizen per Nederlands openbaar vervoer en reizen met ander openbaar vervoer te laten vervallen, omdat er in dit geval geen goede reden is voor dat onderscheid. Naast deze beperkte uitbreiding is geen beleidsmatige wijziging beoogd.

Ten slotte wordt voorgesteld de in de huidige regeling gebruikte terminologie aan te passen. In de uitvoeringspraktijk is namelijk onduidelijkheid ontstaan over wat als een OV-abonnement en wat als een voordeelurenkaart moet worden beschouwd en welke reikwijdte de gerichte vrijstelling daarmee heeft. Met de op dit punt voorgestelde wijziging wil het kabinet de gerichte vrijstelling voor reiskosten van openbaar vervoer verduidelijken door die begrippen te laten vervallen en te volstaan met (algemene) omschrijvingen. Met de voorgestelde wijzigingen wordt beoogd met die (algemene) omschrijvingen in de wettekst ook toekomstige innovaties in reizen met openbaar vervoer te omvatten.

Een recht op vrij reizen per openbaar vervoer (recht op vrij reizen) of een recht op vermindering van de prijs van openbaarvervoerbewijzen (recht op korting) kan op dit moment, onder meer, bestaan uit:
- een abonnement dat de inhoudingsplichtige voor de werknemer heeft afgesloten;
- een abonnement dat een werknemer zelf heeft afgesloten en kan declareren bij zijn inhoudingsplichtige, waarbij dit abonnement recht geeft op vrij reizen, op een vast traject vrij reizen of op bepaalde momenten vrij reizen of een korting geeft bij reizen;
- de mogelijkheid, bijvoorbeeld met een mobiliteitskaart of mobiliteitsapp, die een inhoudingsplichtige een werknemer biedt om gebruik te maken van openbaar vervoer zonder een specifiek abonnement, maar waarbij de rekening van afzonderlijke reizen rechtstreeks door een extern (vervoers)bedrijf bij de inhoudingsplichtige in rekening wordt gebracht;
- de mogelijkheid, bijvoorbeeld met een mobiliteitskaart of mobiliteitsapp, die een inhoudingsplichtige een werknemer biedt om gebruik te maken van openbaar vervoer zonder een specifiek abonnement, maar waarbij de kosten voorafgaand door de inhoudingsplichtige worden betaald, bijvoorbeeld door een bedrag aan saldo op een dergelijk reisproduct te (laten) laden.

Een belangrijke aanleiding van de wijziging per 2024 was zoals gezegd de stijging van de administratieve lasten vanwege de toename van hybride werken. Doel van de maatregel was daarom ook verlaging van administratieve lasten voor inhoudingsplichtigen die werknemers onbelast gebruik laten maken van het openbaar vervoer, zonder dat sprake is van een vast reispatroon of van dagelijks reizen. Ten aanzien van een reisproduct dat geen recht op vrij reizen en geen recht op korting is en dat in eigendom is van de werknemer en waarbij een werknemer de reiskosten bij zijn inhoudingsplichtige declareert, is ook sprake van een administratieve handeling. De administratieve handeling om een declaratie te verwerken wordt echter voor de inhoudingsplichtige niet minder als privéreizen ook gedeclareerd kunnen worden. De gerichte vrijstelling geldt daarom niet voor gedeclareerde privéreizen die met een privéreisproduct, niet zijnde een recht op vrij reizen of een recht op korting, worden gemaakt.

Een inhoudingsplichtige is overigens fiscaal niet verplicht om reiskosten voor zijn rekening te nemen. Een inhoudingsplichtige kan ook een deel of geen van de kosten van reizen van werknemers voor zijn rekening nemen. Een inhoudingsplichtige heeft verder de mogelijkheid om een recht op vrij reizen toe te kennen aan diens werknemers via een uitruil van arbeidsvoorwaarden. Een werknemer moet hier expliciet mee instemmen, omdat

een uitruil ook gevolgen kan hebben voor inkomensafhankelijke regelingen, zoals pensioen en eventuele uitkeringen. Een uitruil van arbeidsvoorwaarden houdt in dit geval in dat een inhoudingsplichtige en een werknemer gezamenlijk kiezen om het belaste loon van een werknemer te verlagen ten behoeve van een gericht vrijgestelde vergoeding of verstrekking, waaronder begrepen een terbeschikkingstelling, van een recht op vrij reizen of een recht op korting.

Doeltreffendheid, doelmatigheid en evaluatie

Deze voorgestelde wijziging verduidelijkt dat zolang de werkgever aannemelijk kan maken dat sprake is van (ten minste enig) zakelijk gebruik van het recht op vrij reizen of het recht op korting hij geen registratie van privé en zakelijk gebruik meer hoeft bij te houden om in aanmerking te komen voor de gerichte vrijstelling van die rechten. Het doel van de in 2024 geïntroduceerde maatregel om de administratieve lasten van werkgevers te beperken wordt daarmee beter bereikt. De voorgestelde verduidelijking is onderdeel van de gerichte vrijstelling in de werkkostenregeling (WKR) voor vervoer in het kader van de dienstbetrekking, waaronder ook de onbelaste reiskostenvergoeding met een vast bedrag per kilometer valt. De wijziging zal betrokken worden in de volgende evaluatie van de onbelaste reiskostenvergoeding die gepland staat voor 2028.

Uitvoeringsgevolgen Belastingdienst, Toeslagen en Douane

De Belastingdienst acht de voorgestelde maatregel uitvoerbaar per 2025. De voorgestelde maatregel betekent een verduidelijking ten opzichte van de huidige situatie. De vrijstelling voor reiskosten met openbaar vervoer is echter een klein onderdeel in de (geïntegreerde) controles die de Belastingdienst doet op de loonheffingen en zal daardoor niet leiden tot een capaciteitsbesparing.

5.10 Nazorg Wet fiscaal kwalificatiebeleid rechtsvormen

Als gevolg van de Wet fiscaal kwalificatiebeleid rechtsvormen (Wet FKR)[46] zullen per 1 januari 2025 de regels met betrekking tot de behandeling van buitenlandse lichamen voor Nederlandse fiscale doeleinden gecodificeerd worden.[47] Met de voorgestelde maatregelen worden een aantal wijzigingen voorgesteld in de Wet IB 2001 en de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (Wet Vpb 1969) waarmee redactionele onjuistheden en onbedoelde gevolgen van de Wet FKR worden hersteld. De wijzigingen zien op het volgende: i) een verwijzingsfout in de regeling voor buitenlandse belastingplichtigen voor de inkomstenbelasting; ii) een toevoeging aan het begrip kerkgenootschappen als vennootschapsbelastingplichtig lichaam; iii) een overbodig geworden toerekeningsbepaling voor commanditaire vennoten in de vennootschapsbelasting; iv) een aanpassing van de aftrekbeperking in de vennootschapsbelasting met betrekking tot de toekenningen en uitreikingen van aandelen en optierechten binnen een concern; en ten slotte v) een aanpassing van de specifieke aftrekbeperking voor rente die verschuldigd is aan verbonden lichamen of personen.

---

[46] Kamerstukken II 2023/24, 36 425, nr. 2

[47] Wet van 20 december 2023 tot wijziging van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 en enige andere wetten tot codificatie en aanvulling van het fiscale kwalificatiebeleid inzake buitenlandse rechtsvormen en tot afschaffing van de zelfstandige belastingplicht van de open commanditaire vennootschap (Wet fiscaal kwalificatiebeleid rechtsvormen), Stb. 2023, 508.

Doelmatigheid, doeltreffendheid en evaluatie

De Wet FKR heeft als doel het voorkomen van verschillen in de kwalificatie van lichamen in internationaal verband. Daarmee wordt de oorzaak van hybride mismatches aangepakt. De in dit voorstel voorgestelde maatregelen hebben als doel om de Wet FKR uit te laten werken zoals beoogd. Daarmee is dit voorstel van wet doeltreffend en doelmatig. In monitoring en evaluatie van dit voorstel van wet is dan ook niet voorzien.

Uitvoeringsgevolgen Belastingdienst, Toeslagen en Douane

De maatregelen zijn door de Belastingdienst beoordeeld met de uitvoeringstoets. Voor de maatregelen geldt dat de Belastingdienst die uitvoerbaar acht per de voorgestelde data van inwerkingtreding.

5.11 Antifragmentatiemaatregel generieke renteaftrekbeperking

Met deze maatregel wordt een aanpassing in de earningsstrippingmaatregel in de Wet Vpb 1969 voorgesteld. De earningsstrippingmaatregel betreft een generieke renteaftrekbeperking. De earningsstrippingmaatregel beperkt in beginsel voor alle vennootschapsbelastingplichtigen de aftrekbaarheid van het verschil tussen de rentelasten en de rentebaten van geldleningen (saldo aan renten) bij het bepalen van de winst. Het saldo komt niet in aftrek voor zover dat meer bedraagt dan het hoogste van 20%[48] van de gecorrigeerde winst[49] of 1 € miljoen (drempel). De maatregel is afkomstig uit de eerste EU-richtlijn antibelastingontwijking (ATAD1)[50] en is per 1 januari 2019 in de vennootschapsbelasting geïmplementeerd.

Nederland heeft gekozen voor een robuuste implementatie die op onderdelen aanzienlijk verder gaat dan de in ATAD1 opgenomen minimumstandaard. Als gevolg van de keuze voor een robuuste implementatie wordt niet alleen opgetreden tegen grondslaguitholling, maar wordt vooral een meer gelijke fiscale behandeling van eigen vermogen en vreemd vermogen bij alle belastingplichtigen in de vennootschapsbelasting nagestreefd. Zo is onder meer de reikwijdte van de maatregel verruimd ten opzichte van de minimumnorm uit ATAD1 door het verlagen van de drempel van € 3 miljoen naar € 1 miljoen. Als gevolg van de verlaging van de drempel is bij invoering van de maatregel reeds onderkend dat een belastingplichtige zich mogelijk kan «opknippen» in verschillende vennootschappen om zo voor iedere vennootschap afzonderlijk gebruik te maken van de door de drempel geboden aftrekruimte. Daarbij is aangegeven dat afhankelijk van de mate waarin zich dat zal gaan voordoen, wettelijke maatregelen kunnen worden bezien.[51]

Naar aanleiding van de opgedane ervaring met de toepassing van de maatregel, komt vanuit de praktijk het signaal op dat met name ten aanzien van verhuurd vastgoed wordt ingespeeld op een optimaal gebruik van de aftrekruimte door rentesaldi van belastingplichtigen te verdelen over verschillende vennootschappen. Hierdoor blijft de fiscaal ongelijke behandeling van eigen vermogen en vreemd vermogen voor deze belastingplichtigen in stand. Het kabinet acht dit niet wenselijk en stelt

---

[48] Dit percentage was bij invoering van de maatregel 30% en is nadien in het Belastingplan 2022 verlaagd naar 20%.

[49] Het uitgangspunt voor de gecorrigeerde winst is de EBITDA (Earnings Before Interest, Taxes, Depreciation and Amortization).

[50] Richtlijn (EU) 2016/1164 van de Raad van 12 juli 2016 tot vaststelling van regels ter bestrijding van belastingontwijkingspraktijken welke rechtstreeks van invloed zijn op de werking van de interne markt (PbEU 2016, L 193/1).

[51] Kamerstukken II 2018/19, 35 030, nr. 3, p. 11–12.

daarom als antifragmentatiemaatregel voor om met ingang van 1 januari 2025 de aftrekruimte van de earningsstrippingmaatregel voor vastgoedlichamen met aan derden verhuurd vastgoed buiten toepassing te laten.

Doeltreffendheid, doelmatigheid en evaluatie

De antifragmentatiemaatregel heeft als doel om voor de toepassing van de earningsstrippingmaatregel het voordeel weg te nemen dat kan worden behaald door de investeringen in- en financieringskosten van aan derden verhuurd vastgoed zodanig te verspreiden over verschillende vennootschappen dat meerdere malen gebruik wordt gemaakt van het drempelbedrag. Door het drempelbedrag buiten toepassing te laten voor vastgoedlichamen met aan derden verhuurd vastgoed wordt dit doel naar verwachting bereikt. Naar verwachting zal de maatregel ertoe leiden dat belastingplichtige vastgoedlichamen niet langer geprikkeld worden om zich op te knippen in verschillende vennootschappen om optimaal gebruik te maken van de door de drempel geboden aftrekruimte. Daarmee is de maatregel naar verwachting doeltreffend. De doeltreffendheid van de maatregel zal vanaf het najaar van 2027 gemonitord worden op basis van de gegevens uit de aangiften vennootschapsbelasting over toepassing van de earningsstrippingmaatregel ten aanzien van vastgoedlichamen. De aangiftegegevens over belastingjaar 2025 zijn niet eerder beschikbaar dan najaar 2027. De maatregel is naar verwachting ook doelmatig, omdat deze is gericht op belastingplichtigen die inspelen op een optimaal gebruik van de aftrekruimte door rentesaldi van belastingplichtigen te verdelen over verschillende vennootschappen. Bovendien worden de lasten voor bedrijven en uitvoering zoveel mogelijk beperkt door voor toepassing van de antifragmentatiemaatregel aan te sluiten bij bestaande kwantitatieve criteria.

Uitvoeringsgevolgen Belastingdienst, Toeslagen en Douane

De maatregelen zijn door de Belastingdienst beoordeeld met de uitvoeringstoets. Voor de maatregel geldt dat de Belastingdienst die uitvoerbaar acht per de voorgestelde datum van inwerkingtreding. De gevolgen voor de uitvoering zijn beschreven in de Uitvoeringstoets die als bijlage is bijgevoegd. De voorgestelde maatregel leidt tot uitvoeringskosten bij de Belastingdienst. Deze kosten zijn ook opgenomen in de Uitvoeringstoets in de bijlage.

5.12 Verleggen bezwaar- en beroepsprocedures MIA en Vamil

De milieu-investeringsaftrek (MIA) en Willekeurige afschrijving milieu-investeringen (Vamil) zijn fiscale regelingen in de winstsfeer die zijn bedoeld om bij te dragen aan de realisatie van milieudoelen door middel van innovaties. In 2023 zijn deze regelingen geëvalueerd.[52] In dat kader is de aanbeveling gedaan om de bezwaar- en beroepsprocedure van de MIA en Vamil te integreren met het aanvraagproces van de Rijksdienst voor Ondernemend Nederland (RVO), naar voorbeeld van de Energie-investeringsaftrek (EIA). In de kabinetsreactie op de evaluatie is aangegeven dat het kabinet zich zou inzetten om invulling te geven aan deze aanbeveling. Hieraan wordt door middel van de voorgestelde wijzigingen opvolging gegeven.

De rol van RVO beperkt zich bij de MIA en Vamil op dit moment tot een advies richting de inspecteur. De inspecteur stelt uiteindelijk de aanslag vast en bepaalt daarbij of de aftrekmogelijkheden worden geaccepteerd of

[52] Bijlage 2 bij de brief van de Staatssecretaris van Infrastructuur en Waterstaat van 14 september 2023, kenmerk 2023Z15283 (Beleidsevaluatie MIA/Vamil 2017–2021).

(gedeeltelijk) afgewezen. Belastingplichtigen kunnen opkomen tegen de aanslag, en daarmee tegen het al dan niet toekennen van de MIA of de Vamil, via de bezwaar- en beroepsprocedure. In die bezwaar- en beroepsprocedure kan ook de eerdere milieukundige en technische beoordeling centraal staan. Hierbij is van belang dat de inspecteur voor het toetsen van de formele toepassingseisen en de milieukundige en technische beoordeling van het milieubedrijfsmiddel respectievelijk de milieu-investering afhankelijk is van het advies van RVO. Ten aanzien van de beoordeling van de investering is de rol van de inspecteur dus inhoudelijk gezien zeer beperkt. Desondanks dient de inspecteur die beoordeling in de eventuele bezwaar- en beroepsprocedure wel te onderbouwen.

Voor de EIA is dit anders geregeld. Op basis van het huidige wettelijke kader geldt dat RVO – na een technische beoordeling aan de hand van de omschrijvingen op de zogenoemde Energielijst[53] – besluit tot het al dan niet afgeven van een verklaring dat sprake is van een energie-investering die in aanmerking komt voor de EIA. Tegen dit besluit van RVO staat afzonderlijk bezwaar en beroep open. Indien RVO weigert een dergelijke verklaring af te geven, kan de belastingplichtige geen EIA toepassen in zijn aangifte.

Met de voorgestelde wijziging wordt het aanvraagproces voor de MIA en de Vamil in lijn gebracht met dat van de EIA. Dat houdt in dat na aanmelding van een milieubedrijfsmiddel respectievelijk milieu-investering bij RVO, de aanmelding door RVO wordt beoordeeld. RVO besluit tot het al dan niet afgeven van de verklaring dat sprake is van een milieubedrijfsmiddel of milieu-investering die in aanmerking komt voor de MIA of Vamil. De belastingplichtige heeft de mogelijkheid om tegen de beslissing van RVO in bezwaar te gaan. Hierdoor is de inspecteur niet langer verantwoordelijk voor de materiële beoordeling van de aangevraagde investering en de formele vaststelling daarvan. Op deze manier wordt in een eerder stadium duidelijkheid aan de aanvrager verschaft, en wordt op het bestaande contact tussen belastingplichtigen en RVO voortgebouwd. Voor wat betreft de gevallen waarin, na de bezwaarfase, beroep wordt ingesteld, wordt voorgesteld dat het College van Beroep voor het bedrijfsleven (CBb) als hoogste rechter op het gebied van het economisch bestuursrecht bevoegd wordt om dergelijke zaken te behandelen, in lijn met de bezwaar- en beroepsprocedure bij de EIA.

Indien door RVO de verklaring is afgegeven dat sprake is van een milieubedrijfsmiddel of milieu-investering en de belastingplichtige daarvoor bij de aangifte kiest, wordt de MIA of Vamil toegepast bij het bepalen van de winst over dat jaar. Ingeval geen recht bestaat op MIA of Vamil ondanks de door RVO afgegeven verklaring, omdat niet aan de overige voorwaarden wordt voldaan, kan de belastingplichtige bezwaar en beroep (bij de rechter) instellen tegen de aanslag.

Doeltreffendheid, doelmatigheid en evaluatie

De voorgestelde maatregel levert een meer gestroomlijnde afhandeling van de aanvraag van de MIA en Vamil op en kent eenzelfde systematiek als de vergelijkbare regeling van de EIA. Het is de verwachting dat met de afhandeling van bezwaar- en beroepsprocedures door RVO de uitvoering doelmatiger wordt. De volgende evaluatie van de MIA en Vamil staat gepland in 2028. Hierin zal de doeltreffendheid en de doelmatigheid van beide regelingen worden onderzocht.

---

[53] Bijlage behorende bij artikel 2 van de Uitvoeringsregeling energie-investeringsaftrek 2001.

Uitvoeringsgevolgen Belastingdienst, Douane en Toeslagen

Als gevolg van de voorgestelde maatregel besluit RVO (net als voor de EIA) voor de MIA en Vamil tot het al dan niet afgeven van een verklaring dat sprake is van een milieubedrijfsmiddel of milieu-investering die in aanmerking komt voor de MIA of Vamil. Tegen dit besluit van RVO staat bezwaar en beroep open. Daardoor is de Belastingdienst niet langer verantwoordelijk voor de milieutechnische toets van de MIA en Vamil. De voorgestelde maatregel leidt naar verwachting tot minder uitvoeringslasten voor de Belastingdienst. De voorgestelde maatregel is door de Belastingdienst beoordeeld door middel van een Uitvoeringstoets. De Belastingdienst acht de maatregel uitvoerbaar per de voorgestelde datum van inwerkingtreding. De gevolgen voor de uitvoering zijn beschreven in de Uitvoeringstoets die als bijlage is bijgevoegd. De in dit wetsvoorstel voorgestelde maatregel leidt niet tot uitvoeringskosten bij de Belastingdienst en er treedt een lichte verbetering op in de handhaafbaarheid.

Uitvoeringsgevolgen RVO

Als gevolg van de voorgestelde maatregel besluit RVO (net als voor de EIA) voor de MIA en Vamil tot het al dan niet afgeven van een verklaring dat sprake is van een milieubedrijfsmiddel of milieu-investering die in aanmerking komt voor de MIA of Vamil. Tegen dit besluit van RVO staat bezwaar en beroep open. RVO wordt daarmee verantwoordelijk voor het afhandelen van bezwaar en beroep, wat leidt tot een uitbreiding van het takenpakket van RVO en daarmee een lichte stijging van de uitvoeringslasten die onderdeel worden van de opdracht van het Ministerie van Infrastructuur en Waterstaat aan RVO. RVO voorziet bij de inrichting van dit proces geen knelpunten in de uitvoering.

5.13 Aanpassing vervoerskosten aftrek specifieke zorgkosten

De fiscale regeling voor aftrek van uitgaven voor specifieke zorgkosten is in 2022 geëvalueerd.[54] De directe aanleiding voor de evaluatie waren aanbevelingen van de Algemene Rekenkamer bij het jaarverslag 2021 van het Ministerie van Volksgezondheid, Welzijn en Sport (VWS)[55] en de daaropvolgende Kamermotie[56]. De Algemene Rekenkamer stelt dat de probleemstelling en het doel van de fiscale aftrek van uitgaven voor specifieke zorgkosten (redelijk) duidelijk zijn, maar dat er geen zicht is op de resultaten van de regeling. Bij de invoering van de regeling voor aftrek van uitgaven voor specifieke zorgkosten in 2009 is beoogd slechts die kosten voor aftrek in aanmerking te laten komen die voortkomen uit chronische ziekte of handicap en bovendien naar hun aard als meerkosten zijn aan te merken in vergelijking met kosten die doorgaans gezonde personen maken.

De evaluatie laat zien dat de huidige fiscale regeling in een behoefte van de doelgroep voorziet. Zoals uit de evaluatie blijkt zijn aanpassingen om de regeling meer in lijn te brengen met de in 2009 beoogde doelstelling echter uitgebleven. De middelen die voor de aanpassing van de regeling beschikbaar zijn dienen tegelijkertijd zo gericht en effectief mogelijk te worden ingezet. De onderzoekers die de evaluatie uitvoerden concluderen echter dat de doeltreffendheid en doelmatigheid van de aftrek van

---

[54] Kamerstukken II 2020/21, 35 925 XVI, nr. 204.

[55] Opgenomen in het rapport van de Algemene Rekenkamer «Resultaten verantwoordingsonderzoek 2020 bij het Ministerie van Volksgezondheid, Welzijn en Sport», Kamerstukken II 2020/21, 35 830 XVI, nr. 2.

[56] Motie van de Tweede Kamerleden Van den Berg en Paulusma, voorgesteld tijdens het wetgevingsoverleg van 23 juni 2021, Kamerstukken II 2020/21 35 830 XVI, nr. 13.

uitgaven voor specifieke zorgkosten beperkt zijn en dat er zorgen bestaan over het gebruiksgemak voor de doelgroep en de uitvoerbaarheid voor de Belastingdienst. In de kabinetsreactie naar aanleiding van de evaluatie[57] is aangegeven dat het kabinet de noodzaak ziet om de aftrek van uitgaven voor specifieke zorgkosten doeltreffender en doelmatiger te maken door deze beter te richten op de doelgroep van mensen met een beperking of een chronische ziekte. Tegelijkertijd dient de regeling, als ze behouden wordt, te worden vereenvoudigd. De uitkomst van de evaluatie en de aanbevelingen die daarin zijn gedaan vergen fundamentele keuzes over het doel van de regeling. Het kabinet heeft daarom een verkenning gestart naar mogelijke alternatieven voor de langere termijn, maar kijkt ook al naar de mogelijkheden voor maatregelen op kortere termijn. Het streven is om in het eerste kwartaal van 2025 de mogelijkheden voor de langere termijn in beeld te hebben gebracht. Voor het jaar 2025 heeft het kabinet gekeken naar mogelijkheden om binnen de bestaande regeling tot vereenvoudiging en verbetering te komen. Dit kunnen dus geen verbetervoorstellen zijn die fundamentele wijzigingen betreffen. Die worden meegenomen in de beleidsuitwerkingen voor de langere termijn. De voorstellen voor de kortere termijn moeten zowel bijdragen aan gerichtere besteding van de bestaande middelen als bijdragen aan een betere uitvoeringspraktijk door de Belastingdienst. Bij het doorvoeren van aanpassingen wordt uiteraard rekening gehouden met de beperkte ICT-mogelijkheden van de Belastingdienst.

Er zijn twee mogelijke aanpassingen in de aftrek voor uitgaven voor specifieke zorgkosten die het kabinet kansrijk acht om per 1 januari 2025 in te voeren en daarom in het onderhavige wetsvoorstel zijn opgenomen. Dit zijn uitgaven voor:
1. vervoer[58];
2. reizen in verband met het regelmatig bezoeken van wegens ziekte of invaliditeit langer dan een maand verpleegde personen[59].

Aanpassing aftrek uitgaven voor vervoer: zorgkilometers en leefkilometers

Bij ziekte of invaliditeit mogen bepaalde kosten van vervoer als uitgaven voor specifieke zorgkosten worden afgetrokken. Deze kosten kunnen onder meer bestaan uit autokosten, waaronder taxikosten[60], en kosten van openbaar vervoer. Kosten van vervoer vallen uiteen in de volgende twee categorieën.
1. Het ziet in de eerste plaats op uitgaven voor vervoer voor een medische behandeling of voor het verkrijgen van (farmaceutische) hulpmiddelen. Hierbij kan bijvoorbeeld gedacht worden aan een afspraak bij een arts voor een behandeling in het ziekenhuis of een GGZ-instelling, het ophalen van medicijnen bij de apotheek of het inmeten en ophalen van aangepaste schoenen (zorgkilometers).
2. Daarnaast kunnen kosten worden afgetrokken als de belastingplichtige wegens ziekte of invaliditeit hogere vervoerskosten heeft dan personen die in financieel en maatschappelijk opzicht in vergelijkbare omstandigheden verkeren, maar die niet ziek of invalide zijn (leefkilometers).

In beide categorieën zijn momenteel de werkelijke uitgaven aftrekbaar. Het bedrag aan werkelijk gemaakte kosten wordt verminderd met de vergoeding die belastingplichtigen hiervoor ontvangen, bijvoorbeeld van

[57] Kamerstukken II 2023/24, 36 410 XVI, nr. 7.
[58] Artikel 6.17, eerste lid, onderdeel b, Wet IB 2001.
[59] Artikel 6.17, eerste lid, onderdeel h, Wet IB 2001.
[60] Hierna wordt een taxi niet meer onder het begrip «auto» geschaard, maar als een afzonderlijke categorie van vervoer aangemerkt.

de zorgverzekering of de gemeente. Dit geldt ook voor vergoedingen waar belastingplichtigen wel recht op hebben, maar die niet zijn aangevraagd.

Voor zover de kosten betrekking hebben op taxikosten en kosten van openbaar vervoer kan de belastingplichtige deze kosten relatief eenvoudig achterhalen. De complexiteit van de huidige regeling ziet op de autokosten. De complexiteit wordt mede veroorzaakt doordat bij de kosten van de zorgkilometers een kilometerprijs moet worden berekend. Net als bij de leefkilometers moeten hierbij de werkelijke reiskosten per jaar worden berekend. Om de autokosten per jaar te berekenen moet de belastingplichtige rekeningen en betaalbewijzen bewaren van brandstof, verzekering, wegenbelasting, onderhoud enzovoort en daarnaast de afschrijving berekenen. Bij de zorgkilometers moet daarnaast het aantal kilometers worden bijgehouden en bij de leefkilometers moet – zoals hiervoor is opgemerkt -nog een vergelijking worden gemaakt met de vervoerskosten van een persoon die niet ziek of invalide is, maar die in financieel en maatschappelijk opzicht vergelijkbaar is met de belastingplichtige. Doordat de werkelijke totale autokosten per jaar van de belastingplichtige relevant zijn, kunnen ook kosten in de berekening worden betrokken die niet worden opgeroepen door ziekte of invaliditeit, maar bijvoorbeeld als gevolg van persoonlijke voorkeur. Voor zover de hogere vervoerskosten als gevolg van persoonlijke voorkeur van de belastingplichtige bovenmatig zijn behoren dergelijke kosten echter niet tot de uitgaven ter zake van ziekte of invaliditeit. Voorbeelden uit de jurisprudentie zijn het tweemaal in plaats van eenmaal per dag heen en weer reizen tussen de woning en de arbeidsplaats en een hobby die veel reizen vergt.

Deze berekeningen en vergelijkingen zijn complex en vergen veel van belastingplichtigen. Het risico op niet-gebruik of onjuiste toepassing van de regeling is groot.

Voor de Belastingdienst is ook sprake van een aanzienlijke uitvoeringslast doordat de inspecteur de gepresenteerde kosten moet onderzoeken en beoordelen. De toepassing van dit onderdeel van de regeling voor aftrekbare zorgkosten zorgt voor veel discussie tussen belastingplichtigen en de Belastingdienst. Toezicht en dienstverlening legt daardoor een aanzienlijk beslag op de capaciteit van de Belastingdienst en bij afwezigheid daarvan tot handhavingstekorten.

Eenvoudige en begrijpelijke wet- en regelgeving stelt belastingplichtigen in staat om hun rechten uit te oefenen en te voldoen aan hun plichten. Eenvoudige en begrijpelijke wet- en regelgeving voorkomt ook dat fouten worden gemaakt en draagt bij aan het vertrouwen in de overheid. Voorgesteld wordt om de regeling voor aftrek van uitgaven voor vervoer sterk te vereenvoudigen. Hiermee wordt rechtgedaan aan de adviezen van onder andere de Inspectie belastingen, toeslagen en douane.[61]

Voorstel voor zorgkilometers

Voor de kosten van vervoer voor het verkrijgen van medische hulp en (farmaceutische) hulpmiddelen wordt voorgesteld aan te sluiten bij de wijze waarop reiskosten voor het bezoeken van langdurig verpleegde personen wordt berekend. Hierbij worden de aftrekbare uitgaven gesteld op € 0,23 per kilometer indien gereisd wordt per auto, niet zijnde een taxi. Dit bedrag per kilometer is eveneens het bedrag dat als reiskosten voor de

[61] Kamerstukken II 2020/21, 29 362, nr. 290 (bijlage «Werk aan Uitvoering – Fase 2: Handelingsperspectieven») en Kamerstukken II 2022/23, 31 066, nr. 1115 (bijlage «Onderzoeksrapport IBTD Uitvoeringstoets belastingplan 2023»).

weekenduitgaven voor gehandicapten in aanmerking mag worden genomen en ook de maximale onbelaste reiskostenvergoeding die door werkgevers verstrekt mag worden aan werknemers. Door CE Delft is in 2023 onderzoek gedaan naar de regeling van de onbelaste reiskostenvergoeding: de Evaluatie onbelaste reiskostenvergoeding.[62] In deze evaluatie is ook gekeken naar de daadwerkelijke reiskosten per kilometer (paragraaf 4.2 en bijlage D van het evaluatierapport). Daaruit blijkt dat als je variabele autokosten definieert volgens de enge definitie (wel brandstofkosten, kosten voor reparatie, onderhoud en banden maar geen variabele afschrijvingskosten) een bedrag van € 0,23 per kilometer voldoende is om in 2022 de variabele kosten te dekken voor bijna alle onderzochte auto's, behalve benzine/LPG-auto's in klasse E (hogere midden- en topklasse). Dit is onder andere het gevolg van de keuze om de regeling vorm te geven als een forfaitair systeem (vanwege de lagere administratieve lasten voor werkgevers en -nemers), waarbij er voor elke auto eenzelfde maximale onbelaste vergoeding geldt (die logischerwijze wordt gebaseerd op de gemiddelde variabele autokosten oftewel die van een middenklasser). Als bij de variabele autokosten ook de variabele afschrijvingskosten worden meegerekend (ruime definitie) dan liggen de kosten wel iets hoger en is € 0,23 per kilometer niet meer voldoende voor benzineauto's en elektrische auto's vanaf klasse D (middenklasse) en voor diesel en LPG vanaf klasse E.

De voorgestelde wijziging is bedoeld als vereenvoudiging voor de doelgroep en omdat het bij de aftrek voor uitgaven voor specifieke zorgkosten slechts gaat om een financiële tegemoetkoming stelt het kabinet voor om de aftrekbare uitgaven voor zorgkilometers eveneens vast te stellen op het bedrag van € 0,23 per kilometer dat past bij de variabele kosten (in enge zin) van een middenklasser. Hierdoor is het niet langer nodig de werkelijke autokosten op jaarbasis te berekenen. Voortaan zijn alleen de gereden kilometers voor het verkrijgen van medische hulp of het verkrijgen van (farmaceutische) hulpmiddelen van belang. De reisafstand kan bijvoorbeeld worden berekend en aannemelijk gemaakt door middel van een afsprakenkaart van het ziekenhuis, de apotheek of fysiotherapeut. Voor andere vormen van vervoer voor het verkrijgen van genees- en heelkundige hulp, bijvoorbeeld met de taxi of het openbaar vervoer, blijven de werkelijk kosten aftrekbaar, eveneens conform de regeling voor het bezoeken van langdurig verpleegde personen.

Voorstel voor leefkilometers

Bij de categorie «leefkilometers»» wordt de complexiteit veroorzaakt doordat (a) de werkelijke autokosten moeten worden berekend en (b) deze autokosten moeten worden vergeleken met de vervoerskosten van een persoon die niet ziek of invalide is die in financieel en maatschappelijk opzicht vergelijkbaar is. Voorgesteld wordt om beide elementen te vervangen door een vast bedrag dat voor aftrek in aanmerking komt.

De beoogde doelgroep zijn personen die als gevolg van hun ziekte of handicap beperkt zijn in hun mobiliteit en daardoor meer kosten voor vervoer maken in vergelijking met personen die geen kosten maken voor dezelfde reis omdat zij niet beperkt zijn in hun mobiliteit en daardoor de reisafstand (kunnen) afleggen zonder gebruik te maken van de auto. Om deze doelgroep te kunnen afbakenen is gekeken naar de voorwaarden van andere regelingen die ondersteuning bieden bij beperkte mobiliteit, zoals de (Europese) gehandicaptenparkeerkaart en de OV-Begeleiderskaart van de Nederlandse Spoorwegen. Een van de voorwaarden van beide

[62] Kamerstukken II 2023/24, 36 418, nr. 141, Kamerstukken II 2022/23, 36 202, nr. 155, en Evaluatie onbelaste reiskostenvergoeding – CE Delft

regelingen is dat de betreffende persoon niet in staat is om meer dan 100 meter zelfstandig te lopen. Voorgesteld wordt bij deze voorwaarde aan te sluiten om de doelgroep af te bakenen. Dit betekent dat het vaste bedrag in de aangifte inkomstenbelasting in aanmerking kan worden genomen als de belastingplichtige als gevolg van zijn ziekte of invaliditeit, al dan niet met hulpmiddelen, niet meer dan 100 meter zelfstandig kan lopen. De belastingplichtige kan de mobiliteitsbeperking van 100 meter bijvoorbeeld laten blijken door middel van het overleggen van een gehandicaptenparkeerkaart van de gemeente, een besluit van de gemeente op de aanvraag van een mobiliteitsvoorziening in het kader van de Wet maatschappelijke ondersteuning 2015 (Wmo) of het persoonsgebonden budget, een verklaring van een arts, enzovoort. De inspecteur kan en zal de mobiliteitsbeperking zelf niet beoordelen. Daarom is een bewijsmiddel waarvan hiervoor voorbeelden zijn genoemd noodzakelijk om voor aftrek in aanmerking te komen. Dit bewijsmiddel kan wel door de inspecteur getoetst worden. Uit de voorbeelden blijkt dat het moet gaan om een bewijsmiddel waaruit blijkt dat de mobiliteitsbeperking het gevolg is van een (chronische) ziekte of beperking die zich min of meer duurzaam of over een wat langere periode voordoet, bijvoorbeeld «ten minste een half jaar» zoals bij de gehandicaptenparkeerkaart. Een bewijs van bijvoorbeeld een bezoek aan een arts in verband met griep zal uiteraard niet als bewijsmiddel kunnen dienen. Door de beperking tot «het 100 meter zelfstandig kunnen lopen» zal het aantal gevallen afnemen. De verwachting is echter ook dat door de vereenvoudiging en de aandacht voor deze kosten het aantal huishoudens dat deze kosten opvoert zal toenemen. Het niet-gebruik van de aftrekpost zal daardoor naar verwachting afnemen.

Volgens het CBS werd in 2022 jaarlijks per inwoner 7.516 kilometer afgelegd met de auto, 1.108 kilometer met de fiets en 441 kilometer te voet.[63] Korte afstanden worden vaak gelopen of gefietst. Hierbij kan gedacht worden aan reisbewegingen in verband met het doen van boodschappen, sociale participatie en vrijetijdsbesteding. Voorgesteld wordt om het bedrag dat als leefkilometers in aanmerking kan worden genomen vast te stellen op € 925 per jaar. Het bedrag is gebaseerd op € 0,597 maal het aantal kilometers dat een belastingplichtige zonder mobiliteitsbeperking anders dan per auto (1.108 kilometer met de fiets + 441 kilometer te voet) gemiddeld aflegt. Voor dit bedrag van € 0,597 per kilometer is aangesloten bij de gemiddelde werkelijke autokosten per kilometer zoals becijferd in het onderzoek naar meerkosten met het leven van een beperking dat door het Nibud is uitgevoerd.[64] In dit geval wordt het bedrag van € 0,597 als kosten per extra kilometer in aanmerking genomen bij het vaststellen van het forfait voor leefkilometers. Het bedrag dat per jaar als leefkilometers in aanmerking kan worden genomen, wordt in het kader van eenvoud niet tijdsgelang herrekend als niet het gehele kalenderjaar is voldaan aan de voorwaarden omdat niet in elke situatie eenvoudig is aan te wijzen wanneer iemand niet meer in staat is om meer dan 100 meter zelfstandig te lopen.

Het mogelijke belastingvoordeel van deze aftrekpost is bedoeld als een forfaitaire financiële tegemoetkoming voor de meerkosten. Voor iedereen die recht op de aftrek voor extra vervoerskosten heeft geldt door de maatregel een forfaitair bedrag van € 925 ongeacht de werkelijke totale kosten. Een eventuele vergoeding die belastingplichtige ontvangt of had kunnen ontvangen moet hierop in mindering worden gebracht. In

---

[63] https://www.cbs.nl/nl-nl/visualisaties/verkeer-en-vervoer/personen/hoeveel-reisden-inwoners-van-nederland-en-hoe-#:~:text=Van%20alle%20verplaatsingen%20in%202022,en%20te%20voet%20441%20kilometer.

[64] Kamerstukken II 2023/24, 36 410 XVI, nr. 160.

individuele gevallen kunnen de werkelijke meerkosten hoger of lager zijn dan het forfaitaire bedrag van € 925. Aanpassingen van een auto, bijvoorbeeld het geschikt maken voor het vervoer van een rolstoel, blijven onder voorwaarden aftrekbaar als uitgaven voor een (niet-farmaceutisch) hulpmiddel.

Het kabinet heeft bij de afweging om over te gaan op een forfaitaire regeling ook gekeken naar het onderzoek naar meerkosten met het leven van een beperking dat door het Nibud is uitgevoerd.[65] Het Nibud bevestigt op basis van het literatuuronderzoek en de groepsgesprekken dat mensen met beperkingen in veel gevallen te maken hebben met relatief hoge meerkosten voor uitgaven aan vervoer, Het Nibud bevestigt echter ook de ervaringen van de Belastingdienst bij de aftrek van de uitgaven voor leefkilometers dat voor vervoer de gemiddelde meerkosten moeilijk zijn vast te stellen. Zo kunnen mensen gebruikmaken van het openbaar vervoer, de auto of de fiets. De meerkosten voor vervoer hangen niet alleen af van de beperking en de zorgbehoefte, maar ook van de afstanden die worden afgelegd. Ook meerkosten in verband met vrijetijdsuitgaven of deelname aan sociale activiteiten kunnen erg uiteenlopen. Deze kosten zijn onder andere afhankelijk van de noodzaak van begeleiding of aangepaste faciliteiten. Het Nibud heeft onderzoek gedaan voor de situatie waarin iemand vanwege een beperking een grotere auto nodig heeft in vergelijking met iemand zonder beperking. De meerkosten worden door het Nibud berekend op € 80 (het verschil tussen een compacte en een miniklasse-auto) tot € 339 (het verschil tussen een middenklasse- en een miniklasse-auto) per maand. De werkelijke totale autokosten worden door het Nibud becijferd op € 0,449 (miniklasse), € 0,550 (compacte klasse), € 0,604 (compacte middenklasse) en € 0,733 (middenklasse) per kilometer. De gemiddelde werkelijke autokosten van deze vier categorieën bedraagt € 0,597. Mede omdat het Nibud de complexiteit van het vaststellen van de gemiddelde meerkosten voor vervoer bevestigt volstaat het kabinet in afwachting van de aanbevelingen voor de lange termijn uit de verkenning specifieke zorgkosten met het forfaitaire bedrag van € 925 voor de aftrekpost voor leefkilometers als een forfaitaire financiële tegemoetkoming voor de meerkosten van vervoer. Het kabinet heeft middelen vrijgemaakt om het forfaitaire bedrag te baseren op een kilometerprijs van € 0,597 (forfait van € 925) waardoor het forfait hoger wordt vastgesteld in vergelijking met de situatie dat het forfait wordt gebaseerd op de in de fiscaliteit gebruikelijke kilometerprijs van € 0,23 die past bij de variabele kosten (in enge zin) van een middenklasser (forfait van € 357). De doelgroep die in aanmerking komt voor de vaste aftrek voor extra vervoerskosten is dermate specifiek dat een kilometerprijs van € 0,23 naar de mening van het kabinet niet in verhouding staat tot de werkelijke kosten die deze groep maakt voor de extra kilometers. De kilometerprijs van € 0,23 uit de regeling van de onbelaste reiskostenvergoeding houdt namelijk geen rekening met de situatie dat iemand meerkosten heeft als gevolg van ziekte of handicap. De verwachting is dat door de vereenvoudiging en de aandacht voor deze kosten het aantal huishoudens dat deze kosten opvoert licht zal toenemen en het niet-gebruik vermindert.

Aanpassing aftrek uitgaven voor reizen in verband met het regelmatig bezoeken van wegens ziekte of invaliditeit langer dan een maand verpleegde personen

In de inkomstenbelasting kunnen bij de aftrek van uitgaven voor specifieke zorgkosten de uitgaven voor reizen in verband met het regelmatig bezoeken van wegens ziekte of invaliditeit langer dan een maand

[65] Kamerstukken II 2023/24, 36 410 XVI, nr. 160.

verpleegde personen in aanmerking worden genomen als uitgaven wegens ziekte of invaliditeit, ingeval:
– de bezoeker bij aanvang van de ziekte of invaliditeit een gezamenlijke huishouding voerde met de verpleegde persoon;
– de afstand tussen de woning of verblijfplaats van de bezoeker en de plaats van de verpleging meer beloopt dan tien kilometer.

De voorwaarde «bij aanvang van de ziekte of invaliditeit» vereist dat de bezoeker met de verpleegde persoon een gezamenlijke huishouding voerde op het moment dat deze verpleegde persoon ziek of invalide werd.

De voorwaarde dat bij aanvang van de ziekte of invaliditeit een gezamenlijke huishouding werd gevoerd met de zieke of invalide persoon moet conform de wettekst worden uitgelegd (grammaticale interpretatiemethode). Ook de situatie dat kinderen met hun ouders in gezinsverband wonen valt daardoor onder het voeren van een gezamenlijke huishouding. Het kan onder omstandigheden dus ook gaan om het bezoeken van een broer, zus of ouder.[66]

Wanneer degene met wie in het verleden een gezamenlijke huishouding werd gevoerd ziek of invalide is geworden nadat er geen sprake meer is van een gezamenlijke huishouding, is geen aftrek mogelijk. Een belastingplichtigen die regelmatig zijn zieke ouders bezoekt die in een inrichting/ziekenhuis worden verpleegd en ziek of invalide zijn geworden nadat hij het ouderlijk huis heeft verlaten, kan dus geen aftrek claimen.[67]

Ook is geen aftrek mogelijk wanneer degene met wie een gezamenlijke huishouding werd gevoerd al ziek of invalide was bij aanvang van het voeren van een gezamenlijke huishouding.[68] Bijvoorbeeld een broer/zus waarvan de oudere broer/zus al ziek of invalide is op het moment van geboorte, kan geen beroep doen op de aftrek aangezien de ziekte of invaliditeit reeds was aangevangen op het moment dat ze een gezamenlijke huishouding gingen voeren. De fiscale aftrek voor het bezoeken van langdurig verpleegde personen is hiermee afhankelijk van de plek in het gezin (wordt de bezoeker eerder dan wel later geboren dan de verpleegde persoon). Ook mensen die een gezamenlijke huishouding gaan voeren met bijvoorbeeld een (nieuwe) partner die bij aanvang van die gezamenlijke huishouding al ziek of invalide was kunnen nu geen beroep doen op de aftrek. De nieuwe partner heeft dan geen recht op aftrek van reiskosten voor bezoek, ook al werd er wel een gezamenlijke huishouding gevoerd voorafgaande aan de opname.

Het kabinet is van mening dat deze uitkomst ongewenst is, omdat deze broer, zus of partner vanaf het moment dat zij tot het gezamenlijke huishouden van de zieke of invalide persoon behoren gelijke gevallen zijn in vergelijking met de andere leden van dat huishouden. Voorgesteld wordt de aftrek van reiskosten voor het bezoeken van langdurig verpleegde personen op dit punt aan te passen.

---

[66] Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 21 januari 2010. Inkomstenbelasting. Vragen en antwoorden uitgaven voor levensonderhoud van kinderen, specifieke zorgkosten, weekenduitgaven voor gehandicapten en scholingsuitgaven (Stcrt. 2010, 1307). Dit besluit is ingetrokken bij Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 4 april 2013 over uitgaven voor specifieke zorgkosten en scholingsuitgaven (Stcrt. 2013, 9571). De reden is dat het genoemde besluit van 21 januari 2010 geen beleid bevat, maar een voorlichtend karakter heeft.
[67] Dit gevolg is bedoeld, zie Kamerstukken II 1992/93, 22 800 IXB, 22 833, nr. 21, p. 8-9.
[68] Rechtbank Noord-Nederland 18 juni 2021, ECLI:NL:RBNNE:2021:2448.

Het voorstel is om de voorwaarde dat de bezoeker bij aanvang van de ziekte of invaliditeit een gezamenlijke huishouding voerde met de verpleegde te wijzigen in de voorwaarde dat de bezoeker bij aanvang van de verpleging een gezamenlijke huishouding voerde met de verpleegde. Het gaat bij verpleging om opname of verblijf in een (verzorgings)instelling, ziekenhuis of elders. De aanvang van de verpleging hoeft niet gelijk te vallen met de aanvang van de ziekte of invaliditeit. De verpleegde persoon kan bijvoorbeeld al langere tijd een ziekte hebben en pas later in een ziekenhuis worden opgenomen. Hierdoor is voortaan ook in de situatie dat de bezoeker gedurende de ziekte of invaliditeit tot de huishouding van de zieke of invalide persoon is gaan behoren en ook aan alle overige voorwaarden wordt voldaan aftrek mogelijk. De voorwaarde dat sprake is geweest van een gezamenlijke huishouding blijft bestaan. De bezoeker kan voortaan echter ook recht op aftrek hebben als hij pas een gezamenlijke huishouding met de verpleegde persoon is gaan voeren na het moment dat de verpleegde persoon ziek of invalide is geworden. Op deze wijze hebben alle personen die bij aanvang van de verpleging deel uitmaken van de gezamenlijke huishouding waartoe de zieke of invalide persoon behoorde in beginsel eenzelfde recht op aftrek. Een persoon die bij aanvang van de ziekte of invaliditeit een gezamenlijke huishouding voerde met de zieke of invalide persoon, maar voordat de verpleging aanvangt door bijvoorbeeld omstandigheden die niet met de ziekte of invaliditeit te maken hebben (einde relatie, ouderlijk huis verlaten) de gezamenlijke huishouding verbreekt heeft geen recht meer op aftrek. Het is niet bekend of en hoe vaak de situaties waarin deze strikt genomen versobering van dit onderdeel zich in de praktijk zal voordoen. Naar het oordeel van het kabinet is deze wijziging echter goed te verdedigen. De voorgestelde maatregel sluit aan bij een actueler tijdstip (het moment waarop de verpleging aanvangt) dat op basis van de basisregistratie personen ook beter controleerbaar is voor de Belastingdienst. Er wordt nog steeds een knip gemaakt, maar dan voor de personen die op dat moment een huishouden met de verpleegde voeren en niet diegenen die dat voor de opname ooit hebben gedaan. De overige voorwaarden blijven ongewijzigd, dat wil zeggen dat sprake moet zijn van regelmatig ziekenbezoek, de zieke langer dan een maand moet worden verpleegd en de enkele reisafstand tussen woning of verblijfplaats en de plaats waar de zieke wordt verpleegd (gemeten langs de meest gebruikelijke weg) meer dan 10 kilometer moet zijn.

Doeltreffendheid, doelmatigheid en evaluatie

De huidige regeling voor de aftrek van vervoerskosten is complex, zorgt voor een aanzienlijke administratieve lastendruk voor zowel burgers en bij de toepassing daarvan tot veel discussie tussen burgers en de Belastingdienst. Het kabinet wil graag de aftrek van vervoerskosten vereenvoudigen. De voorgestelde maatregelen voor zorg- en leefkilometers zijn doeltreffend omdat de werkelijke totale autokosten niet langer meer door de burger hoeven te worden berekend en voor leefkilometers ook geen vergelijking meer hoeft te worden gemaakt met de werkelijke totale vervoerskosten van een persoon die niet ziek of invalide is, maar die in financieel en maatschappelijk opzicht vergelijkbaar is. De regeling wordt hierdoor eenvoudiger en minder discussiegevoelig. De voorgestelde maatregelen voor zorg- en leefkilometers zijn doelmatig omdat de uitvoeringskosten dalen ten opzichte van de huidige regeling terwijl de financiële tegemoetkoming blijft behouden voor vervoerskosten.

De voorgestelde aanpassing van de aftrek van uitgaven voor reizen in verband met het regelmatig bezoeken van wegens ziekte of invaliditeit langer dan een maand verpleegde personen heeft naar schatting betrekking op een beperkt deel van de huishoudens met reiskosten voor

ziekenbezoek. Naar verwachting zullen de meeste huishoudens een ongewijzigd recht op aftrek behouden omdat de bezoeker zowel bij aanvang van de ziekte of invaliditeit als bij aanvang van de verpleging een gezamenlijke huishouding voerde met de verpleegde. De verwachte toe- en afname van de doelgroep zal naar verwachting in beperkte mate de doeltreffendheid van de regeling iets kunnen verbeteren.

De aftrek van uitgaven voor specifieke zorgkosten, waarvan vervoerskosten onderdeel uitmaken, is in 2022 geëvalueerd.[69] In de kabinetsreactie op de evaluatie is aangegeven dat het kabinet de noodzaak ziet om de aftrek van specifieke zorgkosten doeltreffender en doelmatiger te maken door deze beter te richten op de doelgroep van mensen met een beperking of een chronische ziekte.[70] Voor het bepalen van de toekomst van de fiscale regeling zijn fundamentele politieke keuzes nodig. Verder is in de reactie aangegeven dat het kabinet voor het jaar 2025 mogelijkheden onderzoekt om binnen de huidige regeling verbeteringen door te voeren. De voorgestelde maatregelen zijn een dergelijke verbetering van de huidige regeling per 2025.

Uitvoeringsgevolgen Belastingdienst, Toeslagen en Douane

Met de voorgestelde maatregelen wordt de regeling voor de uitgaven voor specifieke zorgkosten voor de aftrek van de zorg- en leefkilometers sterk vereenvoudigd. De handhaafbaarheid van de regeling verbetert. Dit leidt ertoe dat de Belastingdienst de voor controles op de aangifte inkomstenbelasting beschikbare capaciteit efficiënter kan inzetten. De voorgestelde wijziging in de aftrek voor de uitgaven voor reizen in verband met het regelmatig bezoeken van wegens ziekte of invaliditeit langer dan een maand verpleegde personen betekent een beperkte wijziging van de doelgroep. De regeling reiskosten bezoeken langdurig verpleegde personen richt zich op extra kosten om een verpleegde huisgenoot te bezoeken die wegens ziekte of invaliditeit elders wordt verpleegd. De regeling wordt gewijzigd zodat alle mensen die tot het huishouden behoren op het moment dat de verpleging aanvangt aanspraak kunnen maken op deze aftrek. Op dit moment is dat niet het geval. Het maken van een uitzondering op de nieuwe regel is niet consistent met de doelstelling en dit is voor de Belastingdienst niet uitvoerbaar. Kinderen die niet meer bij hun ouder(s) wonen, bevinden zich namelijk niet in dezelfde situatie als thuiswonende kinderen. Het uitwonende kind maakt namelijk al kosten om de ouder te bezoeken, ongeacht of er sprake is van een ziekte of verpleging.

Er wordt geen wijziging in de handhaafbaarheid verwacht, de maatregel draagt bij aan het juist aangifte doen door burgers. De uitvoeringsgevolgen van de voorgestelde maatregelen zijn door de Belastingdienst vastgesteld aan de hand van een uitvoeringstoets. Hieruit volgt dat de impact van de maatregelen beperkt is en het risico op procesverstoringen klein is. De maatregelen zijn derhalve uitvoerbaar per 1 januari 2025. De gevolgen voor de uitvoering zijn beschreven in de uitvoeringstoets die als bijlage is gevoegd.

5.14 Eindheffing doorlopend afwisselend gebruikte bestelauto

Met ingang van 1 januari 2006 is de bijtellingsregeling voor een mede voor privédoeleinden aan een werknemer ter beschikking gestelde auto eveneens in de Wet LB 1964 opgenomen. Op grond van die regeling wordt het privévoordeel ter zake van deze auto forfaitair belast met

[69] Kamerstukken II 2021/22, 35 925 XVI, nr. 204.
[70] Kamerstukken II 2023/24, 36 410 XVI, nr. 7.

loonbelasting. De bijtelling bedraagt in principe een percentage van de cataloguswaarde van de auto. Het bijtellingspercentage is gebaseerd op een mix van verschillende benaderingswijzen van de vaststelling van het privévoordeel. In de eerste plaats is gekeken naar de besparingswaarde en in de tweede plaats is gekeken naar de kosten die feitelijk zijn gemaakt ter zake van de auto.[71] De bijtelling geldt in beginsel ook voor een aan een werknemer ter beschikking gestelde bestelauto. Voor bestelauto's zijn echter enkele wettelijke uitzonderingen van toepassing op de reguliere bijtelling voor de ter beschikking gestelde bestelauto, omdat, onder meer door de eisen die worden gesteld aan de inrichting van de bestelauto's, privégebruik minder voor de hand ligt en in mindere mate zal plaatsvinden. Een van deze uitzonderingen is van toepassing als bestelauto's in verband met de aard van het werk doorlopend afwisselend worden gebruikt door twee of meer werknemers en in verband daarmee lastig is vast te stellen of en aan wie de bestelauto voor privédoeleinden ter beschikking is gesteld. Voor deze bestelauto's wordt de ter zake van het eventuele privévoordeel verschuldigde belasting vastgesteld op een vast bedrag van € 300 per jaar dat door middel van een eindheffing door de werkgever wordt betaald. Dit bedrag is sinds 2006 niet gewijzigd, terwijl het bedrag van € 300 is bedoeld als een benadering van de belasting die is verschuldigd over het privévoordeel van een bestelauto die in principe zakelijk wordt gebruikt, maar waarvan privégebruik niet helemaal is uit te sluiten vanwege het doorlopende afwisselende gebruik. Het ligt daarom voor de hand om het bedrag te indexeren. Met deze maatregel wordt daaraan uitvoering gegeven door het bedrag van de eindheffing van € 300 per jaar met ingang van 1 januari 2025 te verhogen naar € 438 per jaar en laatstgenoemd bedrag met ingang van 1 januari 2026 jaarlijks te indexeren.

Doeltreffendheid, doelmatigheid en evaluatie

Het doel van deze regeling is om op eenvoudige wijze het eventuele privévoordeel vast te stellen van bestelauto's die doorlopend afwisselend worden gebruikt door twee of meer werknemers. In zoverre wordt dit doel ook bereikt. Door de hoogte van het forfait te indexeren, wordt meer aansluiting gevonden bij de daadwerkelijke omvang van het privévoordeel. Hierdoor wordt de doelmatigheid van de regeling vergroot. In een evaluatie van deze maatregel is niet voorzien, omdat het een kleine wijziging betreft die per definitie doeltreffend is. Wel zal de Belastingdienst de signalen van belastingplichtigen blijven monitoren.

Uitvoeringsgevolgen Belastingdienst, Douane en Toeslagen

De voorgestelde maatregel betreft een parameterwijziging die eenvoudig en uitvoerbaar is voor de Belastingdienst.

5.15 Fiscale oplossing eenverdieners

Door een samenloop van fiscaliteit, toeslagen en sociale zekerheid is er een groep huishoudens die zonder aanvullende maatregelen (verder) onder het sociaal minimum uitkomt. Deze huishoudens hebben een lager besteedbaar inkomen dan een paar in de bijstand. Het kabinet vindt deze situatie onwenselijk en stelt daarom een fiscale oplossing voor deze situatie voor. Omdat het ontstaan van de huidige situatie complex is, wordt eerst de achtergrond van het probleem geschetst. Daarna wordt de maatregel zelf toegelicht.

[71] Kamerstukken II 2015/16, 34 391, nr. 7.

Achtergrond

In 2009 is gestart met het afbouwen van de uitbetaling van de algemene heffingskorting (AHK) aan de minstverdienende partner die geboren is op of na 1 januari 1963 van 100% tot 0%.[72] De reden daarvoor was het stimuleren van arbeidsparticipatie en het verbeteren van de overheidsfinanciën. De uitbetaling van de algemene heffingskorting aan de niet of weinig verdienende partner werd in 15 jaar (met 6 2/3%-punt per jaar) afgebouwd en is dus inmiddels volledig afgebouwd.

Het vaststellen van de hoogte van de bijstandsnorm gebeurt met behulp van het referentieminimumloon, wat geldt als het sociaal minimum. In beginsel ontvangt iedere partner van een bijstandspaar de helft van dit referentieminimumloon. Het referentieminimumloon wordt berekend door één keer het brutominimumloon inclusief vakantietoeslag om te rekenen naar een nettobedrag. Bij de vaststelling van het nettobedrag werd tot 2012 naast de loonbelasting en premie volksverzekeringen uitsluitend rekening gehouden met 200% van de AHK. Hiermee verkeerde een huishouden in feite in dezelfde netto-inkomenspositie als een eenverdienershuishouden waarbij de kostwinner het brutominimumloon verdiende, zonder recht op arbeidskorting (AK), en de niet verdienende partner de AHK kreeg uitbetaald. Door de versobering van de uitbetaling van de AHK zou daardoor de bijstand financieel aantrekkelijker kunnen worden dan werken. Vanaf 2012 is daarom beleid ingezet waarmee deze 200% AHK ook in het referentieminimumloon geleidelijk afbouwt naar 100% AHK.[73] Dit wordt ook wel de afbouw van de dubbele AHK in de bijstandsnorm genoemd. Deze afbouw in de bijstandsnorm vindt plaats tot in ieder geval 2039. De afbouw van de dubbele AHK in de bijstandsnorm vindt langzamer plaats dan de afbouw van de uitbetaalbaarheid van de AHK aan de minstverdienende partner in de IB. Ter illustratie: in 2024 wordt in de berekening van de bijstandsnorm gerekend met 157,5% AHK, terwijl de uitbetaling van de AHK in de IB al is afgebouwd naar 0%. Hierdoor is bij een eenverdienershuishouden dus al sprake van 100% AHK.

Totdat de afbouw van de dubbele AHK in de bijstandsnorm afgerond is, komen sommige eenverdieners nog onder het sociaal minimum uit. Dit doet zich vanwege de ondertussen veel hogere AK[74] vrijwel alleen nog voor bij huishoudens waarbij de kostwinner een inkomen heeft waarbij geen of weinig recht op AK bestaat en de minstverdienende belastingplichtige op of na 1 januari 1963 is geboren. Dat zijn veelal huishoudens waarbij de kostwinner een arbeidsongeschiktheidsuitkering[75] ontvangt die niet kwalificeert als arbeidsinkomen in de zin van de Wet IB 2001. Tot nu toe kan een deel van deze huishoudens een beroep doen op aanvullende bijstand. Dat is echter door een samenloop van fiscaliteit, toeslagen en sociale zekerheid geen sluitende oplossing voor alle situaties.[76] De Tweede Kamer heeft op verschillende momenten aandacht gevraagd voor deze zogenoemde eenverdienersproblematiek, onder meer via de Kamervragen van de Tweede Kamerleden Maatoug en Omtzigt c.s.[77] Het

[72] Belastingplan 2008.
[73] Geleidelijke afbouw van de dubbele heffingskorting in het referentieminimumloon tot een keer de algemene heffingskorting met uitzondering van het referentieminimumloon voor de Algemene Ouderdomswet.
[74] Ter illustratie: in 2009 bedroeg de maximale AK € 2.274 en in 2024 € 5.532.
[75] Veelal arbeidsongeschiktheidsuitkeringen op grond van de Wet werk en inkomen naar arbeidsvermogen, de Wet op de arbeidsongeschiktheidsverzekering of de Wet arbeidsongeschiktheidsvoorziening jonggehandicapten.
[76] Kamerstukken II 2023/24, 26 448, nr. 763
[77] Aanhangsel Handelingen II, 2022/23, nr. 1929 en 2062.

kabinet heeft samen met verschillende partijen[78] oplossingsrichtingen verkend en toegelicht in de Kamerbrief van 19 september 2023, waaronder een fiscale oplossing.[79]

Het kabinet vindt het onwenselijk dat een huishouden als gevolg van de versobering van de uitbetaling van de AHK (verder) onder het bestaansminimum uitkomt en vervolgens door een samenloop van fiscaliteit, toeslagen en sociale zekerheid ook niet goed kan worden geholpen met aanvulling vanuit de bijstand. In de Voorjaarsbesluitvorming die in het voorjaar van 2024 heeft plaatsgevonden, is al besloten de eenverdienersproblematiek fundamenteel op te lossen door een gerichte verruiming van de uitbetaling van de AHK.[80]

Tot de fiscale oplossing in het onderhavige wetsvoorstel in werking treedt, is er een tijdelijke oplossing gevonden die vanaf 2025 wordt uitgevoerd door gemeenten.[81]

Fiscale oplossing

De fiscale oplossing bestaat kort gezegd uit het gedeeltelijk terugbrengen van de uitbetaling van de AHK aan minstverdienende partners geboren op of na 1 januari 1963, met een aantal aanvullende voorwaarden. De maatregel is gericht op eenverdienerhuishoudens die anders een lager besteedbaar inkomen overhouden dan een bijstandspaar. De oplossing wordt hierna uitgebreid toegelicht.

De fiscale oplossing lost de problematiek in de kern op waardoor het verschil in afbouw van de dubbele AHK niet meer bestaat. Gevolg is dat een (bijna-)eenverdienerhuishouden netto niet meer (verder) onder het sociaal minimum uitkomt als gevolg van het verschil in afbouw van de dubbele AHK. Huishoudens hoeven zich dan daarvoor niet meer te wenden tot de gemeente voor aanvullende bijstand. Deze oplossing is daarmee gericht op een bredere doelgroep dan de tijdelijke oplossing. De fiscale oplossing is gericht op het voorkomen dat huishoudens (verder) onder het sociaal minimum uitkomen als gevolg van de maatregel van de afbouw van de uitbetaling AHK uit 2009 en de niet gelijklopende afbouw van de dubbele AHK in de bijstandsnorm. Er zijn naar schatting bijna 17.000 huishoudens die hierdoor onder het sociaal minimum uitkomen. De tijdelijke oplossing is gericht op huishoudens die als gevolg van deze twee maatregelen onder het sociaal minimum uitkomen, vervolgens bijstand aanvragen, als gevolg van die aanvullende bijstand een hoger brutoinkomen ontvangen en daardoor te maken krijgen met afbouw van toeslagen. Onder de streep komen deze huishoudens zonder aanvullende maatregelen alsnog onder het sociaal minimum uit. Hier gaat het naar schatting om 6.000 huishoudens.

Samengevat krijgt de minstverdienende partner die geboren is op of na 1 januari 1963 recht op gedeeltelijke uitbetaling van de AHK als:
– de minstverdienende partner de AHK zelf niet of beperkt kan verrekenen (beneden een niveau van 55% van de voor de belastingplichtige geldende algemene heffingskorting);

[78] Samen met de Ministeries van Financiën en Sociale Zaken en Werkgelegenheid, VNG, Divosa en uitvoeringsorganisaties zijn oplossingsrichtingen uitgewerkt. Hierbij zijn ook de Landelijke Cliëntenraad en het Landelijk overleg sociaal raadslieden betrokken.
[79] Kamerstukken II 2023/24, 26 448, nr. 728.
[80] Kamerstukken II 2023/24, 36 550, nr. 1.
[81] Kamerstukken II 2023/24, 26 448, nr. 763.

– de minstverdienende partner bij aanvang van het kalenderjaar ten minste 21 jaar is en in het kalenderjaar niet gedurende meer dan zes maanden in belangrijke mate door de ouders is onderhouden.
– de meestverdienende partner voldoende belasting en premie voor de volksverzekeringen is verschuldigd, na vermindering met de gecombineerde heffingskorting;
– het gezamenlijke verzamelinkomen minder dan € 48.500 (geschat bedrag 2028) bedraagt; en
– het bedrag van de AK waar de meestverdienende partner recht op heeft niet te hoog is.

De AHK vermindert de verschuldigde IB. De AHK is in beginsel niet hoger dan de uiteindelijk (dus na vermindering met de heffingskorting) verschuldigde IB.[82] Hierdoor kunnen niet of weinig verdienende belastingplichtigen de AHK niet of niet helemaal te gelde maken. Voor een (inmiddels) beperkte groep belastingplichtigen geldt echter de mogelijkheid dat het bedrag van de AHK dat niet kan worden verrekend geheel of gedeeltelijk wordt uitbetaald. Dat betreft minstverdienende partners die geboren zijn vóór 1 januari 1963 (en ook aan de overige voorwaarden voldoen). Met de voorgestelde maatregel wordt de groep die onder deze regeling valt uitgebreid met belastingplichtigen die zijn geboren op of na 1 januari 1963. Wel gelden deels andere voorwaarden voor de nieuwe groep. Dat wordt bereikt door de afschaffing van de uitbetaling van de AHK voor belastingplichtigen die zijn geboren op of na 1 januari 1963 weer gedeeltelijk terug te draaien en nu synchroon met het niveau van de verlaging van het nettonormbedrag van de bijstand vorm te geven. De maximale uitbetaling van de AHK wordt daarbij voor die groep in overeenstemming gebracht met het tempo van de verlaging van de dubbele AHK in de bijstand en dus eveneens geleidelijk afgebouwd. In de voorstelde maatregel zou de fiscale uitbetaling dan op basis van cijfers 2024 maximaal 57,5% van de AHK bedragen. Dat is dus gelijk aan de 157,5% AHK waarmee gerekend wordt in de bijstandsnorm, zoals hiervoor toegelicht. Hierdoor wordt het verschil in afbouw van de AHK weggenomen In 2039 zijn beide afbouwpaden afgerond en is het percentage van de uitbetaling van de AHK nihil. Bij inwerkingtreding van deze onderdelen van het wetsvoorstel wordt het dan geldende percentage opgenomen in de wet.

De ingevolge de voorgestelde maatregel uit te betalen AHK wordt – net als onder de bestaande regeling – alleen uitbetaald voor zover de minstverdienende partner deze zelf niet kan verrekenen en bedraagt maximaal het bedrag dat de meestverdienende partner aan belasting en premie voor de volksverzekeringen is verschuldigd, verminderd met zijn gecombineerde heffingskorting.

Om de verruiming te richten op de doelgroep die te maken heeft met de alleenverdienersproblematiek, worden twee extra voorwaarden voorgesteld. Waar naar schatting bijna 17.000 huishoudens daadwerkelijk onder het sociaal minimum uitkomen als gevolg van de belastingdruk, is het bereik van de voorgestelde oplossing met deze twee voorwaarden ongeveer 65.000 huishoudens. Dit is een aanzienlijk groter bereik. Het bleek niet goed mogelijk om deze bijna 17.000 huishoudens op een meer gerichte manier te bereiken, omdat de inkomstenbelasting generiek geldt voor alle belastingplichtigen. Een tweede reden voor het grotere bereik is dat zo veel mogelijk rekening is gehouden met de marginale druk, waardoor is gekozen voor een afbouwpad van het bedrag van de uitbetaling AHK.

---

[82] Zie artikel 8.8 Wet IB 2001.

Het ingevolge de voorgestelde maatregel maximaal uit te betalen bedrag wordt bij bepaalde inkomensniveaus afgebouwd met een gedeelte van het gezamenlijke verzamelinkomen van de belastingplichtige en zijn partner. Die afbouw vindt plaats tussen een gezamenlijk verzamelinkomen van € 36.000 (een schatting van 113% van het wettelijk minimumloon (inclusief minimumvakantietoeslag) (WML) in 2028) en een gezamenlijk verzamelinkomen van € 46.000 (geschat bedrag 2028). Dit afbouwtraject is zodanig gekozen dat de uitbetaling van de AHK wordt gericht op huishoudens waarvan het besteedbare inkomen beneden dat van een vergelijkbaar bijstandspaar kan uitkomen, en tegelijkertijd wordt voorkomen dat een marginale druk van meer dan 100% ontstaat.

Verder wordt het uit te betalen bedrag verminderd met het recht op AK van de (bijna-)alleenverdiener. Hierdoor wordt de uitbetaling van de AHK verder gericht op huishoudens waarbij de hiervoor geschetste problematiek kan voorkomen. Voorwaarden voor uitbetaling van de AHK zijn daarnaast, net als voor de afschaffing voor deze groep, dat (gedurende minimaal zes maanden in het kalenderjaar) sprake is van fiscaal partnerschap en dat de belastingplichtige bij aanvang van het kalenderjaar de leeftijd van 21 heeft bereikt en in het kalenderjaar niet gedurende meer dan zes maanden in belangrijke mate door zijn ouders is onderhouden. Als de belastingplichtige alleen door het overlijden van zijn partner of door zelf te overlijden niet meer voldoet aan de voorwaarde om meer dan zes maanden dezelfde partner te hebben, wordt hij geacht wel meer dan zes maanden dezelfde partner gehad te hebben.

Voorgesteld wordt om deze maatregel in werking te laten treden op een bij koninklijk besluit te bepalen tijdstip. De haalbare inwerkingtredingsdatum van de voorgestelde fiscale oplossing is namelijk door de overvolle IV-planning van de Belastingdienst op dit moment nog niet met zekerheid vast te stellen. Beoogd is 1 januari 2028. Daarom wordt vooruitlopend op de inwerkingtreding van deze fiscale oplossing, voor de jaren 2025 tot en met 2027 een wijziging van de Participatiewet voorbereid om met een tijdelijke regeling de betreffende huishoudens tegemoet te komen.

Oplossingen tot nu toe

Het ATR geeft in zijn advies aan dat het van belang is ook inzicht te krijgen in eventuele alternatieven voor de gekozen maatregel. Ten aanzien van de fiscale oplossing voor eenverdieners zijn enkele alternatieven niet alleen verkend, maar ook (deels) uitgevoerd. Hierna wordt beschreven wat de oplossingen tot nu toe zijn en waarom dit geen structurele oplossingen zijn. In 2023 en 2024 kunnen gemeenten huishoudens die geraakt worden door de problematiek en zich melden, compenseren via de individuele bijzondere bijstand.[83] Het blijkt echter moeilijk deze huishoudens te bereiken. Gemeenten die actief op zoek gaan naar de betreffende huishoudens ervaren dat het moeilijk is om deze groep te vinden. Daarnaast is de werkwijze arbeidsintensief en vraagt deze om specifieke kennis en expertise die niet in elke gemeente voorhanden is. Niet alle gemeenten gaan dan ook actief op zoek naar de doelgroep. De VNG merkt in de uitvoeringstoets ook op dat alleenverdieners zich zelden spontaan melden, omdat het voor mensen moeilijk is om zelf vast te stellen dat zij geraakt worden door de problematiek.

Inmiddels is bewerkstelligd dat gemeenten via het Inlichtingenbureau een verzoek bij de Belastingdienst kunnen indienen om begin juli 2024 een lijst te ontvangen met burgerservicenummers van hun inwoners die vermoe-

[83] Bij gemeenten staat dit ook bekend als het «huidig handelingsperspectief» uit het Gemeentenieuws van SZW 2023-1.

delijk onder het bestaansminimum leven als gevolg van de alleenverdienersproblematiek. Deze lijst kunnen gemeenten gebruiken om de huishoudens proactief te benaderen. Uit nadere analyse is gebleken dat waarschijnlijk meer huishoudens dan op basis van de lijst verwacht ten onrechte zullen worden benaderd. De omvang van de groep betrokken huishoudens is naar verwachting de komende jaren redelijk gelijk (ongeveer 6.000), maar de samenstelling van de groep blijkt na nader onderzoek dit voorjaar minder stabiel dan eerder gedacht. Uitgaande van de lijst van de Belastingdienst op basis van de inkomensgegevens van twee jaar geleden, zullen in de actualiteit vermoedelijk nog 3.000 tot 4.000 van deze huishoudens in deze situatie zitten. Circa 2.000 tot 3.000 van de 6.000 huishoudens zitten dus minder lang in deze situatie dan eerder was ingeschat. Dit betekent dat de gemeente ook inwoners benadert die in de actualiteit geen alleenverdiener meer zijn. In de proactieve benadering wordt geprobeerd zoveel mogelijk te voorkomen dat mensen een aanvraag indienen die zou worden afgewezen. Het kabinet realiseert zich echter dat deze werkwijze voor gemeenten verre van ideaal is.

Om de ondersteuning eenvoudiger en uitvoerbaarder te maken, kiest het kabinet ervoor om – in afwachting van de fiscale oplossing die per 2028 beoogd is – de betrokken huishoudens een vaste tegemoetkoming te geven voor de jaren 2025, 2026 en 2027, zoveel mogelijk ambtshalve. Het kabinet geeft hiermee invulling aan de randvoorwaarden die door gemeenten gesteld zijn om voor deze periode de betrokken huishoudens te helpen.[84]

Om dit mogelijk te maken is een wijziging van de Participatiewet noodzakelijk. Het kabinet heeft op 14 juni 2024 besloten om het wetsvoorstel waarin de Participatiewet wordt gewijzigd ter advisering aanhangig te maken bij de Afdeling advisering van de Raad van State. De beoogde datum voor inwerkingtreding van het wetsvoorstel is 1 januari 2025. Ook het uitkeren van de tegemoetkoming, gebeurt op basis van de lijst van de Belastingdienst. Zoals hiervoor beschreven, is de lijst die de Belastingdienst kan leveren niet actueel. Door de hoge mate van in- en uitstroom in de groep alleenverdieners zijn inkomensgegevens uit een voorgaand jaar niet een goede voorspeller van huishoudens die in de actualiteit alleenverdiener zijn en recht hebben op de tegemoetkoming. Als gevolg van de beperkte actualiteit van de lijst zijn er 2.000 tot 3.000 van de 6.000 huishoudens die geen tegemoetkoming krijgen, tenzij ze die zelf aanvragen. De kans is groot dat zij dit niet zullen doen. De in het onderhavige wetsvoorstel voorgestelde fiscale oplossing, biedt hiervoor wel een uitkomst.

Doeltreffendheid, doelmatigheid en evaluatie

De voorgestelde maatregel heeft als doel om tot 2039 te voorkomen dat huishoudens die als gevolg van de versobering van de uitbetaling van de AHK en de niet gelijklopende verlaging van het nettonormbedrag met het bedrag van de AHK (verder) onder het sociaal minimum uitkomen. De problematiek is echter het gevolg van een samenloop van verschillende regelingen en onder meer afhankelijk van ontwikkelingen in de hoogte van het WML en het sociaal minimum. Ook na 2039 kan verhoging van het nettonormbedrag van de bijstand met bijvoorbeeld een willekeurig bedrag er direct weer toe leiden dat eenverdienerhuishoudens onder het sociaal minimum uitkomen en aanspraak maken op aanvullende bijstand die vervolgens weer kan leiden tot afbouw van toeslagen. Daarom zal het kabinet jaarlijks bezien of de vormgeving blijft voldoen om het beoogde doel te bereiken.

[84] Kamerstukken II 2023/24, 26 448, nr. 728.

Uitvoeringsgevolgen Belastingdienst, Toeslagen en Douane

De maatregel is technisch uitvoerbaar als de inwerkingtreding wordt gekoppeld aan het moment dat de Belastingdienst tijdig de voorbereidingen kan treffen om de automatisering voor het voorstel aan te passen. De betrokken belastingplichtigen moeten aangifte inkomstenbelasting doen – gezamenlijke aangifte of aangifte door de niet- of minstverdienende partner – om de uitbetaling AHK te ontvangen. De heffingskorting wordt dan uitbetaald bij de definitieve aanslag na afloop van het kalenderjaar. Om al lopende het kalenderjaar de heffingskorting uitbetaald te krijgen, kunnen de belastingplichtigen een voorlopige aanslag inkomstenbelasting aanvragen. Daarbij moeten zij een inschatting van hun inkomen maken, waarbij het risico van een onjuiste inschatting groot is. Mede als gevolg van de specifieke voorwaarden bij de voorgestelde regeling sorteert een te lage inschatting van het inkomen uit arbeid, bijvoorbeeld wanneer een arbeidsongeschikte belastingplichtige gedurende het jaar weer (meer) gaat werken, al vrij snel in een sterke daling van het bedrag van de uitbetaalde heffingskorting.

De Belastingdienst heeft de aangifte nodig om na afloop van het jaar definitief te kunnen vaststellen wat het recht is op uit te betalen heffingskorting. Ten onrechte op de voorlopige aanslag uitbetaalde bedragen moet de Belastingdienst na afloop van het jaar terugvorderen. Het risico op terugbetalen is niet aanwezig wanneer belastingplichtigen ervoor kiezen om geen voorlopige aanslag aan te vragen maar pas achteraf aangifte te doen met als gevolg dat zij dan ook pas achteraf uitbetaald worden. Tegelijk staat achteraf uitbetalen op gespannen voet met het doel van de regeling, namelijk voorkomen dat huishoudens onder het sociaal minimum uitkomen. Bij uitbetaling, kunnen deze mensen in de actualiteit financieel in de knel kunnen komen te zitten.

De Belastingdienst spant zich in om belastingplichtigen zo goed mogelijk te helpen, maar kan deze risico's daarmee niet wegnemen. Ook het risico op niet-gebruik kan daarmee niet worden weggenomen.

5.16 Aanpassen liquidatieverliesregeling

Het kabinet stelt voor om de liquidatieverliesregeling in de vennootschapsbelasting, die onderdeel is van de deelnemingsvrijstelling, op twee onderdelen te wijzigen. De deelnemingsvrijstelling in de vennootschapsbelasting is erop gericht Nederlandse bedrijven die in het buitenland actief zijn zoveel mogelijk onder gelijke fiscale voorwaarden te laten concurreren met lokale bedrijven die aldaar gevestigd zijn (de zogenoemde «kapitaalimportneutraliteit»). Op grond van de deelnemingsvrijstelling is de winst die een Nederlands belastingplichtige moedervennootschap ontvangt door middel van een uitkering door een binnenlandse of buitenlandse dochtervennootschap (net als andere voordelen uit hoofde van een deelneming) onder voorwaarden vrijgesteld. Dit betekent dat niet alleen winsten (zoals dividenden en vervreemdingsvoordelen) onbelast zijn, maar ook dat verliezen niet aftrekbaar zijn. Die winsten of verliezen zijn immers doorgaans al op het niveau van de dochtervennootschap in aanmerking genomen. Dubbele belastingheffing wordt daarmee zoveel mogelijk voorkomen door op het niveau van de moedervennootschap een winst (positief of negatief) vrij te stellen.[85] De deelnemingsvrij-

[85] Kamerstukken II 2020/21, 35 568, nr. 3, p. 2.

stelling is een internationaal gebruikelijke methode en de Europese moederdochterrichtlijn is ook op een dergelijk uitgangspunt gebaseerd.[86]

De liquidatieverliesregeling is een uitzondering op de deelnemingsvrijstelling. Een liquidatieverlies op een deelneming (het negatieve verschil tussen het door de belastingplichtige voor de deelneming opgeofferde bedrag en de liquidatie-uitkering) is aftrekbaar. Verlies dat bij de liquidatie van een deelneming opkomt, kan vanwege de liquidatie van die deelneming niet meer bij die deelneming in mindering worden gebracht. De liquidatieverliesregeling stimuleert ondernemerschap in Nederland en over de grens en hiermee kunnen belastingplichtigen op de buitenlandse markten onder fiscaal gelijke omstandigheden met lokale bedrijven blijven concurreren.[87]

Het kabinet stelt voor om de liquidatieverliesregeling op twee onderdelen te wijzigen. De eerste voorgestelde wijziging betreft de berekening van het voor de deelneming opgeofferde bedrag, dat nodig is om het in aanmerking te nemen liquidatieverlies te bepalen. Het door een belastingplichtige opgeofferde bedrag bestaat in de kern uit het door een belastingplichtige betaalde bedrag bij de verwerving van de deelneming. Dit bedrag kan op een later moment hoger of lager worden, bijvoorbeeld in bepaalde omstandigheden in het geval van een afwaardering van een vordering op de deelneming. De voorgestelde wijziging heeft tot gevolg dat bij de berekening van het door een belastingplichtige opgeofferde bedrag voor een deelneming tevens rekening wordt gehouden met een door die belastingplichtige ten gunste van de belastbare winst teruggenomen afwaardering van een vordering op die deelneming, zonder dat een bedrag gelijk aan de afwaardering aan de zogenoemde opwaarderingsreserve wordt toegevoegd. Daarvan is sprake indien zich bepaalde besmette rechtshandelingen voordoen, bijvoorbeeld als de deelneming haar schuld (die correspondeert met de vordering van de belastingplichtige) voldoet door bijvoorbeeld uitgifte van aandelen of als de belastingplichtige haar vordering prijsgeeft. De tweede voorgestelde wijziging heeft betrekking op de zogenoemde tussenhoudsterbepaling in de liquidatieverliesregeling. De tussenhoudsterbepaling strekt er mede toe te voorkomen dat een (niet-aftrekbaar) negatief deelnemingsresultaat van een tussenhoudster wordt omgezet in een (aftrekbaar) liquidatieverlies op het niveau van de belastingplichtige. Zonder de tussenhoudsterbepaling zou het mogelijk zijn om verliezen die op grond van de deelnemingsvrijstelling bij de tussenhoudster zijn vrijgesteld bij de moeder in aftrek te brengen.[88] In de praktijk is gebleken dat in strijd met doel en strekking van de liquidatieverliesregeling het in bepaalde situaties mogelijk is om een in beginsel niet-aftrekbaar verkoopverlies op een middellijk gehouden deelneming om te zetten in een aftrekbaar liquidatieverlies op een onmiddellijk gehouden deelneming.[89] Met de voorgestelde wijziging in de tussenhoudsterbepaling sluit de wettelijke regeling voortaan beter aan bij doel en strekking daarvan.

---

[86] Richtlijn (EU) 2011/96/EU van de Raad van 30 november 2011 betreffende de gemeenschappelijke fiscale regeling voor moedermaatschappijen en dochterondernemingen uit verschillende lidstaten PbEU 2011, L345/8.

[87] Kamerstukken II 2020/21, 35 568, nr. 3, p. 3.

[88] Kamerstukken II 1986/87, 19 968, nr. 3, p. 6.

[89] Standpunt van de Kennisgroep deelnemingsvrijstelling, gepubliceerd op 28 maart 2024, zie: KG:023:2024:4 Toepassing liquidatieverliesregeling bij liquidatie kleindochtervennootschap (tussenhoudsterregeling) | Kennisgroepen (belastingdienst.nl).

Doeltreffendheid, doelmatigheid en evaluatie

De liquidatieregeling wordt op twee onderdelen gewijzigd. De eerste wijziging betreft het herstel van een verwijzingsomissie. De tweede wijziging betreft de aanpassing van de zogenoemde tussenhoudsterbepaling in de liquidatieverliesregeling, waardoor de wettelijke regeling voortaan beter aansluit bij het doel en de strekking van die bepaling door de oorzaak van het probleem aan te pakken. Daarmee is deze maatregel doeltreffend en doelmatig. In een separate evaluatie van de hier voorgestelde maatregelen is niet voorzien.

Uitvoeringsgevolgen Belastingdienst, Toeslagen en Douane

De voorgestelde aanpassing van de liquidatieverliesregeling is door de Belastingdienst beoordeeld met de uitvoeringstoets. Voor alle maatregelen geldt dat de Belastingdienst die uitvoerbaar acht per de voorgestelde data van inwerkingtreding. De gevolgen voor de uitvoering zijn beschreven in de uitvoeringstoets die als bijlage is bijgevoegd. De in dit wetsvoorstel voorgestelde maatregelen leiden niet tot uitvoeringskosten bij de Belastingdienst.

5.17 Verhoging percentage generieke renteaftrekbeperking

Het kabinet heeft in het hoofdlijnenakkoord de ambitie uitgesproken om het Nederlandse vestigingsklimaat te verbeteren. Het hebben van een goede concurrentiepositie is daarbij een belangrijk speerpunt. Het moet voor bedrijven aantrekkelijk zijn om zich in Nederland te vestigen dan wel in Nederland te blijven. Het kabinet stelt daarom de verbetering van het vestigingsklimaat voorop. Om deze verbetering te verwezenlijken heeft het kabinet onder meer gekeken naar fiscale maatregelen.

Met het Belastingplan 2022 (BP 2022) is de earningsstrippingmaatregel in de vennootschapsbelasting aangescherpt door het percentage van de gecorrigeerde winst, dat wordt gehanteerd voor het bepalen van de aftrekruimte in de generieke renteaftrekbeperking, te verlagen van 30% naar 20%.[90] Het kabinet stelt voor deze aanscherping gedeeltelijk terug te draaien door het percentage te verhogen naar 25%, zodat dit percentage meer in lijn is met het Europese gemiddelde.

Doeltreffendheid, doelmatigheid en evaluatie

De voorgestelde maatregel heeft tot doel het Nederlandse vestigingsklimaat te verbeteren door het percentage meer in lijn te brengen met het Europese gemiddelde. De maatregel is daarvoor doeltreffend en doelmatig. De maatregel zal vanaf het najaar van 2027 gemonitord worden op basis van de gegevens uit de aangiften vennootschapsbelasting over toepassing van de earningsstrippingmaatregel. De aangiftegegevens over belastingjaar 2025 zijn niet eerder beschikbaar dan najaar 2027.

Uitvoeringsgevolgen Belastingdienst, Toeslagen en Douane

De voorgestelde maatregel betreft een parameterwijziging die eenvoudig en uitvoerbaar is voor de Belastingdienst.

[90] Stb. 2021, 651.

5.18 Aanpassing kwijtscheldingswinstvrijstelling in de vennootschapsbelasting

In dit wetsvoorstel wordt een maatregel voorgesteld in de kwijtscheldingswinstvrijstelling in de Vpb, waarmee de samenloop met de in 2022 aangepaste verliesverrekeningsregels wordt geregeld.

Met ingang van 1 januari 2022 is een beperking van de verliesverrekening in de Vpb geïntroduceerd. Deze maatregel houdt in dat verliezen in de Vpb tot een bedrag van € 1 miljoen jaarlijks volledig verrekenbaar zijn met de belastbare winst, maar boven dat bedrag van € 1 miljoen is het verlies slechts verrekenbaar met 50% van de resterende belastbare winst. Deze maatregel beperkt de mogelijkheid om verliezen te verrekenen met als doel te voorkomen dat ondernemingen met winstgevende activiteiten in Nederland jaren achtereen geen Vpb betalen.

Een belastingplichtige mag de zogenoemde kwijtscheldingswinstvrijstelling toepassen op winsten die ontstaan als een schuldeiser afziet van het innen van een niet voor verwezenlijking vatbaar recht. De vrijstelling is in beginsel slechts van toepassing voor het deel van de kwijtscheldingswinst dat hoger is dan de som van het overigens geleden verlies en de te verrekenen verliezen uit het verleden. Als gevolg van de beperking van de verliesverrekening is er bij de aanwezigheid van te verrekenen verliezen van meer dan € 1 miljoen en een belastbare winst (inclusief kwijtscheldingswinst) in het kwijtscheldingsjaar van meer dan € 1 miljoen, altijd Vpb verschuldigd. Deze uitwerking lijkt strijdig met de doelstelling van de op 1 januari 2021 in werking getreden Wet homologatie onderhands akkoord (WHOA), omdat er na het bereiken van een akkoord alsnog een belastingschuld kan ontstaan. Deze belastingschuld zal veelal een hindernis zijn voor een WHOA-akkoord en het is denkbaar dat levensvatbare ondernemingen dientengevolge alsnog failliet kunnen gaan.

In de praktijk is herhaaldelijk gewezen op de ongewenste uitkomst van de samenloop van de nieuwe verliesverrekeningsregels en de kwijtscheldingswinstvrijstelling. Ook in de Tweede Kamer is hier aandacht voor gevraagd bij de behandeling van de Fiscale verzamelwet 2024 (FVW 2024).[91]

Daarom wordt thans – zoals aangekondigd bij brief van 31 mei 2024[92] – voorgesteld de kwijtscheldingswinstvrijstelling in de vennootschapsbelasting aan te passen. De bedoeling van de voorgestelde maatregel is – conform de uitvoeringspraktijk tot en met 2021 – het voorkomen dat in financiële moeilijkheden verkerende belastingplichtigen Vpb worden verschuldigd die verband houdt met het prijsgeven van vorderingen door hun schuldeisers. Met deze voorgestelde maatregel wordt voor situaties met te verrekenen verliezen van meer dan € 1 miljoen de kwijtscheldingswinst volledig vrijgesteld voor zover de kwijtscheldingswinst de overigens in het jaar geleden verliezen overtreft. Deze voorgestelde maatregel heeft daarom alleen gevolgen voor een beperkte groep vennootschapsbelastingplichtigen, waardoor de doorwerking naar andere wettelijke bepalingen beperkt blijft. Voor situaties met te verrekenen verliezen tot een maximum van € 1 miljoen blijft het huidige systeem gelden. Daarmee blijft de behandeling van kwijtscheldingswinst in de Vpb bij deze maatregel gedeeltelijk gelijk aan de behandeling van kwijtscheldingswinst in de inkomstenbelasting.

---

[91] Kamerstukken II 2023/24, 36 342, nr. 9, p. 2.
[92] Kamerstukken II 2023/24, 36 550, nr. 18.

Doeltreffendheid, doelmatigheid en evaluatie

Het doel van deze maatregel is om te voorkomen dat Vpb, als gevolg van de samenloop van de kwijtscheldingswinstvrijstelling met de in 2022 aangepaste verliesverrekeningsregels, een mogelijke doorstart bij belastingplichtigen die in financiële moeilijkheden verkeren in de weg staat. Het gaat in het bijzonder om belastingplichtigen met te verrekenen verliezen van meer dan € 1 miljoen en een belastbare winst (inclusief kwijtscheldingswinst) in het kwijtscheldingsjaar van meer dan € 1 miljoen. Deze maatregel is doeltreffend, omdat als gevolg van de maatregel geen vennootschapsbelasting verschuldigd zal zijn in dergelijke gevallen. Het kabinet acht de maatregel ook doelmatig, omdat deze specifiek is toegespitst op de belastingplichtigen die het betreft. Omdat de maatregel alleen gevolgen heeft voor een beperkte groep vennootschapsbelastingplichtigen, blijft de doorwerking naar andere wettelijke bepalingen beperkt. In een evaluatie van deze maatregel is niet voorzien, omdat het een kleine wijziging betreft die per definitie doeltreffend is. Wel zal de Belastingdienst de signalen van belastingplichtigen blijven monitoren.

Uitvoeringsgevolgen Belastingdienst, Douane en Toeslagen

De voorgestelde aanpassing van de kwijtscheldingswinstvrijstelling in de Vpb is door de Belastingdienst beoordeeld met de uitvoeringstoets. Voor alle maatregelen geldt dat de Belastingdienst die uitvoerbaar acht per de voorgestelde data van inwerkingtreding. De gevolgen voor de uitvoering zijn beschreven in de uitvoeringstoets die als bijlage is bijgevoegd. De in dit wetsvoorstel voorgestelde maatregelen leiden tot uitvoeringskosten voor automatisering bij de Belastingdienst. Deze kosten zijn ook opgenomen in de uitvoeringstoets in de bijlage.

5.19 Verduidelijking registratiedatum in de dividendbelasting

Met ingang van 1 januari 2024 is een aantal maatregelen in werking getreden om de aanpak van dividendstripping te versterken.[93]

Een van die maatregelen betreft het wettelijk verankeren van bestaand beleid over het hanteren van de zogenoemde registratiedatum als het moment om te bepalen wie gerechtigd is tot de opbrengst van aandelen die op een gereglementeerde markt worden verhandeld (beursgenoteerde aandelen). Aan de hand van deze registratiedatum wordt bepaald wie op dat moment gerechtigd is tot de opbrengst van beursgenoteerde aandelen (dividenden) en – in het verlengde daarvan – recht heeft op verrekening, vrijstelling, teruggaaf of vermindering van dividendbelasting, indien wordt voldaan aan de overige voorwaarden.

Met de hiervoor genoemde wetswijziging is geen materiële wijziging beoogd, maar is bedoeld om de bestaande (internationale) praktijk voor beursgenoteerde aandelen wettelijk vast te leggen. In dit kader is tijdens de parlementaire behandeling van deze regeling opgemerkt dat zorgvuldig zal worden gekeken naar eventuele knelpunten, met name omdat het gaat om een nieuwe wettelijke maatregel.[94] De huidige wettekst roept in de praktijk vragen op over de reikwijdte van de regeling, namelijk of de regeling naast het moment waarop de gerechtigde tot de opbrengst van beursgenoteerde aandelen wordt vastgesteld, ook (verdere) invulling geeft aan het begrip opbrengstgerechtigde. Dat laatste is niet het geval. Het gaat dan bijvoorbeeld om situaties waarbij sprake is

[93] Wet van 20 december 2023 tot wijziging van enkele belastingwetten enige andere wetten (Overige fiscale maatregelen 2024), *Stb.* 2023, 501.
[94] Kamerstukken I 2023/24, 36 420, nr. C, blz. 4.

van een recht van vruchtgebruik of waarbij achterliggende deelgerechtigden transparante entiteiten zijn. Het kabinet begrijpt echter de wens voor verduidelijking. Daarom wordt voorgesteld om de per 1 januari 2024 in werking getreden maatregel te verduidelijken, zodat de regeling enkel het moment aanwijst waarop de gerechtigde tot de opbrengst van beursgenoteerde aandelen wordt bepaald.

Doeltreffendheid, doelmatigheid en evaluatie

De voorgestelde wetswijziging betreft een verduidelijking in verband met vragen die in de praktijk zijn opgekomen over de wettelijke bepaling inzake de registratiedatum. Met de voorgestelde wetswijziging wordt de wettekst verduidelijkt. Daarmee zijn de maatregelen doeltreffend. Doelmatigheid en een evaluatie zijn niet aan de orde.

Uitvoeringsgevolgen Belastingdienst, Toeslagen en Douane

De uitvoeringsgevolgen van de voorgestelde aanpassing zijn door de Belastingdienst vastgesteld aan de hand van een uitvoeringstoets. Hieruit volgt dat de impact van deze maatregel beperkt is en het risico op procesverstoringen klein is. De maatregel is derhalve uitvoerbaar per 1 januari 2025.

5.20 Nieuw groepsbegrip in de bronbelasting

Sinds 2021 kent Nederland een conditionele bronbelasting op renten en royalty's die worden betaald door een Nederlands lichaam aan een gelieerd lichaam dat gevestigd is in een zogenoemde laagbelastende jurisdictie. De bronbelasting is per 1 januari 2024 uitgebreid in die zin dat dividenden eveneens onder de reikwijdte van de conditionele bronbelasting zijn gebracht. De gelieerdheid tussen lichamen – een voorwaarde voor de heffing van de bronbelasting – wordt getoetst aan de hand van een zogenoemd kwalificerend belang. Dit kwalificerend belang kan mede worden bepaald op basis van de aanwezigheid van een zogenoemde samenwerkende groep, waarvan het begrip is ontleend aan de vennootschapsbelasting. Het kabinet heeft verschillende signalen ontvangen dat in de praktijk het huidige begrip samenwerkende groep niet goed past binnen de doelstelling van de bronbelasting.[95] Om die reden vindt het kabinet het wenselijk om met dit wetsvoorstel een nieuw groepsbegrip in de bronbelasting te introduceren ter vervanging van het huidige groepsbegrip. Het voorgestelde nieuwe groepsbegrip wordt aangeduid als «kwalificerende eenheid». Het begrip richt zich op situaties waarin lichamen gezamenlijk handelen met als hoofddoel of een van de hoofddoelen om de heffing van bronbelasting bij een van die lichamen te ontgaan. Hiervoor is vereist dat partijen gezamenlijk handelen, door bijvoorbeeld afspraken te maken die ertoe leiden dat er geen sprake is van een kwalificerend belang.

Het huidige begrip samenwerkende groep in de bronbelasting is ontleend aan de maatregel tegen winstdrainage in de vennootschapsbelasting.[96] Deze maatregel houdt op hoofdlijnen in dat de aftrek van rente die verschuldigd is aan een verbonden lichaam of persoon in beginsel niet is toegestaan indien de schuld die ten grondslag ligt aan die rente verband houdt met een besmette rechtshandeling. Of een lichaam een verbonden lichaam is, wordt getoetst aan de hand van een kwantitatief criterium. Kort gezegd komt dit criterium erop neer dat sprake is van verbondenheid indien de belastingplichtige voor ten minste een derde gedeelte belang

[95] Van de Belastingdienst en de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs.
[96] Artikel 10a Wet Vpb 1969.

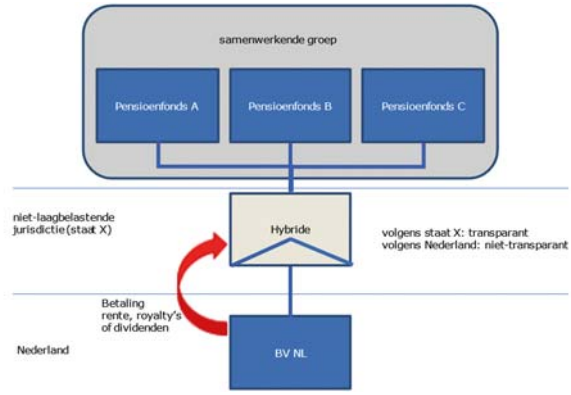
heeft in een ander lichaam. In het verleden was het onduidelijk of de maatregel tegen winstdrainage ook zag op structuren die formeel niet voldeden aan dit kwantitatieve verbondenheidscriterium terwijl er wel degelijk sprake was van materiële verbondenheid. Om te verduidelijken dat ook die gevallen onder het bereik van de maatregel vallen, worden sinds 2017 onder het begrip verbonden lichaam mede verstaan de lichamen die als samenwerkende groep optreden en tezamen ten minste een derde belang hebben in de belastingplichtige.[97] Het gaat in dergelijke gevallen om een gecoördineerde investering door meerdere lichamen. Ook bij een passieve samenwerking tussen partijen kan de vraag spelen of sprake is van een gecoördineerde investering en – in het verlengde daarvan – sprake is van een samenwerkende groep. Omdat de bronbelasting voor het begrip samenwerkende groep verwijst naar dit begrip in de vennootschapsbelasting, geldt het voorgaande ook voor de toepassing van het begrip samenwerkende groep in de bronbelasting.

Voor de toepassing van de bronbelasting kan in voorkomende gevallen zekerheid vooraf worden gevraagd aan de Belastingdienst. De Belastingdienst geeft daarmee, binnen de kaders van wet- en regelgeving, beleid en jurisprudentie, zekerheid over de invulling van de wet in een bepaalde situatie. In de praktijk wordt ook zekerheid gevraagd over de afwezigheid van een samenwerkende groep voor de bronbelasting. De Belastingdienst zal in veel gevallen echter géén zekerheid kunnen geven over deze vraag, omdat relatief snel sprake kan zijn van een passieve samenwerking tussen lichamen en daarmee de aanwezigheid van een samenwerkende groep niet kan worden uitgesloten. Dit heeft voor bedrijven rechtsonzekerheid tot gevolg.

Verder geldt dat de toepassing van het begrip samenwerkende groep tot gevolg kan hebben dat bronbelasting moet worden geheven in situaties waarop de bronbelasting primair niet gericht is, namelijk in gevallen dat in de groepsstructuur geen sprake is van een laagbelastende jurisdictie of uitholling van de belastinggrondslag. Dit is bijvoorbeeld het geval bij de toepassing van het begrip samenwerkende groep in combinatie met een betaling aan een hybride lichaam (een lichaam dat niet-transparant is voor Nederlandse fiscale doeleinden, maar transparant is voor fiscale doeleinden van een andere staat). In een dergelijke situatie is de hoofdregel dat betalingen van renten, royalty's en dividenden aan een hybride lichaam in beginsel belast zijn met bronbelasting. Er is echter tegenbewijs mogelijk indien aan twee voorwaarden wordt voldaan. Op basis van deze regeling dient – kort gezegd – te worden bewezen dat alle achterliggende participanten die onderdeel zijn van een samenwerkende groep met een kwalificerend belang in het hybride lichaam (i) volgens de regelgeving van de staat van vestiging worden behandeld als gerechtigde tot de voordelen (in de vorm van renten, royalty's of dividenden) en (ii) geen bronbelasting zouden zijn verschuldigd indien zij de rente-, royalty- of dividendbetaling rechtstreeks zouden hebben ontvangen. Ook in de situatie dat slechts een van de achterliggende participanten in de samenwerkende groep niet voldoet aan de voorwaarden, is de gehele rente-, royalty- of dividendbetaling aan het hybride lichaam belast met bronbelasting. Deze problematiek kan worden geïllustreerd aan de hand van het volgende voorbeeld:

[97] Kamerstukken II 2016/17, 34 552, nr. 3.

Voorbeeld 3



In dit voorbeeld participeren drie pensioenfondsen (Pensioenfonds A, B en C) via Hybride in BV NL. Deze pensioenfondsen vormen samen een samenwerkende groep. Hybride is een entiteit die niet-transparant is voor Nederlandse fiscale doeleinden, maar wel als fiscaal transparant wordt aangemerkt voor fiscale doeleinden in de andere staat (Staat X). Hybride heeft een kwalificerend belang in BV NL. Hybride is gevestigd in een niet-laagbelastende jurisdictie, maar is op grond van de hybridebepaling[98] belastingplichtig voor de bronbelasting. Dit betekent dat op betalingen door BV NL aan Hybride in beginsel bronbelasting wordt ingehouden, tenzij een geslaagd beroep kan worden gedaan op de tegenbewijsregeling. Omdat de drie pensioenfondsen een samenwerkende groep vormen, geldt op basis van de tegenbewijsregeling[99] dat alle pensioenfondsen afzonderlijk aan de voorwaarden van de tegenbewijsregeling moeten voldoen. In de situatie dat Pensioenfonds A in Nederland is gevestigd, is het per definitie niet mogelijk dat wordt voldaan aan deze tegenbewijsregeling. Voor Nederlandse doeleinden kwalificeert Hybride namelijk als niet-transparant waardoor Pensioenfonds A niet wordt aangemerkt als gerechtigde tot de voordelen (een voorwaarde voor de toepassing van de tegenbewijsregeling). In de situatie dat een groot aantal achterliggende gerechtigden onderdeel uitmaken van de samenwerkende groep, is het leveren – door gebrek aan informatie over deze achterliggers – van tegenbewijs problematisch.

Bij de totstandkoming van de bronbelasting en de latere uitbreiding daarvan tot dividenden woog het voorkomen dat belastingvrij rente, royalty's en dividenden naar laagbelastende jurisdicties kunnen stromen, voor het kabinet zwaarder dan de mogelijkheid dat zich hierdoor gevallen kunnen voordoen waarbij rente, royalty's of dividenden aan bronbelasting worden onderworpen terwijl geen sprake is van een laagbelastende jurisdictie of uitholling van de belastinggrondslag. Het kabinet heeft er echter destijds niet voor gekozen om de wetgeving en de uitvoering te verzwaren met een bepaling die voor deze situaties de toepassing van de hybridebepaling uitsluit.

Nu de bronbelasting een aantal jaren in werking is en daarbij in de praktijk concrete knelpunten naar voren zijn gekomen, acht het kabinet het wenselijk om deze keuze te heroverwegen. Het kabinet ontvangt namelijk signalen vanuit de praktijk dat de combinatie van de hybridebepaling en

[98] Artikel 2.1, eerste lid, onderdeel e, Wet bronbelasting 2021.
[99] Artikel 2.1, vierde lid, Wet bronbelasting 2021.

het samenwerkende groepsbegrip in de bronbelasting tot gevolg kan hebben dat Nederlandse pensioenfondsen niet kunnen participeren in een investering (zoals in bovenstaand voorbeeld) of dat binnen een concernstructuur wordt afgezien van een investering in Nederland. Daarnaast geldt dat het in structuren met een relatief groot aantal participanten (als onderdeel van een samenwerkende groep) niet goed mogelijk is om duidelijk te krijgen wie op welk moment (achterliggende) participant is. Dit kan als gevolg hebben dat niet kan worden aangetoond dat wordt voldaan aan de voorwaarden van de tegenbewijsregeling van de hybridebepaling. Kortom, dit raakt reële investeringen in Nederland. Het kabinet acht dit onwenselijk.

Gelet op al het voorgaande, stelt het kabinet voor om een nieuw groepsbegrip in de Wet bronbelasting 2021 te introduceren.

Met het voorgestelde begrip «kwalificerende eenheid» wil het kabinet beter aansluiten bij de doelstelling van de bronbelasting. Daarnaast is de verwachting dat dit nieuwe groepsbegrip tot gevolg heeft dat er slechts in evidente gevallen van bronbelastingverijdeling sprake zal zijn van situaties waarin een kwalificerende eenheid wordt geconstateerd in een structuur waarop de hybridebepaling van toepassing is. Bij de vormgeving van het nieuwe begrip «kwalificerende eenheid» is rekening gehouden met het nog steeds geldende uitgangspunt van het kabinet om de wetgeving en de uitvoering niet onnodig te verzwaren.

Het voorgestelde begrip «kwalificerende eenheid» bestaat uit twee elementen. Ten eerste moet sprake zijn van een gezamenlijk handelen tussen lichamen. Ten tweede heeft dit gezamenlijk handelen als hoofddoel of een van de hoofddoelen om de heffing van bronbelasting bij een van die lichamen te ontgaan. Gezien de oogmerktoets is de verwachting dat na invoering van het nieuwe groepsbegrip «kwalificerende eenheid» alleen investeringen in Nederland worden geraakt die (mede) zijn vormgegeven door middel van een constructie om bronbelastingheffing te ontwijken.

De bewijslast ter zake van het bestaan van een kwalificerende eenheid rust bij de inspecteur. Dit geldt ook bij de toepassing van het begrip kwalificerende eenheid in de tegenbewijsregeling bij de hybridebepaling. Omdat een kwalificerende eenheid slechts wordt geconstateerd als sprake is van een misbruiksituatie, wordt voorgesteld de tegenbewijsregeling bij de toepassing van de hybridebepaling aan te passen zodat structuren waarbij een kwalificerende eenheid is betrokken, uitgesloten zijn van de tegenbewijsregeling.

Doeltreffendheid, doelmatigheid en evaluatie

Met de vervanging van het huidige groepsbegrip «samenwerkende groep» door «kwalificerende eenheid» wordt beter aangesloten bij de doelstelling van de bronbelasting. Voor het nieuwe groepsbegrip «kwalificerende eenheid» is namelijk vereist dat lichamen gezamenlijk handelen met als hoofddoel of een van de hoofddoelen om de heffing van bronbelasting bij een van die lichamen te ontgaan. Met het nieuwe groepsbegrip worden ook enkele knelpunten weggenomen die in de praktijk zijn gesignaleerd. De voorgestelde wijziging is derhalve doeltreffend en daarmee naar verwachting doelmatig. Evaluatie is niet aan de orde.

Uitvoeringsgevolgen Belastingdienst, Toeslagen en Douane

De uitvoeringsgevolgen van de voorgestelde aanpassing zijn door de Belastingdienst vastgesteld aan de hand van een uitvoeringstoets. Hieruit volgt dat de impact van deze maatregel beperkt is en het risico op procesverstoringen klein is. De maatregel is derhalve uitvoerbaar per 1 januari 2025. De voorgestelde aanpassing van het groepsbegrip in de bronbelasting in «kwalificerende eenheid» biedt meer ruimte in het vooroverleg met de Belastingdienst en geeft daardoor in voorkomende gevallen sneller duidelijkheid voor inhoudingsplichtigen. Ook sluit een apart groepsbegrip beter aan bij de doelstelling van de conditionele bronbelasting. Voor het toezicht betekent een nieuwe open norm dat de Belastingdienst minder handvatten heeft in de handhaving.

5.21 Verhoging kansspelbelasting

In de budgettaire bijlage van het Hoofdlijnenakkoord 2024–2028 is voorgesteld om met ingang van 1 januari 2025 het tarief van de kansspelbelasting te verhogen van 30,5% naar 37,8%. De structurele opbrengst is geraamd op € 202 miljoen vanaf het jaar 2025. Dit bedrag wordt opgehaald in het kader van het verbeteren van de overheidsfinanciën. De voorgestelde wijziging is een forse verhoging in verhouding tot het huidige tarief en eerdere verhogingen van het tarief van de kansspelbelasting. Gelet op deze forse verhoging en de grote impact hiervan (zie hierna) heeft het kabinet besloten om het tarief van de kansspelbelasting stapsgewijs te laten stijgen tot 37,8%. Per 1 januari 2025 zal het tarief stijgen tot 34,2% en daarna tot 37,8% per 1 januari 2026. Door deze tussenstap is voor 2025 incidenteel € 100 miljoen minder opbrengst geraamd ten opzichte van de budgettaire bijlage van het Hoofdlijnenakkoord. Het kabinet ziet in dat ook met deze tussenstap de verhoging veel impact kan hebben op (onderdelen van) de kansspelmarkt. Hierna wordt daarom ingegaan op de impact van deze tariefsverhoging op de kansspelmarkt.

Kansspelmarkt algemeen

De kansspelmarkt is een diverse markt waarin naast loterijen, totalisators, instantloterijen, (krasloten), landgebonden speelautomaten, casinospellen en sportweddenschappen sinds 1 oktober 2021 ook legaal aanbod voor kansspelen op afstand (onlinekansspelen) mogelijk is.[100] De Wet op de kansspelbelasting kent verschillende belastingplichtigen en verschillende belastinggrondslagen. Dit vloeit voort uit enerzijds het buitenkansbeginsel dat ten grondslag ligt aan belastingheffing over prijzengeld en anderzijds de omstandigheid dat heffen over de prijs bij bepaalde kansspelen niet goed uitvoerbaar is en daarom de kansspelbelasting bij de aanbieder wordt geheven over het brutospelresultaat[101] (BSR). Bij in Nederland aangeboden casinospelen, speelautomaten, kansspelen op afstand, sportweddenschappen en totalisators is de vergunde en de illegale aanbieder belastingplichtig en wordt geheven naar het BSR. Bij de overige binnenlandse kansspelen, waaronder loterijen en krasloten, is de prijswinnaar belastingplichtig en wordt geheven naar de prijzen die € 449 te boven gaan. De aanbieder is inhoudingsplichtig als die in Nederland is gevestigd, waarbij in voorkomende gevallen de aanbieder de kansspelbelasting voor eigen rekening neemt. In overige situaties is de prijswinnaar belastingplichtig, wordt geheven naar de prijzen of naar het positieve

[100] Kamerstukken II 2013/14, 33 996, nr. 3.

[101] Het brutospelresultaat wordt berekend naar het verschil tussen de in een tijdvak ontvangen inzetten en de ter beschikking gestelde prijzen en hetgeen in een tijdvak anders dan als inzet ontvangen is voor het geven van gelegenheid tot deelneming aan kansspelen.

verschil tussen de in een kalendermaand gewonnen prijzen en de in die kalendermaand gedane inzetten. De prijswinnaar moet in deze situaties zelf aangifte doen en de verschuldigde kansspelbelasting betalen.

Alle belastingplichtigen zijn, ongeacht deze verschillen in de belastinggrondslag en de heffingsmethodiek, onderworpen aan één uniform belastingtarief. Dat betekent dat de verhoging van het tarief van de kansspelbelasting een verschillend effect heeft op de verschillende kansspelaanbieders en prijswinnaars. Daarbij geldt dat een deel van de kansspelaanbieders in een vergunning vastgelegde afdrachtverplichtingen aan goede doelen, sport of Staat heeft die overigens ook in grondslag verschillen.[102] Daarnaast gelden per vergunning, afhankelijk van de aard van de kansspelen, verschillende beperkingen die onderdeel zijn van het bredere kansspelbeleid dat is gericht op consumentenbescherming, verslavingspreventie en het tegengaan van kansspelgerelateerde criminaliteit en fraude. Voorbeelden zijn een maximale verkoopprijs en een maximale inzet.

Impact kansspelmarkt

Deze tariefsverhoging komt bovenop de recente aanscherpingen in de kansspelregelgeving en de ontwikkelingen van de afgelopen jaren in de kansspelsector, zoals het rookverbod in de casino's, de sluitingen in het kader van de COVID-19-pandemie, de implementatie van het Centraal Register Uitsluiting Kansspelen (CRUKS), de toeloop naar online kansspelen na de openstelling van de markt voor kansspelen op afstand per 1 oktober 2021, de toegenomen inflatie en de stijging van de loonkosten.

Het kabinet is zich bewust van het feit dat mede als gevolg van de (markt)ontwikkelingen en de regulering van het legale kansspelaanbod niet alle aanbieders op eenzelfde manier de mogelijkheid hebben om deze kostenverhoging op te vangen in de bedrijfsvoering of door te berekenen aan de spelers. Ieder bedrijf staat er anders voor en het is mede afhankelijk van de (fiscale) regelgeving en de vergunning op welke wijze kansspelaanbieders veranderingen kunnen doorvoeren in hun spelaanbod of bedrijfsvoering. Dit is inherent aan een algemene belastingverhoging in deze diverse kansspelmarkt.

Specifiek ten aanzien van kansspelaanbieders die inhoudingsplichtig zijn en de kansspelbelasting voor eigen rekening nemen (bijvoorbeeld bepaalde loterijen), wordt opgemerkt dat zij door de voorgestelde verhoging ook te maken krijgen met hogere kosten. De kostenverhoging voor aanbieders van loterijen is door de lagere effectieve belastingdruk voor loterijen – als gevolg van de inhoudingsplicht en de afwijkende belastinggrondslag bij de prijswinnaar – lager dan die voor belastingplichtige kansspelaanbieders.[103] Desalniettemin kan deze tariefsverhoging er ook toe leiden dat afdrachten aan goede doelen, sport en de Staat verminderen.

---

[102] Afdracht is in vergunningen vastgelegd op basis van grofweg twee grondslagberekeningen: (1) afdracht naar de opbrengst (aantal verkochte deelnamebewijzen x verkoopprijs deelnamebewijzen) na aftrek van de prijzen en noodzakelijke kosten (waaronder begrepen de ingehouden kansspelbelasting), met in sommige vergunningen een verplicht minimumpercentage van de opbrengst, of (2) afdracht naar ten minste 40% van de nominale waarde van de verkochte deelnamebewijzen.

[103] Dit komt onder andere omdat prijzen onder de € 449 vrijgesteld zijn van kansspelbelasting.

Relatie met het kansspelbeleid

Dit voorstel heeft impact op de kansspelmarkt en raakt daarmee potentieel ook het bredere kansspelbeleid dat onder de verantwoordelijkheid van het Ministerie van Justitie en Veiligheid valt. De doelen van het kansspelbeleid zijn consumentenbescherming, verslavingspreventie en voorkoming van kansspelgerelateerde criminaliteit en fraude. Een middel om deze doelen te bereiken is de vraag naar kansspelen zoveel mogelijk te kanaliseren naar een legaal aanbod. Mogelijk zullen sommige spelers bijvoorbeeld besluiten om te gaan deelnemen aan illegale kansspelen of buitenlandse aanbieders, omdat ze het illegale aanbod aantrekkelijker vinden. Hierbij speelt ook mee dat het voorgestelde tarief per 1 januari 2026 het hoogste in Europa zal zijn. Het verwachte effect op de toeloop naar illegale aanbieders, en daardoor de toename van illegaal aanbod, is echter nog niet bekend.

Een ander effect van de tariefverhoging kan zijn dat spelers minder gaan spelen of juist een hogere drempel ervaren om te beginnen met spelen, omdat het spelaanbod of de winstkansen minder attractief zijn geworden en er minder bonussen worden uitgekeerd. Hierbij is wel van belang dat de tariefverhoging (deels) kan worden doorbelast naar de speler. Tegelijk kan de verhoging ook leiden tot een attractiever aanbod wanneer belastingplichtige aanbieders maatregelen treffen om de kostenverhoging te dekken door meer spelers aan te trekken. Dit zou kunnen leiden tot meer risico- en probleemspelers.

Tariefdifferentiatie

Bij de behandeling van het Belastingplan 2024 heeft de Tweede Kamer een motie aangenomen van het lid Van Dijk[104] over tariefdifferentiatie in de kansspelbelasting. Hierin wordt verzocht om tariefdifferentiatie in de kansspelbelasting te onderzoeken, zodat een ander percentage kan worden gehanteerd voor loterijen dan voor risicovolle kansspelen. Ook heeft de Tweede Kamer een amendement van de leden Erkens en Stoffer aangenomen.[105] In dit amendement wordt in de toelichting verzocht om tariefdifferentiatie per 1 januari 2025 in te voeren, zodat er bij online kansspelen een hoger kansspelbelastingtarief geldt. In het kader van de verhoging van de kansspelbelasting zijn alternatieven onderzocht en wordt hierna ingegaan op deze motie en dit amendement. Eerst zal worden ingegaan op algemene aandachtspunten met betrekking tot tariefdifferentiatie in de kansspelbelasting. Daarna zal specifiek worden ingegaan op de motie Van Dijk en het amendement Erkens/Stoffer. Hiermee worden de motie Van Dijk en het verzoek in het amendement Erkens/Stoffer ook afgedaan.

Tariefdifferentiatie algemeen

Het primaire doel van de huidige heffing van kansspelbelasting is het belasten van de verhoging van de draagkracht door het winnen van een prijs bij de prijswinnaar (buitenkansbeginsel). Gelet hierop is gekozen om de gewonnen prijzen te betrekken in een eenvoudige, afzonderlijke heffing naar een proportioneel tarief.[106] De grondslag van de kansspelbelasting heeft dus in principe betrekking op het financiële voordeel dat door de speler verkregen is door het spel en maakt geen onderscheid naar welk spel het financiële voordeel is behaald. Vanwege praktische redenen is de belastingplicht bij casinospelen (zowel landgebonden als online),

[104] Kamerstukken II 2023/24, 36 418, nr. 81.
[105] Kamerstukken II 2023/24, 36 418, nr. 111.
[106] Kamerstukken II 1959/60, 5787, nr. 3.

sportweddenschappen en totalisatoren verlegd naar de spelaanbieder met een daarbij behorende belasting naar brutospelresultaat. Hiermee is het buitenkansbeginsel ook weer deels losgelaten.

Een onderscheid in tarief naar spelsoort en vergunning wijkt af van de huidige doelstelling en de systematiek van de kansspelbelasting. Dit maakt een tariefdifferentiatie en de daarbij behorende onderbouwing binnen de huidige kansspelbelasting juridisch en uitvoeringstechnisch kwetsbaar. De huidige doelstelling van de kansspelbelasting is namelijk het heffen van belasting op grond van het buitenkansbeginsel. Het verschillend belasten van prijzen betekent dat de kansspelbelasting ook een nieuw doel krijgt, waarbij verschillende soorten kansspelen verschillend worden belast. Er is dan eerst een grondige onderbouwing nodig om dat nieuwe onderscheid te maken, terwijl dit doel conflicteert met het gelijk belasten op grond van het buitenkansbeginsel.

De huidige systematiek is gebouwd op belastingplicht, vergunningplicht en inhoudingsplicht. Eén vergunning kan verschillende spelsoorten omvatten en één aanbieder kan ook verschillende spelsoorten aanbieden. Daarbij kan sprake zijn van een mix van minder risicovolle en risicovolle spellen. Verder kan de aanbieder belastingplichtig zijn, maar de aanbieder kan ook namens de prijswinnaar inhoudingsplichtig zijn of kiezen om de belasting voor eigen rekening te nemen. Laatstgenoemde is het geval bij bepaalde loterijen. De belastingplicht van de prijswinnaar is in de kansspelbelasting geregeld als een restcategorie.[107] De voornaamste kansspelen, maar niet de enige binnen deze restcategorie, zijn de loterijen. Vanwege deze variëteit in belastingplicht, vergunningplicht en heffingswijze is tariefdifferentiatie naar verschillende spellen niet goed inpasbaar in de huidige structuur en vergt een aanzienlijk structuuraanpassing.

Mijn ambtsvoorganger heeft ook al laten weten aan de Tweede Kamer bij het debat over de Voorjaarsnota op 4 juni 2024 dat een tariefdifferentiatie ook een structuurwijziging is die niet per 1 januari 2025 in werking kan treden. Wanneer een tariefdifferentiatie kan worden ingevoerd zou nog bepaald moeten worden door de Belastingdienst en is ook afhankelijk van de gemaakte keuzes.

Omdat de verschillende kansspelen zowel juridisch als feitelijk vergelijkbaar zijn, uitgaande van de huidige doelstelling van de kansspelbelasting (belasting heffen over de prijs van een kansspel op grond van het buitenkansbeginsel), zal een tariefdifferentiatie met een hoger tarief voor bepaalde spellen leiden tot een selectief voordeel voor de andere spellen en daarmee tot staatssteun.[108] Eerder informeel contact met de Europese Commissie over tariefdifferentiatie in de kansspelbelasting heeft dit standpunt bevestigd. Een steunmaatregel dient ter goedkeuring aan de Europese Commissie worden voorgelegd voordat deze ingevoerd kan worden. Staatssteunprocedures duren over het algemeen lang en een kans van slagen op goedkeuring vergt een grondige onderbouwing, waarbij de uitkomst onzeker is. Overigens is de afdracht aan goede doelen en sport geen argument vanuit het staatssteunkader bezien om te onderbouwen dat deze kansspelen zich feitelijk en juridisch in een andere situatie bevinden met het oog op de doelstelling van de kansspelbelasting en een tariefdifferentiatie niet zou leiden tot staatssteun.

---

[107] de prijswinnaar van een binnenlands kansspel dat geen casinospel, speelautomatenspel, online kansspel, sportweddenschap of een paardenrace is.

[108] Staatssteun in de zin van artikel 107, eerste lid, VWEU.

Motie Van Dijk en amendement Erkens/Stoffer

De motie Van Dijk verzoekt in het bijzonder om te onderzoeken of een tariefdifferentiatie kan plaatsvinden naar de mate van het risico van het spel en de daarmee samenhangende kans op gokverslaving toeneemt. Loterijen staan bekend als risicoarme spellen, aangezien er een substantiële tijd zit tussen de inzet en de trekking (long odd), in tegenstelling tot bijvoorbeeld roulette (short odd). Krasloten als een spel met een short-odd-karakter worden tot de risicovolle kansspelen gerekend, net als sportweddenschappen. Een duidelijke definitie of afbakening per spel van minder risicovolle en risicovolle kansspelen is echter lastig vorm te geven. Dit komt mede omdat er een grote variëteit aan spellen is en er ook steeds nieuwe spellen ontwikkeld (kunnen) worden. Daarnaast kan er per vergunning sprake zijn van zowel risicoarme als risicovolle spellen. Ook is deze tariefdifferentiatie, zoals hiervoor besproken, juridisch kwetsbaar, gelet op het indruisen tegen het buitenkansbeginsel en staatssteun. Afbakening op risico past daarom niet goed binnen de huidige doelstelling en systematiek van de Wet KSB.

Met het oog op de overwegingen bij de motie van lid Van Dijk is het overigens goed om te constateren dat er in feite al sprake is van tariefdifferentiatie door een verschil in de belastingplicht en belastingrondslag tussen loterijen en andere kansspelen waarbij de aanbieder als belastingplichtige wordt belast naar het brutospelresultaat. Dit is het gevolg van de vrijstelling voor kleine prijzen van minder dan € 449 waarover geen kansspelbelasting wordt betaald. Als een loterij de helft van zijn prijzen onder de € 449 uitkeert wordt maar de helft van het prijzengeld belast en is de effectieve lastendruk voor loterijen lager dan het werkelijke tarief. Dit betekent dat de belastingdruk lager is bij de loterijen dan bij andere spelaanbieders.

Een hoger tarief voor online kansspelen, zoals in het amendement Erkens/Stoffer wordt voorgesteld, is beter af te bakenen. Het onderscheid tussen landgebonden en online kansspelen is namelijk goed vast te stellen. Ook past dit in de huidige systematiek van de Wet KSB. Zoals eerder al opgemerkt zou een dergelijke differentiatie wel een structuurwijziging vergen bij de Belastingdienst. Een dergelijke tariefdifferentiatie zou echter net als differentiatie op speltype (zie motie Van Dijk) juridisch kwetsbaar zijn, gelet op staatssteun en het indruisen tegen het buitenkansbeginsel. Ook zou het gelijkheidsbeginsel bij deze tariefdifferentiatie een rol kunnen spelen. Hetzelfde spel wordt namelijk verschillend belast vanwege een ander distributiekanaal.

Een tariefdifferentiatie in de huidige vormgeving van de kansspelbelasting brengt aanzienlijke juridische en uitvoeringstechnische risico's met zich mee. Tevens is er sprake van staatssteun en moet dit goedgekeurd worden door de Europese Commissie. Dit is een lang en onzeker traject. Het kabinet heeft gelet op het voorgaande tariefdifferentiatie niet voorgesteld. Een andere vormgeving van de kansspelbelasting zou tariefdifferentiatie kansrijker maken, bijvoorbeeld in de vorm van een verbruiksbelasting – een belasting op de inzet in plaats van de prijs of het bruto spelresultaat – waarbij effecten op de gezondheid en de maatschappij onderdeel zijn van het belastinginstrument. Dit zou verder onderzocht kunnen worden.

Doeltreffendheid, doelmatigheid en evaluatie

De maatregel heeft als doel om vanaf 2026 structureel € 202 miljoen per jaar extra belastinginkomsten te genereren. De raming van de opbrengst is gebaseerd op de ontwikkeling van de inkomsten uit de kansspelbe-

lasting en in het verlengde hiervan de omvang van de kansspelmarkt. Voor de raming is rekening gehouden met een gedragseffect. Dat geldt bijvoorbeeld doordat minder mensen zullen gaan spelen, doordat mensen die nog wel spelen meer geld zullen gaan inzetten of doordat meer mensen in het illegale circuit zullen gaan spelen. De verwachting is dat de extra belastinginkomsten gegenereerd zullen worden waarmee de maatregel doeltreffend zal zijn.

De doelmatigheid van de maatregel is moeilijk om in te schatten. Zoals hierboven aangegeven is de verwachting dat de tariefsverhoging aan de ene kant kan leiden tot minder gokken maar aan de andere kant ook kan leiden tot een grote impact op de bedrijven binnen de kansspelmarkt en een toename van spelers die uitwijken naar illegaal aanbod of bestaande spelers die meer zullen uitgeven aan kansspelen. Hoe deze effecten tegen elkaar zullen opwegen is lastig te voorspellen. Daarom wordt ervan uitgegaan dat de maatregel beperkt doelmatig zal zijn.

Uitvoeringsgevolgen Belastingdienst, Toeslagen en Douane

De tariefverhoging van de kansspelbelasting is een parameterwijziging en betreft geen structuuraanpassing. De inwerkingtreding van deze maatregel is daarom mogelijk per 1 januari 2025. Dit geldt ook voor de tariefwijziging per 1 januari 2026. De Belastingdienst verwacht dat deze maatregel zal leiden tot bezwaren tegen de tariefverhoging. Naar verwachting betekent dit een forse toename van de druk op bezwaar en beroep.

5.22 Aanpassing van de kavelruilvrijstelling

Met dit wetsvoorstel wordt de zogenoemde kavelruilvrijstelling in de overdrachtsbelasting, meer in het bijzonder de vrijstelling voor kavelruil in het landelijk gebied, op enkele punten gewijzigd. Voordat de aanpassingen worden toegelicht wordt in deze inleiding enige achtergrond verschaft. In de eerste plaats wordt meer context gegeven bij kavelruil als landinrichtingsinstrument. Vervolgens wordt ingegaan op de fiscale vrijstelling voor kavelruil zoals opgenomen in de Wet op belastingen van rechtsverkeer (WBR). Aansluitend worden de in de praktijk ontstane maar onbedoeld ruime mogelijkheden van de kavelruilvrijstelling weergegeven. Dat laatste is de aanleiding voor de voorgestelde aanpassingen die in het vervolg van de toelichting worden beschreven.

Achtergrond kavelruil als landinrichtingsinstrument

Kavelruil is een vorm van gebiedsinrichting waarbij minimaal drie partijen vrijwillig onroerende zaken inbrengen en waarvan ten minste twee partijen onroerende zaken verkrijgen. Uit de parlementaire geschiedenis blijkt dat kavelruil als landinrichtingsinstrument ten doel heeft gronden samen te voegen en percelen in een klein gebied met een beperkt aantal deelnemers met zo min mogelijk aanpassingswerken te vergroten.

Onder de Wet inrichting landelijk gebied (Wilg) werd kavelruil «ruilverkaveling bij overeenkomst» genoemd (in de praktijk ook wel «vrijwillige kavelruil» genoemd). Met de Aanvullingswet grondeigendom Omgevingswet is de Wilg per 1 januari 2024 ingetrokken. Vanaf die datum is een aantal instrumenten van grondbeleid, waaronder de kavelruil in het landelijk gebied, opgenomen in de Omgevingswet.

Kavelruilvrijstelling in de Wet op belastingen van rechtsverkeer

Op grond van de WBR zijn verkrijgingen van onroerende zaken belast met overdrachtsbelasting. Hierop bestaan uitzonderingen als gevolg van specifieke vrijstellingen, waaronder de kavelruilvrijstelling. Deze vrijstelling geldt voor bepaalde verkrijgingen krachtens de Wilg (dus per 1 januari 2024 ingetrokken), respectievelijk de Omgevingswet (vanaf 1 januari 2024) en is van toepassing op zowel herverkaveling en ruilverkaveling bij overeenkomst die onder de Wilg hebben plaatsgevonden als op herverkaveling en kavelruil in het landelijk gebied onder de Omgevingswet. Alle zijn instrumenten voor landinrichting. De kavelruilvrijstelling ziet niet op verkrijgingen als gevolg van een kavelruil in het stedelijk gebied. Daarom wordt met het begrip «kavelruil» als zodanig in de toelichting uitsluitend kavelruil in het landelijk gebied bedoeld.

Onbedoeld ruime toepassing kavelruilvrijstelling

Omdat de WBR voor de toepassing van de vrijstelling van overdrachtsbelasting zonder meer aansloot bij de Wilg was het in de praktijk onbedoeld mogelijk om gebruik te maken van de kavelruilvrijstelling wanneer de kavelruil enkel strekt tot het verkrijgen van een fiscaal voordeel.[109] Elke kavelruil die onder de Wilg kwalificeerde was daarmee een vrijgestelde kavelruil voor de overdrachtsbelasting.

De verhoging per 1 januari 2023 van het algemene overdrachtsbelastingtarief naar 10,4% voor woningen die niet door de verkrijger zelf zullen worden bewoond en voor andere opstallen, heeft het nog aantrekkelijker gemaakt om de onbedoeld ruime mogelijkheden van de kavelruilvrijstelling te benutten. Ook het «bij elkaar vegen» van verschillende koopovereenkomsten met het oog op het voldoen aan de voorwaarde dat minimaal drie partijen deelnemen aan de kavelruil, waarbij door één partij bijvoorbeeld drie woningen worden verkregen, lijkt in voorkomende gevallen te kunnen leiden tot onbedoelde toepassing van de vrijstelling. Zie in dit verband een uitspraak van Rechtbank Gelderland uit 2022.[110] Uit verschillende bronnen[111] komen signalen dat de praktijk veelvuldig gebruikmaakt van de niet-beoogde ruime reikwijdte van de kavelruilvrijstelling door bijvoorbeeld bepaalde (belaste) verkooptransacties tot (onbelaste) kavelruilovereenkomsten te construeren («kavelruilconstructie»). Een vergelijkbaar signaal kwam naar voren uit een evaluatie uit 2017.[112] Daarin werd aangegeven dat partijen buiten de daarmee beoogde doelgroep gebruik (kunnen) maken van de kavelruilvrijstelling en als gevolg daarvan een door de wetgever onbedoeld fiscaal voordeel behalen door, met name opstallen, vrij van overdrachtsbelasting te verkrijgen. Ter illustratie een voorbeeld van een dergelijke kavelruilconstructie:

Voorbeeld 4

Partij A beoogt ter belegging een woning te verkrijgen van partij B. Die woning is gelegen in het landelijk gebied. Een rechtstreekse overdracht van partij B aan partij A leidt tot heffing van overdrachtsbelasting (10,4%). Verkrijger partij A wil dit als kavelruil vormgeven

[109] artikel 15, eerste lid, onderdeel I, WBR.
[110] Rechtbank Gelderland 10 januari 2022, ECLI:NL:RBGEL:2022:53.
[111] Zie bijvoorbeeld het rapport *«Evaluatie landinrichtingsinstrumentarium Wet inrichting landelijk gebied»*, 2014, Alterra Wageningen UR (University & Research centre, Alterra-rapport 2595, Boonstra, F.G., D.W. Bruil, R.J. Fontein en W. de Haas) en een artikel in Notariaat Magazine 2015/1, *«Boer zoekt ruil. Notariële rol bij kavelruil»*, signalen van (taxateurs van) de Belastingdienst, banken, makelaars, etc.
[112] Bijlage bij Kamerstukken II 2016/17, 33 576, nr. 10: Evaluatie fiscale vrijstellingen bos en natuur, Wageningen Economic Research, oktober 2016.

om zodoende een beroep op de kavelruilvrijstelling te kunnen doen. Partij A schakelt een adviseur in. Die brengt hen in contact met partij C. Deze stelt zich beschikbaar om enerzijds een strookje grond in te brengen en anderzijds voorafgaand aan de kavelruil een strookje grond aan partij A te verkopen dat partij A kan inbrengen. De kavelruil wordt als volgt vormgegeven:

– Partij A brengt een strookje grond (dat A recent van C heeft gekocht) en een geldsom (koopsom voor de woning en voor het strookje grond dat door C wordt ingebracht) in.
– Partij B brengt de woning en een geldsom (koopsom voor het strookje grond van A) in.
– Partij C brengt een strookje grond in.

Vervolgens wordt er «verkaveld». De woning die B heeft ingebracht wordt toebedeeld aan partij A. Partij A verkrijgt ook het strookje grond van C. Partij B ontvangt de geldsom voor de woning en verkrijgt het strookje grond van A. Partij C ontvangt alleen een geldsom. De kavelruil voldoet aan het minimumaantal partijen dat de Omgevingswet als voorwaarde stelt. Er zijn immers (ten minste) drie partijen betrokken die onroerende zaken inbrengen, waarvan ten minste twee partijen onroerende zaken verkrijgen. De woningtransactie tussen A en B voldoet daar zelfstandig niet aan. Doordat partijen A en C een strookje grond inbrengen worden alle verkrijgingen vrijgesteld van overdrachtsbelasting. Zo kan partij A door middel van kavelruil deze woning verkrijgen zonder heffing van overdrachtsbelasting terwijl hiervoor bij een reguliere verkoop 10,4% overdrachtsbelasting verschuldigd zou zijn. Partijen A en B kunnen op een later moment beslissen de strookjes grond (terug) over te dragen aan partij C. Daardoor kunnen dezelfde strookjes grond meermaals voor een kavelruilconstructie worden gebruikt. De adviseur kan partij C opnieuw inschakelen wanneer andere partijen zich melden die een onroerende zaak in het landelijk gebied vrij van overdrachtsbelasting wensen te verkrijgen.

Met de inwerkingtreding van de Omgevingswet geldt vanaf 1 januari 2024 de kavelruilvrijstelling voor een kavelruil die voor de toepassing van de Omgevingswet kwalificeert als kavelruil landelijk gebied[113]. Om de uitvoerbaarheid en handhaafbaarheid van de vrijstelling voor kavelruil in het landelijk gebied door de Belastingdienst te verbeteren en om te voorkomen dat de kavelruilvrijstelling in de praktijk onbedoeld (te) ruime mogelijkheden blijft bieden om onroerende zaken vrij van overdrachtsbelasting te verkrijgen, acht het kabinet het noodzakelijk om aanvullende fiscale voorwaarden te introduceren voor de kavelruilvrijstelling. Het uitgangspunt daarbij is dat de voorwaarden eenvoudig toepasbaar zijn en het voor alle betrokken partijen objectief vast te stellen is of aan die voorwaarden wordt voldaan.

Hoofdlijnen van het voorstel

Gelet op de wens van het kabinet om opmerkelijke belastingconstructies aan te pakken[114] wordt voorgesteld om de kavelruilvrijstelling in de overdrachtsbelasting met ingang van 1 januari 2025 aan te passen. Het gebruik van de (onbedoeld) ruime reikwijdte van de huidige kavelruilvrijstelling voor verkrijgingen van (burger)woningen, bedrijfsgebouwen en andere opstallen die niet-agrarisch worden geëxploiteerd, staat op gespannen voet met het doel van (een vrijstelling voor) kavelruil. De

[113] Zoals dat begrip is gedefinieerd in artikel 12.47 in samenhang met artikel 12.44 van de Omgevingswet.
[114] Kamerstukken II 2023/24, 32 140, nr. 175: brief *«Aanpak belastingconstructies en fiscale regelingen»*.

situatie waarin verschillende (koop)overeenkomsten voor dergelijke onroerende zaken met het oog op toepassing van de vrijstelling veelal door een (gebieds)makelaar worden opgespaard en «bij elkaar worden geveegd» terwijl de verkrijgingen van deze onroerende zaken door middel van afzonderlijke transacties wél belast zouden zijn met overdrachtsbelasting, wordt eveneens onwenselijk geacht. Daarom wordt voorgesteld om de voorwaarden van de kavelruilvrijstelling ten aanzien van kavelruil landelijk gebied als volgt aan te passen:

I. De kavelruilvrijstelling is niet langer van toepassing op de verkrijging van een woning, inclusief rechten waaraan deze is onderworpen, de ondergrond en eventuele aanhorigheden daarbij (hierna: woning). Een binnen het omgevingsplan op een kavel met een agrarische functie gelegen woning die voorts functioneel is verbonden met het agrarische bedrijf (agrarische bedrijfswoning), wordt van deze aanpassing uitgesloten. Op de verkrijging daarvan kan de kavelruilvrijstelling dus van toepassing blijven.
II. De kavelruilvrijstelling is niet langer van toepassing op de verkrijging van een andere opstal dan een woning inclusief de ondergrond en rechten waaraan die opstal is onderworpen en tot die opstal behorende aanhorigheden (hierna: andere opstal), tenzij die geheel of nagenoeg geheel ten behoeve van de landbouw (hierna: agrarisch) bedrijfsmatig geëxploiteerd wordt (de landbouweis).
III. Voor de opstallen die wél voldoen aan de landbouweis en daardoor in aanmerking komen voor de kavelruilvrijstelling, geldt dat de bedrijfsmatig agrarische exploitatie gedurende ten minste tien jaar na de verkrijging als zodanig moet worden voortgezet (de voortzettingseis). Als niet aan de voortzettingseis wordt voldaan is ten aanzien van de verkrijging van die opstal(len) die niet langer aan de landbouweis voldoet of voldoen alsnog overdrachtsbelasting verschuldigd. Een vergelijkbare eis geldt ook voor de agrarische bedrijfswoning, bedoeld onder I. Als een dergelijke woning binnen tien jaar na de verkrijging niet langer als zodanig kwalificeert is de vrijstelling niet meer van toepassing en is alsnog overdrachtsbelasting verschuldigd.
IV. Overdrachtsbelasting is niet alsnog verschuldigd indien niet aan de voortzettingseis wordt voldaan als gevolg van het feit dat een opstal door overheidsingrijpen aan de landbouw wordt onttrokken ten behoeve van de ontwikkeling en instandhouding van natuur en landschap. Met deze uitzondering op de voortzettingseis wordt voorkomen dat de vrijstelling vervalt ten gevolge van overheidsingrijpen met het oog op de ontwikkeling of instandhouding van natuur of landschap. Het wordt onwenselijk geacht dat het niet voldoen aan de voortzettingseis in die gevallen zou leiden tot (na)heffing van overdrachtsbelasting.

Overigens geldt voor onbebouwde grond de landbouweis (en daarmee de voortzettingseis) niet. Deze grond hoeft dus niet bedrijfsmatig agrarisch geëxploiteerd te worden om onder de reikwijdte van de vrijstelling te kunnen vallen.

Doeltreffendheid en doelmatigheid en evaluatie

De kavelruilconstructie is in het bijzonder aantrekkelijk voor de verkrijging van opstallen. Met name omdat er, in tegenstelling tot bij de verkrijging van gronden in het landelijk gebied, weinig andere mogelijkheden zijn om daarop een vrijstelling van overdrachtsbelasting toe te passen bij een reguliere (ver)koop (verkrijging door een derde). Voor gronden kan zowel bij kavelruil als bij reguliere verkoop bijvoorbeeld ook de cultuurgrondvrij-

stelling[115] of natuurgrondvrijstelling[116] worden toegepast, mits aan de daarvoor geldende voorwaarden wordt voldaan. Aldus is de kavelruilvrijstelling aantrekkelijk om via constructies overdrachtsbelasting te ontwijken voor:

1. de (ver)koop van een (burger)woning, niet zijnde een agrarische bedrijfswoning, in het landelijk gebied (ontwijking van 2% overdrachtsbelasting indien de koper voldoet aan het hoofdverblijfcriterium[117] of anders ontwijking van 10,4% overdrachtsbelasting); en
2. de (ver)koop van andere (niet-agrarische) opstallen in het landelijk gebied (ontwijking van 10,4% overdrachtsbelasting).

Gebleken is dat kavelruilconstructies vaak worden gebruikt om woningen die niet als agrarische bedrijfswoning worden gebruikt maar worden bewoond door burgers die niet aan (de uitoefening van) het agrarische bedrijf zijn verbonden, vrij van overdrachtsbelasting te verkrijgen. Om die reden wordt de beperking van (de reikwijdte van) de kavelruilvrijstelling specifiek gericht op dergelijke (burger)woningen en andere niet-agrarische opstallen. Het stellen van een voortzettingseis ten aanzien van agrarische opstallen en agrarische bedrijfswoningen beoogt oneigenlijk gebruik van de kavelruilvrijstelling te voorkomen. De voortzettingseis waarborgt dat er enige mate van duurzaamheid en continuïteit van de bedrijfsmatige agrarische exploitatie van de opstallen respectievelijk van het gebruik als functioneel bij het agrarische bedrijf behorende woning moet zijn om de kavelruilvrijstelling te kunnen toepassen.

Het stellen van de voortzettingseis voorkomt bijvoorbeeld dat de kavelruilvrijstelling wordt toegepast in situaties waarin ten tijde van de kavelruil bij de verkrijger reeds bekend is dat de opstal voor niet-agrarische doeleinden gebruikt zal gaan worden of dat op voorhand al is voorzien dat een woning niet (meer) functioneel verbonden zal zijn met het agrarische bedrijf doordat de woning niet meer zal worden bewoond door een persoon die werkzaamheden verricht voor het nabijgelegen agrarische bedrijf. De eerste situatie kan zich bijvoorbeeld voordoen wanneer een opstal door middel van kavelruil wordt verkregen, de verkrijger de opstal sloopt en de betreffende kavel gaat gebruiken voor de bouw van een distributiecentrum. Als dat binnen de voortzettingstermijn gebeurt, regelt dit voorstel dat de door de verkrijger toegepaste kavelruilvrijstelling (in zoverre) wordt teruggenomen en ten aanzien van deze opstal alsnog overdrachtsbelasting is verschuldigd.

Bij de totstandkoming van deze maatregel zijn ook andere methoden om de kavelruilconstructie te bestrijden overwogen, zoals:

i. de kavelruilvrijstelling beperken tot herverkaveling[118] (uitsluiten van kavelruil landelijk gebied);
ii. de kavelruilvrijstelling beperken tot de verkrijging van uitsluitend (onbebouwde) grond (volledig uitsluiten van opstallen);
iii. een generieke antimisbruikbepaling.

De eerste methode gaat verder dan de situaties waarin een kavelruilconstructie in de praktijk wordt toegepast. Het beperken van de kavelruilvrijstelling tot herverkaveling zou bovendien niet in lijn zijn met het bredere overheidsbeleid op basis waarvan bij een project tot verbetering van de

---

[115] Artikel 15, eerste lid, onderdeel q, WBR.
[116] Artikel 15, eerste lid, onderdeel s, WBR.
[117] Dit criterium houdt in dat het verlaagde tarief alleen van toepassing is als de verkrijger de woning na de verkrijging anders dan tijdelijk als hoofdverblijf gaat gebruiken en dit overeenkomstig artikel 15a WBR, voorafgaand aan de verkrijging duidelijk, stellig en zonder voorbehoud verklaart in een schriftelijke verklaring.
[118] Dat wil zeggen: herverkaveling als bedoeld in hoofdstuk 8, titel 3, van de Wilg, respectievelijk afdeling 12.4 van de Omgevingswet.

inrichting van het landelijk gebied juist eerst wordt bezien of grond voor publieke voorzieningen kan worden verworven op basis van vrijwilligheid.[119] Het generiek en volledig uitsluiten van opstallen staat op gespannen voet met de mogelijkheid die de Omgevingswet expliciet biedt[120] om een bedrijfsverplaatsing onderdeel te laten uitmaken van een kavelruil landelijk gebied, indien deze strekt tot verbetering van dat gebied. Mede daarom is deze methode vooralsnog niet proportioneel bevonden. Een generieke antimisbruikbepaling, ten slotte, zou in de uitvoering en de handhaving slechts zeer beperkte mogelijkheden bieden om kavelruilconstructies te bestrijden, gelet op de (zware) bewijslast voor de inspecteur en zou tot veel onzekerheid in de praktijk leiden. Om die reden is ook daar niet voor gekozen.

Voorts is overwogen om de landbouweis tevens te laten gelden voor onbebouwde gronden. Gelet op de transitieopgave waar het landelijk gebied op dit moment voor staat wordt dat echter niet proportioneel geacht. Omdat het verder zou gaan dan hetgeen met dit voorstel wordt beoogd en zou kunnen leiden tot (enige mate van) overkill wordt het stellen van die eis ook niet doelmatig geacht. Bovendien zou het stellen van een landbouweis ten aanzien van onbebouwde gronden naar verwachting een relatief groot beroep doen op de uitvoerings- en controlecapaciteit van de Belastingdienst.

De volgende evaluatie van de kavelruilvrijstelling in de overdrachtsbelasting is beoogd voor 2025. Het is daarom niet te verwachten dat deze evaluatie tot inzichten over deze aanpassingen leidt. Deze aanpassingen zullen onderdeel uitmaken van de daaropvolgende evaluatie van de vrijstelling.

Uitvoeringsgevolgen Belastingdienst, Toeslagen en Douane

De uitvoering en handhaving van de kavelruilvrijstelling wordt op dit moment door de Belastingdienst als erg belastend ervaren. Dat blijkt onder meer uit de verkenning van de vrijstellingen overdrachtsbelasting.[121] De verwachting is dat de voorgestelde (objectieve) voorwaarden voor toepassing van de kavelruilvrijstelling ertoe leiden dat het aantal kavelruilaktes dat door de inspecteur materieel moet worden getoetst aanzienlijk kleiner wordt, hetgeen de uitvoering ten goede komt. Voor de verdere onderbouwing en toelichting van de uitvoeringsgevolgen voor de Belastingdienst wordt verwezen naar de Uitvoeringstoets.

Uitvoeringsgevolgen notariaat

Indien ter zake van een verkrijging een notariële akte wordt opgemaakt, doet de notaris de aangifte overdrachtsbelasting volgens de gebruikelijke wettelijke systematiek.[122] Een verkrijging krachtens kavelruil vindt per definitie plaats door het passeren van een ruilakte (levering). De notaris is ook nu altijd betrokken bij een kavelruil en bij de aangifte overdrachtsbelasting, waarbij in voorkomende gevallen een beroep op de kavelruilvrijstelling of een andere vrijstelling voor de overdrachtsbelasting wordt gedaan. Het is denkbaar dat er naar aanleiding van de introductie van een voortzettingseis van tien jaar een toegenomen vraag ontstaat naar de diensten van notarissen in verband met het opstellen van kettingbedingen om financiële risico's uit te sluiten (zie ook de toelichting op de voortzet-

---

[119] Zie bijvoorbeeld ook Kamerstukken II 2018/19, 35 133, nr. 3, p. 55.
[120] Artikel 12.47, derde lid, van de Omgevingswet.
[121] Kamerstukken II 2023/24, 36 410, nr. 79.
[122] Op grond van artikel 18 WBR in samenhang met artikel 21a van de Uitvoeringsregeling AWR 1994.

tingseis, opgenomen in de artikelsgewijze toelichting). Voor de vraag of sprake is van een verkrijging van een agrarische bedrijfswoning waarop de kavelruilvrijstelling van toepassing kan zijn, zal de notaris toetsen of de op een agrarisch kavel gelegen woning daadwerkelijk functioneel met het agrarische bedrijf is verbonden.

5.23 Diensten aan onroerende zaken

In de Wet op de omzetbelasting 1968 (Wet OB 1968) en de Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968 (Uitvoeringsbeschikking OB 1968) is – conform de btw-richtlijn 2006[123] (btw-richtlijn) – een regeling opgenomen voor herziening van vooraftrek van btw in het geval dat het gebruik van een investeringsgoed wijzigt. Die herzieningsregeling is van toepassing op onroerende zaken, rechten waaraan onroerende zaken zijn onderworpen en roerende zaken waarop wordt of kan worden afgeschreven. De Wet OB 1968 en de op die wet gebaseerde lagere regelgeving voorzien op dit moment niet in de mogelijkheid om btw die op diensten drukt over een aantal jaren te herzien. Het past in de systematiek van de btw en het beginsel van de fiscale neutraliteit in het bijzonder om een dienst die meerjarig dient te volgen om de btw-aftrek te laten aansluiten bij het daadwerkelijke gebruik van de dienst.

Het feit dat het btw-aftrekrecht voor diensten nu wordt bepaald over een relatief korte periode, te weten het jaar van ingebruikname, leidt in de praktijk bovendien vooral bij verbouwingen van panden tot ongewenste en oneigenlijke belastingbesparende structuren met kortdurende verhuur en daarmee tot een ongelijk speelveld tussen ondernemers met vastgoed.

De belastingbesparende structuur met kortdurende verhuur werkt, kort samengevat, als volgt: een ondernemer verbouwt een pand tot woningen met de bedoeling om de woningen als zodanig te (gaan) verhuren. Deze verhuur is vrijgesteld van btw. Die voorgenomen btw-vrijgestelde verhuur heeft tot gevolg dat de ondernemer geen recht op vooraftrek heeft van de btw die over de verbouwingskosten wordt berekend. Daarom kiezen sommige ondernemers ervoor om de woningen in het pand eerst (direct na de verbouwing) kortstondig btw-belast te verhuren. Deze btw-belaste verhuur geeft alsdan het recht om de voorbelasting volledig af te trekken, dus ook alle btw op de verbouwingskosten.[124] Als een ondernemer vervolgens in het volgende jaar overgaat tot btw-vrijgestelde verhuur van de woningen, kan (momenteel) geen herziening van deze aftrek plaatsvinden, zodat er (onbedoeld) geen btw drukt op de verbouwing.[125] De Belastingdienst bestrijdt deze belastingbesparende structuur reeds aan de hand van bestaande wet- en regelgeving. Dit is echter maar beperkt

---

[123] Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PbEU 2006, L 347).

[124] Het verhuren van woningen is in beginsel vrijgesteld van btw. De verhuur van woningen kan echter ook met btw belast zijn. Dat laatste is onder meer het geval voor verhuur binnen het kader van het hotel-, pension-, kamp- en vakantiebestedingsbedrijf aan personen die daar slechts voor een korte periode verblijf houden (artikel 11, eerste lid, onderdeel b, onder 2°, Wet OB 1968 (hierna: kortdurende verhuur)). Een ondernemer heeft recht op aftrek van btw op de aanschaf van goederen en diensten, voor zover hij deze gebruikt voor btw-belaste prestaties. Dit maakt dat de btw op de verbouwing van een gebouw om het gereed te maken voor btw-vrijgestelde verhuur niet aftrekbaar is. Wanneer een verbouwing wordt uitgevoerd met het oog op btw-belaste verhuur kan de ondernemer de btw op de verbouwingskosten wél in aftrek brengen. Extra voordeel is dat deze verhuur onder het verlaagde btw-tarief valt.

[125] Op basis van de huidige wet- en regelgeving kan dan geen herziening plaatsvinden van de in aftrek gebrachte btw, ondanks dat het gebruik van het pand is gewijzigd. De ondernemer hoeft dus geen btw terug te betalen, ook al gebruikt hij het pand na het eerste boekjaar wel voor btw-vrijgestelde prestaties. Dit zou bijvoorbeeld wel het geval zijn geweest als de verbouwing geleid zou hebben tot een nieuw vervaardigd pand, waarvoor een herzieningstermijn van tien boekjaren geldt.

succesvol gebleken. Hier komt bij dat de bestrijding van deze belastingbesparende structuur een groot beslag legt op de handhavingscapaciteit van de Belastingdienst.

De aanleiding tot deze maatregel is de belastingbesparende structuur met kortdurende verhuur tegen te gaan. Het doel van de maatregel is tweeledig: om een gelijker speelveld te creëren tussen ondernemers met vastgoed en, meer algemeen, de btw-aftrek op investeringsdiensten aan te laten sluiten bij het meerjarig gebruik van de dienst. Vanuit btw-oogpunt is het volgen van een dergelijke dienst logisch. Aangezien de belastingbesparende structuur mogelijk wordt gemaakt door oneigenlijk gebruik van de geldende btw-regelgeving, is het logisch om de oplossing ook binnen de btw-regelgeving te zoeken en het probleem zo dicht mogelijk bij de oorzaak aan te pakken. Daarom is ervoor gekozen de btw-herzieningsregeling uit te breiden naar investeringsdiensten die een drempelbedrag te boven gaan.

Ingevolge de btw-richtlijn is het lidstaten toegestaan om ook een herzieningsregeling toe te passen op diensten die de kenmerken bezitten van investeringsgoederen. Dit zijn, de jurisprudentie van het Hof van Justitie van de Europese Unie (HvJ EU) volgend, diensten met een duurzaam karakter.[126] Door een uitbreiding van de herzieningsregeling naar dergelijke diensten worden deze in zoverre btw-technisch gelijkgesteld aan (on)roerende investeringsgoederen. De vooraftrek van btw wordt daardoor ook voor deze diensten met een duurzaam karakter over een langere periode gevolgd en meer in overeenstemming gebracht met het meerjarige nut dat zij afwerpen. Deze consistentere btw-behandeling van (grote) investeringen past in de systematiek van de btw in het algemeen, en het beginsel van fiscale neutraliteit in het bijzonder.

Hoofdlijnen van de maatregel

Een uitbreiding van de herzieningsregeling naar bedoelde investeringsdiensten betekent dat deze diensten alsdan over een aantal jaren worden gevolgd en de initieel in aftrek gebrachte btw in overeenstemming wordt gebracht met het gebruik van het object voor belaste of vrijgestelde prestaties in die periode. Een dergelijke maatregel creëert een vergelijkbare herzieningsregeling als die nu ook geldt voor (on)roerende investeringsgoederen (*mutatis mutandis*) en past in de systematiek van de btw. Hierdoor wordt ook de ongewenste belastingbesparende structuur met kortdurende verhuur financieel veel minder voordelig, wat het gebruik daarvan naar verwachting aanzienlijk zal ontmoedigen/verminderen. De maatregel draagt ook bij aan een gelijker speelveld tussen verhuurders die gebruikmaken van de belastingbesparende structuur en ondernemers die dat niet (willen) doen.

Tegelijkertijd werkt deze herzieningsregeling ook breder en «andersom». Een ondernemer die de bedoelde dienst aan onroerende zaken in eerste aanleg bezigt voor vrijgestelde prestaties krijgt alsnog een gedeeltelijk recht op aftrek indien hij deze dienst binnen de herzieningsperiode alsnog voor belaste prestaties aanwendt. In zoverre heeft de regeling ook een versoepelend karakter en wordt de btw-behandeling van de bedoelde investeringsdiensten in het algemeen consistenter.

[126] HvJ EU 1 februari 1977, C-51/76, punt 12 (Verbond Nederlandse ondernemingen v Inspecteur der invoerrechten en accijnzen); conclusie van A-G Mengozzi bij HvJ EU 12 februari 2009, C-515/07 (VNLTO), punt 66 en verder; conclusie van A-G Kokott bij HvJ EU 19 juli 2012, C-334/10, punt 59 (X).

Herzieningstermijn

Vooralsnog is ervoor gekozen om de herzieningstermijn (per dienst) vast te stellen op (effectief) vijf boekjaren[127] in plaats van (effectief) tien boekjaren zoals die geldt voor de levering van onroerende zaken. Deze keuze is gemaakt omdat, gelet op de context van deze maatregel, naar verwachting hiermee de doelen van de maatregel worden bereikt en gelijktijdig de administratieve en uitvoeringslasten zoveel mogelijk beperkt blijven.[128] De start van de herzieningstermijn is gekoppeld aan het moment van ingebruikname van de dienst. Hiervoor is gekozen om, net als het geval is bij de levering van goederen, één specifiek en objectief bepaalbaar moment te hanteren waarop de herzieningstermijn aanvangt.

Drempelbedrag

Om te voorkomen dat ook (heel) kleine investeringsdiensten onder de maatregel vallen, wordt een drempelbedrag ingevoerd. Het is niet wenselijk dat een ondernemer die over een periode van vijf jaar los van elkaar meerdere (zeer) kleine verbouwingen laat uitvoeren, wordt geconfronteerd met evenzoveel verschillende herzieningstermijnen. Een grens van € 30.000[129] per investeringsdienst aan onroerende zaken mitigeert dit. Dit bedrag volgt uit informatie verstrekt door de Belastingdienst, gebaseerd op concrete gevallen die zich in de praktijk voordoen c.q. hebben voorgedaan. Het bedrag van € 30.000 wordt – in combinatie met de kwalitatieve toets – beschouwd als de juiste balans tussen de effectiviteit van de maatregel (onder meer om het kunstmatig opsplitsen van diensten te voorkomen), en het mitigeren van de administratieve lasten doordat diensten met een relatief lage waarde over meerdere jaren gevolgd zouden moeten worden. Door zoveel mogelijk aan te sluiten bij de bestaande methodiek van btw-herziening voor (on)roerende investeringsgoederen, wordt bovendien gemeend dat de aanvullende administratieve last zo beperkt mogelijk blijft.

Overgangstermijn

Om ondernemers in de gelegenheid te stellen op deze wijziging te anticiperen, treedt deze maatregel per 1 januari 2026 in werking. Door deze maatregel mee te laten lopen in dit Belastingplan hebben ondernemers aan het einde van dit jaar al zekerheid dat het wetsvoorstel is aangenomen. De inwerkingtreding per 1 januari 2026 betekent dat de herzieningsregeling van toepassing is op de bedoelde investeringsdiensten die op of na deze datum in gebruik zijn genomen. Deze uitgestelde ingangsdatum biedt ondernemers met lopende projecten de tijd om deze af te ronden of anders de nodige administratieve aanpassingen door te voeren. Vanaf de ingangsdatum kan bij een ondernemer nog steeds sprake zijn van kortdurende btw-belaste verhuur van woningen. Maar als een ondernemer vervolgens binnen de herzieningstermijn overgaat tot btw-vrijgestelde verhuur, vindt herziening plaats. Hierdoor grijpt de maatregel niet dieper dan nodig in op de bedrijfsvoering. Tegelijkertijd moet de overgangstermijn niet ruimer worden, om te voorkomen dat het ongewenste gebruik van de belastingstructuur langer voortduurt dan strikt noodzakelijk. Dit geldt temeer, omdat de Belastingdienst deze structuur reeds een aantal jaren bestrijdt.

---

[127] De herziening vindt plaats in de vier boekjaren volgende op het boekjaar van ingebruikname en geschiedt telkens voor een vijfde gedeelte van de voorbelasting van het bedrag van de betreffende dienst aan onroerende zaken.

[128] Indien in de praktijk of anderszins blijkt dat een herzieningstermijn van (effectief) vijf boekjaren aanpassing behoeft, is een verlenging van de herzieningstermijn mogelijk.

[129] Logischerwijs exclusief btw; dit volgt uit het begrip vergoeding.

Doelmatigheid, doeltreffendheid en evaluatie

Alternatieve beleidsoptie

Naast de gekozen maatregel is ook gekeken naar een andere mogelijkheid ter bestrijding van de belastingbesparende structuur met kortdurende verhuur. Bezien is om de kortdurende verhuur van woningen (als uitzondering op de btw-vrijgestelde verhuur) te beperken tot een maximale termijn, een zogenoemde nachtentermijn. Wanneer het aantal aaneengesloten overnachtingen de nachtentermijn overschrijdt, wordt in die situatie de verhuur wettelijk niet langer als kortdurend (en dus niet langer als btw-belast) beschouwd. Deze maatregel is echter minder doeltreffend en doelmatig dan het huidige voorstel.

Het instellen van een nachtentermijn zou de te bestrijden structuur namelijk onvoldoende tegengaan. Het blijft dan mogelijk (zij het in een korter, maar nog steeds «stuurbaar», tijdsbestek) om kortdurende, btw-belaste verhuur van woningen toe te passen zonder mogelijkheid om de in aftrek gebrachte btw te herzien indien alsnog wordt overgegaan tot van btw-vrijgestelde verhuur. Hierdoor zou de maatregel zeer beperkt doeltreffend worden.

Bovendien zou het instellen van een nachtentermijn voor kortdurende verhuur van woningen ook gevolgen hebben voor andere situaties, zoals het verblijf in hotels of pensions gedurende langere periodes. Een dergelijke maatregel zou kunnen resulteren in van btw-vrijgestelde prestaties door bijvoorbeeld hotelondernemers, hetgeen grote gevolgen zou hebben voor hun recht op btw-aftrek. Ook zou dit leiden tot een complexere administratie voor die ondernemers. Dit nadeel zou een niet-beoogd effect sorteren en afdoen aan de doelmatigheid van de maatregel.

Gekozen beleidsoptie

Door introductie van een herzieningstermijn voor de bedoelde investeringsdiensten wordt de beschreven belastingbesparende structuur met kortdurende verhuur zo doeltreffend en doelmatig mogelijk aangepakt en wordt de btw-behandeling van de bedoelde investeringsdiensten in het algemeen consistenter. Kortdurende verhuur van woningen blijft nog steeds mogelijk, maar de belastingbesparende structuur met kortdurende verhuur wordt financieel minder aantrekkelijk. Hierdoor wordt het probleem bij de bron aangepakt. Ondernemers die hun verbouwde onroerende zaak slechts voor één jaar belast gebruiken om vervolgens vrijgesteld te verhuren, zullen na de invoering van de nieuwe regelgeving worden geconfronteerd met herzienings-btw op de verbouwingskosten. Hoewel deze ondernemers met de genoemde belastingbesparende structuur nog steeds een cashflow-voordeel behalen, is na het verstrijken van de herzieningstermijn geen sprake (meer) van een ongewenste belastingbesparing.

De gekozen maatregel is bovendien geen eenzijdige antimisbruikregeling[130], maar past in de systematiek van de btw en heeft ook voordelen voor ondernemers. Als een ondernemer zijn onroerende zaak na de verbouwing btw-vrijgesteld verhuurt, maar na een jaar blijkt dat de zaak toch voor btw-belaste doeleinden wordt gebruikt, is er – in tegenstelling tot de huidige situatie – dan de mogelijkheid tot gedeeltelijke teruggaaf van de eerder niet in aftrek gebrachte btw op de verbouwingskosten. De maatregel creëert ook zo bezien een gelijker speelveld tussen ondernemers met vastgoed en kan ook in hun voordeel werken.

Door de maatregel te richten op bepaalde investeringsdiensten aan een of meer onroerende zaken, en niet op alle diensten die een gelijkenis vertonen met een investeringsgoed, wordt de maatregel beperkt tot vastgoed. Gelijktijdig heeft dit voorstel in zoverre een brede werking dat ook ondernemers onder de maatregel vallen die niet «vooropgezet» gebruik maken van de btw-besparende structuur. Dit is gerechtvaardigd omdat onder de maatregel vallende investeringsdiensten vergelijkbare kenmerken vertonen als investeringsgoederen. De toepassing van een vergelijkbaar herzieningsregime past daarmee in de systematiek van de (Europese en nationale) btw.

Om te onderzoeken of de gekozen vormgeving ook daadwerkelijk doeltreffend en doelmatig is, zal na vijf jaren een beleidsevaluatie plaatsvinden waarin de volgende vragen zullen worden beantwoord:

- Welk effect heeft de maatregel gehad op de structuur met kortdurende verhuur en is door de maatregel sprake van een gelijker speelveld tussen ondernemers die hun panden verbouwen en vervolgens gebruiken voor btw-vrijgestelde prestaties? (Aan de volgende onderzoeksmethode kan worden gedacht: kwantitatieve analyse door een onderzoeksbureau en, indien mogelijk, aangevuld met informatie vanuit het Vastgoedkenniscentrum van de Belastingdienst)

Uitvoeringsgevolgen Belastingdienst, Toeslagen en Douane

De maatregel bestrijdt short stay-constructies en zal leiden tot reducering van de complexiteit voor de Belastingdienst. Tegelijkertijd heeft de maatregel een brede scope en raakt het niet enkel ondernemers die zich bezighouden met short stay-constructies, maar in beginsel elke ondernemer die vastgoed heeft en daar genoemde diensten aan laat verrichten die de drempel van € 30.000 overschrijdt. Dit leidt tot een hogere mate van complexiteit. Hierdoor verwacht de Belastingdienst onder andere meer contactmomenten met ondernemers en verzoeken tot vooroverleg. Het zwaartepunt van de werkzaamheden en de complexiteit van het voorstel ligt naar verwachting in het eerste jaar waarna de piek in de loop der tijd geleidelijk afneemt. Dit werkt door in de benodigde personele capaciteit. Voor de verdere onderbouwing en toelichting van de uitvoeringsgevolgen voor de Belastingdienst wordt verwezen naar de Uitvoeringstoets.

[130] Het introduceren van regelingen om belastingbesparende structuren aan te pakken maakt het belastingstelsel doorgaans complexer. Dergelijke bepalingen moeten specifiek worden geformuleerd om het geïdentificeerde misbruik aan te pakken, zonder een te brede algemene werking die zou kunnen leiden tot overkill. Hoewel gepoogd is de complexiteitsverhoging tot een minimum te beperken, onder andere met een administratieve tegemoetkoming in de vorm van een drempelbedrag, maakt deze maatregel het stelsel onvermijdelijk complexer en vormt de maatregel een aanvullende administratieve last voor ondernemers.

5.24 Opheffen meerdere posten verlaagd btw-tarief

Voorgesteld wordt het verlaagde btw-tarief voor het verstrekken van logies binnen het kader van het hotel-, pension- en vakantiebestedingsbedrijf aan personen die daar slechts voor een korte periode verblijf houden (hierna: logies) en voor bepaalde culturele goederen en diensten af te schaffen met ingang van het jaar 2026. Deze wijziging heeft tot doel de budgettaire opbrengsten te verhogen. Daarnaast zorgt deze voor een meer consistente belastingheffing op diverse diensten en goederen en kan de wijziging bijdragen aan een vereenvoudiging van het belastingstelsel.

Het verlaagde btw-tarief op logies wordt afgeschaft. Het btw-tarief voor logies gaat hierdoor van het verlaagde tarief (nu 9%) naar het algemene tarief (nu 21%). Met het vervallen van deze post is de toepassing van het verlaagde tarief dus bijvoorbeeld niet langer mogelijk voor de verhuur van hotelkamers, gemeubileerde vakantiewoningen of stacaravans. Ook het kortdurend verstrekken van logies aan bijvoorbeeld werknemers, studenten, asielzoekers en dak- en thuislozen zal onder het algemene tarief gaan vallen.

Opgemerkt wordt dat het verlaagde btw-tarief voor het geven van gelegenheid tot kamperen binnen het kader van het kamp- en vakantiebestedingsbedrijf aan personen die daar slechts voor een korte periode verblijf houden (hierna: kamperen) blijft bestaan.

Het huidige verlaagde btw-tarief voor culturele goederen en diensten wordt grotendeels afgeschaft. Ook voor deze goederen en diensten zal per 1 januari 2026 het algemene tarief gaan gelden (met uitzondering van het verlenen van toegang tot attractieparken, speel- en siertuinen, en andere dergelijke primair en permanent voor vermaak en dagrecreatie ingerichte voorzieningen, circussen, dierentuinen en bioscopen).

In een tabel kan als volgt worden weergegeven voor welke posten (goederen en diensten) het verlaagde btw-tarief wordt ingetrokken:

Tabel 4: posten verlaagd btw-tarief

Post	Uitleg
Tabel I, a 29	Kunst: invoer van kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen en antiquiteiten, levering van kunstvoorwerpen door de maker, diens rechtverkrijgende of aftrekgerechtigde ondernemers.
Tabel I, a 30	Boeken: hieronder vallen onder meer: (digitale) fotoboeken, stripboeken, kleurboeken, schoolboeken (werkboeken, werkschriften van tenminste 32 pagina's), educatieve informatie op fysieke dragers bestemd voor onderwijs; dagbladen, weekbladen, tijdschriften en andere ten minste driemaal per jaar periodiek verschijnende uitgaven.
Tabel I, b 2	Uitlenen van boeken.
Tabel I, b 3	Het geven van gelegenheid tot sportbeoefening en baden: het gelegenheid bieden aan sporters om actief te sporten in of vanuit een sportaccommodatie.
Tabel I, b 11	Verstrekken van logies binnen het kader van het hotel-, pension- en vakantiebestedingsbedrijf aan personen die daar slechts voor een korte periode verblijf houden zoals: hotels, vakantieparken, accommodatieverhuur via platforms, pensions, verhuur van gemeubileerde vakantiewoningen en gemeubileerde stacaravans; ook kortdurende logiesverstrekking aan studenten, werknemers, asielzoekers.

Post	Uitleg
Tabel I, b 14-c	Het verlenen van toegang tot openbare musea of verzamelingen.
Tabel I, b 14-d	Toegang tot muziek en toneeluitvoeringen: onder meer muziekuitvoeringen (concerten), muziekfestivals, toneeluitvoeringen, dansvoorstellingen, musicals en cabaretvoorstellingen.
Tabel I, 14-f	Toegang tot sportwedstrijden, -demonstraties en dergelijke.
Tabel I, b 17	Optreden uitvoerende kunstenaars.
Tabel I, b 21	Digitaal leveren of uitlenen van boeken.

Achtergrond bij de wijzigingen

Deze aanpassingen brengen een structurele opbrengst van 2331 miljoen euro met zich mee. Voorts dragen de aanpassingen bij aan het streven om het belastingstelsel te vereenvoudigingen. Bovendien zorgen de aanpassingen voor een meer consistente belastingheffing op diverse diensten en goederen. Door het aantal fiscale regelingen in de vorm van verlaagde btw-tarieven te verkleinen wordt het algemene btw-tarief, de hoofdregel, breder toegepast. Desondanks acht het kabinet het gewenst om een aantal posten niet te treffen met deze maatregel en kiest ervoor in die gevallen het verlaagde btw-tarief in stand te laten (zoals het gelegenheid geven tot kamperen).

Overgangstermijn

Om ondernemers en de Belastingdienst in de gelegenheid te stellen zich op deze wijzigingen voor te bereiden en hun ict-systemen hierop aan te passen, wordt voorgesteld de maatregel nu al in de wet op te nemen maar pas op 1 januari 2026 in werking te laten treden. Om te voorkomen dat door middel van vooruitbetalingen tot (ver) ná 1 januari 2026 het verlaagde tarief van toepassing is op prestaties die na die datum worden verricht is, in aanvulling op de latere inwerkingtreding van de maatregel, een overgangsbepaling in het wetsvoorstel opgenomen. Die bepaling regelt kort gezegd dat ten aanzien van de posten waarvoor het btw-tarief met dit voorstel worden verhoogd het btw-tarief geldt van het moment waarop de prestatie wordt verricht. Wordt een theatervoorstelling dus vooruitbetaald op 24 augustus 2025 maar vindt de voorstelling plaats op 2 januari 2026 dan is conform deze bepaling effectief het algemene btw-tarief verschuldigd over deze prestatie. Omdat er in de geraakte sectoren veelvuldig gewerkt wordt met vooruitbetalingen, ligt het voor de hand om overgangsrecht op te nemen en zodoende misbruik met veelvuldige vooruitbetalingen te voorkomen.

Doeltreffendheid, doelmatigheid en evaluatie

Recent zijn de bestaande verlaagde btw-tarieven – waaronder het verlaagde tarief op culturele goederen en diensten – door Dialogic & Significant Public – geëvalueerd op doelmatigheid en doeltreffendheid.[131] De belangrijkste uitkomst van de evaluatie is dat het verlaagde btw-tarief deels doeltreffend, maar in het algemeen géén doelmatig instrument is om de beoogde doelen te bereiken. De onderzoekers bevelen aan kritisch te evalueren of de doelen van het verlaagde btw-tarief (die vaak decennia geleden zijn vastgesteld) nog actueel en relevant zijn. Zij raden bovendien

[131] Kamerstukken II 2022/23, 32 140, nr. 151.

aan meer doelmatige beleidsinstrumenten te overwegen om de (eventueel resterende) beoogde beleidsdoelen te bereiken.

Het afschaffen van een aantal posten uit het verlaagde btw-tarief draagt bij aan het streven om het belastingstelsel te vereenvoudigen en maakt de belastingheffing op diverse diensten en goederen consistenter.

In algemene zin kan de voorgestelde wijziging worden omschreven als een beweging naar een meer uniform btw-tarief dat de doelmatigheid van de btw als belastingmiddel in algemene zin ten goede komt. Een vereenvoudigd belastingstelsel waarbij de hoofdregel (algemeen btw-tarief) vaker van toepassing is zorgt bovendien voor een meer consistente belastingheffing op diverse diensten en goederen.

Gezien de verwachte impact van de maatregel is het zinvol om vanaf 2026 de effecten te monitoren en deze middels een ex-post evaluatie in 2028 te rapporteren aan de Tweede Kamer. In deze evaluatie zal gekeken worden naar in hoeverre de btw-verhoging wordt doorberekend in consumentenprijzen (op moment van en kort na invoering) en wat de vraageffecten zijn over een langere periode. Daarbij zou voor het vaststellen van de effecten een vergelijking gemaakt kunnen worden tussen de getroffen en uitgezonderde sectoren (attractieparken, kampeerterreinen, bioscopen, etc.). Hiervoor zal ruim voor invoering van de maatregel een nulmeting en gemaakt moeten worden met behulp van sectorale gegevens (van het CBS). Daarnaast zal er na invoering een eerste analyse gedaan worden van de korte termijn impact van deze maatregelen.

Uitvoeringsgevolgen Belastingdienst, Toeslagen en Douane

De maatregel is door de Belastingdienst beoordeeld met een Uitvoeringstoets. De voorgestelde maatregel is uitvoerbaar per 1 januari 2026. Het afschaffen van het verlaagd btw-tarief voor bepaalde posten leidt in eerste instantie tot een toename van vooroverleg en juridische procedures, waardoor de uitvoeringskosten tijdelijk toenemen. Echter, de uitvoeringskosten zullen op termijn structureel afnemen. Voor een nadere beschrijving van de uitvoeringsgevolgen voor de Belastingdienst wordt verwezen naar de Uitvoeringstoets.

5.25 Beëindigen specifieke tarieftabel in de bpm voor PHEV's

De Wet op de Belasting van personenauto's en motorvoertuigen 1992 (Wet BPM 1992) bevat een specifieke tarieftabel voor plug-in hybride voertuigen (PHEV's), maar recente wijzigingen in de Europese regelgeving, bedoeld om de CO_2-uitstootmetingen meer in lijn te brengen met de werkelijke uitstoot, zullen leiden tot aanzienlijk hogere bpm-tarieven voor deze voertuigen vanaf 2025 en 2027. Als reactie hierop wordt voorgesteld om vanaf 1 januari 2025 af te zien van de specifieke PHEV-tarieftabel.

De Wet BPM 1992 kent met ingang van 1 januari 2017 een specifieke tarieftabel voor PHEV's omdat het verschil tussen de geteste en werkelijke CO_2-uitstoot bij een PHEV veel groter is dan bij reguliere brandstofauto's. Begin 2023 heeft de Europese Commissie een Verordening tot wijziging van Vo. (EU) 2017/1151 wat betreft de typegoedkeuringsprocedures voor de emissies van lichte (PHEV-)personenvoertuigen en (PHEV-)bedrijfsvoertuigen vastgesteld (PbEU 2023 L 66). De wijziging is het gevolg van recente studies waaruit «is gebleken dat er een aanzienlijk verschil bestaat tussen de gemiddelde werkelijke CO_2-emissies van plug-in-hybridevoertuigen en hun CO_2-emissies. Om ervoor te zorgen dat de CO_2-emissies die voor dergelijke voertuigen worden bepaald,

representatief zijn voor het gedrag van een echte bestuurder, moeten de gebruiksfactoren die bij de typegoedkeuring worden gebruikt om de CO_2-emissies te bepalen, worden herzien».

Als gevolg van de verordening wordt de methode aan de hand waarvan de CO_2-uitstoot van een PHEV wordt vastgesteld gewijzigd met ingang van 1 januari 2025 en 1 januari 2027. Bij de testwijziging wordt de CO_2-uitstoot van een nieuw op de markt te brengen PHEV met ingang van 1 januari 2025 niet meer bepaald op basis van de referentie van 800 km voor de gebruiksfactor, maar op basis van een verhoogde referentie van de gebruiksfactor naar 2.200 km. In januari 2027 wordt vervolgens de referentie van de gebruiksfactor verhoogd naar 4.260 km. De insteek van de testwijzigingen voor PHEV's is, afgaande op de bewoording in de verordening, dat de waarden straks representatief zijn.

De CO_2-waarde van een PHEV komt door voornoemde aanscherping dichter bij de praktijkuitstoot te liggen. Nadere analyse naar de effecten van de herziening van de verordening maakt duidelijk dat de doorgevoerde aanscherping een aanzienlijke stijging veroorzaakt van de CO_2-uitstoot die met het gebruik van een PHEV wordt geassocieerd. De wijziging per 1 januari 2025 zorgt ervoor dat de CO_2-uitstoot voor PHEV's naar verwachting met gemiddeld circa 40 g/km toeneemt; dat is gemiddeld circa 2,5 keer zo hoog en voor een PHEV met de grootste actieradius zelfs circa 4 keer zo hoog. Als gevolg van de progressiviteit in de bpm-tabel voor PHEV's leidt dit, ceteris paribus, tot een stijging van de bpm voor PHEV van circa € 1.300 (tarieven 2025, in prijzen 2024) in alle segmenten naar circa € 7.600 in alle segmenten (tarieven 2025, in prijzen 2024). De wijziging per 1 januari 2027 zorgt ervoor dat de CO_2-uitstoot voor PHEV's, ceteris paribus, naar verwachting met gemiddeld nog eens circa 30 g/km toeneemt. De wijziging per 1 januari 2027 zou er, ceteris paribus, zelfs voor zorgen dat het bpm-tarief bij PHEV's stijgt naar gemiddeld circa € 15.000 (tarieven 2025, in prijzen 2024).

PHEV's die conform de gewijzigde verordening worden toegelaten krijgen een specifieke typegoedkeuring (typegoedkeuring «Euro 6e-bis»). Een deel van PHEV's kan nog tot 1 januari 2026 op basis van een oudere typegoedkeuring worden geregistreerd. Dit betekent dat de gewijzigde verordening een vertraagd effect heeft in de nieuwverkopen. Uit de nieuwverkopen van 2019–2022 blijkt dat circa de helft van de nieuwverkopen een typegoedkeuringsnummer uit het jaar ervoor heeft en circa de helft een typegoedkeuringsnummer uit het verkoopjaar. Verkoopjaar 2025 is hierdoor een overgangsjaar waarbij de CO_2-uitstoot van circa de helft van de PHEV is gebaseerd op de huidige typegoedkeuring en de andere helft gebaseerd zal zijn op de nieuwe typegoedkeuring met aanmerkelijk hogere CO_2-uitstoot.

De specifieke tarieftabel voor PHEV's kent een hoger tarief per gram CO_2-uitstoot dat per kilometer wordt uitgestoten en voor de PHEV is vastgesteld. Zo is het tarief voor de eerste 34 gram CO_2-uitstoot dat per kilometer wordt uitgestoten voor een PHEV vastgesteld op € 28 per gram en is het tarief tussen de 34 en 60 g/km € 100. De tarieftabel voor reguliere personentabel kent echter met een vaste voet van € 659, vermeerderd met € 2 per g/km over de eerste 80 gram een aanmerkelijk lager tarief (tarieven 2025, in prijzen 2024). Het schrappen van de specifieke tarieftabel voor PHEV's leidt dan ook tot een tariefsverlaging per gram CO_2-uitstoot dat per kilometer wordt uitgestoten door een PHEV. Dat is evenwel een logisch gevolg van de constatering dat de methode op basis waarvan de CO_2-waarde wordt vastgesteld straks representatiever is voor de daadwerkelijk uitstoot. Tegelijk betekent het voorgaande ook dat PHEV's die nog met een oude typegoedkeuring worden geregistreerd in

2025 bij toepassing van de reguliere tarieftabel voor personenauto's een lager tarief betalen dan nu op basis van de specifieke tarieftabel voor PHEV's.

Overwogen is om alleen PHEV's met een nieuwe typegoedkeuring op te nemen in de algemene tarieftabel voor personenauto. Geconstateerd is echter dat het voor de Belastingdienst niet mogelijk is per 1 januari 2025 rekening te houden met de typegoedkeuring op basis waarvan een PHEV wordt toegelaten tot de weg. Gelet op dit gegeven zullen, afhankelijk van de typegoedkeuring van een PHEV, tariefverschillen optreden tussen auto's al naar gelang de typegoedkeuring van het voertuig. Deze verschillen zijn evenwel volledig terug te voeren op de Europese methode op basis waarvan de CO_2-uitstoot wordt vastgesteld. Deze tariefverschillen worden bij de overstap naar de reguliere tarieftabel voor personenauto's met ingang 1 januari 2025 bovendien kleiner dan wanneer de specifieke tarieftabel voor PHEV's zou worden gehandhaafd. Daar waar de nieuwe tarieftabel onverhoopt toch ongunstiger is kan bij de import van een reeds gebruikte PHEV aanspraak worden gemaakt op het gunstigere tarief zoals dat eerder heeft gegolden.[132]

Overwogen is ook om in 2025 de tarieftabel voor PHEV – zonder onderscheid tussen typegoedkeuringen – aan te passen en in 2027 de PHEV-tabel volledig af te schaffen. Nadeel hiervan is dat dan tot 2027 nadrukkelijker nationaal beleid wordt gevoerd ten aanzien van de PHEV. Vastgesteld moet dan worden in welke mate de vastgestelde CO_2-uitstoot van een reguliere personenauto en een PHEV in 2025 en 2026 anders moet worden beprijsd. Ook neemt het verschil tussen PHEV met een oude en nieuwe typegoedkeuring in deze optie toe en zal de Belastingdienst zowel in de aanloop naar 2025 als 2027 aanpassingen moeten doen. Het kabinet heeft hierom, alsmede vanwege de beperkte budgettaire consequenties die met het voorstel gepaard gaan, er niet voor gekozen de specifieke tarieftabel voor PHEV te handhaven.

Doeltreffendheid, doelmatigheid en evaluatie

De bpm wordt geheven naar rato van de geregistreerde CO_2-uitstoot van een personenauto. Daarbij wordt geen wezenlijk onderscheid beoogt tussen PHEV's en door fossiele brandstoffen aangedreven personenauto's.

Met het beëindigen van de specifieke bpm-tarieftabel voor PHEV wordt de geregistreerde CO_2-uitstoot van een PHEV even zwaar belast als de geregistreerde CO_2-uitstoot van een volledig door fossiele brandstoffen aangedreven personenauto. Hoewel het verschil tussen de theoretisch geteste en in de praktijk gemeten CO_2-uitstoot van een PHEV in de jaren 2025 en 2026 nog verder uiteenloopt dan bij volledig op fossiele brandstoffen aangedreven personenauto's wordt waargenomen, zal dit verschil vanaf 2027 vrijwel zijn weggenomen. Daarmee is het voorstel doeltreffend. Omdat het beëindigen van de specifieke tarieftabel voor PHEV's ook resulteert in een eenvoudiger en belastingstelsel is ook de doelmatigheid van het voorstel geborgd. Er wordt geen specifieke evaluatie van deze maatregel voorzien.

Uitvoeringsgevolgen Belastingdienst, Toeslagen en Douane

De maatregel is door de Belastingdienst beoordeeld met een uitvoeringstoets. De Belastingdienst acht de maatregelen uitvoerbaar per 1 januari 2025. De noodzakelijke systeemaanpassingen kunnen tijdig worden gerealiseerd en het vervallen van de specifieke PHEV-tabel voor de BPM

[132] Dit volgt reeds uit artikel 10b Wet BPM 1992.

leidt tot een complexiteitsreductie. De Belastingdienst houdt er wel rekening mee dat het vervallen van de specifieke tabel voor PHEV's incidenteel kan leiden tot meer (rechts-)vragen over bijvoorbeeld het gebruik van het historische tarief en over de juiste tariefstoepassing voor PHEV's die nog geen nieuwe Europees typegoedkeuring 6e-bis hebben. De verwachting is dat de meeste rechtsvragen zullen belanden in de bezwaar en beroepsprocedures. Voor een nadere toelichting wordt verwezen naar de Uitvoeringstoets van de Belastingdienst in de bijlage.

5.26 Tariefkorting in de motorrijtuigenbelasting voor emissievrije personenauto's

Emissievrije personenauto's zijn door het gewicht van de accu zwaarder dan vergelijkbare fossiele auto's. Op dit moment betalen bezitters van een emissievrij voertuig geen mrb en per 1 januari 2025 een kwarttarief. Vanaf 1 januari 2026 eindigt deze tariefkorting, waardoor vanaf dat moment de mrb van een elektrische personenauto hoger wordt dan de mrb van een vergelijkbare benzineauto. Dit komt doordat de grondslag van de mrb grotendeels is gebaseerd op het gewicht van het voertuig en elektrische personenauto's door het gewicht van de accu zwaarder zijn dan vergelijkbare benzineauto's. Om stagnatie van ingroei van emissievrije personenauto's in het wagenpark te voorkomen en indachtig de aangenomen Eerste Kamermotie Holterhues c.s.[133] neemt het kabinet maatregelen. Vanaf 1 januari 2026 geldt voor emissievrije personenauto's een aangepaste tariefkorting van 25% in de mrb. Vanaf 2030 vervalt de korting. De tariefkorting geldt zowel voor het rijksdeel als voor de provinciale opcenten. Deze maatregel maakt de aanschaf van zowel nieuwe als tweedehands elektrische personenauto's aantrekkelijker. De extra CO_2-reductie bedraagt circa 0,1 Mton in 2030.

In het voorjaar van 2025 zal het kabinet opnieuw beoordelen of de maatvoering van de tariefkorting voor elektrische auto's voldoende hoog is. Deze aanvullende weging is onderdeel van bredere besluitvorming over een nieuwe toekomstbestendige balans in de autobelastingen en het aanpalende mobiliteitsbeleid tussen het behalen van de klimaat- en energiedoelen in de mobiliteitssector, een stabiele opbrengst van de autobelasting op de lange termijn, de betaalbaarheid van de automobiliteit en waarbij de bereikbaarheid in Nederland en de regio op orde blijft. Naast de weging in het voorjaar van 2025, zal het kabinet in 2028 de tariefkorting evalueren. Hierbij betrekt het kabinet ook hoe de tariefkorting uitwerkt voor de verschillende autosegmenten.

De tariefkorting leidt voor de provincies tot lagere inkomsten uit de opcenten. De verwachte derving in de opcenten is weergegeven in onderstaande tabel. De provincies worden volledig gecompenseerd voor deze derving. Hiervoor zijn op de Aanvullende Post middelen gereserveerd, waarvan de voor de derving benodigde middelen na afronding van de parlementaire behandeling van het Belastingplan 2025 zullen worden toegevoegd aan het Provinciefonds.

Tabel 5: daling inkomsten opcenten voor provincies (in mln. euro en prijspeil 2024)

	2024	2025	2026	2027	2028	2029	2030	Struc	cum 25–30
Derving opcenten bij tariefkorting 25%	0	0	– 98	– 122	– 152	– 191	–	–	– 563

[133] Kamerstukken I, 2024/25, 36 410 XII, G

Om het aanpassen van de gewichtscorrectie mogelijk te maken heeft het kabinet onder andere de middelen voor de subsidie van tweedehands emissievrije personenauto's (zogenoemde SEPP-regeling) na 2024 benut, waarvoor het kabinet vorig jaar € 528 miljoen had uitgetrokken voor de periode 2025–2030.

Van de gelegenheid wordt tot slot gebruikgemaakt om een kennelijke verschrijving te herstellen. Met ingang van 1 januari 2025 geldt voor emissievrije personenauto's een kwarttarief binnen de motorrijtuigenbelasting. Hersteld wordt dat dit kwarttarief ook binnen de provinciale opcenten wordt toegepast.

Doeltreffendheid, doelmatigheid en evaluatie

Met de tariefkorting wordt beoogd deels te corrigeren voor het technisch meergewicht van emissievrije personenauto's als gevolg van het accupakket. Zonder korting zou voor deze auto's veel meer motorrijtuigenbelasting moeten worden betaald dan voor vergelijkbare benzineauto's. Met de voorgestelde tariefkorting wordt dit verschil verkleind, maar betaalt een emissievrije personenauto's wel nog steeds meer motorrijtuigenbelasting dan een vergelijkbare benzineauto.

De toe te passen tariefskorting is een parameterwijziging. Dit houdt in dat de maatregel relatief makkelijk uitgevoerd kan worden door de Belastingdienst en lage uitvoeringkosten met zich meebrengt. Hierdoor is de maatregel doelmatig in het bereiken van het doel om het verschil in motorrijtuigenbelasting tussen vergelijkbare conventionele en emissievrije personenauto's binnen de motorrijtuigenbelasting te verkleinen en de ingroei van elektrisch aangedreven personenauto's in het wagenpark niet te laten stagneren. Verder is de korting voor een periode van vier jaar uitgewerkt om burger en bedrijven voor een langere termijn perspectief te bieden.

Uitvoeringsgevolgen Belastingdienst, Toeslagen en Douane

De maatregel is door de Belastingdienst beoordeeld met een uitvoeringstoets. De impact voor de uitvoering is gering en de Belastingdienst acht de maatregelen tijdig uitvoerbaar. Voor een nadere toelichting wordt kortheidshalve verwezen naar de uitvoeringstoets in de bijlage.

5.27 Introductie AVI-correctiefactor

De CO_2-heffing industrie is in 2021 in werking getreden. Het instrument heeft als doel om een CO_2-reductie in de industrie te borgen en daarbij tegelijkertijd Nederland aantrekkelijk te houden voor nieuwe en bestaande duurzame bedrijvigheid. De CO_2-heffing industrie belast CO_2-uitstoot zodat het onaantrekkelijker wordt om uit te stoten en aantrekkelijker om emissies te reduceren. Afvalverbrandingsinstallaties zijn onderdeel van de grondslag van de CO_2-heffing industrie.

Bij de uitwerking van de regels van de CO_2-heffing industrie is op verschillende manieren nauw aangesloten bij het Europese systeem van handel in broeikasgasemissierechten (hierna: het EU ETS). Het grootste gedeelte van de belastingplichtigen valt onder beide systemen. Met de recente intredingwerking van de wijzigingsrichtlijn ETS[134] vallen de monitoring-, rapportage- en verificatieverplichtingen (MRV-verplichtingen)

[134] Richtlijn (EU) 2023/959 van het Europees Parlement en de Raad van 10 mei 2023 tot wijziging van richtlijn 2003/87/EG tot vaststelling van een systeem voor handel in broeikasgasemissierechten binnen de Unie en Besluit (EU) 2015/1814 (PbEU 2023, L 130

van afvalverbrandingsinstallaties onder het EU ETS. Hierdoor worden afvalverbrandingsinstallaties vanaf 1 januari 2024 aangeduid als «broeikasgasinstallaties voor de verbranding van stedelijk afval» (AVI's). AVI's zijn echter, behalve voor de MRV-verplichtingen, uitgesloten van het EU ETS. Zij ontvangen geen gratis ETS-rechten en hoeven ook geen ETS-rechten in te leveren. EU ETS kent wel een generieke unilaterale opt-in clausule (artikel 24), waar bijvoorbeeld Denemarken en Zweden gebruik van maken voor AVI's. Nederland maakt geen gebruik van de opt-in voor AVI's.

Voor het bepalen van de hoeveelheid uitstoot die vrijgesteld is van de CO_2-heffing (zogenaamde dispensatierechten), wordt in beginsel aangesloten bij de Europese benchmarks. Dat zijn waarden die de Europese top 10% van best presterende bedrijven met betrekking tot de CO_2-emissie per eenheid geproduceerde hoeveelheid product weergeven. Benchmarks vormen de basis voor het bepalen van de toewijzing van gratis ETS-rechten. De grondslag en rekenregels voor de toewijzing van ETS-rechten en dispensatierechten zijn zeer vergelijkbaar.

Specifiek voor de toewijzing van dispensatierechten bij AVI's wijkt de CO_2-heffing industrie af van EU ETS. AVI's kennen overigens in het EU ETS geen eigen benchmark. Gratis allocatie van ETS-rechten aan AVI's zou van zeer bescheiden omvang zijn, indien AVI's onder ETS zouden vallen.[135]

De afwijkende systematiek heeft geleid tot een relatief ruime toewijzing van dispensatierechten voor AVI's ten opzichte van andere bedrijven binnen de CO_2-heffing industrie (zie tabel 6). De oorzaak is dat de Wet CO_2-heffing industrie de procesemissiebenadering toepast op deze emissies. Via de procesemissiebenadering is het aantal dispensatierechten voor AVI's gerelateerd aan een aandeel van historische fossiele broeikasgasemissies. Het aandeel wordt aangeduid als de procesemissiefactor en ligt tot en met 31 december 2027 op het niveau van 0,97, en vanaf 1 januari 2028 op het niveau van 0,91.[136] De procesemissiefactor wordt vermenigvuldigd met de in het betreffende jaar geldende nationale reductiefactor. De verschillen met andere bedrijven in de CO_2-heffing industrie zijn verder vergroot door de doorwerking van de geactualiseerde Europese benchmarks in het Belastingplan 2023 (BP 2023). Dat komt omdat de andere benchmarks sterker zijn gedaald dan de procesemissiefactor.

Tabel 6: Uitstoot ten opzichte van beschikbare dispensatierechten AVIs t.o.v. overige bedrijven.

	Fossiele CO_2-uitstoot 2023	Allocatie dispensatierechten 2023	Verschil fossiele uitstoot en dispensatierechten 2023
AVI's in Nederland	2,51 Mton	3,02 Mton	+ 0,51 Mton (20% overschot)
Overige bedrijven binnen CO_2-heffing industrie	37,58 Mton	38,8 Mton	+ 1,22 Mton (3% overschot)

[135] Voor opgewekte en extern geleverde warmte die nuttig wordt ingezet kunnen gebruikers van de warmte gratis ETS rechten ontvangen, bijvoorbeeld bij levering van warmte aan nabijgelegen industrie. AVI's kunnen ook zelf gratis ETS-rechten ontvangen door het uitkoppelen van warmte ten behoeve van stadsverwarming. Deze allocatie is onderhevig aan een korting van 70%, omdat stadsverwarming niet staat op de lijst van koolstoflekkagegevoelige sectoren.

[136] Artikel 16 lid 2 ii) punt e) van de Free Allocation Rules: Gedelegeerde verordening (EU) 2024/873 van de Commissie van 30 januari 2024 tot wijziging van Gedelegeerde Verordening (EU) 2019/331 wat betreft een voor de hele Unie geldende overgangsregeling voor de geharmoniseerde kosteloze toewijzing van emissierechten.

Via dit wetsvoorstel stelt het kabinet voor de reductieopgave voor AVI's te vergroten door de hoeveelheid beschikbare dispensatierechten voor het jaar 2030 te verminderen met 1 Mton. Op deze manier blijft het generieke karakter van de CO_2-heffing industrie in stand en wordt de prikkel voor AVI's om emissies te reduceren versterkt.

Deze beoogde aanscherping wordt bereikt met het voorstel tot introductie van een correctiefactor voor AVI's (hierna: AVI-correctiefactor). Onderstaande figuur geeft dit schematisch weer. Dat voorstel zal gepaard gaan met aanpassing van de in de Regeling CO_2-heffing industrie opgenomen rekenwijze voor AVI's op basis van deze AVI-correctiefactor, waarmee het aantal ter beschikking gestelde dispensatierechten voor AVI's wordt bepaald door uit te gaan van het historische activiteitsniveau vermenigvuldigd met de procesemissiefactor, de nationale reductiefactor en de AVI-correctiefactor.

Figuur 1: Visuele weergave van de werking van de AVI-correctiefactor (uitsluitend ter illustratie)

De benodigde AVI-correctiefactor is op verzoek van het kabinet berekend door de Nederlandse Emissieautoriteit. De NEa heeft daarbij de volgende uitgangspunten meegekregen:

- De verwachte hoeveelheid dispensatierechten in 2030 wordt berekend exclusief eventuele gedragseffecten voortkomend uit de CO_2-heffing.
- Met overige gedragseffecten wordt rekening gehouden via een bandbreedte van mogelijke 2030-emissies, zoals aangeleverd door PBL (zie tabel 6), zoals verondersteld in haar studie naar mogelijke tariefniveaus voor de CO_2-heffing industrie.
- Het rekenwerk moet gebaseerd zijn op basis van de situatie ten tijde van besluitvorming (voorjaar 2023). Dit betreft specifiek de hoogte van de procesemissiefactor indertijd, namelijk 0,97. Van die verwachte hoeveelheid dispensatierechten in 2030 wordt 1 Mton afgetrokken om te komen tot de beoogde hoeveelheid dispensatierechten in 2030.
- Bij het bepalen van de AVI-correctiefactor moet rekening worden gehouden met de nieuwe procesemissiefactor van 0,91. Dit voorkomt een additionele impliciete aanscherping bij de AVI's die niet was voorzien tijdens besluitvorming in voorjaar 2023 over de aanscherping met 1 Mton.

Het kabinet stelt een AVI-correctiefactor voor van 0,4 in 2030. Dit moet leiden tot een verwachte hoeveelheid resterende dispensatierechten voor AVI's in 2030 van 0,6 Mton. Dat betekent dat AVI's 1,9 Mton aan fossiele emissies moeten reduceren om de CO_2-heffing industrie volledig te vermijden.

De voorgestelde maatvoering veronderstelt dat de emissies van AVI's exclusief het effect van de CO_2-heffing liggen op 2,4 Mton. Dit niveau komt overeen met de verwachte restemissies ten tijde van besluitvorming, en ligt dicht bij de bovenkant van de bandbreedte van ramingen van PBL en TNO (zie tabel 7). De huidige AVI-emissies liggen op 2,5 Mton. De voorgestelde maatvoering houdt dus rekening met emissiereductie door overig circulaire economie beleid van 0,1 Mton. Als aanvullend doelbereik wordt gerealiseerd, dan kan dit zorgen voor een meevaller

voor de emissiereductieopgave van AVI's. Echter, ook bij volledig doelbereik van circulaire doelen (ordegrootte 0,4 Mton) blijft de opgave voor AVI's ambitieus en verwacht het kabinet dat richting 2030 een belaste grondslag resteert. Emissiereductie in het basispad en de doeltreffendheid van het wetsvoorstel worden in meer detail besproken onder «Doeltreffendheid, doelmatigheid en evaluatie».

Tabel 7: ramingen fossiele CO_2-uitstoot t.o.v. restemissiedoel AVI's

Fossiele CO_2-uitstoot AVI's (bron: NEa)		Ramingen fossiele CO_2-uitstoot AVI's in 2030, excl. effect CCS en excl. veranderingen in import		Restemissiedoel AVI's in CO_2-heffing industrie
2021	2023	Raming PBL[1]	Raming o.b.v. studie TNO[2]. TNO verwacht een 15% tot 30% afname t.o.v. 2021.	
2,79 Mton	2,51 Mton	2,05 tot 2,5 Mton	2 tot 2,4 Mton	0,6 Mton

[1] PBL (2024) Analyse tarief CO_2-heffing industrie.
[2] TNO (2024), Een verkenning naar de verbranding van Nederlands afval en de milieuprestatie in 2030 en 2050.

Het kabinet stelt voor om de AVI-correctiefactor vanaf 2026 lineair in te faseren. Infasering stelt de markt ertoe in staat om zich geleidelijk aan te passen aan de aanpassingen aan de CO_2-heffing industrie.

De Europese Commissie zal de EU ETS benchmarks actualiseren voor de periode 2026–2030. Na die actualisatie moeten zowel de nationale reductiefactor als de AVI-correctiefactor worden geactualiseerd. Het kabinet stelt voor om bij die actualisatie wat betreft de maatvoering van de AVI-correctiefactor aan te sturen op verwachte restemissies in 2030 van 0,6 Mton. Op deze manier wordt duidelijkheid geboden aan de sector voor hun reductiedoel.

Naast AVI's geldt de procesemissiefactor in de CO_2-heffing industrie ook voor twee emittenten van lachgas die niet onder EU ETS vallen en voor diverse sub-installaties bij ETS bedrijven. Het kabinet stelt voor om de correctiefactor te beperken tot de AVI's. Deze aanscherping is onderdeel van een breder pakket voor AVI's, waarbij rekening is gehouden met een balans van normerende of beprijzende maatregelen enerzijds en stimulerende maatregelen anderzijds. Een dergelijk pakket is niet opgesteld voor de overige installaties. Daarnaast worden met de twee lachgasemittenten reeds afspraken gemaakt in maatwerktrajecten om emissiereductie te realiseren. Voor de overige sub-installaties geldt dat deze zeer beperkt handelingsperspectief hebben waardoor er geen sprake is van aanvullend doelbereik bij een aanscherping van de hoeveelheid dispensatierechten.

Doeltreffendheid, doelmatigheid en evaluatie

Bij afvalverbranding is het vrijkomen van CO_2 inherent aan het «productieproces». Bij afvalverbranding komt onder andere koolstof, die eerst in afval was opgeslagen, vrij als CO_2. CO_2-emissies kunnen worden gereduceerd door het minder verbranden van afval, bijvoorbeeld door meer inzet op hergebruik en recycling, of door het afvangen en opslaan van CO_2. Afvalverbranding is een essentieel onderdeel van het nationale afvalbeheer. Niet al het afval kan op dit moment al (dan wel technisch, dan wel economisch) gerecycled worden en ook bij recycling blijven er recyclingresiduen over die nog verbrand worden. Het is daarom van belang dat er in Nederland een goed functionerende afvalverbrandingsinfrastructuur aanwezig is.

Richting de toekomst zal de hoeveelheid te verbranden materialen geleidelijk afnemen door de inzet op vermindering van grondstoffengebruik, levensduurverlenging, betere inzameling en meer hoogwaardige recycling. Op dit moment wordt echter ook nog veel materiaal verbrand bij AVI's dat technisch recyclebaar is. Er wordt in Nederland bijvoorbeeld nog meer dan 700 kiloton kunststofafval verbrand bij AVI's als sorteerresidu of via het restafval.[137] In een circulaire economie wordt dit materiaal idealiter zo lang mogelijk ingezet als grondstof voor de productie van nieuwe materialen.

Het handelingsperspectief voor het reduceren van de fossiele emissies van afvalverbranding bestaat uit:

1. Verminderen van de hoeveelheid nationaal geproduceerd afval (1a) en geïmporteerd fossiel afval (1b);
2. Uitsorteren van fossiele afvalstromen, waaronder kunststoffen, via bronscheiding. In gemeenten met gedifferentieerde tarieven (diftar), waarbij burgers en bedrijven op individuele basis betalen voor het aanbieden van hun restafval, is het aanbod gemengd afval dat nog verbrand moet worden bij een AVI naar verhouding minder dan in gemeenten zonder diftar;
3. Uitsorteren van fossiele afvalstromen, via nascheiding. Uitgesorteerde afvalstromen kunnen worden hergebruikt of met (innovatieve) recyclingtechnieken opnieuw worden ingezet in productieprocessen. De resulterende afname van fossiele afvalverbranding verlaagt emissies;
4. Afvang en opslag van CO_2 (carbon capture and storage, CCS). Dat houdt in dat CO_2 wordt afgevangen van rookgassen van de AVI, en vervolgens worden opgeslagen.

De CO_2-heffing industrie heeft geen direct effect op het verminderen van de hoeveelheid geproduceerd afval (1a). Afvalreductie in het basispad is echter wel van belang, omdat het de opgave van de CO_2-heffing industrie vermindert. Relevant beleid met invloed op de productie van fossiel afval betreft:

- Regelingen voor uitgebreide producentenverantwoordelijkheid (UPV's). Bepaalde afvalstromen worden hierdoor weggehouden van de AVI. Nederland heeft een UPV voor bijvoorbeeld textiel, verpakkingen, elektrische en elektronische apparatuur, batterijen en accu's, autobanden, autowrakken en bepaalde plastic wegwerpproducten. Er wordt daarnaast gewerkt aan een UPV voor luiers en incontinentiemateriaal, meubels en matrassen.
- EU-Verordening inzake duurzaam ontwerp (de oude Ecodesignrichtlijn). Deze verplicht het toepassen van recyclaat in een breed scala aan producten en verbiedt het vernietigen (vaak door verbranding) van onverkochte goederen. De verordening introduceert o.a. eisen en minimumnormen voor duurzaamheid, repareerbaarheid en recycling. Eisen voor ecologisch ontwerp van bepaalde producten met een grote impact op het milieu, waaronder ijzer, staal, aluminium, textiel, meubilair, banden, wasmiddelen, verf en chemicaliën, moeten met prioriteit worden ingevoerd.
- EU-richtlijn betreffende verpakking en verpakkingsafval. Deze richtlijn verplicht producenten van verpakkingen tot minimumaandelen recyclaat in plastic verpakkingsmateriaal. Ook verplicht het lidstaten om maatregelen te nemen om de productie en milieu-impact van verpakkingsafval te verminderen. en recyclingdoelen te halen op het gebied van plastics, hout, metalen, glas, papier en karton.

---

[137] *Evaluatie aanwezigheid kunststoffen in brandbaar afval voor AVI's*, Royal Haskoning DHV, 2024

- EU-richtlijn betreffende de vermindering van de effecten van bepaalde kunststofproducten op het milieu (wegwerpplastics). Deze richtlijn verbiedt het gebruik van diverse wegwerkplastics, verplicht lidstaten tot het halen van doelen voor inzameling en recycling van plastic producten voor eenmalig gebruik en verplicht het gebruik van recyclaat in plastic drinkflessen (30% in 2030).

De potentiële emissiereductie in het basispad door vermindering van de hoeveelheid geproduceerd afval (1a) in 2030 raamt het kabinet op 0 tot 0,5 Mton fossiele CO_2 (zie tabel 6). PBL verwacht een fossiele CO_2-uitstoot van AVI's in 2030 van 2 tot 2,5 Mton, exclusief het effect van CCS of de bestaande CO_2-heffing industrie. De bovenkant van de bandbreedte komt overeen met de huidige fossiele CO_2-emissies van AVI's, en de onderkant van de bandbreedte de uitstoot bij succesvol nationaal en Europees circulaire economie beleid. Een recente studie van TNO[138] geeft een vergelijkbaar beeld. TNO raamt voor 2030 t.o.v. 2021 een autonome afname van nationaal aanbod van te verbranden afval van circa 15%. Dit loopt potentieel op tot een kleine 30% als wordt aangenomen dat alle doelen worden gehaald van EU richtlijnen voor verpakkingen en wegwerpplastics en van de circulaire plastics norm die momenteel wordt uitgewerkt door het kabinet. Met de 2021-emissies conform de emissieregistratie als startpunt komt dit uit op indicatieve emissies in 2030 van 2,4 Mton door autonome afname en 2 Mton bij doelbereik van circulaire economie beleid. Aandachtspunt is dat de nationale CO_2-emissies mogelijk niet evenredig dalen met afnemende nationale afvalvolumes, omdat vrijkomende verbrandingscapaciteit kan worden ingevuld met meer import van afval.

De studies suggereren dat de vermindering van nationaal geproduceerd afval richting 2030 niet genoeg zal zijn om de tot doel gestelde restemissies te bereiken.

Het kabinet beoordeelt het wetsvoorstel als overwegend doeltreffend. Zie de tabel voor een uitgebreidere bespreking.

Tabel 8: evaluatie doeltreffendheid emissiereductie afvalverbranding CO_2-heffing industrie

Handelingsperspectief emissiereductie afvalverbranding	Doeltreffendheid CO_2-heffing industrie
1a) Verminderen van de hoeveelheid nationaal geproduceerd afval.	Geen wezenlijk effect.
1b) Verminderen van de hoeveelheid geïmporteerd afval.	Afvalverwerking in het land van oorsprong wordt aantrekkelijker door hogere verbrandingskosten in Nederland. De huidige hoeveelheid afvalimport bestemd voor Nederlandse AVI's ligt rond de 1,1 megaton.[1] Net als voor het Nederlandse afval geldt dat alleen over de fossiele component van het buitenlandse afval CO_2-heffing wordt afgedragen. Het is aannemelijk dat bovenop de € 39,23/ton afval aan afvalstoffenbelasting (prijspeil 2024) de CO_2-heffing industrie met een 2030-tarief van omgerekend € 78/ton geïmporteerd afval[2] tot aanvullende vermindering van afvalimport leidt. Het effect hoeft niet per direct op te treden, omdat AVI's bij voorkeur op vollast draaien en langlopende contractuele verplichtingen hebben wat betreft warmtelevering.

[138] TNO (2024), Een verkenning naar de verbranding van Nederlands afval en de milieuprestatie in 2030 en 2050.

Handelingsperspectief emissiereductie afvalverbranding	Doeltreffendheid CO_2-heffing industrie
2) Uitsorteren van fossiele afvalstromen, via bronscheiding.	Indirect effect: aanbieders van afval worden geconfronteerd met hogere kosten voor afvalverbranding, en worden daardoor geprikkeld om het afvalaanbod te verminderen met bronscheiding. Ecorys en CE Delft[3] stellen dat de prijsprikkel van de afvalstoffenbelasting in enige mate heeft bijgedragen aan preventie van afvalproductie door bedrijven en burgers. Ze verwachten dat na verloop van tijd de prikkel beter zal worden doorgegeven, en de doeltreffendheid m.b.t. milieudoelstellingen zal toenemen. De aanvullende marginale prijsprikkel bovenop € 39,23/ton afvalstoffenbelasting van de CO_2-heffing industrie in 2030 van omgerekend ca € 45/ton gemengd gemeentelijk restafval kan effect hebben bij huidige DifTar-gemeenten (momenteel ca 50% van de gemeenten) en als prikkel voor nieuwe gemeenten om over te stappen op DifTar. Het uiteindelijke indirecte effect is afhankelijk van kostendoorgifte en toepasbaarheid van DifTar.
3) Uitsorteren van fossiele afvalstromen, via nascheiding.	Uitsortering vermindert de fossiele uitstoot doordat de emissiefactor van verbrand afval vermindert. Nascheiding kan worden opgevoerd als «reductiemaatregel»[4], waardoor nascheiding niet hoeft te leiden tot een afname in allocatie van dispensatierechten. Het effect van nascheiding hoeft niet altijd één-op-één gelijk te zijn aan de koolstofinhoud van nagescheiden afval, bijvoorbeeld wanneer de vrijkomende verbrandingscapaciteit wordt ingevuld met geïmporteerd afval dat niet is nagescheiden. De grootste effecten van beprijzing van afval zijn volgens Ecorys en CE Delft te verwachten bij grof afval en bouw- en sloopafval. De combinatie van afvalstoffenbelasting en CO_2-heffing industrie zal voor bepaalde soorten kunststofafval en PMD minder effect hebben, omdat de recyclingkosten hoger liggen dan de verbrandingskosten incl. afvalstoffenbelasting en CO_2-heffing industrie.
4) Afvang en opslag van CO_2 (CCS).	CCS vermindert CO_2-uitstoot. Het 2030-tarief van de CO_2-heffing industrie is vergelijkbaar met de onrendabele top van CCS, die PBL raamt op € 109 tot € 266/ton CO_2.[5] De doeltreffendheid van de maatregel kan wel verder worden verbeterd, omdat de prikkel voor CCS wordt gedempt. De CO_2-heffing industrie geldt alleen voor CO_2 van fossiele oorsprong, e/n afgevangen CO_2van AVI's is van zowel fossiele als biogene oorsprong. CCS van biogene CO_2 leidt niet tot vermeden kosten van de CO_2-heffing industrie. Voor afgevangen CO_2 geldt een pro-rata benadering van de oorsprong van de CO_2.[6] Dat betekent dat voor elke ton afgevangen en opgeslagen CO_2 een AVI alleen CO_2-kosten vermijdt voor het aandeel fossiele CO_2. In 2023 was 36,4% van de totale uitstoot van AVI's van fossiele oorsprong. Indien een individuele installatie dat percentage fossiele uitstoot heeft, dan zorgt CCS voor vermeden heffingskosten van dat percentage vermenigvuldigd met het in dat jaar geldende tarief. De prikkel van de CO_2-heffing industrie voor CCS wordt daarom gedempt met circa 63%. Dat wil zeggen dat bij een tarief van € 150/ton CO_2 de toepassing van CCS leidt tot vermeden heffingskosten van € 55/ton CO_2. Separaat subsidiërend beleid, inkomsten van bioCCS en/of een hogere prijsprikkel kunnen de resterende onrendabele top van CCS bij AVI's overbruggen. De beschikbare SDE++-subsidies voor CCS voorzien hierin, waardoor evengoed een wezenlijke toename van CCS te verwachten is.

[1] Afvalverwerking in Nederland, cijfers 2022, Rijkswaterstaat.
[2] Geïmporteerd afval bevat naar verhouding meer fossiele koolstof dan Nederlands afval.
[3] Ecorys en CE Delft (2024) Evaluatie afvalstoffenbelasting
[4] Zoals bedoeld onder artikel 16b.17, lid 4, sub e.
[5] PBL (2023) Eindadvies basisbedragen SDE++ 2023
[6] Conform de concept uitvoeringsverordening aangaande monitoring en rapportage van emissies die gepland staat voor goedkeuring door de Europese Commissie in het derde kwartaal van 2024.

Het kabinet beoordeelt het wetsvoorstel als doelmatig. Van eventuele niet-gereduceerde emissies kunnen AVI's de kosten afwentelen (of absorberen) via onder andere de poorttarieven. Het risico op weglek is hierdoor beperkt.

Het kabinet verwacht geen sterke toename van export van brandbaar afval naar andere landen. De export van brandbaar afval naar buitenlandse cementovens lag de afgelopen jaren tussen de 120 en 180 kiloton afval per jaar, en betrof met name RDF en zuiveringsslib. Dergelijke installaties vallen onder het EU ETS, en moeten daarom daar ook een wezenlijke CO_2-prijs betalen. De export van afval naar buitenlandse afvalverbrandingsinstallaties lag de afgelopen jaren rond de 300 kiloton afval per jaar.[139] Voor overbrengen van afval naar andere lidstaten zijn tevens formaliteiten in het kader van de Europese Verordening voor de Overbrenging van Afvalstoffen (EVOA) van toepassing. Dit limiteert de mogelijkheden om een stijgende CO_2-heffing te vermijden via export.

De voorgestelde maatregel leidt daarom eerder tot een lastenstijging bij gemeenten en bedrijven dan tot weglek.

Het kabinet beperkt eventuele weglekrisico's en lastenstijgingen door emissiereductie te faciliteren door middel van stimulerend instrumentarium. Deze maatregelen dekken een deel van de kosten van emissiereductie en moeten tevens leiden tot kostenreductie en bredere toepasbaarheid van emissiereductie-opties. Zo wordt meer CO_2-heffing vermeden, en de ondersteuning beperkt of dekt meerkosten. Dit beperkt de kostenafwenteling. De volgende stimulering is beschikbaar:

- Bedrijven met AVI's kunnen via de SDE++ subsidie krijgen voor CCS.
- De DEI+ kan worden gebruikt om subsidie aan te vragen voor het gescheiden inzamelen en sorteren van afval als voorbereiding op hergebruik of recycling.
- De VEKI-regeling biedt investeringssubsidies voor projecten die CO_2 reduceren maar nog een te lange terugverdientijd hebben. Eén van de thema's binnen de VEKI is recycling en hergebruik van afval.
- Het Circular Plastics NL programma van het Nationaal Groeifonds moet knelpunten adresseren in verschillende waardeketens om de kringlopen voor bestaande plastics te sluiten. Het bevat programmalijnen gericht op de ondersteuning van o.a. pilot- en demonstratieprojecten voor sortering en mechanische, chemische en thermochemische recycling.
- In het Klimaatfonds zijn diverse middelen gereserveerd die direct gebruikt kunnen worden voor hoogwaardige circulaire afvalverwerking (zie tabel). Ook zijn er middelen toegekend voor de opschaling van specifieke innovatieve thermochemische conversietechnologie (vergassing en pyrolyse).

[139] Cijfers Rijkswaterstaat, op basis van EVOA-gegevens.

Tabel 9: Overzicht van Klimaatfondsmiddelen met impact op circulaire afvalverwerking (overboekingen kennen veelal voorwaarden, zie ontwerpMeerjarenprogramma Klimaatfonds 2025)

Bestemming middelen Klimaatfonds	Toekenning 2024	Toekenning 2025	Reservering
Continuering DEI+CE[1]	€ 52,2 mln		
Ondersteuning van o.a. ketenvorming en recyclingtechnieken circulaire plastics: een mkb-kennisloket en investeringssubsidies voor sorteer- en recyclingprocessen (via de VEKI en de DEI+)	€ 69,1 mln	€ 197,9 mln	
Maatwerksubsidies AVI's			€ 222 mln

[1] Voor kleinere projecten met een subsidie van minder dan € 3.000.000.

De regeldruk voor AVI's kan licht toenemen. AVI's kunnen heffingskosten vermijden met uitsortering van afval, maar moeten daarvoor wel overstappen op geïndividualiseerde emissiemonitoring. EU ETS monitoringsregels bieden hier mogelijkheden voor, maar in de praktijk worden vooralsnog alleen landelijke kengetallen voor de CO_2-inhoud van afvalstromen toegepast. Naarmate de heffingskosten toenemen zullen AVI's naar verwachting meer gebruik gaan maken van geïndividualiseerde monitoring. Geïndividualiseerde monitoring zal echter ook zonder wetsvoorstel nodig zijn om beloond te worden voor een lagere CO_2-intensiteit van het verbrande afval.

Op de lange termijn kan de doelmatigheid afnemen door het risico op verzonken investeringen in CCS. Vanuit het perspectief van de circulaire economie gezien draagt de optie CCS niet bij aan het doel om tot minder afvalverbranding te komen. Als dit richting 2050 in potentie het meeste perspectief biedt voor AVI's is dat een risico voor de ontwikkeling van de circulaire economie op de (middel-) lange termijn. Het kabinet stelt daarom voor om de hoeveelheid investeringen in CCS bij AVI's te monitoren.

De CO_2-heffing industrie wordt periodiek geëvalueerd. Dit wetsvoorstel zal in de volgende evaluatie worden meegenomen.

Uitvoerbaarheid Belastingdienst, Toeslagen en Douane

De uitvoering van de CO_2-heffing industrie is belegd bij de Nederlandse Emissieautoriteit (NEa). Het bestuur van de NEa heeft de voorliggende wetswijziging getoetst, en acht deze handhaafbaar, uitvoerbaar en fraudebestendig.

5.28 Wijziging energiebelastingtarieven op aardgas

Over het verbruik van aardgas wordt energiebelasting geheven. De energierekening voor aardgas is de afgelopen jaren gestegen door de verhoging van de leveringstarieven, netbeheerskosten en energiebelastingtarieven. Het kabinet heeft ten doel om de energierekening voor huishoudens te verlagen. Het kabinet stelt daarom voor de energiebelasting op aardgas tot een verbruik van 170.000 m^3 te verlagen met 2,8 cent per m^3 in 2025, oplopend naar 4,8 cent per m^3 in 2030 (in prijspeil 2024).

De verlaging levert voor een huishouden met een gemiddeld verbruik van 1.050 m^3 aardgas per jaar een financieel voordeel op van circa € 29 in 2025 oplopend naar circa € 50 in 2030. Het voordeel komt ook terecht bij bedrijven die aardgas verbruiken.

Doeltreffendheid, doelmatigheid en evaluatie

De verlaging zorgt er direct voor dat de energierekening voor aardgas van huishoudens en bedrijven voor het verbruik tot 170.000 m^3 lager is dan zonder de verlaging.

Een verlaging van de energiebelasting op aardgas heeft direct effect op de hoogte van de energierekening. Hiervan profiteren naast huishoudens ook bedrijven. Niet alle huishoudens profiteren in dezelfde mate. Huishoudens met een relatief hoog gasverbruik profiteren relatief meer dan huishoudens met weinig gasverbruik; huishoudens zonder gasverbruik profiteren niet. Omdat het parameterwijzigingen betreft, zijn de wijzigingen uitvoerbaar op de beoogde datum van inwerkingtreding. Energieleveranciers dienen de tariefverlagingen te verwerken in de energiefactuur voor klanten. Klanten hoeven hiervoor niets te doen. Er wordt dus geen beroep gedaan op hun doenvermogen.

Evaluatie van de energiebelasting is voorzien in 2027. Daarin zal onder andere de doeltreffendheid en doelmatigheid van de tariefstructuur worden geëvalueerd.

Uitvoeringsgevolgen Belastingdienst, Douane en Toeslagen

De Belastingdienst acht de maatregelen uitvoerbaar per de voorgestelde data van inwerkingtreding. De gevolgen voor de uitvoering zijn nader beschreven in de uitvoeringstoets die als bijlage bij dit wetsvoorstel is bijgevoegd.

5.29 Verhoging belastingvermindering energiebelasting

In dit wetsvoorstel wordt geregeld dat het financiële voordeel dat voortvloeit uit het amendement Omtzigt inzake walstroom op het BP 2024[140] op andere wijze toekomt aan elektriciteitsverbruikers.

In de energiebelasting is een verlaagd tarief voor walstroom opgenomen. De ratio hierachter is dat aangemeerde schepen hierdoor eerder elektriciteit zullen gebruiken dan hun dieselgeneratoren laten draaien voor hun stroomvoorziening. Het amendement regelt dat het verlaagd tarief vanaf 1 januari 2024 in tien stappen wordt afgebouwd. Het amendement regelt voorts dat de opbrengst hiervan vanaf genoemde datum wordt aangewend voor een tariefverlaging van de eerste schijf elektriciteit in de energiebelasting (0–2.900 kWh).

Vanwege de geringe opbrengst van de afbouw en het grote aantal elektriciteitsverbruikers is de tariefverlaging zeer gering. Het gaat in 2024 om € 0,00001 per kWh tot een verbruik van 2.900 kWh. Als een huishouden of bedrijf ten minste 2.900 kWh per jaar verbruikt, is het voordeel 3,6 eurocent (incl. btw). Het gaat om het maximale voordeel over het hele jaar, dus niet per verbruikte kWh. Bij een verbruik onder de 2.900 kWh valt dit voordeel nog lager uit. Door afronding in de energiefactuur, is het overigens de vraag of huishoudens en bedrijven dit voordeel op hun factuur kunnen zien. De tariefverlaging leidt daardoor mogelijk tot veel vragen van consumenten aan energieleveranciers en de Belastingdienst.

Tegenover het geringe voordeel zou een toename in de complexiteit en uitvoeringslasten voor energieleveranciers en de Belastingdienst staan. Bij de energieleveranciers gaat het om een significante impact. De lasten zijn gemoeid met aanpassing van bestaande systemen en processen. De

[140] Kamerstukken II 2023/24, 36 418, nr. 27.

eerste schijf raakt namelijk aan verschillende regelingen, zoals de salderingsregeling en verplichtingen vanuit de Autoriteit Consument en Markt (ACM) waaronder het Aanbod-op-Maat. Verder verwachten energieleveranciers veel vragen van consumenten. Voorts moeten de systemen worden aangepast om de tariefverlaging in de energiebelasting-aangifte aan de Belastingdienst te verwerken. De totale kosten die energieleveranciers maken zouden mogelijk hoger zijn dan het totale voordeel dat zou terechtkomen bij elektriciteitsverbruikers.

Voor de uitvoering van de energiebelasting door de Belastingdienst geldt dat de tariefverlaging hoofdzakelijk consequenties heeft voor de teruggaveregeling meerdere onroerende zaken achter één aansluiting (ook wel: blokelektriciteit). In de quickscan en de latere uitvoeringstoets op het amendement heeft de Belastingdienst de tariefverlaging beoordeeld als uitvoerbaar per 1 januari 2024. De Belastingdienst geeft daarbij aan dat de maatregel tot een toename van de complexiteit leidt.

In het licht van het voorgaande is naar alternatieven gezocht om het voordeel op een andere manier aan elektriciteitsverbruikers te doen toekomen. Dat heeft geleid tot de volgende oplossing.

De energiebelasting kent een belastingvermindering. Het gaat om een vast bedrag per elektriciteitsaansluiting met verblijfsfunctie. De belastingvermindering zou in 2024 € 521,78 (excl. btw) bedragen. In onderhavig wetsvoorstel wordt geregeld dat de belastingvermindering met terugwerkende kracht tot en met 1 januari 2024 € 521,81 (excl. btw) bedraagt. Met de verhoging van 3 eurocent (excl. btw) is het maximale voordeel van de tariefverlaging van de eerste schijf elektriciteit (3,6 eurocent, incl. btw) overgeheveld naar de belastingvermindering. Vooruitlopend op deze wetswijziging is in het Beleidsbesluit Belastingen op milieugrondslag de belastingvermindering voor 2024 gesteld op € 521,81 (excl. btw) c.q. € 631,39 (incl. btw). Op deze manier wordt het maximale voordeel van de tariefverlaging in 2024 via de belastingvermindering gegeven. Dit leidt niet tot extra kosten of inspanningen van energieleveranciers en de Belastingdienst. Voor zowel de verhoging van de belastingvermindering als de verlaging van het tarief van de eerste schijf geldt dat circa 91% van het voordeel bij huishoudens terechtkomt.

De noodzaak om voor 2024 met een beleidsbesluit tot de maatregel te komen, is gelegen in de voornoemde effecten van de verlaging van het tarief van de eerste schijf elektriciteit. Zou de maatregel niet zijn genomen, dan zou de Belastingdienst de teruggaveregeling meerdere onroerende zaken achter één aansluiting hebben moeten aanpassen. De energieleveranciers zouden hun systemen, communicatie en facturen hebben moeten aanpassen. De meer complexe facturen zouden tot meer (controle)werk bij de Belastingdienst hebben geleid. Er zou naar verwachting onduidelijkheid bij consumenten zijn ontstaan omdat het verschil van ten hoogste 3 eurocent voordeel over 2024 mogelijk niet op hun factuur te zien zou zijn geweest. Hiermee is ook voorkomen dat consumenten hiervoor contact zouden opnemen met energieleveranciers en de Belastingtelefoon. Omdat het mogelijke voordeel van ten hoogste 3 eurocent in geen verhouding staat met de geschetste voorziene effecten, was het noodzakelijk om tot de maatregel te komen met een beleidsbesluit vooruitlopend op de wetswijziging die in onderhavig wetsvoorstel is opgenomen.

In onderhavig wetsvoorstel wordt geregeld dat de verlagingen van het tarief van de eerste schijf elektriciteit in de jaren 2025 tot en met 2033 geen doorgang vinden. Daarbij is reeds het volgende geregeld voor 2024. De energiebelastingtarieven worden aan het begin van elk kalenderjaar geïndexeerd. Bij de indexatie in de zogenoemde bijstellingsregeling mag

de nodig geachte afronding worden toegepast. Sinds 2016 worden de tarieven afgerond op vijf cijfers achter de komma. Door het tarief van de eerste schijf voor 2024 na indexatie af te ronden op vier decimalen (€ 0,1088, vóór indexatie en afronding: € 0,09899 per kWh), is het gelijk gehouden aan het tarief van de tweede schijf (€ 0,10880 per kWh, zie tabel 1) en worden onduidelijkheden bij consumenten en significante uitvoeringslasten bij energieleveranciers en de Belastingdienst voorkomen. Deze afronding acht het kabinet noodzakelijk in het licht van het voorgaande.

Tabel 10: Tarieven eerste en tweede schijf elektriciteit voor de jaren 2024 tot en met 2034 ná amendement en voor wat betreft de tarieven voor 2024 ná de bijstellingsregeling met betrekking tot 2024, per kWh in €, prijspeil 2024

Elektriciteit (excl. btw)	2024	2025	2026	2027	2028	2029	2030	2031	2032	2033	2034
0–2.900 kWh	0,1088	0,10032	0,08794	0,08233	0,07832	0,07334	0,07413	0,07409	0,07402	0,07395	0,07395
2.900–10.000 kWh	0,10880	0,10034	0,08798	0,08241	0,07845	0,07351	0,07448	0,07449	0,07448	0,07449	0,07449

Voor 2024 is en wordt dus door middel van de Bijstellingsregeling indirecte belastingen en Provinciewet 2024, het Beleidsbesluit Belastingen op milieugrondslag en onderhavig wetsvoorstel geregeld dat het voordeel van een tariefverlaging van de eerste schijf elektriciteit wordt omgezet in een verhoging van de belastingvermindering.

Voor de jaren 2025 tot en met 2033 wordt dezelfde oplossing geregeld in onderhavig wetsvoorstel. Dat betekent dat de belastingvermindering wordt verhoogd en de tarieven in de eerste en tweede schijf elektriciteit weer aan elkaar gelijk zullen zijn (zie tabel 10, het tarief van de tweede schijf (onderste rij)).

Benadrukt wordt dat het met het amendement beoogde voordeel op deze manier terechtkomt bij elektriciteitsverbruikers, conform de bedoeling van het amendement. De Tweede en Eerste Kamer zijn over deze oplossing bericht bij brieven van 7 februari 2024[141], respectievelijk 8 november 2023.[142]

Doeltreffendheid, doelmatigheid en evaluatie

Het met het amendement beoogde voordeel komt ook via de gekozen oplossing terecht bij elektriciteitsverbruikers. De met het amendement geregelde afbouw van het verlaagde tarief voor walstroom blijft behouden.

Met de gekozen oplossing worden onduidelijkheden bij consumenten en significante uitvoeringslasten bij energieleveranciers en de Belastingdienst voorkomen.

Evaluatie van de energiebelasting is voorzien in 2027. Daarin zal onder andere de doeltreffendheid en doelmatigheid van de tariefstructuur worden geëvalueerd.

Uitvoeringsgevolgen Belastingdienst, Toeslagen en Douane

De voorgestelde oplossing voorkomt dat de Belastingdienst de teruggaveregeling meerdere onroerende zaken achter één aansluiting (blokelektriciteit) moet aanpassen. Dat de oplossing ervoor zorgt dat energieleveran-

[141] Kamerstukken II 2023/24, 31 066, nr. 1336.
[142] Kamerstukken I 36 418, B, p. 3–4. De oplossing is vervolgens ook vermeld in de nota naar aanleiding van het verslag van de Eerste Kamer op het wetsvoorstel Belastingplan 2024 d.d. 17 november 2023, Kamerstukken I 2023/24, 36 418, D, p. 22.

ciers hun communicatie-uitingen in bijvoorbeeld een aanbod of op een factuur richting consumenten beknopter kunnen houden, heeft ook effect op de Belastingdienst. Meer complexe facturen zouden namelijk ook tot meer (controle)werk bij de Belastingdienst leiden omdat partijen wellicht een teruggaveverzoek indienen, terwijl dit niet nodig was geweest. Omdat onduidelijkheid bij consumenten wordt voorkomen, wordt ook voorkomen dat zij contact opnemen met de Belastingtelefoon. De Belastingdienst moet voor de aanpassing van de hoogte van de belastingvermindering in 2024 tot en met 2034 een aanvullende parameterwijziging doorvoeren, naast de reguliere wijzigingen.

5.30 Separaat tarief voor waterstof in de energiebelasting

Waterstof wordt naar verwachting een essentieel onderdeel in de energietransitie voor het halen van de klimaatdoelen via het bieden van regelbaar vermogen en de rol die het kan spelen bij de opslag van overvloedig aanbod van energie uit wind op zee. Waterstof helpt daarnaast bij de overgang van fossiele brandstoffen en het diversifiëren van de energiemix. De productie van hernieuwbare en koolstofarme waterstof heeft evenwel vooralsnog een aanzienlijke onrendabele top ten opzichte van aardgas.

In de energiebelasting wordt energetisch verbruik van waterstof nu nog hetzelfde belast als energetisch verbruik van aardgas. Daardoor is er op dit moment bij energetische toepassingen geen fiscale prikkel om aardgas te vervangen door waterstof. De energiebelasting op aardgas stijgt bovendien richting 2030. De huidige gelijke behandeling van aardgas en waterstof leidt ertoe dat waterstof net als aardgas de komende jaren zwaarder zal worden belast. Dit kan een belemmering zijn voor de opschaling van de waterstofmarkt, voor de elektriciteitsproductie met waterstof als brandstof en voor de realisatie van emissiereductie bij industriële installaties die niet of moeilijk direct te elektrificeren zijn en gasvormige brandstoffen nodig hebben.

Daarom stelt het kabinet voor om met ingang van 1 januari 2026 energetisch verbruik van waterstof in de energiebelasting te belasten met een separaat tarief dat lager is dan het tarief voor aardgas. Daarmee wordt voorkomen dat de energiebelasting een remmende werking heeft op de energetische toepassing van waterstof waar het als vervanging kan dienen voor aardgas.

Op dit moment kent de energiebelasting een vrijstelling voor elektriciteit die wordt ingezet in elektrolytische procedés. Hieronder valt de productie van waterstof via elektriciteit. In de praktijk zijn vragen opgekomen over welke delen van het maken van waterstof via elektriciteit onder elektrolyse vallen. Het kabinet stelt een precisering voor van de betreffende vrijstelling. Hiermee wordt onduidelijkheid weggenomen. Daarbij kiest het kabinet voor een ruime reikwijdte van de vrijstelling: de vrijstelling strekt zich ook uit tot de elektriciteit die wordt verbruikt bij demineralisatie van water alsmede de purificatie en compressie van de uit dit water ontstane waterstof.

Een separaat tarief voor waterstof en een uitbreiding van de vrijstelling ondersteunen de ontwikkeling van de waterstofmarkt in Nederland en dragen bij aan de klimaatdoelen. Het opschalen van de productie en het gebruik van waterstof leidt bovendien tot economische groei en nieuwe werkgelegenheid. Een sterk ontwikkelde waterstofsector kan bijdragen aan het verdienvermogen van Nederland en bijdragen aan de ontwikkeling van de export van waterstoftechnologieën en -expertise.

Grondslag energiebelastingtarief voor waterstof

Het verlaagde tarief zal gelden voor de levering van zowel hernieuwbaar opgewekte, koolstofarme als fossiel opgewekte waterstof. Op dit moment kan in de energiebelasting niet op een uitvoerbare en handhaafbare manier onderscheid worden gemaakt tussen deze verschillende productiewijzen. Overigens wordt het verder vergroenen van de waterstofproductie gestimuleerd via onder meer subsidieregelingen, het Europese emissiehandelssysteem EU ETS en normering volgend uit de REDIII-richtlijn.[143]

Het energiebelastingtarief voor waterstof zal uitsluitend gelden voor producten van GN-code 2804 1000. Daarmee wordt het tarief niet van toepassing op mengsels van enerzijds waterstof en anderzijds aardgas en andere stoffen die als aardgas worden gebruikt. Zou bij de tarifering wel rekening gehouden worden met de waterstofcomponent in een mengsel, dan leidt dit tot knelpunten in de uitvoering. Het zou vergen dat de exacte samenstelling en verhouding van stoffenmengsel moet kunnen worden geverifieerd. Extra complicerend hierbij is dat de samenstelling van gassen regionaal en per levering kan verschillen.

De fiscale behandeling van waterstof blijft voor het overige geheel overeenkomstig de systematiek van de fiscale behandeling van aardgas. Dat wil bijvoorbeeld zeggen dat daar waar de levering van aardgas is vrijgesteld van energiebelasting, dat ook geldt voor de levering van waterstof.

Tariefstructuur en tarief

De energiebelasting kenmerkt zich door een degressieve tariefsystematiek voor zowel aardgas als elektriciteit. De vraag is of het voor de hand ligt ook voor waterstof een degressieve tariefsystematiek te hanteren. Gegeven de noodzaak tot opschaling van waterstof acht het kabinet een tariefsystematiek met veel tariefschijven voor waterstof niet passend. In veel gevallen zal waterstofgebruik, al dan niet geleidelijk, gaan plaatsvinden naast verbruik van aardgas of wordt waterstof gemengd met aardgas. Bij een degressieve tariefsystematiek voor waterstof zou de energiegrootverbruiker niet alleen de schijven van elektriciteit en aardgas moeten doorlopen, maar ook die van waterstof. Voor grootverbruikers van aardgas die een gedeeltelijke overstap overwegen naar waterstof, zou dit betekenen dat zij zich gesteld zien voor een hoger marginaal tarief op waterstof dan dat op aardgas. Daarmee zou de beoogde stimulans van waterstofverbruik grotendeels teniet worden gedaan.

Voor het tarief voor een kWh waterstofgebruik wordt aangesloten bij het hoogste schijftarief voor zakelijk elektriciteitsgebruik vanaf 10 000 000 kWh. De reden hiervoor is dat op termijn waterstof en elektriciteit beide met (vrijwel) dezelfde duurzame energiebronnen en daardoor met (vrijwel) dezelfde externe effecten geproduceerd zullen worden. Het kabinet kiest er niet voor om bij de tariefstelling een opslag toe te passen voor waterstof bovenop het tarief voor elektriciteit in de laatste schijf. De reden voor een dergelijke opslag zou zijn dat er omzetverliezen optreden als waterstof wordt geproduceerd met elektriciteit. Waterstofproductie is op zichzelf al kostbaar en de kosten worden verhoogd vanwege de optredende omzetverliezen. Dat conditioneert marktpartijen voldoende om een zorgvuldige keuze te maken om elektriciteit al dan niet om te

[143] Richtlijn (EU) 2023/2413 van het Europees Parlement en de Raad van 18 oktober 2023 tot wijziging van Richtlijn (EU) 2018/2001, Verordening (EU) 2018/1999 en Richtlijn 98/70/EG wat de bevordering van energie uit hernieuwbare bronnen betreft, en tot intrekking van Richtlijn (EU) 2015/652 van de Raad, PbEU 2023, L 77.

zetten in waterstof. Een opslag in het energiebelastingtarief is daarom niet nodig. Hiermee sluit het kabinet tevens aan bij de huidige omgang met andere opslagfaciliteiten, zoals batterijopslag. Wanneer in de toekomst blijkt dat opslagfaciliteiten goedkoper worden, kan dit een reden zijn integraal te bezien of, en zo ja, op welke wijze in de fiscaliteit rekening dient te worden gehouden met energieverliezen.

Omdat waterstof op dit moment nog schaars is, is het van belang dat het zo veel mogelijk wordt ingezet voor toepassingen waar geen alternatieven voor zijn. Verbruik van duurzame warmte en directe elektrificatie zijn in de regel energetisch efficiënter. Het kabinet stuurt er daarom op waterstof voor zogenoemde lagetemperatuurtoepassingen[144] in de gebouwde omgeving en landbouw alleen in te zetten als sluitstuk op plekken en momenten waar geen redelijk alternatief voorhanden is, en in principe pas na 2035. Bij die aanpak past op zichzelf geen fiscale stimulering voor het waterstofgebruik voor lagetemperatuurtoepassingen. Dat kan een reden zijn om kleinverbruik van waterstof, waarvan doorgaans sprake zal zijn bij lagetemperatuurtoepassingen, hoger te belasten. Dit kan in de toekomst bereikt worden door middel van de introductie van een tweeschijvensystematiek met een eerste schijf waarvan het tarief hoger is dan dat van de tweede schijf. Op dit moment laat het ICT-landschap van de Belastingdienst de introductie van zo'n tweeschijvensystematiek met een daarbij vereiste nieuwe teruggaveregeling niet toe. Als in de toekomst de applicaties voor milieubelastingen zijn gemoderniseerd, kan worden bezien of introductie van een tweeschijvensystematiek opportuun is.

Samenloop van regelingen

Zoals hiervoor gesteld, blijft de behandeling van waterstof-, los van tarifering-, verder de systematiek volgen van de energiebelasting op aardgas. Daardoor kan samenloop van verschillende regelingen voorkomen. Te denken valt aan de inputvrijstelling voor aardgas dat wordt ingezet bij elektriciteitsopwekking in geval van een warmtekrachtkoppeling die wordt gevoed met zowel waterstof als aardgas. Ook doet samenloop zich voor bij waterstof die wordt gebruikt als brandstof in de inrichting waarin deze is ontstaan en wanneer die inrichting tevens aardgas van buiten de inrichting afneemt. Er is reeds toegestaan dat verschillende gassen op basis van de herkomst naar voorkeur kunnen worden toegerekend aan diverse bestemmingen.[145] Als dit wetsvoorstel wordt verheven tot wet kan deze zogenoemde preferentiële toerekening ook worden toegepast om als energieverbruiker zo veel mogelijk te profiteren van het energiebelastingtarief op waterstof dat lager is dan het tarief op aardgas. Dat betekent dat vrijstellingen in geval van samenloop van het verbruik van waterstof en aardgas zoveel mogelijk kunnen worden toegerekend aan het verbruik van aardgas. Het resultaat daarvan is dat, voor zover na toepassing van de vrijstelling belast verbruik resteert, dit zo veel mogelijk wordt belast met het lagere energiebelastingtarief op waterstof.

Internationale ontwikkelingen en concurrentiepositie

Het energiebelastingtarief voor waterstof zorgt voor een signaal richting investeerders dat Nederland op waterstof inzet. Door het aantrekken van investeringen en het bevorderen van de export van waterstofgerelateerde

[144] Lagetemperatuurtoepassingen zijn toepassingen waarbij verwarming niet nodig is voor een industrieel (bak)proces, maar alleen om bijvoorbeeld leefruimtes te verwarmen.

[145] Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 27 december 2023, over beleidsregels voor de afvalstoffenbelasting, de kolenbelasting en de energiebelasting, paragraaf 4.3 (Stcrt. 2023, nr. 32824).

technologieën en expertise kunnen Nederlandse bedrijven een concurrentievoordeel behalen ten opzichte van landen die minder investeren in deze ontwikkelingen.

Doeltreffendheid, doelmatigheid en evaluatie

Het verlaagde energiebelastingtarief helpt om de onrendabele top van energetisch gebruik van waterstof ten opzichte van aardgas te verkleinen. Hoe groot dit effect is, kan op dit moment niet nauwkeurig worden bepaald, omdat de grootte van de onrendabele top per kilo waterstof per project verschilt.

De mate waarin de onrendabele top door de energiebelasting wordt weggenomen hangt af van het verschil tussen het energiebelastingtarief op aardgas en op waterstof. Het verschil is afhankelijk van het totale aardgasverbruik vanwege de degressieve tariefstructuur van de energiebelasting op aardgas ten opzichte van het voorgestelde vlakke energiebelastingtarief voor waterstof. Bij verbruik van aardgas dat is vrijgesteld van energiebelasting is geen effect te verwachten van het wetsvoorstel. Dergelijke vrijstellingen van energiebelasting voor aardgas- en waterstofverbruik worden (gedeeltelijk en onder voorwaarden) verleend voor onder andere het opwekken van elektriciteit, voor metallurgische en mineralogische procedés en voor non-energetisch verbruik.

De doeltreffendheid is daarnaast sterk afhankelijk van ander beleid dat betrekking heeft op het verbruik van aardgas en waterstof.

Zoals hiervoor gesteld kan in de energiebelasting niet op een uitvoerbare en handhaafbare manier onderscheid worden gemaakt tussen hernieuwbare en niet-hernieuwbare waterstof. Nederland ontwikkelt een breed scala aan andere instrumenten om de onrendabele top voor hernieuwbare waterstof te verlagen. Het gaat bijvoorbeeld om productiesubsidies voor hernieuwbare waterstof in de opschalingsregeling volledig hernieuwbare waterstof (de «OWE») en de SDE++. Ook wordt gebruikgemaakt van het Europese instrumentarium om waterstofproductie en -afname te bevorderen. Daarbij is een belangrijke rol weggelegd voor de zogenoemde IPCEI-projecten (Important Projects of Common European Interest). Daarnaast omvat het Europese waterstof- en gasdecarbonisatiepakket maatregelen om hernieuwbare gassen te stimuleren en de rol van aardgas te verminderen. Het pakket richt zich op infrastructuur, markten en eindgebruikersparticipatie om de ontwikkeling van de waterstofmarkt te versnellen en uiteindelijk de uitfasering van aardgas te bevorderen.

Naast subsidiëring wordt ook ingezet op normering van het gebruik van hernieuwbare energiebronnen. Brandstofaanbieders zijn verplicht een bepaald percentage hernieuwbare energiebronnen bij te mengen. Per 2020 is het percentage 16,4% en vanaf 2030 zal dat 27,1% zijn. Indien bijmenging heeft plaatsgevonden, levert dat per bepaald bijgemengd volume een zogeheten Hernieuwbare Brandstofeenheid op (HBE). Deze HBE is vrij verhandelbaar onder bedrijven die brandstof leveren aan de Nederlandse vervoersmarkt. Onderdeel van de beleidsmix is ook normering van waterstofgebruik via de zogeheten «raffinageroute» van de Jaarverplichting Energie voor Vervoer. Dit instrument creëert een stabiele afzetmarkt voor de vervanging van grijze met hernieuwbare waterstof bij raffinaderijen. Dit helpt bij de opschaling van waterstofmarkt, en zo het verlagen van kosten voor emissiereductie in de periode na 2030.

Verder is het voornemen om per 1 januari 2026 de industrie te verplichten een nog vast te stellen percentage hernieuwbare waterstof te gebruiken. Het systeem zal hetzelfde zijn als geldt voor de HBE's. Bedrijven kunnen

zogenoemde Hernieuwbare Waterstofeenheden voor de Industrie (HWI's) inkopen, indien zij niet zelf voldoende hernieuwbare waterstof in hun productieproces kunnen inzetten.

Naast de introductie van een separaat energiebelastingtarief voor waterstof stelt het kabinet voor om de vrijstelling voor de productie van waterstof door middel van elektrolyse in de energiebelasting te verduidelijken. Zonder verduidelijking zou het voor marktpartijen onduidelijk kunnen zijn welk deel van de inzet van elektriciteit om waterstof te produceren vrijgesteld is van energiebelasting. Deze onduidelijkheid acht het kabinet onwenselijk, temeer omdat het kabinet de inzet van waterstof als duurzame energiedrager wil stimuleren.

Het tarief zal meelopen in de evaluatie van de energiebelasting die gepland staat in 2027.

Het kabinet stelt in dit wetsvoorstel een nieuwe fiscale regeling voor, te weten een verlaagd tarief op het energetisch verbruik van waterstof. De uitwerking van deze uitzondering wordt uiterlijk in het kalenderjaar 2030 geëvalueerd. Indien deze evaluatie negatief uitvalt, komt het separate tarief voor waterstof te vervallen met ingang van 1 januari 2031 en wordt waterstof weer belast met het tarief voor aardgas. Indien het separate tarief voor waterstof positief wordt geëvalueerd, kan het kabinet er te zijner tijd voor kiezen om het separate tarief niet te beëindigen.

Het verlaagde tarief voor waterstof levert een budgettaire derving op (zie budgettaire tabel). Als de maatregel zou eindigen, levert dit een opbrengst op die relevant is voor het inkomstenkader. Indien de maatregel niet eindigt en de realisaties afwijken van de raming in het Belastingplan 2025, is dat verschil relevant voor het inkomstenkader.

Uitvoeringsgevolgen voor Belastingdienst, Douane en Toeslagen

De Belastingdienst heeft een uitvoeringstoets gedaan op de introductie van een separaat energiebelastingtarief voor waterstof. De conclusie van de Belastingdienst luidt dat de Belastingdienst dit uitvoerbaar acht per 1 januari 2026.

5.31 Kolenbelasting duaal en non-energetisch verbruik

Bedrijven die kolen invoeren, vervoeren of opslaan moeten kolenbelasting betalen. Het doel van de kolenbelasting is milieuvervuiling tegengaan en het energieverbruik terugdringen. Onder kolen vallen steenkool (en daarvan afgeleide vaste brandstoffen), bruinkool en cokes. De belaste activiteit betreft de zogenoemde uitslag van kolen buiten een plaats die voor kolen als inrichting is aangewezen. Het gebruik van kolen binnen een inrichting is ook een belaste activiteit. In tabel 11 is het aanbod en verbruik van kolen en de kolenproductenbalans weergegeven voor de jaren 2020, 2021 en 2022.

Tabel 11: Kolen en kolenproductenbalans; aanbod en verbruik, in miljoenen kilogram[1]

Onderwerp	2020	2021	2022
Steenkool	6.493	8.843	8.805
Waarvan energiebedrijven	2.546	4.748	4.824
Waarvan cokesfabrieken	2.625	2.661	2.669
Waarvan ijzer- en staalindustrie	1.291	1.401	1.290
Waarvan overige industrie	30	33	21
Bruinkool en bruinkoolbriketten	27	22	18
Cokesovencokes[2]	– 170	– 8	– 36
Totale grondslag, excl. vrijstellingen	6.350	8.857	8.787

[1] CBS, Kolen en kolenproductenbalans; aanbod en verbruik, versie 31 juli 2023.
[2] Exclusief nationale productie. De negatieve waarden komen door netto export van nationaal geproduceerde cokesovencokes.

De kolenbelasting kent circa veertig belastingplichtigen. De huidige opbrengst van de kolenbelasting is ongeveer € 1 miljoen per jaar. De lage budgettaire opbrengst komt doordat de kolenbelasting een aantal vrijstellingen kent, waaronder de vrijstelling voor duaal gebruik van kolen en de vrijstelling voor gebruik van kolen (input) bij elektriciteitsopwekking. De doelstelling van de vrijstelling voor duaal gebruik van kolen is het beschermen van de internationale concurrentiepositie van relevante bedrijven. Het is bij unilaterale lastenstijgingen moeilijker om als internationaal concurrerend bedrijf de kosten ervan af te wentelen in de productprijs.

Het kabinet stelt voor om de vrijstellingen voor duaal gebruik van kolen en non-energetisch gebruik van kolen per 2027 af te schaffen. Het kolengebruik bij cokesproductie en bij ijzer- en staalproductie in hoogovens is nu volledig vrijgesteld op basis van deze twee vrijstellingen. Zoals weergegeven in hoofdstuk 6 leidt dit in 2027 tot een budgettaire opbrengst van € 84 miljoen. In het verleden is de vrijstellingsgrond van dit kolengebruik niet gespecificeerd naar non-energetisch en duaal gebruik. Het vorige kabinet heeft een vergelijkbaar voorstel gedaan als onderdeel van het wetsvoorstel Wet fiscale klimaatmaatregelen industrie en elektriciteit. Genoemd wetsvoorstel is verworpen door de Eerste Kamer. De parlementaire behandeling van genoemd wetsvoorstel suggereert dat de maatregel voor de kolenbelasting wel voldoende steun genoot. Met het aangenomen amendement van de leden Erkens en Alkaya[146] werd voorgesteld om de vrijstellingen op 1 januari 2027 in plaats van 1 januari 2028 te laten vervallen. Het kabinet stelt voor om daarbij aan te sluiten.

Een uitsplitsing van non-energetisch gebruik van kolen en kolenproducten staat weergegeven in tabel 12. Het gebruik is van een relatief bescheiden omvang en behelst hoofdzakelijk het gebruik van cokes en steenkoolteer (een bijproduct van cokesfabrieken) buiten de ijzer- en staalindustrie.

[146] Kamerstukken II 2023/24, 36 432, nr. 11.

Tabel 12: Non-energetisch gebruik van kolen

Type kool	Non-energetisch gebruik[1]	Correspon-derend volume kolen[2]	Corresponderende belastingopbrengst
Steenkool	0,1 PJ	~ 3,5 mln. kg	~ 0,06 mln. EUR
Bruinkool en bruinkoolbriket-ten	1,2 PJ	~ 42 mln. kg	~ 0,69 mln. EUR
Waarvan cokesfabrieken	0,2 PJ	~ 7 mln. kg	~ 0,12 mln. EUR
Waarvan ijzer- en staalindustrie	0,9 PJ	~ 32 mln. kg	~ 0,52 mln. EUR

[1] CBS (2022), Energiebalans; aanbod, omzetting en verbruik, voorlopige cijfers met de versie 15 juni 2023.
[2] RVO (2022), Nederlandse lijst van energiedragers en standaard CO_2-emissiefactoren, versie januari 2022.

In aanvulling op het ETS en de nationale CO_2-heffing industrie wordt met het afschaffen van de vrijstellingen een extra prijs gezet op de CO_2-uitstoot. Tevens wordt een prijs gezet op uitstoot van andere luchtvervuilende stoffen door kolengebruik. Afschaffing van de vrijstellingen geeft hiermee een additionele prijsprikkel om in de staalproductie over te stappen op een productiemethode zonder gebruik van kolen.

De huidige verduurzamingsplannen bij het bestaande kolengebruik voor staalproductie betreffen vervanging van de hoogovenroute met de productieroute van direct-gereduceerd ijzer (DRI) en het met elektrische energie smelten van het resulterende ruwijzer. Deze verduurzamingsplannen moeten het kolengebruik voor het overgrote deel verminderen. Bij 100% DRI blijft enige inzet van kolen nodig, wat bestaat uit enkele Petajoules aan poederkool.

Met het vervallen van de vrijstellingen wordt de grondslag van de kolenbelasting vergroot en wordt een budgettaire opbrengst gerealiseerd. De Nederlandse staalindustrie verwacht niet voor 2030 de eerste fase van de beoogde nieuwe productiemethode operationeel te (kunnen) hebben. De tweede en laatste fase wordt circa 2035 verwacht. Het vervallen van de vrijstellingen leidt tot een unilaterale lastenstijging gedurende de periode van kolengebruik.

Gebruik van kolen voor staalproductie is vrijgesteld in omliggende landen (Verenigd Koninkrijk, Frankrijk en Duitsland). In andere landen wordt niet overwogen om de bestaande vrijstellingen te laten vervallen. Dit zal waarschijnlijk de winstgevendheid van internationaal concurrerende bedrijven beperken. Onderzoeksbureau Kalavasta concludeert dat de lastenverzwaringen van het afschaffen van de vrijstellingen in de kolen- en de energiebelasting niet of nauwelijks kunnen worden doorberekend, en daarmee ijzer- en staalproductie in Nederland meer verliesgevend maken.[147]

Doeltreffendheid, doelmatigheid en evaluatie

De doelstelling van het beëindigen van de vrijstellingen is tweeledig: 1) het introduceren van een aanvullende stok achter de deur voor het grotendeels uitfaseren van kolengebruik in Nederland; en 2) het genereren van een budgettaire opbrengst.

[147] Kalavasta (2023), Impactanalyse belastingmaatregelen basisindustrie, onderzoek in opdracht Ministerie van Financiën, 18 augustus 2023.

De maatregel heeft vrijwel geen effect op het reduceren van broeikasgasemissies. Onderzoeksbureau Kalavasta heeft voor deze maatregel een effectenonderzoek gedaan, dat is bijgevoegd bij dit wetsvoorstel. Kalavasta concludeert dat het ETS en de CO_2-heffing voor de industrie op zich voldoende zijn om de staalproductie te verduurzamen en de CO_2-uitstoot sterk te verminderen.[148] Gratis ETS-rechten worden mede door het *Carbon Border Adjustment Mechanism* (CBAM) afgebouwd tot nul in 2035, en het ETS-emissieplafond daalt naar nul in 2040. Daarnaast heeft het kabinet in het Belastingplan 2023 de nationale CO_2-heffing verder aangescherpt. Dit maakt het al onvermijdelijk dat staalproductie verduurzaamt. Het is niet aannemelijk dat verduurzaming eerder plaatsvindt door het afschaffen van de vrijstelling voor duaal en non-energetisch gebruik van kolen. De maatregel heeft hierdoor maar een zeer beperkt aanvullend effect op het terugdringen van de CO_2-uitstoot.

De maatregel kan aanvullende borging bieden voor lokale milieuwinst. Doordat de maatregel specifiek het kolengebruik ontmoedigt, beïnvloedt het de keuze tussen verduurzamingsopties. De maatregel maakt de optie van CO_2-afvang en -opslag (CCS) in combinatie met kolengebruik minder aantrekkelijk. Uitfasering van kolengebruik geeft lokaal forse milieuwinst door minder overlast van onder andere geur, stof, geluid, zware metalen, fijnstof en stikstof. De maatregel kan werken als een extra stok achter de deur gericht op verlaging van productievolumes indien de beoogde verduurzaming achterblijft. Wat het gevolg van deze maatregel op de mondiale broeikasgasuitstoot en lokale milieuschade is, valt op voorhand niet te zeggen. Indien de productie van staal deels naar het buitenland verplaatst, is het mogelijk dat de uitstoot van broeikasgassen en de lokale milieuschade elders toenemen.

Vanuit het budgettaire perspectief lijkt de maatregel tijdelijk doeltreffend. De extra opbrengst is tijdelijk van aard en zal afnemen door een sterke afname van kolengebruik vanwege het dalende emissieplafond van het ETS. De maatregel lijkt voldoende doelmatig. De maatregel leidt tot incidentele en beperkte aanvullende uitvoeringslasten door het aanpassen van systemen, en leidt niet tot een aanpassing in de structurele uitvoeringslasten.

Het huidige belastingstelsel in Nederland bevat (indirecte) voordelen in de vorm van fiscale vrijstellingen, kortingen en aangepaste belastingtarieven die het gebruik van fossiele energie en fossiele grondstoffen (onbedoeld) kunnen bevorderen en zo de transitie naar een klimaatneutrale en circulaire industrie vertragen. Het afschaffen van de vrijstellingen voor duaal en non-energetisch gebruik draagt bij aan het verminderen van vrijstellingen en vergroening van het fiscale stelsel.

Uitvoerbaarheid Belastingdienst, Toeslagen en Douane

Deze maatregel is door de Belastingdienst beoordeeld met een uitvoeringstoets. De Belastingdienst heeft geconcludeerd dat invoering van de maatregel per 1 januari 2027 uitvoerbaar is. De bevindingen die het resultaat waren van de uitvoeringstoets zijn opgenomen in de bijlage bij dit wetsvoorstel.

De Belastingdienst oordeelt dat de maatregel een verwaarloosbare impact heeft op de handhaafbaarheid, fraudebestendigheid en complexiteit van de uitvoering. Wel zal er over de maatregel gecommuniceerd moeten worden naar een beperkt aantal belastingplichtigen. Er is dan ook een

[148] Kalavasta (2023), Impactanalyse belastingmaatregelen basisindustrie, onderzoek in opdracht Ministerie van Financiën, 18 augustus 2023.

kleine impact op de interactie tussen burgers en bedrijven. Daarnaast moeten de systemen worden aangepast. Het verzoekformulier voor teruggaaf en de bijbehorende applicatie moeten worden aangepast. Deze impact kan worden gemitigeerd met juiste prioritering en voldoende capaciteit.

De Belastingdienst heeft aangegeven dat alleen afschaffen van de vrijstelling voor duaal gebruik mogelijk onvoldoende is om het gebruik van kolen in de staalproductie te belasten. Er is dan alsnog een mogelijkheid om het kolengebruik onder de vrijstelling voor non-energetisch gebruik te plaatsen. Daarom is het laten vervallen van de vrijstelling voor non-energetisch gebruik ook onderdeel van de maatregel in dit wetsvoorstel.

5.32 Wijzigingen Wet fiscale klimaatmaatregelen glastuinbouw

Op 27 december 2023 is de Wet fiscale klimaatmaatregelen glastuinbouw gepubliceerd. De wet omvat een drietal maatregelen ter uitwerking van de afspraken gemaakt in het Convenant Energietransitie Glastuinbouw 2022–2030[149] en het aanvullend klimaatpakket. Een van deze maatregelen betreft de introductie van de CO_2-heffing glastuinbouw. De CO_2-heffing glastuinbouw is het sluitstuk voor de verschillende maatregelen die voor de glastuinbouw worden genomen op grond van de Wet fiscale klimaatmaatregelen glastuinbouw. Het doel van de heffing is om de restemissiedoelstelling van de glastuinbouwsector van 4,3 Mton voor 2030 te borgen in combinatie met andere instrumenten. Voorgesteld wordt enkele verbeteringen aan te brengen in de CO_2-heffing glastuinbouw.

De definitie van energiebedrijf voor glastuinbouw

In de huidige Wet fiscale klimaatmaatregelen glastuinbouw is geregeld dat, naast glastuinbouwbedrijven, ook energiebedrijven voor glastuinbouw onder de CO_2-heffing glastuinbouw vallen. Onder het huidige stelsel van de *Kostenverevening reductie CO_2-emissies glastuinbouw* uit de Wet milieubeheer valt uitsluitend de warmte die door een glastuinbouwbedrijf van een energiebedrijf voor de glastuinbouw wordt afgenomen mee voor het vaststellen van de CO_2-emissie van het glastuinbouwbedrijf. De emissie van de elektriciteitsproductie van een energiebedrijf voor glastuinbouw telt niet mee in het systeem van kostenverevening, terwijl deze emissie wel aan de glastuinbouwsector wordt toegerekend. Daarom is er voor de CO_2-heffing glastuinbouw voor gekozen om ook energiebedrijven voor glastuinbouw belastingplichtig te maken.[150]

In de huidige Wet fiscale klimaatmaatregelen glastuinbouw is een energiebedrijf voor glastuinbouw gedefinieerd als een bedrijf van een minimale omvang dat direct of indirect warmte aan een glastuinbouwbedrijf levert die met aardgas is opgewekt, binding met een glastuinbouwbedrijf heeft en zelf geen glastuinbouwbedrijf is. De definitie steunt in belangrijke mate op het criterium van «binding» tussen het glastuinbouwbedrijf en het energiebedrijf voor glastuinbouw. Bij ministeriële regeling moet nader worden bepaald wanneer sprake is van deze binding, waarbij kan worden gekeken naar organisatorische, functionele, technische, geografische of juridische relaties.

[149] Staatscourant 2022, 33878.
[150] Zie ook Kamerstukken II 2023/24, 36 426.

Inmiddels is gekomen tot een meer concrete definitie. Een duidelijke, heldere norm over wanneer sprake is van een energiebedrijf voor glastuinbouw is wenselijk met het oog op de rechtszekerheid en uitvoerbaarheid van de CO_2-heffing glastuinbouw. Er wordt voorgesteld om het bindingscriterium te vervangen door de eis dat ten minste 75% van de met aardgas opgewekte warmte direct of indirect wordt getransporteerd naar één of meer glastuinbouwbedrijven. Als aan die voorwaarde is voldaan gaat het om een bedrijf dat een sterke binding heeft met de glastuinbouw en derhalve onder de CO_2-heffing glastuinbouw valt.

Tevens wordt van de gelegenheid gebruikgemaakt om enkele technische verbeteringen door te voeren in de definities. Daarvoor wordt verwezen naar de artikelsgewijze toelichting.[151]

Tarief

Het originele tariefpad[152] van de CO_2-heffing glastuinbouw, zoals oorspronkelijk was opgenomen in het wetsvoorstel Wet fiscale klimaatmaatregelen glastuinbouw is allereerst gewijzigd bij nota van wijziging[153] en vervolgens bij amendement[154]. Het huidige tariefpad dat uiteindelijk is opgenomen in de Wet fiscale klimaatmaatregelen glastuinbouw, luidt:

Tabel 13: Huidige tarieven CO_2-heffing glastuinbouw, in € per ton CO_2 (prijspeil 2024).

	2025	2026	2027	2028	2029	2030
Huidige tarieven	12,25	13,34	14,43	15,52	16,61	17,70

Ten behoeve van het BP 2025 is een nieuwe tariefstudie uitgevoerd door Berenschot en Kalavasta.[155] In deze tariefstudie is rekening gehouden met het totale maatregelenpakket dat in 2023 ten behoeve van de glastuinbouwsector overeengekomen is en nog niet meegenomen kon worden in een eerdere studie van Berenschot en Kalavasta. Uit deze studie volgt dat in combinatie met de andere fiscale maatregelen (beperken inputvrijstelling wkk's en afschaffen verlaagd energiebelastingtarief glastuinbouw) en de beschikbare subsidies, een tarief van 14,40 of 14,60 euro/ton CO_2 in 2030 nodig is om het afgesproken restemissiedoel van 4,3 Mton te borgen. In de doorrekening heeft met name de tariefhoogte in de laatste jaren gevolgen voor het doelbereik. Dit komt doordat in de modellering wordt aangenomen dat tuinders vooruitkijken om de kostenafweging te maken en investeringen doorlooptijd nodig hebben.

De onzekerheid rondom het doelbereik is groot en bijvoorbeeld afhankelijk van de ontwikkeling van de energieprijzen. Vanwege deze onzekerheid is in de tariefstudie aanbevolen om het tarief iedere twee jaar te herijken op basis van de meest recente inzichten. Het kabinet neemt deze aanbeveling over en kiest ervoor om het tarief van 2030 gelijk te houden aan het huidige niveau in de wet. Het tarief in 2025 en daarmee het ingroeipad richting 2030 wordt iets verlaagd, omdat uit de tariefstudie blijkt dat het tarief in 2025 relatief weinig impact heeft op doelbereik in 2030. In het voorjaar van 2025 vindt de eerstvolgende herijking van het tarief van de CO_2-heffing glastuinbouw plaats, waarbij ook de laatste

[151] Zie de artikelsgewijze toelichting bij de artikelen 71t en 71ta van de Wet belasting op milieugrondslag.
[152] Dit tariefpad is opgesteld op grond van onderzoek van Berenschot en Kalavasta, zie: Berenschot (2023), Rekenmodel individueel sectorsysteem glastuinbouw. Onderzoek uitgevoerd in opdracht van het Ministerie van LNV, 2 maart 2023.
[153] Kamerstukken II 2023/2024, 36 426, nr. 10.
[154] Kamerstukken II 2023/2024, 36 426, nr. 12.
[155] Deze studie zal gelijktijdig met het wetsvoorstel worden gepubliceerd.

inzichten van de nieuwe Klimaat- en Energieverkenning van PBL zullen worden betrokken.

Daarnaast is het kabinet voornemens om in het voorjaar van 2025 een besluit te nemen over uitbreiding (opt-in) van het Europees emissiehandelssysteem (ETS2) naar de glastuinbouwsector, waarbij ook de stapeling van de verschillende beprijzingsinstrumenten in de glastuinbouwsector wordt bezien. De uitkomst van deze besluitvorming alsmede de besluitvorming over de vormgeving van de bijmengverplichting voor groen gas zal eveneens in het voorjaar worden verwerkt in de tariefhoogte van de CO_2-heffing glastuinbouw. Tot slot zal in het voorjaar worden bezien of voor het aardgasverbruik in de glastuinbouwsector dat ook zonder opt-in verplicht onder ETS2 gaat vallen, de ETS-prijs in mindering mag worden gebracht op het tarief van de CO_2-heffing.

Tabel 14: Nieuwe tarieven CO_2-heffing glastuinbouw, in € per ton CO_2 (prijspeil 2024).

	2025	2026	2027	2028	2029	2030
Nieuwe tarieven	9,50	11,14	12,78	14,42	16,06	17,70

Uitvoering

In de Wet fiscale klimaatmaatregelen glastuinbouw is opgenomen dat de Min LVVN formeel zorgdraagt voor de uitvoering. Deze juridische constructie sluit niet aan bij de verantwoordelijkheden van het Ministerie van LVVN met betrekking tot fiscale wetgeving. Daarom is besloten dat de Belastingdienst zorg zal dragen voor de uitvoering van de CO_2-heffing glastuinbouw. Om de Belastingdienst voldoende tijd te geven de glastuinbouwheffing te implementeren in de systemen, zal in de Uitvoeringsregeling algemene wet inzake rijksbelastingen 1992 worden bepaald dat het eerste tijdvak betrekking heeft op de jaren 2025 en 2026. De aangifte over die tijdvakken wordt daardoor pas vanaf 2027 gedaan.

Tot slot wordt voorgesteld in de Wet fiscale klimaatmaatregelen glastuinbouw op te nemen dat de aangiftetermijn voor de CO_2-heffing glastuinbouw wordt gesteld op ten minste drie maanden na het einde van het tijdvak waarover aangifte wordt gedaan.

Grondslag groen gas

Onder de CO_2-heffing glastuinbouw moet belasting worden betaald over het aantal ton kooldioxide dat is veroorzaakt op basis van het aantal normaalkubiekemeters aardgas dat door het glastuinbouwbedrijf of het energiebedrijf voor glastuinbouw is verstookt. Hierbij is aardgas in de wet gedefinieerd als producten die onder GN codes 2711 11 00 en 2711 21 00 vallen. Deze GN codes zien echter niet enkel op fossiel aardgas, maar groen gas kan ook onder deze definitie vallen en wordt onder de huidige CO_2-heffing dus belast. Hoewel het gebruik van groen gas in de glastuinbouwsector op dit moment verwaarloosbaar is, vindt het kabinet dit onwenselijk, gezien de CO_2-heffing als doel heeft om de reductie van de fossiele CO_2-emissies te borgen. De CO_2-emissies die vrijkomen bij de verbranding van groen gas tellen niet mee voor de nationale klimaatdoelen. Om deze reden is in het afgesloten Convenant Energietransitie Glastuinbouw 2022–2030 ook afgesproken dat de CO_2-heffing enkel de CO_2-emissies van fossiele brandstoffen belast. Tegelijkertijd is het uitzonderen van groen gas in de heffingsgrondslag complex. De grondslag wordt daarom nog niet in dit Belastingplan gewijzigd. In het komend jaar wordt nader uitgewerkt wat de mogelijkheden zijn om groen gas uit te zonderen van de heffingsgrondslag. Indien dit uitvoeringstech-

nisch mogelijk blijkt, dan zal het kabinet in de kortst mogelijke periode daarna een wetswijziging voorbereiden.

Doeltreffendheid, doelmatigheid en evaluatie

De wijzigingen die worden aangebracht aan de Wet fiscale klimaatmaatregelen glastuinbouw hebben als doel het verbeteren van de CO_2-heffing glastuinbouw. Hiernaast wordt met onderhavige wijzigingen de wettekst geactualiseerd met betrekking tot de uitvoering door de Belastingdienst en de tarieven. Het doel van de CO_2-heffing glastuinbouw is om de restemissiedoelstelling van 4,3 Mton voor 2030 te borgen in combinatie met andere instrumenten. Uit de nieuwe tariefstudie uitgevoerd door Berenschot en Kalavasta komt naar voren dat de voorgestelde wijzigingen aan het tarief deze doelstelling borgen.

Het kabinet heeft het voornemen om de CO_2-heffing glastuinbouw in 2025 te evalueren. Het kabinet is voornemens om in het voorjaar van 2025 een besluit te nemen over uitbreiding (opt-in) van ETS2 naar de glastuinbouwsector, waarbij ook de stapeling van de verschillende beprijzingsinstrumenten in de glastuinbouwsector wordt bezien. De uitkomst van deze besluitvorming alsmede de besluitvorming over de vormgeving van de bijmengverplichting voor groen gas zal eveneens in het voorjaar worden verwerkt in de tariefhoogte van de CO_2-heffing glastuinbouw.

Hiernaast is besloten om elke twee jaar een actualisatie van de tariefstudie inzake het tarief van de CO_2 heffing glastuinbouw uit te laten voeren, met herijking van het tarief op basis van de meest recente inzichten. In het voorjaar van 2025 vindt de eerstvolgende herijking van het tarief van de CO_2-heffing glastuinbouw plaats, waarbij ook de laatste inzichten van de nieuwe Klimaat- en Energieverkenning van PBL zullen worden betrokken.

Uitvoeringsgevolgen Belastingdienst, Toeslagen en Douane

De CO_2-heffing glastuinbouw zal worden uitgevoerd door de Belastingdienst. De onderstaande uitvoeringsgevolgen betreffen overkoepelend de CO_2-heffing glastuinbouw zoals voorgesteld in het BP 2024 en gewijzigd in BP 2025.

De CO_2-heffing glastuinbouw is voor de Belastingdienst uitvoerbaar per 1 januari 2025, mits extra IV-capaciteit voor een bouwteam van 8 FTE beschikbaar wordt gesteld. Ook moeten de dan resterende risico's politiek worden geaccepteerd. Zonder werving van het extra bouwteam ontstaat in elk geval verdringing van essentiële modernisering van de IV-systemen in de keten Overige Middelen, waaronder het voldoen aan AVG, BIO en Archiefwet. De uitvoeringstoets met een verdere toelichting van de uitvoeringsgevolgen voor de Belastingdienst is opgenomen in de bijlage bij dit wetsvoorstel.

5.33 Verlengen verlaagde accijnstarieven voor ongelode benzine, diesel en LPG

De accijnstarieven voor ongelode benzine, diesel en LPG zijn vanaf 1 april 2022 verlaagd. Per 1 juli 2023 is de verlaging gedeeltelijk teruggedraaid. Tijdens de behandeling van het Belastingplan 2024 heeft de Tweede Kamer bij amendement de tarieven per 1 januari 2024 een jaar gelijk gehouden aan de tarieven per 1 juli 2023.

Het kabinet stelt voor om deze accijnstarieven (1 juli 2023) voor ongelode benzine, diesel en LPG te verlengen tot en met 31 december 2025. Door wederom in 2025 niet te indexeren wordt de voorgestelde maatregel

hiermee voor 2025 de facto ruimer dan de accijnskorting in voorgaande jaren. Met het begrip «verlenging van de accijnskorting» wordt hierna bedoeld: de korting inclusief het wederom niet indexeren van de tarieven.

De voorgestelde maatregel is primair gericht op het verbeteren van de koopkracht van huishoudens in het algemeen. Het betreft daarmee een maatregel die mensen direct merken in de portemonnee. Verder draagt de verlenging van de accijnskorting bij aan verlaging van de brandstofkosten voor bedrijven. Het kabinet heeft besloten de verlenging van de accijnskorting alleen voor 2025 toe te passen. Daarmee biedt de verlenging van de accijnskorting huishoudens en bedrijven meer tijd om zich aan te passen aan de nieuwe economische realiteit.

Het verlengen van de accijnskorting leidt tot een tijdelijke daling van de belastinginkomsten. Ook neemt het tijdelijk een prikkel weg om efficiënter met energie om te gaan. Het kabinet meent dat de voordelen voor huishoudens en bedrijven op dit moment zwaarder wegen dan de derving van de inkomsten voor 2025. Door expliciet de tijdelijkheid van de verlenging van de accijnskorting te benadrukken, blijft de noodzaak van langetermijninvesteringen in duurzame infrastructuur en alternatieve energiebronnen bestaan.

De maatregel houdt in dat de accijnstarieven zoals die in 2024 van toepassing zijn voor ongelode benzine, diesel en LPG, ook in 2025 van toepassing zullen zijn.

Indien de voorgestelde verlenging van de accijnskorting niet doorgaat, zal per 1 januari 2025 een forse stijging van de accijnstarieven volgen. In dat geval zal per 1 januari 2025 allereerst het restant van de huidige korting komen te vervallen. Deze korting bedraagt € 0,0865 per liter ongelode benzine, € 0,0555 per liter diesel en € 0,0204 per liter LPG. Vervolgens zullen de accijnstarieven voor ongelode benzine, diesel en LPG worden geïndexeerd, voor zowel de nog in te halen indexatie voor 2024 (9,9%) als voor de dan geldende indexatie voor het jaar 2025 (1,2%). In tabel 15 zijn de tarieven conform de voorgestelde maatregel vergeleken met de tarieven in het scenario dat geen accijnskorting meer van toepassing zou zijn per 1 januari 2025 en als de indexatie voor de jaren 2024 en 2025 zou worden toegepast (hierna: basispad).

Tabel 15: Maatvoering accijnstarieven in cent/liter excl. btw (afgerond op 3 decimalen)

	Ongelode benzine	Diesel	LPG
Tarieven per 1 januari 2025 conform basispad[1]	97,384	63,590	22,978
Tarieven per 1 januari 2025 conform maatregel in Wetsvoorstel Belastingplan 2025	78,910	51,625	18,616
Totale verlaging conform maatregel in Wetsvoorstel Belastingplan 2025	18,473	11,964	4,362
Waarvan restant korting	8,650	5,550	2,044
Waarvan uitgestelde indexatie 2024	8,669	5,661	2,045
Waarvan uitgestelde indexatie 2025	1,155	0,754	0,272

[1] Volledigheidshalve wordt opgemerkt dat de tarieven in het basispad ook per 1 januari 2026 wettelijk moeten worden geïndexeerd met de tabelcorrectiefactor voor 2026. De uiteindelijke tarieven per 1 januari 2026 na afloop van voorgestelde maatregel kunnen daardoor nog wijzigen. De hoogte van de tabelcorrectiefactor voor 2026 is nog niet bekend. Als de tabelcorrectiefactor voor 2026 leidt tot wijzigingen in tarieven per 1 januari 2026, dan worden deze wijzigingen geregeld via de bijstellingsregeling.

Doeltreffendheid, doelmatigheid en evaluatie

Het verlengen van de accijnskorting op ongelode benzine, diesel en LPG heeft als doel het tegemoetkomen aan huishoudens in de brandstofkosten. De verlenging van de accijnskorting is doeltreffend indien de prijs aan de pomp daadwerkelijk lager is dan wanneer de accijnstarieven niet tijdelijk zouden zijn verlaagd. Of dit doel wordt bereikt, hangt af van de mate waarin verkopers van brandstoffen de verlaging in hun verkoopprijzen doorberekenen. De overheid kan deze doorberekening niet verplichten.

Op verzoek van de Tweede Kamer worden de grenseffecten van de huidige accijnskorting gemonitord, in overleg met oliemaatschappijen en individuele tankstationhouders. Hierover zijn – en worden – op verschillende momenten grenseffectenrapportages met de Tweede Kamer gedeeld.[156] Op basis van huidige rapportages zijn er verschillende indicatoren die erop wijzen dat het voordeel van de accijnskorting wordt doorgegeven aan de consument. Buiten deze rapportages om is niet voorzien in een separate evaluatie van de voorgestelde maatregel.

De verlenging van de accijnskorting is primair gericht op de brandstofrekening van huishoudens. Dit neemt niet weg dat de accijnskorting ook terechtkomt bij andere gebruikers van brandstoffen, zoals transport- en andere bedrijven. Dat doet enigszins af aan de doelmatigheid van de maatregel. Verder geldt dat het voordeel van de korting toeneemt met het aantal gereden kilometers. Huishoudens zonder auto of huishoudens die weinig kilometers met de auto afleggen, ontvangen daardoor verhoudingsgewijs geen of een lager financieel voordeel als gevolg van deze generieke maatregel dan huishoudens die veel kilometers rijden.

De verlenging van de accijnskorting dempt een deel van de totale stijging van brandstofprijzen. Of een absolute daling van de prijzen plaatsvindt, is afhankelijk van de verdere ontwikkeling van brandstofprijzen zelf, waaronder de prijs van een vat ruwe olie.

Uitvoeringsgevolgen Belastingdienst, Douane en Toeslagen

De voorgestelde maatregel heeft geen uitvoeringsgevolgen voor de Douane. Ook zijn er geen uitvoeringskosten verbonden aan de voorgestelde maatregel.

5.34 Behoud inkoopfaciliteit in de dividendbelasting

Het kabinet heeft in het hoofdlijnenakkoord de ambitie uitgesproken om het Nederlandse vestigingsklimaat te verbeteren. Het hebben van een goede concurrentiepositie is daarbij een belangrijk speerpunt. Het moet voor bedrijven aantrekkelijk zijn om zich in Nederland te vestigen dan wel in Nederland te blijven. Het kabinet stelt daarom de verbetering van het vestigingsklimaat voorop. Om deze verbetering te verwezenlijken heeft het kabinet onder meer gekeken naar fiscale maatregelen. Het kabinet heeft besloten om enkele lastenverzwaringen die op of na Prinsjesdag 2023 zijn aangekondigd of maatregelen die door de toenmalige samenstelling van de Tweede Kamer bij amendement zijn getroffen, terug te draaien. Dit geldt ook voor de maatregel tot afschaffing van de inkoopfaciliteit in de dividendbelasting voor beursfondsen.

[156] Kamerstukken II 2023/24, 36 418, nr. 128.

In Nederland is de inkoop van aandelen in principe belast met dividendbelasting. Op basis van de inkoopfaciliteit in de dividendbelasting is een aandeleninkoop door een beursfonds onder voorwaarden vrijgesteld van dividendbelasting. Deze inkoopfaciliteit is ingevoerd zodat de inkoop van aandelen door Nederlandse beursfondsen fiscaal niet nadeliger zou worden behandeld in vergelijking tot inkoop van aandelen door buitenlandse concurrenten.[157] De inkoop van eigen aandelen wordt in omringende landen namelijk in de meeste gevallen niet belast met een dividendbelasting. Zonder de inkoopfaciliteit zal het beursfonds bij inkoop van aandelen de verschuldigde dividendbelasting voor eigen rekening moeten nemen en kan – in tegenstelling tot regulier dividend – deze dividendbelasting niet worden verrekend door de aandeelhouder (de aandeelhouder waarvan de beursvennootschap de aandelen koopt is immers onbekend). Inkoop van eigen aandelen leidt dan doorgaans tot een hogere belastingdruk dan de uitkering van regulier dividend. Het vorige kabinet heeft onderzoek gedaan naar de inkoopfaciliteit. Uit dit onderzoek blijkt dat er goede redenen zijn om de inkoopfaciliteit te behouden.[158] In de Tweede Kamer was er – bij de toenmalige samenstelling – toch een meerderheid voor het amendement om de inkoopfaciliteit per 1 januari 2025 af te schaffen.[159] Hiermee is de afschaffing van de inkoopfaciliteit onderdeel geworden van het BP 2024, dat per 1 januari 2024 in werking is getreden.

Gelet op de nadelige gevolgen van de afschaffing van de inkoopfaciliteit in de dividendbelasting op de concurrentiepositie van Nederlandse bedrijven en daarmee ook op het Nederlandse vestigingsklimaat, wenst het kabinet de inkoopfaciliteit in de dividendbelasting te behouden. In dit wetsvoorstel wordt daarom geregeld dat de afschaffing van de inkoopfaciliteit, die voorzien is per 1 januari 2025, niet doorgaat.

Doeltreffendheid, doelmatigheid en evaluatie

De maatregel tot behoud van de inkoopfaciliteit in de dividendbelasting voor beursfondsen heeft tot gevolg dat de huidige inkoopfaciliteit ook na 1 januari 2025 wordt gecontinueerd. Het vorige kabinet heeft onderzoek gedaan naar de inkoopfaciliteit. Uit dit onderzoek blijkt dat er goede redenen zijn om de inkoopfaciliteit te behouden.[160] Deze inkoopfaciliteit is ingevoerd zodat de inkoop van aandelen door Nederlandse beursfondsen fiscaal niet nadeliger zou worden behandeld in vergelijking tot inkoop van aandelen door buitenlandse concurrenten. Met de continuering van de inkoopfaciliteit wordt de concurrentiepositie van beursfondsen behouden. De voorgestelde wijziging is derhalve naar verwachting doeltreffend. De doelmatigheid van de regeling is niet eerder geëvalueerd.

Uitvoeringsgevolgen Belastingdienst, Douane en Toeslagen

De uitvoeringsgevolgen van de voorgestelde aanpassing zijn door de Belastingdienst vastgesteld aan de hand van een uitvoeringstoets. Hieruit volgt dat de impact van deze maatregel beperkt is en het risico op procesverstoringen klein is. De maatregel is derhalve uitvoerbaar per 1 januari 2025.

---

[157] Kamerstukken II, 2023/24, 36 410, nr. 77, blz. 6.
[158] Kamerstukken II, 2023/24, 36 410, nr. 77.
[159] Kamerstukken II, 2023/24, 36 418, nr. 11 (Amendement van het lid Van der Lee c.s.).
[160] Kamerstukken II, 2023/24, 36 410, nr. 77.

6. Budgettaire aspecten

Het pakket Belastingplan 2025 bestaat uit 10 wetsvoorstellen. Een volledig overzicht van het lastenbeeld is opgenomen in de Miljoenennota 2025. In deze paragraaf wordt een overzicht gegeven van de budgettaire effecten van het pakket Belastingplan 2025 en een uitsplitsing van de maatregelen in het wetsvoorstel Belastingplan 2025. De budgettaire effecten per maatregel van de andere 9 wetsvoorstellen uit het pakket Belastingplan 2025 worden toegelicht in de betreffende memories van toelichting. Het betreft hier enkel de budgettaire gevolgen voor de ontvangstenkant van de Rijksbegroting. In paragraaf 12 wordt ingegaan op de uitvoeringskosten die aan de uitgavenkant van de Rijksbegroting vallen.

De ramingen per maatregel worden nader toegelicht in de bijlage Ramingstoelichtingen. Het CPB beziet de ramingen van de budgettaire effecten van de fiscale maatregelen uit het pakket Belastingplan 2025. Met deze certificering wordt de kwaliteit en objectiviteit van de ramingen van fiscale maatregelen zo veel mogelijk geborgd, in navolging van het advies van de studiegroep Begrotingsruimte.[161] Het CPB heeft het voorlopige resultaat van de certificering op zijn website geplaatst. De publicatie van de ramingstoelichtingen en de certificering draagt bij aan het vergroten van de transparantie en validiteit.

Bij het doorlopen van het certificeringsproces zijn enkele ramingen herijkt waardoor er een verschil kan ontstaan tussen het lastenbeeld in de Miljoenennota en het Belastingplan. De budgettaire gevolgen van deze herijking worden integraal meegenomen in de voorjaarsbesluitvorming. In tabel 16 en 17 worden de budgettaire effecten van het pakket Belastingplan 2025 weergegeven.

Tabel 16: Budgettaire effecten van het pakket Belastingplan 2025, in € mln.

Wetsvoorstellen	2024	2025	2026	2027	2028	Structureel
Belastingplan 2025	– 1	– 5.790	– 2.689	– 3.168	– 3.669	– 2.806
Overige Fiscale Maatregelen 2025	0	0	0	0	0	0
Belastingplan Caribisch Nederland 2025	2	3	1	– 1	– 4	– 7
Wet aanpassing wet minimumbelasting 2024	0	0	0	0	0	0
Fiscale Bedrijfsovergangsfaciliteiten 2025	1	4	41	41	41	36
Salderingsregeling	0	0	0	574	576	665
Fiscale Verzamelwet 2025	0	0	0	0	0	0
Wetsvoorstel wet tot wijziging van de Wet op het kindgebonden budget tot intensivering van het kindgebonden budget in verband met de koopkrachtondersteuning;	– 24	– 282	– 281	– 288	– 298	– 286
Wetsvoorstel Wet tot wijziging van de Algemene nabestaandenwet en de Participatiewet in verband met het in 2025, 2026, en 2027 niet afbouwen van de dubbele algemene heffingskorting in het referentieminimumloon	0	– 73	– 168	– 265	– 255	0
Wetsvoorstel Wet Huurtoeslag ter verbetering van de en vereenvoudiging van de regeling	0	– 215	– 500	– 500	– 500	– 500

[161] Kamerstukken II 2015/16, 34 300, nr. 74.

Tabel 17: Budgettaire effecten van het wetsvoorstel Belastingplan 2025, in € mln.

Maatregel	2024	2025	2026	2027	2028	Structureel
Wijziging tarief eerste schijf	0	369	111	145	147	98
Algemene heffingskorting verlagen	0	2.796	2.857	2.909	2.933	2.933
Afbouwpunt algemene heffingskorting koppelen aan wettelijk minimumloon	0	– 1.700	– 1.758	– 1.868	– 2.036	– 2.036
Wijziging tarieven inkomstenbelasting	0	– 4.450	– 4.966	– 5.437	– 5.673	– 4.983
Indexatie schijfgrenzen toptarief	0	0	0	0	0	0
Aangrijpingspunt toptarief verlagen	0	212	212	212	212	212
Terugdraaien verhoging box 2-tarief	0	– 210	– 210	– 210	– 210	– 210
Aftrekbaarheid kosten en lasten die verband houden met een tot het ondernemingsvermogen behorende niet-zelfstandige werkruimte	0	0	0	0	0	0
Vereenvoudiging van de voertuigclassificaties in de autobelastingen	0	0	0	– 1	– 1	– 1
Voorkomen dubbeltellingen bij excessief lenen bij samenwerkingsverbanden	0	0	0	0	0	0
Beperken fiscale regelingen rond giften	0	43	49	55	61	61
Vrijstelling in box 3 voor bepaalde vermogensrechten in verband met het herstel van aardbevingsschade in Groningen en Noord-Drenthe	0	0	0	0	0	0
Reparatie heffingslek zeevarenden en anticiperen op introductie thuiswerkdrempel	0	1	1	1	1	1
Gerichte vrijstelling voor OV-abonnementen	0	0	0	0	0	0
Nazorg wet fiscaal kwalificatiebeleid rechtsvormen	0	0	0	0	0	0
Antifragmentatiemaatregel generieke renteaftrekbeperking	3	53	48	44	43	40
Verleggen bezwaar- en beroepsprocedures MIA en Vamil	0	0	0	0	0	0
Aanpassing vervoerskosten aftrek specifieke zorgkosten	0	– 1	– 1	– 1	– 1	– 1
Eindheffing doorlopend afwisselend gebruikte bestelauto	0	4	4	4	4	4
Fiscale oplossing eenverdieners	0	0	0	0	– 101	0
Nieuw groepsbegrip in de bronbelasting	0	0	0	0	0	0
De liquidatieverliesregeling in de vennootschapsbelasting	0	0	0	0	0	0
Verhoging percentage generieke renteaftrekbeperking	– 4	– 435	– 428	– 426	– 425	– 424
Aanpassing kwijtscheldingswinstvrijstelling in de vennootschapsbelasting	0	– 3	– 3	– 3	– 3	– 3
Verduidelijken registratiedatum in de dividendbelasting	0	0	0	0	0	0
Verhoging kansspelbelasting	0	102	202	202	202	202
Aanpassing van de kavelruilvrijstelling	0	1	1	1	1	1
Diensten aan onroerende zaken	0	0	136	136	136	136
Btw tarief logies verhogen, exclusief kamperen	0	0	1.110	1.110	1.110	1.110
Btw tarief cultuur verhogen, exclusief bioscopen en dagrecreatie	0	0	1.221	1.221	1.221	1.221
Beëindigen specifieke tarieftabel in de bpm voor PHEV's	0	– 6	0	32	47	13
Tariefkorting in de motorrijtuigenbelasting voor emissievrije personenauto's	0	– 6	– 203	– 318	– 355	0
Introductie AVI-correctiefactor	0	0	0	30	42	0
Wijziging energiebelastingtarieven op aardgas	0	– 271	– 260	– 275	– 296	– 385
Verhoging belastingvermindering energiebelasting	0	0	0	0	0	0
Separaat tarief voor waterstof in de energiebelasting	0	0	– 2	– 3	– 3	– 5
Verhoging tarief vierde en vijfde schijf energiebelasting op aardgas	0	0	2	3	3	5
Kolenbelasting duaal en non-energetisch verbruik	0	0	0	77	77	5
Wijzigingen Wet fiscale Klimaatmaatregelen glastuinbouw	0	– 15	– 12	– 8	– 5	0
Verlengen verlaagde accijnstarieven voor ongelode benzine, diesel en LPG	0	– 1474	0	0	0	0
Behoud inkoopfaciliteit in de dividendbelasting	0	– 800	– 800	– 800	– 800	– 800
Totaal	**– 1**	**– 5.790**	**– 2.689**	**– 3.168**	**– 3.669**	**– 2.806**

Wijzigen tarief eerste schijf (TES)

Met deze maatregel wordt het TES in box 1 verhoogd ter dekking van de correctie van de zorgpremie en de huurtoeslag. Dit leidt tot een opbrengst van € 369 miljoen in 2024, aflopend naar € 98 miljoen structureel.

Algemene heffingskorting verlagen

De algemene heffingskorting (AHK) wordt verlaagd met € 335 in 2025. Dit leidt tot een opbrengst van € 2.796 miljoen in 2025, oplopend naar € 2.933 miljoen structureel.

Afbouwpunt AHK koppelen aan WML

Het afbouwpunt van de AHK wordt gekoppeld aan de hoogte van het wettelijk minimumloon (WML). Dit leidt tot een derving van € 1.700 miljoen in 2025, oplopend naar € 2.036 miljoen structureel.

Aanpassen tarieven IB

De tarieven in de IB worden aangepast en er wordt een nieuwe, tweede schijf geïntroduceerd. Dit leidt tot een derving van € 4.450 in 2025, oplopend naar € 4.983 miljoen structureel.

Indexatie aangrijpingspunt toptarief

In dit wetsvoorstel worden enkele wijzigingen voorgesteld met betrekking tot het «aangrijpingspunt» van het toptarief in de inkomstenbelasting (IB). Dat is het bedrag aan inkomen waarboven het toptarief van 49,5% wordt geheven. In het Belastingplan 2019 is een jaarlijkse beleidsmatige verhoging van het toptarief t/m 2031 opgenomen. De indexatie van deze verhogingen is per abuis niet in het Belastingplan 2019 verwerkt, wat met deze maatregel wordt gecorrigeerd. Omdat dit aansluit bij de huidige praktijk heeft deze maatregel geen budgettair effect.

Aangrijpingspunt toptarief verlagen

In de Voorjaarsnota 2024 heeft het kabinet voorgesteld om het aangrijpingspunt van het toptarief met € 557 te verlagen.[162] Dit ter dekking van het verwerpen van de afschaffing van de salderingsregeling door de Eerste Kamer. Het verlagen van aangrijpingspunt met € 557 leidt tot een structurele opbrengst van € 212 miljoen per 2025. In het Belastingplan 2019 is opgenomen dat het aangrijpingspunt tot en met 2031 wordt verhoogd. De som van de verhoging uit het BP19 en de verlaging uit de Voorjaarsnota is dat het aangrijpingspunt nog steeds wordt verhoogd maar wel minder sterk.

Terugdraaien verhoging box 2-tarief

Conform het amendement Van der Lee c.s. bij het Belastingplan 2024 is het tarief van de tweede schijf van box 2 verhoogd van 31% naar 33%.[163] Het kabinet stelt voor om deze verhoging terug te draaien. Dit leidt tot een structurele derving van € 210 miljoen per 2025.

Aftrekbaarheid kosten en lasten die verband houden met een tot het ondernemingsvermogen behorende niet-zelfstandige werkruimte

Binnen de IB bestaan meerdere regelingen voor ondernemers. Een hiervan regelt dat een ondernemer in bepaalde gevallen de kosten van een werkruimte in zijn/haar woning mag aftrekken van zijn/haar inkomen. Het kabinet stelt voor om deze regeling te verduidelijken zodat deze in lijn wordt gebracht met jurisprudentie en de parlementaire geschiedenis. Omdat deze maatregel geen impact heeft op de grondslag van de IB heeft het geen budgettair effect.

---

[162] Kamerstukken II 2023/24, 36 550, nr. 1
[163] Kamerstukken II 2023/24, 36 418, nr. 11

Vereenvoudiging van de voertuigclassificaties in de autobelastingen

Binnen de belasting voor bpm en de mrb worden definities gebruikt om te bepalen wat een voertuig is. Bijvoorbeeld wanneer iets een vrachtwagen of een personenauto is. Deze definities wijken echter af van de definities die worden gebruikt in het kentekenregister bijvoorbeeld door de RDW, wat leidt tot complexiteit. Het kabinet stelt voor om de definities in de bpm en de mrb te laten aansluiten bij de definities in het kentekenregister. Dit leidt tot een structurele derving van € 1 miljoen per 2027.

Voorkomen dubbeltellingen bij excessief lenen bij samenwerkingsverbanden

Het kabinet stelt voor om een onvoorzien gevolg van de Wet excessief lenen bij eigen vennootschap te corrigeren. Deze wet regelt dat als een burger met een aanmerkelijk belang meer dan € 500.000 leent van zijn/haar eigen vennootschap er op het bedrag boven € 500.000 belasting wordt geheven. In beginsel wordt hiervoor rekening gehouden met alle schulden en verplichtingen van de burger (ook wel «aanmerkelijkbelanghouder» genoemd).

Dit beginsel kan er echter toe leiden dat schulden en verplichtingen dubbel worden geteld. Dit komt voor in het geval dat meerdere burgers participeren in een samenwerkingsverband. Als één of meerdere burgers in dit verband ook een aanmerkelijk belang hebben in een vennootschap die een lening heeft verstrekt aan dit samenwerkingsverband kunnen sommige schulden en verplichtingen dubbel worden geteld. Het kabinet stelt voor om deze dubbeltelling te voorkomen. Omdat hiermee wordt aangesloten op de oorspronkelijke intentie van de wet heeft dit geen budgettair effect.

Beperken fiscale regelingen rond giften

Het kabinet stelt voor om het aantal fiscale regelingen rond de giftenaftrek in de Vpb en het geven uit de vennootschap te beperken. Dit leidt tot een opbrengst van € 43 miljoen in 2025, oplopend naar € 61 miljoen structureel.

Vrijstelling in box 3 voor bepaalde vermogensrechten in verband met het herstel van aardbevingsschade in Groningen en Noord-Drenthe

Met deze maatregel wordt voorkomen dat herstelvergoedingen die worden uitgekeerd in verband met aardbevingsschade in Groningen en Noord-Drenthe worden belast als vermogen in box 3. Deze maatregel heeft geen budgettair effect.

Reparatie heffingslek zeevarenden en anticiperen op introductie thuiswerkdrempel

Met deze maatregel wordt een heffingslek gerepareerd. In belastingverdragen met Duitsland en België heeft Nederland afspraken gemaakt over rechten voor het heffen van belastingen en het voorkomen van dubbele belastingheffingen. Uit de praktijk blijkt dat er situaties voorkomen waarin een burger een dubbele uitzondering krijgt en hierdoor helemaal geen belasting betaalt. Het kabinet stelt voor om dit heffingsrecht te repareren. Dit leidt een structurele opbrengst van € 1 miljoen per 2025.

Gerichte vrijstelling voor OV-abonnementen

Via het Belastingplan 2024 is de gerichte vrijstelling voor OV-abonnementen verruimd. Naar aanleiding van deze wijziging is in de praktijk onduidelijkheid ontstaan over wat als een OV-kaart en een OV-abonnement moet worden beschouwd en welke reikwijdte de gerichte vrijstelling kent. Met deze voorgestelde wijziging wil het kabinet deze onduidelijkheid wegnemen. Er is geen beleidsmatige wijziging beoogd ten opzichte van wat was beoogd te regelen via het Belastingplan 2024. Omdat deze maatregel geen impact heeft op de grondslag heeft de wijziging het geen budgettair effect.

Nazorg wet fiscaal kwalificatiebeleid rechtsvormen

Per 1 januari 2025 worden de regels m.b.t. de fiscale behandelingen van buitenlandse bedrijven (lichamen) gecodificeerd, conform de Wet FKR. In deze wet zijn per abuis enkele onjuistheden terecht gekomen. Het kabinet stelt voor om deze te herstellen. Omdat deze maatregel geen impact heeft op de grondslag van de Wet FKR heeft het geen budgettair effect.

Antifragmentatiemaatregel generieke renteaftrekbeperking

In de Voorjaarsnota 2023 is in het kader van de aanpak van belastingconstructies en fiscale regelingen een maatregel voorgesteld met betrekking tot de generieke renteaftrekbeperking (earningsstrippingmaatregel) binnen de vennootschapsbelasting.[164] Specifiek wordt er voorgesteld om de aftrekruimte die wordt geboden door de drempel voor vastgoedlichamen die vastgoed verhuren aan derden buiten toepassing te laten.

Dit leidt tot een opbrengst van € 53 miljoen in 2025, aflopend naar € 40 miljoen structureel. Van deze opbrengst is € 4 miljoen afkomstig van woningbouwcorporaties. Het kabinet verwacht ook in 2024 al een opbrengst van € 3 miljoen vanwege een achterwaartse verliesverrekening.

Verleggen bezwaar- en beroepsprocedures MIA en Vamil

De MIA en Vamil zijn fiscale regelingen in de winstsfeer die zijn bedoeld om bij te dragen aan de realisatie van milieudoelen door middel van innovaties. Met deze maatregel worden de bezwaar- en beroepsprocedure van de MIA en de Vamil geïntegreerd met het aanvraagproces van de RVO, naar voorbeeld van de EIA. De maatregel sluit aan bij de aanbevelingen uit de evaluatie (2023). Omdat deze maatregel geen impact heeft op de grondslag van de MIA of de Vamil heeft het geen budgettair effect.

Aanpassing vervoerskosten aftrek specifieke zorgkosten

In de aftrek specifieke zorgkosten worden met deze maatregel eerste stappen gezet om het gebruiksgemak voor de doelgroep en de uitvoerbaarheid van de aftrek specifieke zorgkosten te verbeteren. Het kabinet stelt voor de kosten voor medisch vervoer en leefkilometers aan te passen en voor de vervoerskosten voor het verkrijgen van medische hulp en hulpmiddelen wordt voorgesteld aan te sluiten bij de wijze waarop reiskosten voor het bezoeken van langdurig verpleegde personen wordt berekend. Dit leidt tot een structurele derving van € 1 miljoen per 2025.

---

[164] Kamerstukken II 2022/23, 36 350, nr. 1

Eindheffing doorlopend afwisselend gebruikte bestelauto

Het privégebruik van bestelauto's wordt belast met € 300 per jaar, door middel van een eindheffing die door de werkgever wordt betaald. Dit bedrag is sinds 2006 niet gewijzigd, terwijl het bedrag van € 300 is bedoeld als verschuldigde belasting over het privégebruik van een zakelijke bestelauto. Het kabinet wil het bedrag daarom indexeren. Met deze maatregel wordt het bedrag van de eindheffing van € 300 per jaar met ingang van 1 januari 2025 te verhoogd naar € 438 per jaar. Dit bedrag wordt vervolgens per 1 januari 2026 jaarlijks geïndexeerd. Dit leidt tot een structurele opbrengst van € 4 miljoen per 2025.

Fiscale oplossing eenverdieners

Het kabinet stelt een gerichte verruiming van de regeling voor de uitbetaling van de AHK aan de minstverdienende partner voor. De maatregel is gericht op eenverdienerhuishoudens die anders een lager besteedbaar inkomen overhouden dan een bijstandspaar. Dit leidt tot een derving van € 101 miljoen in 2028, aflopend naar € 0 structureel.

Aanpassen liquidatieverliesregeling

Met dit voorstel wijzigt het kabinet twee onderdelen van de liquidatieverliesregeling in de vennootschapsbelasting. De eerste voorgestelde wijziging betreft de berekening van het voor de deelneming opgeofferde bedrag, dit bedrag is nodig om te bepalen welk liquidatieverlies in aanmerking komt. De tweede wijziging betreft de zogenoemde tussenhoudsterbepaling in de verliesrekening. Met de voorgestelde wijziging in de tussenhoudsterbepaling sluit de wettelijke regeling voortaan beter aan bij doel en strekking daarvan. Omdat deze maatregel geen impact heeft op de grondslag van de vennootschapsbelasting heeft het geen budgettair effect.

Verhoging percentage generieke renteaftrekbeperking

De voorgestelde maatregel betreft een verhoging van het percentage van de gecorrigeerde winst dat wordt gehanteerd voor het bepalen van de aftrekruimte in de generieke renteaftrekbeperking. Het huidige percentage van 20% wordt naar 25% verhoogd. Zo wordt er meer aangesloten bij het Europese gemiddelde. Het vergroten van de renteaftrek in de Vpb resulteert in een derving aflopend van € 435 miljoen in 2025 tot € 424 miljoen structureel. Van deze derving komt € 77 miljoen bij woningbouwcorporaties terecht. Het kabinet verwacht ook in 2024 al een derving van € 4 miljoen vanwege achterwaartse verliesverrekening.

Aanpassing kwijtscheldingswinstvrijstelling in de vennootschapsbelasting

Met de voorgestelde maatregel lost het kabinet een ongewenst knelpunt bij de samenloop van de verliesverrekeningsregels en de kwijtscheldingswinstvrijstelling op. Met name voor verhuurd vastgoed worden rentesaldi verdeeld over verschillende vennootschappen, zodat er optimaal gebruik gemaakt kan worden van de renteaftrek. Hierdoor blijft de fiscaal ongelijke behandeling van eigen vermogen en vreemd vermogen voor deze belastingplichtigen in stand.

Met de voorgestelde maatregel worden de belemmeringen weggenomen door de kwijtscheldingswinst in de vennootschapsbelasting volledig vrij te stellen en tegelijkertijd de verliesverrekeningsvoorraad te verminderen met dit bedrag, indien de te verrekenen verliezen meer dan € 1 miljoen bedragen. Dit leidt tot een structurele derving van € 3 miljoen per 2025.

Verduidelijken registratiedatum in de dividendbelasting

Met deze wetswijziging beoogt het kabinet vragen die in de praktijk zijn opgekomen over de wettelijke bepaling inzake de registratiedatum. Met de wetswijziging is geen materiële wijziging beoogd, maar is bedoeld om de bestaande (internationale) praktijk voor beursgenoteerde aandelen wettelijk vast te leggen. Omdat deze maatregel geen impact heeft op de grondslag van de dividendbelasting heeft het geen budgettair effect.

Nieuw groepsbegrip bronbelasting invoeren

Met deze wijziging introduceert het kabinet een nieuw groepsbegrip in de bronbelasting, ter vervanging van het huidige groepsbegrip. Het voorgestelde nieuwe groepsbegrip wordt aangeduid als «kwalificerende eenheid». Het begrip richt zich op situaties waarin lichamen gezamenlijk handelen met als hoofddoel of een van de hoofddoelen om de heffing van bronbelasting bij een van die lichamen te ontgaan. Omdat deze maatregel geen impact heeft op de grondslag van de bronbelasting heeft het geen budgettair effect.

Verhoging kansspelbelasting

Het kabinet stelt voor om de kansspelbelasting stapsgewijs te verhogen naar 37,8%. In 2025 wordt het tarief verhoogd naar 34,2% en in 2026 naar 37,8%. Dit leidt tot een opbrengst van € 102 miljoen in 2025 en een structurele opbrengst van € 202 miljoen per 2026.

Aanpassing van de kavelruilvrijstelling

Het kabinet stelt voor de kavelruilvrijstelling in de overdrachtsbelasting aan te passen. Op grond van de WBR zijn verkrijgingen van onroerende zaken belast met overdrachtsbelasting. Hierop bestaan uitzonderingen als gevolg van specifieke vrijstellingen, waaronder de kavelruilvrijstelling. Van deze vrijstelling wordt onbedoeld gebruik gemaakt: er wordt onnodig verkaveld en partijen geven rechtstreekse overdrachten van kavels vorm als kavelruilen, zodat er een beroep gedaan kan worden op de kavelruilvrijstelling.

Met de voorgestelde maatregel worden er nieuwe voorwaarden gesteld aan de kavelvrijstelling die het onbedoeld gebruik hiervan moeten tegengaan. Dit leidt tot een structurele opbrengst van € 1 miljoen per 2025.

Diensten aan onroerende zaken

In de praktijk wordt een belastingbesparende structuur met kortdurende verhuur ingezet om ongewenste en oneigenlijke aftrek van btw te genereren. Om deze constructie tegen te gaan, stelt het kabinet voor een aftrekherziening op bepaalde onroerende investeringsdiensten voorgesteld. Dit leidt tot een structurele opbrengst van € 136 miljoen per 2026.

Btw tarief logies verhogen, exclusief kamperen

Het kabinet stelt voor het verlaagde tarief voor logies af te schaffen. Hierdoor worden deze diensten belast tegen het algemene tarief van 21%. Kamperen wordt uitgezonderd en blijft dus belast tegen het verlaagde tarief van 9%. Dit leidt tot een structurele opbrengst van € 1.110 miljoen per 2026.

Btw tarief cultuur verhogen, exclusief bioscopen en dagrecreatie

Het kabinet stelt voor het verlaagde tarief voor culturele goederen en diensten af te schaffen. Hierdoor worden deze diensten belast tegen het algemene tarief van 21%, behalve bioscopen en dagrecreatie. Deze worden uitgezonderd en blijven dus belast tegen het verlaagde tarief van 9%. Dit leidt tot een structurele opbrengst van € 1.221 miljoen per 2026.

Beëindigen specifieke tarieftabel in de bpm voor PHEV's

In de bpm geldt een aparte tarieftabel voor PHEV's. Deze tabel is strenger dan de reguliere tabel omdat het verschil tussen de geteste en werkelijke CO_2-uitstoot bij een PHEV veel groter is dan bij reguliere brandstofauto's. Recente wijzigingen in de Europese regelgeving, bedoeld om de CO_2-uitstootmetingen meer in lijn te brengen met de werkelijke uitstoot, zullen leiden tot aanzienlijk hogere bpm-tarieven voor deze voertuigen vanaf 2025 en 2027. Als reactie hierop wordt voorgesteld om vanaf 1 januari 2025 af te zien van de specifieke PHEV-tarieftabel. Dit leidt tot een derving van € 6 miljoen in 2025, oplopend naar een structurele opbrengst van € 13 miljoen.

Tariefkorting in de motorrijtuigenbelasting voor emissievrije personenauto's

Emissievrije personenauto's zijn door het gewicht van hun accu zwaarder dan vergelijkbare fossiele auto's. Op dit moment betalen eigenaren van een emissievrij voertuig geen mrb. Per 1 januari 2025 wordt hier nog een kwarttarief over geheven en per 1 januari 2026 eindigt deze korting ook. Vanaf dat moment wordt de mrb voor emissievrije personenauto's hoger dan die van een benzineauto met een vergelijkbaar gewicht.

Het kabinet vindt dit onwenselijk en stelt daarom voor om een tijdelijke tariefkorting in te voeren voor emissievrije personenauto's in de periode 2026 t/m 2029. Het voorstel leidt tot een derving van € 6 miljoen in 2025 die oploopt tot een derving van € 355 miljoen in 2028. Structureel heeft het voorstel geen budgettaire gevolgen. De dekking bestaat uit de meeropbrengst van de bpm voor plug-in hybride personenauto's, de resterende envelop grondslagerosie en het budget voor de aanschafsubsidie EV tweedehands waarvoor het kabinet vorig jaar € 528 miljoen had uitgetrokken.

Introductie AVI-correctiefactor

Met deze wetswijziging wordt de CO_2 heffing industrie voor AVI's aangescherpt door het introduceren van een correctiefactor. Hierdoor wordt het aantal beschikbare dispensatierechten voor AVI's bepaald o.b.v. historische activiteitsniveau, vermenigvuldigd met de procesemissiefactor, de nationale reductiefactor en de AVI-correctiefactor. Hierdoor worden AVI's geprikkeld om hun CO_2 uitstoot te beperken. Dit leidt tot een opbrengst van € 30 miljoen in 2027, € 42 miljoen in 2028, aflopend naar € 0 structureel.

Wijziging energiebelastingtarieven op aardgas

Het kabinet stelt voor om het energiebelasting tarief in de 1^{e} en 2^{e} schijf voor aardgas te verlagen met 2,8 cent per m^3, oplopend naar 4,8 cent per m^3 in 2030. Dit leidt tot een derving van € 211 miljoen in 2025, oplopend naar € 227 miljoen structureel.

Verhoging belastingvermindering energiebelasting

Het kabinet stelt voor om het financiële voordeel dat voortvloeit uit het amendement Omtzigt inzake walstroom op het BP 2024[165] op andere wijze te laten toekomen aan energieverbruikers. Met deze maatregel wordt geregeld dat de verlagingen van het tarief van de eerste schijf elektriciteit in de jaren 2025 tot en met 2033 geen doorgang vinden. De tarieven voor de energiebelasting zijn weergegeven in tabel 18. Omdat deze maatregel budgetneutraal is vormgegeven heeft het geen budgettair effect.

Tabel 18: Tarieven eerste en tweede schijf elektriciteit voor de jaren 2024 tot en met 2034 ná amendement en voor wat betreft de tarieven voor 2024 ná de bijstellingsregeling met betrekking tot 2024, per kWh in €, prijspeil 2024

Elektriciteit (excl. btw)	2024	2025	2026	2027	2028	2029	2030	2031	2032	2033	2034
0–2.900 kWh	0,1088	0,10032	0,08794	0,08233	0,07832	0,07334	0,07413	0,07409	0,07402	0,07395	0,07395
2.900–10.000 kWh	0,10880	0,10034	0,08797	0,08239	0,07843	0,07356	0,07453	0,07453	0,07453	0,07453	0,07453

Separaat tarief voor waterstof in de energiebelasting

In het voorjaarspakket Klimaat 2024 is besloten om binnen de energiebelasting

een apart tarief te hanteren voor waterstof. In de energiebelasting wordt energetisch verbruik van waterstof nu nog hetzelfde belast als energetisch verbruik van aardgas. Het kabinet stelt voor om waterstof tegen een lager tarief te belasten dan het tarief voor aardgas. Dit leidt tot een derving van € 2 miljoen in 2026, oplopend naar € 5 miljoen structureel.

Verhoging tarief vierde en vijfde schijf energiebelasting op aardgas

Ter dekking van de invoering van het separate tarief voor waterstof in de energiebelasting stelt het kabinet voor om het tarief van de vierde en vijfde schijf energiebelasting op aardgas te verhogen. Dit leidt tot een opbrengst van € 2 miljoen in 2026, oplopend naar € 5 miljoen structureel.

Kolenbelasting duaal en non-energetisch verbruik

Bedrijven die kolen invoeren, vervoeren of opslaan moeten kolenbelasting betalen. Deze belasting kent echter enkele vrijstellingen, waaronder een vrijstelling voor duaal gebruik (als kolen worden gebruikt als brandstof én voor een ander doel) en voor elektriciteitsopwekking. Het kabinet stelt voor om deze vrijstellingen af te schaffen. Dit leidt tot een opbrengst van € 77 miljoen in 2027, aflopend naar € 5 miljoen structureel.

Wijzigingen Wet fiscale klimaatmaatregelen glastuinbouw

Met dit wetsvoorstel stelt het kabinet onder meer voor het tariefpad van de CO_2-heffing glastuinbouw aan te passen. Met dit nieuwe tariefpad wordt het in het Convenant Energietransitie Glastuinbouw 2022–2030 afgesproken restemissiedoel van 4,3 Mton geborgd. Deze derving wordt gedekt door het budget van de energie-investeringsaftrek (EIA) met € 10 miljoen te verlagen in de jaren 2025 tot en met 2028 en met € 2 miljoen in het jaar 2029.

Het aanpassen van het tariefpad van de CO_2-heffing glastuinbouw leidt tot een derving van € 15 miljoen in 2025, aflopend naar € 0 structureel.

[165] Kamerstukken II 2023/24, 36 418, nr. 27.

Verlengen verlaagde accijnstarieven voor ongelode benzine, diesel en LPG

Het kabinet stelt voor om de huidige verlaging van de brandstofaccijns op benzine, diesel en LPG te verlengen voor 2025. Dit leidt tot een incidentele derving van € 1.474 miljoen in 2025.

Behoud inkoopfaciliteit in de dividendbelasting

Conform het amendement Van der Lee c.s. bij het Belastingplan 2024 zou de «inkoopfaciliteit» in de dividendbelasting per 1 januari 2025 komen te vervallen. Het kabinet stelt voor om dit terug te draaien. Hierdoor blijft de inkoop van eigen aandelen door een bedrijf anders belast dan als het bedrijf dividend zou uitkeren. Dit leidt tot een structurele derving van € 800 miljoen per 2025.

7. Grenseffecten

Wanneer er sprake is van grenseffecten van een maatregel, wordt dat hieronder toegelicht. Wordt een maatregel niet toegelicht in deze paragraaf, dan zijn er geen noemenswaardige grenseffecten.

Opheffen meerdere posten verlaagd btw-tarief

Het is te verwachten dat de btw-verhogingen een prijsopdrijvend effect hebben. Dit effect is echter moeilijk te onderzoeken omdat er verschillende factoren meespelen bij de totstandkoming van een prijs. Als gevolg van eventuele prijsverhogingen valt niet uit te sluiten dat consumenten in sommige gevallen de voorkeur zullen geven aan het afnemen van hotelovernachtingen, kunst, boeken of andere culturele activiteiten over de grens. De exacte omvang en impact van deze grenseffecten zijn niet te kwantificeren vanwege een veelvoud aan factoren die dergelijke beslissingen beïnvloeden. Ook speelt mee dat een deel van de opbrengsten van de verhoging van het tarief voor logies door buitenlandse afnemers (onder andere toeristen) betaald zal worden.

Verlengen verlaagde accijnstarieven voor ongelode benzine, diesel en LPG

Ten aanzien van de Nederlandse accijnstarieven heeft de maatregel geen impact op grenseffecten omdat de tarieven hetzelfde blijven als in 2024. De daadwerkelijke invloed op de grenseffecten is onder meer afhankelijk van de prijzen voor ongelode benzine, diesel en LPG die in onze buurlanden gelden, en de eventuele maatregelen die aldaar worden genomen. Ten tijde van indiening van onderhavig wetsvoorstel is niet bekend of, en zo ja welke, maatregelen buurlanden nemen. In tabel 19 staat de informatie die in juni 2024 bekend was over de accijnstarieven voor het jaar 2024 in Nederland, België en Duitsland.

Tabel 19: Meest actuele informatie accijnstarieven 2024 in Nederland, België en Duitsland in cent/liter

Brandstof	Nederland	België	Duitsland
Ongelode benzine	78,91	60,02	65,45
Diesel	51,63	60,02	47,04
LPG	18,62	0	22,09

Zoals eerder genoemd worden op verschillende momenten grenseffectenrapportages met uw Kamer gedeeld.[166]

[166] Kamerstukken II 2023/24, 36 418, nr. 128.

8. EU-aspecten

Wanneer er sprake is van Europeesrechtelijke aspecten van een maatregel, wordt dat hieronder toegelicht. Wordt een maatregel niet toegelicht in deze paragraaf, dan zijn er geen noemenswaardige Europeesrechtelijke aspecten.

Aanpassing kwijtscheldingswinstvrijstelling in de vennootschapsbelasting

De voorgestelde aanpassing van de wettekst inzake de kwijtscheldingswinstvrijstelling doet geen afbreuk aan doel en strekking, alsmede de tekst van de mijlpaal uit het Herstel- en Veerkrachtplan.

Diensten aan onroerende zaken

De btw-richtlijn geeft lidstaten de bevoegdheid om diensten die kenmerken hebben die vergelijkbaar zijn met de kenmerken die doorgaans aan investeringsgoederen worden toegeschreven, als investeringsgoederen te duiden.[167] Dit zijn, de jurisprudentie van het HvJ EU volgend, diensten met een duurzaam karakter.[168] Lidstaten mogen hierbij administratieve vereenvoudigingen aanbrengen.[169] Dat betekent dat lidstaten ook de mogelijkheid hebben om de geboden ruimte uit de richtlijnbepaling slechts gedeeltelijk te benutten. Dit voorstel maakt gebruik van die bevoegdheid, met dien verstande dat gekozen is voor een maatregel met een zekere inperking: alleen een investeringsdienst aan een of meer onroerende zaken die over meerdere jaren zijn nut afwerpt en waarvan de vergoeding het drempelbedrag te boven gaat, wordt behandeld als een voor herziening vatbaar investeringsgoed. De hoogte van het drempelbedrag voorkomt dat elke dienst, hoe gering ook, die de onroerende zaken meerjarig dient, wordt aangemerkt als een investeringsdienst. Deze maatregel blijft binnen de bevoegdheid die de btw-richtlijn biedt en is daarmee in overeenstemming met het Unierecht.

Opheffen meerdere posten verlaagd btw-tarief

De hoofdregel in de btw is dat het algemene tarief van toepassing is. In Nederland is het algemene btw-tarief momenteel 21%. Vanuit de btw-richtlijn worden mogelijkheden geboden om op bepaalde goederen en diensten een verlaagd btw-tarief toe te passen.[170] Het verlaagde btw-tarief in Nederland is momenteel 9%. De btw-richtlijn verplicht lidstaten echter niet om een verlaagd btw-tarief toe te passen op bepaalde goederen en diensten. Nederland heeft daarmee de beleidsvrijheid om de in dit voorstel genoemde posten niet langer tegen het verlaagde btw-tarief te belasten. Wel geldt daarbij dat het beginsel van fiscale neutraliteit in acht moet worden genomen.

Fiscale neutraliteit

Volgens het beginsel van fiscale neutraliteit mogen goederen en diensten die vanuit het oogpunt van de modale consument met elkaar concurreren voor de btw-heffing niet anders worden behandeld. De vraag of het afschaffen van een btw-post voor een verlaagd btw-tarief in strijd komt

---

[167] Artikel 190 btw-richtlijn.

[168] HvJ EU 1 februari 1977, C-51/76, punt 12 (Verbond Nederlandse ondernemingen); conclusie van A-G Mengozzi bij HvJ EU 12 februari 2009, C-515/07 (VNLTO), punt 66 en verder; conclusie van A-G Kokott bij HvJ EU 19 juli 2012, C-334/10, punt 59 (X).

[169] Artikel 189 btw-richtlijn.

[170] Zie ook: Kamerstukken II 2021/22, 32 140, nr. 119, bijlage 5: Beleidsruimte btw-tarievenrichtlijn.

met het beginsel van fiscale neutraliteit is casuïstisch en daarom in algemene zin moeilijk te beantwoorden. Het kabinet kiest er niet voor om binnen één (onderdeel van een) tabelpost in de wet een selectie aan te brengen van diensten die niet langer onder het verlaagde tarief vallen. Dit komt niet alleen de duidelijkheid en uitvoerbaarheid ten goede. Daarmee wordt ook het risico aanzienlijk verminderd dat een rechter oordeelt dat strijd bestaat met het beginsel van fiscale neutraliteit.

Ten aanzien van de door dit kabinet voorgestelde btw-wijzigingen lijken er voornamelijk vragen te kunnen ontstaan op het gebied van btw-neutraliteit bij de keuze om logies wel onder het algemene tarief te brengen en het gelegenheid geven tot kamperen niet. Gelet op vaste jurisprudentie van het HvJ EU lijkt het echter onwaarschijnlijk dat dit onderscheid in strijd is met het beginsel van fiscale neutraliteit. Er zijn duidelijke verschillen tussen bijvoorbeeld een hotelovernachting en kamperen die voorkómen dat deze vormen van dienstverlening in de ogen van de modale consument met elkaar in concurrentie treden. Als voorbeelden kunnen worden genoemd:

- het over het algemeen veel hogere serviceniveau van hotels ten opzichte van campings;
- de focus op binnenruimtes bij hotels tegenover het buitenleven bij campings;
- de prijsverschillen; en
- het feit dat campings voornamelijk een plek ter beschikking stellen waar gebruikers kunnen overnachten in een onderkomen dat van henzelf is terwijl hotels gemeubileerde kamers aanbieden.

De maatregelen vallen daarmee binnen de beleidsruimte en bevoegdheden die Nederland op grond van de Btw-richtlijn heeft. Het is niet mogelijk om op voorhand volledige zekerheid te geven dat zich geen strijdigheid met het beginsel van fiscale neutraliteit zal voordoen; het definitieve oordeel daarover is aan de (Europese) rechter.

Introductie AVI-correctiefactor

Voor de AVI-correctiefactor bij de CO_2-heffing industrie worden geen noemenswaardige grenseffecten verwacht. Wel bestaat er de kans dat er minder afval wordt geïmporteerd. Dat wordt besproken bij de doeltreffendheid en doelmatigheid in paragraaf 5.27.

Kolenbelasting duaal en non-energetisch verbruik

De maatregel kent Europeesrechtelijke aspecten. De EU-Richtlijn energiebelastingen is niet van toepassing op het duaal gebruik van energieproducten en energieproducten die voor andere doeleinden dan als motor- of verwarmingsbrandstof worden gebruikt.[171] Het staat de lidstaten vrij de fiscale behandeling van duaal en non-energetisch gebruik van kolen te bepalen.

Wijzigingen Wet fiscale klimaatmaatregelen glastuinbouw

Met ingang van 1 januari 2024 is de Wet fiscale klimaatmaatregelen glastuinbouw in werking getreden. Deze wet wijzigt met ingang van 1 januari 2025 de Wet belastingen op milieugrondslag waarbij een drietal maatregelen ter uitwerking van de afspraken uit het Convenant Energie-

[171] Artikel 2, vierde lid, onderdeel d, Richtlijn 2003/96/EG van de Raad van 27 oktober 2003 tot herstructurering van de communautaire regeling voor de belasting van energieproducten en elektriciteit (PbEU, L 283/51).

transitie Glastuinbouw 2022–2030[172] en het voorjaarspakket klimaat[173] in die laatst genoemde wet wordt opgenomen. Een van de maatregelen betreft de afbouw van de verlaagde energiebelastingtarieven op aardgas voor de glastuinbouwsector in de periode 2025–2030.

De verlaagde energiebelastingtarieven op aardgas voor de glastuinbouwsector zijn aangemerkt als staatssteun. Nederland heeft voor de huidige verlaagde energiebelastingtarieven goedkeuring gekregen van de Europese Commissie om deze toe te passen tot en met 2024 (SA.37628). Vanwege het handhaven van verlaagde tarieven in de periode 2025–2030 bij de Wet fiscale klimaatmaatregelen glastuinbouw moet Nederland de maatregel ofwel opnieuw ter goedkeuring aanmelden bij de Europese Commissie voor genoemde periode ofwel de maatregel onder de Algemene Groepsvrijstellingsverordening (AGVV)[174] kennisgeven.[175]

Op grond van de AGVV, zoals bevestigd in jurisprudentie van het Hof van Justitie, moet bij een steunmaatregel een uitdrukkelijke verwijzing naar de AGVV worden opgenomen.[176] Op het moment van opstellen van het wetsvoorstel dat heeft geleid tot de Wet fiscale klimaatmaatregelen glastuinbouw was nog niet bekend of de maatregel ter goedkeuring zou worden voorgelegd of onder de AGVV zou worden kennisgegeven. Zodoende bevat de memorie van toelichting bij dat wetsvoorstel geen uitdrukkelijke verwijzing naar de AGVV. Inmiddels is duidelijk dat de Wet fiscale klimaatmaatregelen glastuinbouw begin 2025 op basis van de AGVV zal worden kennisgegeven. Met deze paragraaf wordt invulling gegeven aan het vereiste uit de AGVV en de genoemde jurisprudentie van het Hof van Justitie.

Verlengen verlaagde accijnstarieven voor ongelode benzine, diesel en LPG

Uit de Richtlijn energiebelastingen volgt dat EU-lidstaten belasting (accijns) moeten heffen over energieproducten die worden gebruikt als motorbrandstof. Deze accijns mag niet liggen onder de in de richtlijn voorgeschreven minimumbelastingniveaus. De door het kabinet voorgestelde accijnstarieven blijven boven de minimumbelastingniveaus, waardoor aan de eisen van de richtlijn wordt voldaan.[177]

9. Gegevensbescherming

Wanneer er sprake is privacy aspecten van een maatregel, wordt dat hieronder toegelicht. Wordt een maatregel niet toegelicht in deze paragraaf, dan zijn er geen noemenswaardige privacy aspecten.

Over het volledige pakket Belastingplan 2025 is advies gevraagd aan de Autoriteit Persoonsgegevens (AP). De AP heeft aangegeven geen opmerkingen te hebben bij de teksten van het pakket Belastingplan 2025. Het volledige advies is opgenomen als bijlage bij dit wetsvoorstel.

---

[172] Stcrt. 2022, 33878.
[173] Kamerstukken II 2022/2023, 32 813 nr. 1230.
[174] Verordening (EU) nr. 651/2014 waarbij bepaalde categorieën steun op grond van de artikelen 107 en 108 van het Verdrag met de interne markt verenigbaar worden verklaard (Pb EU 2014, L 187).
[175] De steunmaatregel valt onder artikel 44 bis AGVV en moet overeenkomstig artikel 11 AGVV worden kennisgegeven bij de Europese Commissie.
[176] HvJ 21 juli 2016, nr. C-493/14 *(Dilly's Wellnesshotel GmbH tegen Finanzamt Linz)*.
[177] Richtlijn 2003/96/EG van de Raad van 27 oktober 2003 tot herstructurering van de communautaire regeling voor de belasting van energieproducten en elektriciteit (PbEU, L 283).

10. Doenvermogen

Per maatregel is een inschatting gemaakt van de «doenlijkheid». Het gaat er dan om in hoeverre een maatregel (direct) kan leiden tot (problematische) belasting van het doenvermogen van de betreffende burgers of ondernemers. Deze inschatting is gemaakt door de dossierhouder in overleg met de gedragsexperts. Er is hierbij geen aanvullend empirisch onderzoek gedaan en/of contact geweest met burgers over de inschattingen van de doenlijkheid.

Bij het doenvermogen wordt gekeken naar een aantal factoren zoals:
- op welke groep burgers of ondernemers is het wetsvoorstel van toepassing,
- welke extra acties worden er van deze doelgroep gevraagd ten opzichte van de huidige situatie, en
- in hoeverre kunnen deze acties samenvallen met omstandigheden die het doenvermogen kunnen inperken, zoals financiële stress en life events.
- in hoeverre de maatregel bij specifieke groepen kan leiden tot (een verergering) van financiële stress en onzekerheid.

Bij maatregelen die enkel betrekking hebben op grote of middelgrote ondernemingen die gebruik maken van professionele fiscale adviseurs en bij maatregelen die geen extra acties vergen (zoals een technische wijziging of parameterwijziging) wordt door middel van de doenvermogenscan de inschatting gegeven dat doenvermogen hierbij geen aandachtspunt zal zijn. Bij overige maatregelen zijn er drie oordelen mogelijk:
- de maatregel doet een kleiner beroep op het doenvermogen,
- de maatregel doet een groter beroep op het doenvermogen maar dit is geen aandachtspunt want de doelgroep zal naar verwachting deze benodigde acties goed kunnen uitvoeren,
- de maatregel doet een groter beroep op het doenvermogen en dit is wel een aandachtspunt.

Elke maatregel krijgt derhalve één van de volgende vier oordelen:
- **Oordeel 1**: doenlijkheid niet relevant of onveranderd; wanneer de maatregel ten opzichte van de huidige situatie geen extra acties vergt van mensen, enkel grote ondernemingen raakt, of een technische wijziging betreft
- **Oordeel 2**: kleiner beroep op het doenvermogen van belastingplichtigen; wanneer de maatregel ten opzichte van de huidige situatie (i) minder acties vergt, (ii) minder problematische samenloop heeft met stressvolle omstandigheden en/of andere wet- en regelgeving, (iii) zorgt voor minder financiële stress en onzekerheid,
- **Oordeel 3**: groter beroep op het doenvermogen van belastingplichtigen, geen aandachtspunt; Wanneer de maatregel ertoe leidt dat (een deel van) de doelgroep meer acties moet nemen, maar zij dit naar verwachting goed zullen kunnen. Dit kan o.a. het geval zijn wanneer de gevergde acties beperkt zijn in aantal en complexiteit, en/of wanneer deze acties niet samenvallen met stressvolle omstandigheden en levensgebeurtenissen.
- **Oordeel 4**: groter beroep op het doenvermogen van belastingplichtigen, *wel* aandachtspunt; wanneer de maatregel ertoe leidt dat(een deel van) de doelgroep meer acties moet nemen, en zij dit naar verwachting niet (altijd) goed kunnen/zullen uitvoeren. Dit kan o.a. het geval zijn wanneer de gevergde acties talrijk en/of complex zijn, en/of wanneer deze acties samenvallen met stressvolle omstandigheden en levensgebeurtenissen.

Tabel 20: doenvermogen

Maatregel	Oordeel
Aangrijpingspunt toptarief verlagen en indexatie	**Oordeel 1**
Terugdraaien verhoging box 2-tarief	**Oordeel 1**
Aftrekbaarheid kosten en lasten die verband houden met een tot het ondernemingsvermogen behorende niet-zelfstandige werkruimte	**Oordeel 2**
Vereenvoudigen van de voertuigclassificaties in de autobelastingen	**Oordeel 2**
Verleggen bezwaar- en beroepsprocedures MIA en Vamil	**Oordeel 2**
Voorkomen dubbeltellingen bij excessief lenen bij samenwerkingsverbanden	**Oordeel 2**
Beperken fiscale regelingen rond giften	**Oordeel 2**
Vrijstelling in box 3 voor bepaalde vermogensrechten in verband met het herstel van aardbevingsschade in Groningen en Noord-Drenthe	**Oordeel 2**
Reparatie heffingslek zeevarenden	**Oordeel 2**
Anticiperen op introductie thuiswerkdrempel	**Oordeel 3**
Gerichte vrijstelling voor OV-abonnementen	**Oordeel 2**
Nazorg wet fiscaal kwalificatiebeleid rechtsvormen	**Oordeel 1**
Antifragmentatiemaatregel generieke renteaftrekbeperking	**Oordeel 3**
Aanpassing vervoerskosten aftrek specifieke zorgkosten	**Oordeel 2**
Eindheffing doorlopend afwisselend gebruikte bestelauto	**Oordeel 1**
Fiscale oplossing eenverdieners	**Oordeel 2**
Aanpassen liquidatieverliesregeling	**Oordeel 3**
Verhoging percentage generieke renteaftrekbeperking	**Oordeel 1**
Aanpassing kwijtscheldingswinstvrijstelling in de vennootschapsbelasting	**Oordeel 3**
Verduidelijking registratiedatum in de dividendbelasting	**Oordeel 2**
Nieuw groepsbegrip in de bronbelasting	**Oordeel 1**
Verhogen tarief kansspelbelasting stapsgewijs van 30,5% naar 37,8%	**Oordeel 1**
Aanpassing van de kavelruilvrijstelling	**Oordeel 1**
Diensten aan onroerende zaken	**Oordeel 3**
Opheffen meerdere posten verlaagd btw-tarief	**Oordeel 3**
Beëindigen specifieke tarieftabel in de bpm voor PHEV's met ingang van 1 januari 2025	**Oordeel 1**
Tariefkorting in de motorrijtuigenbelasting voor emissievrije personenauto's	**Oordeel 1**
Introductie AVI-correctiefactor	**Oordeel 1**
Kolenbelasting duaal en non-energetisch verbruik	**Oordeel 1**
Wijziging energiebelastingtarieven op aardgas	**Oordeel 1**
Verhoging belastingvermindering energiebelasting	**Oordeel 2**
Wijzigingen Wet fiscale Klimaatmaatregelen	**Oordeel 1**
Separaat tarief voor waterstof in de energiebelasting	**Oordeel 1**
Behoud inkoopfaciliteit in de dividendbelasting	**Oordeel 1**
Verlengen verlaagde accijnstarieven voor ongelode benzine, diesel en LPG	**Oordeel 1**

Aangrijpingspunt toptarief verlagen en indexatie

Deze maatregel wordt automatisch toegepast en vergt geen handelingen van belastingplichtigen. Hierdoor is doenvermogen geen aandachtspunt bij deze wijziging.

Terugdraaien verhoging box 2-tarief

Dit is een technische maatregel en heeft geen implicaties qua doenlijkheid.

Aftrekbaarheid kosten en lasten die verband houden met een tot het ondernemingsvermogen behorende niet-zelfstandige werkruimte

De voorgestelde wetswijziging betreft een verduidelijking inzake de aftrekbaarheid van bepaalde kosten lasten in lijn met jurisprudentie en parlementaire geschiedenis. Hiermee wordt het duidelijker voor een ondernemer welke kosten wel en welke niet in aftrek mogen worden genomen. Met deze verduidelijking van de wettekst wordt het eenvoudiger voor ondernemers om de juiste kosten in aftrek te nemen waarmee het gevraagde doenvermogen van ondernemers wordt verkleind.

Vereenvoudigen van de voertuigclassificaties in de autobelastingen

Door aan te sluiten bij de definities zoals deze ook worden vastgelegd in het kentekenregister wordt de complexiteit van de autobelastingen verkleind. Het wordt eenvoudiger voor een burger of bedrijf om vast te stellen hoe een motorrijtuig binnen de fiscaliteit wordt behandeld. Met de maatregel wordt het doenvermogen van burgers en bedrijven dan ook vergroot.

Verleggen bezwaar- en beroepsprocedures MIA en Vamil

De voorgestelde maatregel om de bezwaar- en beroepsprocedure van de MIA en Vamil te integreren met het aanvraagproces van RVO vergt ten opzichte van de huidige situatie geen extra acties van belastingplichtigen. Uit de evaluatie van de MIA en Vamil blijkt tevens dat het vanuit de aanvrager gezien de voorkeur verdient dat één organisatie een beschikking afgeeft, zoals bij de EIA het geval is. De maatregel helpt om onzekerheid bij belastingplichtigen te verkleinen, doordat in een eerdere fase bezwaar en beroep kan worden ingesteld tegen een negatief oordeel over de beoordeling van een investering. Doordat het tijdsverloop tussen een verzoek om een verklaring en de eventuele bezwaar- en beroepsprocedure wordt verkleind, neemt het van belastingplichtigen gevraagde doenvermogen af als gevolg van de voorgestelde maatregel.

Beperken fiscale regelingen rond giften

Het beperken van het aantal fiscale regelingen maakt het belastingstelsel eenvoudiger. Hierdoor wordt het voor mensen makkelijker om het stelsel te doorgronden en neemt het gevraagde doenvermogen af. Het beperken van het aantal fiscale regelingen rond giften heeft daarmee een positief effect op het doenvermogen.

Voorkomen dubbeltellingen bij excessief lenen bij samenwerkingsverbanden

Deze maatregel geeft meer duidelijkheid bij belastingplichtigen en hun adviseurs omtrent de toepassing van de Wet excessief lenen bij eigen vennootschap, waardoor er een kleiner beroep zal worden gedaan op hun doenvermogen.

Vrijstelling in box 3 voor bepaalde vermogensrechten in verband met het herstel van aardbevingsschade in Groningen en Noord-Drenthe

De voorgestelde maatregel betreft een specifieke vrijstelling in box 3 voor bepaalde vermogensrechten van gedupeerden in het aardbevingsgebied. Met deze maatregel hoeven zij niet meer hun betreffende vermogensrechten op te geven in hun aangifte inkomstenbelasting. Hiermee neemt het aantal handelingen voor gedupeerden van aardbevingsschade af. Dit heeft een positief effect op de doenlijkheid.

Reparatie heffingslek zeevarende en anticiperen op introductie thuiswerkdrempel

Zeevarenden

Deze maatregel heeft tot gevolg dat als Nederland op grond van een belastingverdrag een heffingsrecht heeft en dat heffingsrecht effectueert via de Wet LB 1964, deze heffing van loonbelasting niet ongedaan kan worden gemaakt via een teruggaafverzoek omdat de Wet IB 2001 hiervoor thans niet voorziet in een heffingsgrondslag. In deze weinig voorkomende

situatie kan een buitenlandse belastingplichtige een teruggaafverzoek indienen bij de Belastingdienst. Deze maatregel heeft tot gevolg dat dit teruggaafverzoek niet meer wordt gehonoreerd. Deze maatregel vergt minder doenvermogen van buitenlandse belastingplichtigen dan onder de huidige wettekst.

Thuiswerkdrempel

Een thuiswerkdrempel heeft tot doel te voorkomen dat het heffingsrecht over het arbeidsinkomen wordt verdeeld tussen twee landen. Een werknemer zal altijd (los van de thuiswerkdrempel) een werkdagenkalender moeten bijhouden zodat inzichtelijk wordt of meerdere landen een heffingsrecht hebben over diens arbeidsinkomen en zo ja hoe het heffingsrecht moet worden verdeeld. Dezelfde werkdagenkalender kan relevant zijn om te bepalen in welk land de werknemer sociaal verzekerd is. De vraag of de thuiswerkdrempel van toepassing is, kan ook via deze werkdagenkalender worden bijgehouden. Hierbij geldt als aanvullend aandachtspunt dat er ook een afspraak kan worden gemaakt over het berekenen van de dagendrempel (bijvoorbeeld dat er sprake is van een (thuis)werkdag als er 30 minuten of meer wordt (thuis)gewerkt). Het bijhouden hiervan doet een (klein) beroep op het doenvermogen.

Als de thuiswerkdrempel van toepassing is, heeft dit ook tot gevolg dat het heffingsrecht over het volledige arbeidsinkomen aan het land waar de werkgever is gevestigd blijft toekomen. Dat voorkomt het uitvoeren van de werkzaamheden die zijn verbonden aan een verdeling van het heffingsrecht over het arbeidsinkomen, zoals het maken van de bijbehorende berekeningen.

Antifragmentatiemaatregel generieke renteaftrekbeperking

De voorgestelde maatregel betreft een aanscherping van een generieke renteaftrekbeperking, waardoor ondernemers meer acties moeten nemen. De verwachting is dat de ondernemers die in aanraking komen met het voorstel een adviseur hebben of gebruikmaken van een dienstverlener, dan wel dat zij zelf de benodigde vaardigheden en kennis hebben om deze acties correct uit te voeren, waardoor doenlijkheid naar verwachting geen aandachtspunt zal zijn.

Nazorg wet fiscaal kwalificatiebeleid rechtsvormen

De voorgestelde maatregelen Nazorg Wet FKR betreffen technische wijzigingen die de doenlijkheid van de betreffende wetgeving onveranderd laten. Verder ziet deze maatregel op grote ondernemingen die toegang hebben tot professionele fiscale ondersteuning en is doenlijkheid daarom geen aandachtspunt.

Aanpassing vervoerskosten aftrek specifieke zorgkosten

Door de voorgestelde wijziging van de aftrek van vervoerskosten wordt een kleiner beroep gedaan op het doenvermogen van burgers omdat de regeling eenvoudiger en begrijpelijker wordt. Ten opzichte van de huidige situatie worden minder acties gevraagd van burgers. Zij hoeven niet meer de werkelijke autokosten op jaarbasis te berekenen en geen vergelijking meer te maken met een persoon die in financieel en maatschappelijk opzicht vergelijkbaar is. Voor de berekening van de aftrek voor medisch vervoer moeten burgers de afgelegde reisafstand voor het verkrijgen van medische behandeling of voor het verkrijgen van (farmaceutische) hulpmiddelen bijhouden. Deze actie wordt echter ook in de huidige situatie gevraagd van burgers. Nieuw is dat burgers bij de aftrek voor

leefkilometers op verzoek van de inspecteur van de Belastingdienst met schriftelijke bescheiden moeten aantonen dat zij niet in staat zijn om meer dan 100 meter zelfstandig te lopen. Bijvoorbeeld door het overleggen van gehandicaptenparkeerkaart van de gemeente, een besluit van de gemeente op de aanvraag van een mobiliteitsvoorziening of een verklaring van een arts. Zodra de mobiliteitsbeperking aannemelijk is gemaakt hoeft de belastingplichtige niet meer de werkelijke autokosten te berekenen en deze te vergelijken met de vervoerskosten van een financieel en maatschappelijk vergelijkbaar persoon. Per saldo vraagt dit minder van het doenvermogen. Hiermee heeft de voorgestelde wijziging een positief invloed op het doenvermogen.

Eindheffing doorlopend afwisselend gebruikte bestelauto

Het eindheffingsbedrag per doorlopend afwisselend gebruikte bestelauto is sinds 2006 niet meer geïndexeerd waardoor de heffing over tijd in reële termen is afgenomen. De voorgestelde wijziging betreft het inhalen van de indexatie en het vervolgens jaarlijks indexeren van het vaste eindheffingsbedrag per doorlopend afwisselend gebruikte bestelauto. Dit resulteert in een stijging van de door de werkgever te betalen eindheffing die vervolgens jaarlijks geïndexeerd wordt met de tabelcorrectiefactor zodat die in reële termen constant blijft. Voorgestelde maatregel zorgt ervoor dat de eindheffing in reële termen constant blijft over tijd en heeft verder geen impact op de heffing als zodanig. Hiermee heeft deze maatregel geen invloed op het doenvermogen.

Fiscale oplossing eenverdieners

De voorgestelde fiscale oplossing is een verruiming van de uitbetaling van de AHK. Om uitbetaling van de AHK te krijgen moet de minstverdienende partner aangifte doen. Dit vergt doenvermogen voor het deel van de doelgroep dat voorheen nog geen aangifte deed. Voor mensen die sowieso al aangifte deden vergt deze maatregel geen extra doenvermogen. Ook kan via een voorlopige aangifte inkomensbelasting al gedurende het jaar een uitbetaling van de AHK plaatsvinden. Dit vergt dat het verzamelinkomen en het arbeidsinkomen van zowel de minstverdienende belastingplichtige als zijn meestverdienende partner worden geschat. Als belastingplichtigen het inkomen verkeerd inschatten bij de voorlopige aangifte, kan dit ertoe leiden dat zij geld terug moeten betalen, met als mogelijk gevolg financiële stress en negatieve effecten op het doenvermogen. Dit is extra relevant in situaties waarbij zulke inschattingsfouten samenhangen met life events die het doenvermogen sowieso al onder druk zetten.

Hier staat tegenover dat door de voorgestelde maatregelen de doelgroep geen aanvullende bijstand meer hoeft aan te vragen. Dit heeft weer een positief effect op de doenlijkheid. Ook verkleint de maatregel de kans dat de financieel kwetsbare doelgroep onder het bestaansminimum komt, en zorgt daarmee voor minder financiele stress en meer doenvermogen. Onder aan de streep is de inschatting dat deze maatregel, ten opzichte van de huidige situatie, een positief effect heeft op het doenvermogen omdat het de kans verkleint dat huishoudens onder het bestaansminimum vallen.

Aanpassen liquidatieverliesregeling

De voorgestelde wijziging in de berekening van het opgeofferde bedrag vraagt om het opgeofferde bedrag in bepaalde omstandigheden te verhogen met de afwaardering van de schuldvordering. De verwachting is dat de belastingplichtige de hoogte van de afwaardering al bijhoudt

waardoor deze wijziging alleen van de belastingplichtige vraagt om deze toe te voegen aan het opgeofferde bedrag. Deze wijziging doet een marginaal beroep op het doenvermogen. De verwachting is dat de bedrijven die in aanraking komen met de voorgestelde maatregelen een adviseur hebben of gebruikmaken van een dienstverlener, dan wel dat zij zelf de benodigde vaardigheden en kennis hebben, waardoor doenlijkheid naar verwachting geen aandachtspunt zal zijn.

De voorgestelde wijziging in de tussenhoudsterbepaling vergt geen extra acties van bedrijven. Bij deze wijziging is doenvermogen geen aandachtspunt.

Verhoging percentage generieke renteaftrekbeperking

De voorgestelde maatregel betreft een verhoging van het percentage van de gecorrigeerde winst dat wordt gehanteerd voor het bepalen van de aftrekruimte in de generieke renteaftrekbeperking. De voorgestelde maatregel vergt geen extra acties van belastingplichtigen, aangezien het een parameterwijziging betreft. De verwachting is dat door de voorgestelde versoepeling minder belastingplichtigen worden geraakt door de maatregel. Omdat deze maatregel betrekking heeft op grote ondernemingen is doenlijkheid hierbij niet relevant.

Aanpassing kwijtscheldingswinstvrijstelling in de vennootschapsbelasting

Het voorstel leidt tot een beperkte toename van de complexiteit. De voorgestelde maatregel heeft alleen gevolgen voor vennootschapsbelastingplichtigen met te verrekenen verliezen van meer dan € 1 miljoen. Hierdoor ontstaan er twee systemen in de vennootschapsbelasting, hetgeen een extra component vergt om rekening mee te houden bij de heffing van vennootschapsbelasting. Het gaat hierbij om ondernemingen die reeds in zwaar weer verkeren en daarbij professioneel worden ondersteund.

Verduidelijking registratiedatum in de dividendbelasting

De voorgestelde wetswijziging betreft een verduidelijking in verband met vragen die in de praktijk zijn opgekomen over de wettelijke bepaling inzake de registratiedatum. De verduidelijking van de wet zou de reikwijdte van de regeling moeten verduidelijken en daarmee de opgekomen vragen in de toekomst moeten vermijden. Dit voorkomt onduidelijkheid bij ondernemers wat een positief effect heeft op de doenlijkheid.

Nieuw groepsbegrip in de bronbelasting

De verwachting is dat de voorgestelde wijziging van het groepsbegrip in de bronbelasting geen aanvullend beroep doet op het doenvermogen van inhoudingsplichtige entiteiten, omdat de bewijslast van het nieuwe groepsbegrip «kwalificerende eenheid» rust op de inspecteur. Verder is de verwachting is dat bedrijven die in aanraking komen met de voorgestelde wijziging een adviseur hebben, dan wel dat zij zelf de benodigde vaardigheden en kennis hebben, waardoor doenlijkheid naar verwachting geen aandachtspunt zal zijn.

Verhogen tarief kansspelbelasting stapsgewijs van 30,5% naar 37,8%

De directe impact van de tariefverhoging op het doenvermogen is zeer beperkt. De spelers hoeven namelijk geen extra handelingen te verrichten om meer kansspelbelasting te betalen. De tariefverhoging kan wel indirect

een impact hebben op het doenvermogen van burgers. De tariefsverhoging verlaagt de winstgevendheid van kansspelen voor de spelers, indien de tariefsverhoging wordt doorberekend. Een deel van de spelers zal evenveel doorspelen, ook al is het rendement lager. Dit komt omdat deze spelers al bestaande risico- en probleemspelers zijn. Dit kan leiden tot schulden en daarmee tot financiële stress. De tariefsverhoging kan daarom negatief doorwerken op het doenvermogen van de spelers. Tegelijkertijd kan lagere winstgevendheid ook de aantrekkelijkheid van kansspelen verminderen en daarmee ervoor zorgen dat minder mensen gaan spelen en een kansspelverslaving krijgen. Dit leidt weer tot minder financiële stress en meer doenvermogen. Hoe sterk deze twee effecten zijn is niet makkelijk in te schatten. Bovendien hangt het effect af van de mate waarin en de wijze waarop de tariefsverhoging zal worden doorberekend. Daarom wordt ingeschat dat deze maatregel geen additioneel beroep op het doenvermogen inhoudt.

Aanpassing van de kavelruilvrijstelling

De voorgestelde maatregel is een aanpassing van de kavelruilvrijstelling om belastingconstructies te voorkomen. Het betreft het expliceren van een aantal situaties waarin de kavelruilvrijstelling niet van toepassing is om belastingontwijking te voorkomen. Dit heeft verder geen impact op de kavelruilvrijstelling als zodanig en heeft daarmee geen invloed op het doenvermogen.

Diensten aan onroerende zaken

De introductie van een herzieningstermijn voor de btw-aftrek op investeringsdiensten doet een beroep op het doenvermogen van btw-ondernemers. Door de maatregel worden ondernemers met vastgoed geraakt die daaraan investeringsdiensten laten verrichten waarvan de vergoeding per afzonderlijke dienst boven het drempelbedrag uitkomt. Door het drempelbedrag bestaat deze groep uit relatief grotere ondernemingen die in de regel toegang hebben tot adviseurs met voldoende doenvermogen. Daarnaast zijn de geraakte ondernemers in veel gevallen al bekend met de systematiek van een herzieningsregeling zoals die reeds geldt voor (on)roerende investeringsgoederen en een eventuele pro-rata berekening. Het bijhouden van genoemde diensten zal een beroep doen op hun doenvermogen, maar dit zal naar verwachting geen problemen opleveren.

Beëindigen specifieke tarieftabel in de bpm voor PHEV's met ingang van 1 januari 2025

Belastingplichtigen dienen de bpm voor een PHEV met het voorstel te baseren op de algemene tarieftabel voor personenauto's. Dit leidt tot een vereenvoudiging van de bpm en vermindert de kans dat een belastingplichtige de bpm abusievelijk bepaalt aan de hand van de verkeerde tabel. Hiermee wordt het beleid rond de BPM eenduidiger en worden er naar verwachting minder fouten gemaakt bij het bepalen van de BPM. Dit maak het inzichtelijker voor belastingplichtige en heeft daarmee een positief effect op het doenvermogen.

Tariefkorting in de motorrijtuigenbelasting voor emissievrije personenauto's

Het voorstel om een tariefkorting in te voeren voor emissievrije personenauto's ter compensatie van het hogere gewicht van deze voertuigen heeft geen gevolgen voor het doenvermogen. Houders van deze personen-

auto's zullen via de Belastingdienst kennisnemen van de tarieven zoals die na de aanpassing van toepassing zijn.

Wijziging energiebelastingtarieven op aardgas

De voorgestelde wijziging betreft een tariefswijziging in de energiebelasting op aardgas op de energierekening van huishoudens te verlagen. De energieleveranciers dienen de tariefmutaties in de energiebelasting in hun facturatie door te voeren waardoor klanten geen actie hoeven te ondernemen.

Verhoging belastingvermindering energiebelasting

Het amendement Omtzigt regelt dat het verlaagd tarief vanaf 1 januari 2024 in tien stappen wordt afgebouwd. Het amendement regelt voorts dat de opbrengst hiervan vanaf genoemde datum wordt aangewend voor een tariefverlaging van de eerste schijf elektriciteit in de energiebelasting (0–2.900 kWh). Met onderhavig wetsvoorstel wordt geregeld dat het voordeel wordt gegeven via de belastingvermindering in plaats van een tariefverlaging van de eerste schijf elektriciteit. Met de voorgestelde oplossing wordt voorkomen dat een beroep wordt gedaan op het doenvermogen van elektriciteitsverbruikers. Elke elektriciteitsverbruiker met een aansluiting met verblijfsfunctie ontvangt de verhoging van de belastingvermindering automatisch via de energieleverancier. Zonder deze oplossing zou de maatregel juist tot veel vragen aan energieleveranciers en de Belastingdienst leiden, omdat het voordeel mogelijk niet op de energiefactuur is te zien omdat het te gering is, terwijl energieleveranciers klanten wel over de tariefswijziging moeten informeren. Ook zou een beroep worden gedaan op het doenvermogen van contracthouders van blokelektriciteit. Zij zouden een teruggaveverzoek bij de Belastingdienst moeten indienen om het zeer geringe voordeel voor alle eindverbruikers achter de blokaansluiting te ontvangen. In het geval dat zij de moeite nemen om een verzoek in te dienen, is het onzeker of zij het voordeel doorgeven aan de eindverbruikers. Zeker vanwege de zeer geringe omvang van het voordeel is onzeker of eindverbruikers de contracthouder erop zouden aanspreken als zij het voordeel niet ontvangen.

Separaat tarief voor waterstof in de energiebelasting

De voorgestelde maatregel betreft het invoeren van een apart tarief voor waterstof in de energiebelasting. Hiermee wordt waterstof tegen een lager tarief belast. Buiten het verlaagde tarief verandert er niks de energiebelasting voor waterstof als zodanig. Hiermee doet voorgestelde maatregel geen beroep op het doenvermogen.

Wijzigingen Wet fiscale klimaatmaatregelen glastuinbouw

De voorgestelde wijziging doet geen groter beroep op het doenvermogen van de betrokkenen. Zodoende is de doenlijkheid van de maatregel geen zorgpunt. Hierbij komt dat de maatregel uitsluitend ondernemingen treft, waardoor doenlijkheid in het algemeen minder een zorgpunt is.

Introductie AVI-correctiefactor

Deze maatregel heeft enkel implicaties voor grote ondernemingen waardoor doenlijkheid geen aandachtspunt is

Kolenbelasting duaal en energetisch

Deze maatregel heeft enkel implicaties voor grote ondernemingen waardoor doenlijkheid geen aandachtspunt is.

Tariefkorting in de MRB als gevolg van het hogere gewicht van emissievrije personenauto's

Het voorstel om een tariefkorting in te voeren voor emissievrije personenauto's ter compensatie van het hogere gewicht van deze voertuigen heeft geen gevolgen voor het doenvermogen. Houders van deze personenauto's zullen via de Belastingdienst kennisnemen van de tarieven zoals die na de aanpassing van toepassing zijn.

Diensten aan onroerende zaken

De introductie van een herzieningstermijn voor de btw-aftrek op investeringsdiensten doet een beroep op het doenvermogen van btw-ondernemers. Door de maatregel worden ondernemers met vastgoed geraakt die daaraan investeringsdiensten laten verrichten waarvan de vergoeding per afzonderlijke dienst boven het drempelbedrag uitkomt. Door het drempelbedrag bestaat deze groep uit relatief grotere ondernemingen die in de regel toegang hebben tot adviseurs met voldoende doenvermogen. Daarnaast zijn de geraakte ondernemers in veel gevallen al bekend met de systematiek van een herzieningsregeling zoals die reeds geldt voor (on)roerende investeringsgoederen en een eventuele pro-rata berekening. Het bijhouden van genoemde diensten zal een beroep doen op hun doenvermogen, maar dit zal naar verwachting geen problemen opleveren.

Opheffen meerdere posten verlaagd btw-tarief

Voor ondernemers kunnen zich bepaalde grensgevallen voordoen die wellicht tijdelijk tot onduidelijkheid aanleiding kunnen geven over de btw-behandeling daarvan. Deze ondernemers, bijvoorbeeld aanbieders van accommodatie, zullen moeten gaan beoordelen onder welk tarief (een deel van) hun dienstverlening valt en daarop hun administratie moeten inrichten. Ondernemers die nu (mede) tegen het verlaagde btw-tarief van 9% presteren, zullen na deze wijzigingen in sommige gevallen 21% moeten voldoen. Dit betekent ook dat deze ondernemers hun omzet (deels) als zodanig in hun btw-aangifte zullen moeten verwerken. Dit kan ook betekenen dat ondernemers hierop hun ict-systemen moeten aanpassen. De impact op het doenvermogen zal beperkt zijn omdat veel van deze ondernemers nu ook omzet zullen aangeven tegen zowel het verlaagde als het algemene tarief, bijvoorbeeld omdat ze ook horecafaciliteiten of een winkel exploiteren waarin omzet wordt gemaakt die deels wordt belast tegen het algemene tarief (bijvoorbeeld alcohol en gebruiksvoorwerpen) en deels tegen het verlaagde tarief (bijvoorbeeld eten en niet-alcoholische dranken). Hoewel dit een aanvullende last is voor het bedrijfsleven, kan de Belastingdienst door middel van informatieverstrekking op de Belastingdienstwebsite en goede voorlichting in de vorm van vragen en antwoorden meer duidelijkheid verschaffen.

Wijzigingen Wet fiscale klimaatmaatregelen glastuinbouw

De voorgestelde wijzigingen hebben geen of slechts beperkte structurele gevolgen voor de administratieve lasten voor burgers en bedrijven. Voor burgers geldt dat zij niet de belastingplichtige zijn voor de CO_2-heffing glastuinbouw en daarmee ook geen aangifte hoeven in te dienen. Voor energiebedrijven voor glastuinbouw geldt dat zij meer in detail zullen

moeten monitoren naar welke partijen zij hun warmte transporteren, om zo te bepalen of zij meer of minder dan 75% van de getransporteerde warmte transporteren naar glastuinbouwbedrijven. Dit betreft een beperkte toename van de administratieve lasten.

Verlengen verlaagde accijnstarieven voor ongelode benzine, diesel en LPG

Voor de doenlijkheid voor burgers heeft deze maatregel geen gevolgen omdat de maatregel van hen geen extra handeling vraagt. De accijns is in de consumentenprijs verwerkt. Voor de oliemaatschappijen betreft de maatregel een continuering van het geldende accijnstarief. Zodoende is doenlijkheid geen aandachtspunt.

Behoud inkoopfaciliteit in de dividendbelasting

De voorgestelde wetswijziging betreft het behouden van de inkoopfaciliteit in de dividendbelasting voor beursfondsen. Dit heeft tot gevolg dat de huidige inkoopfaciliteit ook na 1 januari 2025 wordt gecontinueerd. Hierdoor is de inkoop van aandelen door de Nederlandse beursfondsen niet fiscaal nadeliger dan voor buitenlandse beursfondsen. Verder verandert er niks met voorgestelde maatregel waardoor deze geen impact heeft op het doenvermogen.

11. Gevolgen voor burgers en het bedrijfsleven

In tabel 21 worden de regeldrukkosten inschattingen van de afzonderlijke maatregelen beschreven. Hierbij wordt onderscheid gemaakt tussen maatregelen waarvan de regeldruk kosten conform het standaard kosten model zijn ingeschat en maatregelen waarvan dat niet het geval is omdat het bijvoorbeeld vooraf de inschatting is dat het om een gering aantal belastingplichtigen gaat of zeer weinig vergt van de belastingplichtige. Alle maatregelen uit dit wetsvoorstel zijn voorgelegd aan het ATR. Het college van het ATR geeft per maatregel in dit wetsvoorstel een advies af. Wanneer het college van het ATR geen op- of aanmerkingen heeft bij de regeldrukinschatting of het voorstel beperkte gevolgen heeft voor de regeldruk kunnen maatregelen ook niet voor advies worden geselecteerd. Dit is voor een meerderheid van de maatregelen in het Belastingplan het geval. Wanneer een maatregel voor advies is geselecteerd wordt dat hieronder toegelicht. Maatregelen waartoe besloten is tijdens de augustusbesluitvorming zijn ingediend voor advies bij het ATR. De volledige adviezen zijn als bijlage bij het pakket Belastingplan toegevoegd.

Tabel 21: gevolgen regeldruk

Maatregel	2024	2025	2026	2027	struc	Dictum ATR
Maatregelen met gekwantificeerde regeldruk in mln euro's						
Vereenvoudiging voertuigclassificaties in de autobelastingen	0	– 7	– 7	– 7	– 7	Indienen
Btw aftrek herziening op onroerende investeringsdiensten		8,4	1,9	1,9	1,9	Niet indienen, tenzij
Fiscale oplossing voor de eenverdienersproblematiek					0	Indienen
Aanpassing aftrek specifieke zorgkosten		– 6,2	– 6,5	– 6,5	– 6,5	Indienen, mits
Totaal	0	– 4,8	– 11,6	– 11,6	– 11,6	
Maatregelen zonder gekwantificeerde regeldruk						
Nieuw groepsbegrip in de Wet bronbelasting 2021						Niet geselecteerd voor advies
Wijzigingen Wet fiscale klimaatmaatregelen glastuinbouw						Niet geselecteerd voor advies
Overige maatregelen belastingplan						Niet geselecteerd voor advies

Hieronder wordt beknopt toegelicht per maatregel welke adviespunten het ATR heeft meegegeven en hoe daarmee rekening is gehouden. Verder wordt achtergrond informatie gegeven bij de maatregelen waarvan de impact op de regeldruk niet (zeer) gering is.

Vereenvoudiging voertuigclassificaties in de autobelastingen

In Nederland moet een bestelauto voldoen aan fiscale inrichtingseisen, om in aanmerking te komen voor het verlaagd tarief in de mrb voor bestelauto's van ondernemers. De voorgenomen maatregel stelt voor om deze fiscale inrichtingseisen te stroomlijnen tot de Europese classificatie. Dit voorkomt dat er nog aanpassingen nodig zijn (in het buitenland geproduceerde) bestelauto's om aan de Nederlandse, fiscale inrichtingseisen te voldoen.

Het aanpassen van bestelauto's voor de Nederlandse markt gebeurt door de producent en door garagehouders ná import van een bestelauto. Uit RDW-data is af te leiden dat er jaarlijks bij ongeveer 2800 bedrijfsauto's de inrichting wordt aangepast. Hierbij wordt ervanuit gegaan dat de aanpassing per geval tussen de 2000 tot 3.000 euro kost. Als de voertuigclassificatie wordt gestroomlijnd zullen dit soort aanpassingen niet meer nodig zijn voor fiscale redenen. De inschatting is dat hier een administratieve lastenvermindering van circa € 7 mln. mee gemoeid is. De werkelijke administratieve lastenvermindering ligt vermoedelijk nog een stuk hoger. Het aantal aanpassingen door de producent (voor de Nederlandse markt) is nu niet meegenomen door gebrek aan RDW-data.

Diensten aan onroerende zaken

De introductie van het begrip «investeringsdienst» heeft invloed op het bedrijfsleven. Ondernemers met vastgoed zullen moeten bepalen of de door hen afgenomen diensten onder deze begripsdefinitie vallen. Hierdoor zullen zij voortaan in hun boekhouding rekening moeten houden met aanvullende verplichtingen zoals vastgelegd in de Uitvoeringsbeschikking OB 1968. De maatregel «raakt» met name ondernemers die vastgoed steeds wisselend zowel voor aftrekgerechtigde- als voor van btw-vrijgestelde prestaties gebruiken. De maatregel heeft beperkte gevolgen voor ondernemers die hun vastgoed louter voor aftrekgerechtigde- of van btw-vrijgestelde prestaties gebruiken. Desalniet-

temin zullen deze ondernemers eveneens de investeringsdienst voor btw-doeleinden zullen moeten «volgen». Stakeholders uit de eerste groep geven aan dat zij een substantiële verhoging van hun administratieve lasten verwachten. Conform het handboek meting regeldrukkosten zijn de administratieve lasten gemoeid met het voorstel in kaart gebracht.

Bij deze inschatting wordt aangenomen dat bij kleine ondernemingen door de waardegrens worden ontzien en dat bij middelgrote ondernemingen (tussen de 20 en 250 FTE) en grote onderneming (meer dan 250 FTE) herzieningstermijnen hebben lopen. Het aantal herzieningstermijnen wordt verondersteld lager te zijn bij middelgrote ondernemingen dan bij grote ondernemingen. Daarnaast nemen wij aan dat alle bedrijven in de volgende sectoren (grotendeels) vrijgestelde prestaties leveren en dat een deel daarvan jaarlijks hun investeringsdiensten moeten herzien. Dit zijn de sectoren verhuur en handel onroerend goed, financiële dienstverlening, openbaar bestuur en overheidsdiensten, onderwijs en gezondheids- en welzijnszorg. De aantallen hiervoor zijn afkomstig van CBS Statline en er is aangenomen dat het aantal investeringsdiensten dat wordt afgenomen grotendeels constant blijft. Om dubbeltelling te voorkomen doordat niet iederbedrijf het vastgoed bezit waarin zij gevestigd is, wordt een correctie toegepast.

Rekening houdend met kennisnamekosten en het aanpassen van systemen zal de regeldruk naar verwachting incidenteel circa 6,5 miljoen euro. De structurele administratieve lasten die gepaard gaan met het voorstel (gegevens en input controleren, gegevens verwerken, kopiëren, archiveren, e.d.) zijn naar verwachting 1,9 miljoen euro. Dit laatste ziet op de regeldruk ten gevolgen van het bijhouden van gegevens door bedrijven die btw-vrijgestelde prestaties leveren en waarbij het gebruik van de investeringsdienst wijzigt (belast/vrijgesteld) en de initiële aftrek moeten herzien, alsook het bijhouden van de lopende herzieningstermijnen.

Structurele oplossing eenverdienersproblematiek

In 2028 zijn er naar verwachting circa 65.000 huishoudens die effect zullen hebben van de maatregel. Zij hebben de mogelijkheid om in hun (voorlopige) aangifte IB aan te geven dat ze gebruik willen maken van de overdraagbaarheid van de algemene heffingskorting. Het is aan de huishoudens zelf om te kiezen of ze hier gebruik van willen maken. Er vanuit gaande dat huishoudens gezamenlijk hun belastingaangifte indienen zijn er 65.000 huishoudens die te maken krijgen met extra regeldrukkosten. Deze regeldrukkosten bestaan uit het kennisnemen van de maatregel, een voorlopige aangifte IB invullen voor beide partners als ze in het huidige jaar al de OAHK willen ontvangen, het maken van een inschatting van het verzamelinkomen en het arbeidsinkomen (voor de voorlopige aangifte), en na afloop van het jaar ook de reguliere aangifte IB invullen.

Voor huishoudens die al een (voorlopige) aangifte IB doen is er sprake van kennisname kosten. Op basis van het handboek meting regelrukkosten (standaard kosten model) wordt geschat dat de tijdsinvestering 0,38 uur in het eerste jaar van invoering is en 0,13 uur in de jaren daarna. Voor huishoudens die al (voorlopige) aangifte IB doen zal nu al elk jaar een voorlopige en reguliere aangifte IB ingevuld worden. In het eerste jaar bij introductie van de OAHK moeten ze kennisnemen van de maatregel en in hun voorlopige en definitieve aangifte aangeven dat ze gebruik willen maken van deze faciliteit. Dit is een eenvoudige handeling. Voor de voorlopige aangifte maken zij ook nu al een schatting van hun inkomsten. In totaal vraagt het aanvragen van voor deze groep een geschatte

tijdsinvestering van 0,38 uur in het eerste jaar van invoering en 0,13 uur in de jaren daarna. Indien huishoudens nog geen IB aangifte doen zullen zij voortaan aangifte IB gaan moeten doen, zowel voorlopig als definitief. Afhankelijk van de omvang van de twee groepen varieert de administratieve last vanwege de maatregel tussen de € 0,4 en € 2,6 miljoen per jaar liggen in het eerste jaar en tussen de € 0,1 en € 2,4 miljoen in de jaren daarna.

Hier staat tegenover dat een groot deel van de doelgroep in de jaren voorafgaand aan invoering van de maatregel aanvullende bijstand heeft moeten aanvragen om niet onder het bestaansminimum uit te komen. Deze handeling en bijbehorende regeldrukkosten vervallen met invoering van de fiscale maatregel. De structurele regeldrukkosten op lange termijn zijn nihil omdat de OAHK verdwijnt zodra de dubbele AHK in de bijstand volledig is afgebouwd in 2036/2039. Ook wordt de groep belastingplichtigen die gebruik kan maken van de OAHK elk jaar kleiner naarmate de dubbele AHK in de bijstand verder afbouwt.

Aanpassing specifieke zorgkosten aftrek

Het is de verwachting dat de aanpassing inzake de reiskosten bij bezoeken langdurig verpleegde personen nagenoeg een verwaarloosbaar effect heeft op de regeldruk. De huidige groep met deze aftrek (93.000 huishoudens) zal door de maatregel enerzijds heel beperkt toenemen en anderzijds heel beperkt afnemen, omdat er zowel sprake is van een verruiming doordat mensen die gedurende de ziekte tot het huishouden van de verpleegde persoon gaan behoren in aanmerking komen voor de aftrek als een inperking omdat mensen die gedurende de ziekte het huishouden verlaten niet meer in aanmerking komen voor de aftrek.

De wijziging inzake de aftrek van vervoerskosten onder de aftrek specifieke zorgkosten wordt vereenvoudigd middels een het gebruik van standaardreiskosten vergoeding (per km) in plaats van de een werkelijke kosten berekening. Op dit moment gebruiken ongeveer 400.000 huishoudens deze aftrekpost. Het is de inschatting dat ongeveer de helft hiervan aftrek vervoerskosten (autokosten) heeft. Doordat hierdoor een aanzienlijk minder complexe boekhouding gevoerd hoeft te worden (niet meer bijhouden van benzine kosten, afschrijving, e.d.) wordt de voorheen complexe aftrek nu qua complexiteit gematigd. Dit levert naar verwachting een administratieve lasten vermindering op van € 6,2 miljoen euro structureel. Een iets grotere vereenvoudiging wordt bewerkstelligd met de invoering van een forfait voor de extra vervoerskosten door ziekte of invaliditeit. Het is de inschatting dat 1 op de 40 huishoudens extra vervoerskosten in verband met ziekte of invaliditeit aftrekt. Hierdoor daalt de administratieve last met circa € 0,3 miljoen structureel. Incidenteel zijn de totale administratieve lasten van beide wijzigingen tezamen en € 0,3 miljoen in verband met kennisnamekosten.

Het college van het ATR heeft bij deze maatregelen enkele adviespunten meegegeven om rekening mee te houden. In verband hiermee is de memorie van toelichting aangepast. Ten aanzien van het advies om een jaar na inwerkingtreding van de wetgeving een invoeringstoets uit te voeren kan het kabinet het volgende opmerken.

Binnen het Ministerie van Financiën begint het selectieproces op wet- en regelgeving die in werking is getreden in dat jaar. Dan wordt gekeken wat het vroegst mogelijke moment is waarop iets nuttigs gezegd kan worden over de werking van regelgeving in de praktijk om te starten met een invoeringstoets. Dit betekent dat het selectieproces pas begint na inwerkingtreding van de betreffende wet. Daarbij let het genoemde

ministerie vooral op de volgende factoren die onderdeel zijn van het afwegingskader bij selectie van onderwerpen:

1. Er is extra aandacht voor de wetgeving/uitvoeringstoets door de Raad van State.
2. De uitvoeringstoets bevat veel risico's voor uitvoering en/of burgers en bedrijven.
3. Het wetsvoorstel vraagt veel doenvermogen van burgers en bedrijven.
4. Er komen signalen binnen vanuit de Belastingdienst of externe kanalen, bijvoorbeeld via de Belastingtelefoon.

Op basis van deze factoren maken uitvoering en ministerie vervolgens een selectie van onderwerpen voor een invoeringstoets en leggen deze vervolgens aan de betreffende bewindspersoon om te delen met de Staten-Genaraal.

Ten aanzien van het advies om de regeldrukberekening van leefkilometers aan te vullen met verschillende scenario's merkt het kabinet op dat dit niet mogelijk is, omdat gegevens hiervoor ontbreken.

Beperken fiscale regelingen rond giften

Deze maatregelen maken naar verwachting de toepassing van de fiscale geefregelingen minder complex.

Het vervallen met ingang van 1 januari 2025 van de regeling geven uit de vennootschap en de giftenaftrek in de Vpb leidt tot een vereenvoudiging van de fiscale behandeling in de Vpb, waarbij een gift vanuit de vennootschap wordt gezien als een (dividend)uitdeling vanuit de bv die ook belast is met dividendbelasting. Dit was ook het geval vóór de invoering van de regeling geven uit de vennootschap, voor zover de gift boven de giftenaftrekgrens uitkwam. Omdat deze regeling slechts een jaar heeft gegolden en de inhoudingsplichtige bv's voorheen al – voor zover de gift boven de giftenaftrekgrens uitkwam – dividendbelasting moesten inhouden op dergelijke uitdelingen en afdragen op aangifte, is de verwachting dat de aanvullende administratieve lastendruk voor deze bv's niet noemenswaardig toeneemt.

Nieuw groepsbegrip in de bronbelasting

Onder het huidige groepsbegrip in de bronbelasting (zogenoemde samenwerkende groep) kan de Belastingdienst in de meeste gevallen geen zekerheid vooraf geven dat geen sprake is van een samenwerkende groep. Met de voorgestelde wijziging van het groepsbegrip naar «kwalificerende eenheid» is het de verwachting dat er in de periode kort na invoering van de wijziging veel vraag zal zijn om in vooroverleg met de Belastingdienst te treden voor bevestiging dat geen sprake is van een kwalificerende eenheid. Het verkrijgen van zekerheid vooraf leidt in het algemeen tot minder administratieve lasten naderhand, omdat het de rechtszekerheid over de belastingpositie vergroot.

ATR heeft het dossier niet geselecteerd voor een formeel advies, omdat de regeldrukgevolgen beperkt zijn.

Wijzigingen fiscale klimaatmaatregelen glastuinbouw

Het invoeren van een duidelijke, heldere norm over wanneer sprake is van een energiebedrijf voor glastuinbouw is naar verwachting relevant voor circa 100 bedrijven. Enkel op verzoek van RVO zal een bedrijf dat beweert onder de 75%-norm te zitten, dit moeten aantonen. Het is de verwachting dat slechts bij een zeer beperkt deel van deze bedrijven het voorstel dus

leidt tot beperkte administratieve lasten. Het ATR heeft vanwege het zeer geringe effect voor de administratieve lasten van bedrijven de maatregel niet geselecteerd voor formeel advies.

12. Uitvoeringsgevolgen Belastingdienst, Douane en Toeslagen[178]

Uitvoeringsgevolgen en toetsen

Het kabinet hecht grote waarde aan het samenspel tussen beleid en uitvoering.

Het is belangrijk om samen met de uitvoering tot een effectief beleid te komen waarmee een bijdrage kan worden geleverd aan het oplossen van maatschappelijke opgaven. Het is daarbij niet alleen belangrijk dat maatregelen op individueel niveau uitvoerbaar zijn, maar dat ook een wetsvoorstel in zijn geheel uitvoerbaar is. Hiermee wordt eventuele verdringing in het portfolio zichtbaar. Er wordt daarom vroegtijdig een beeld gedeeld van alle beleidsopdrachten die mogelijk door de Belastingdienst, Douane en Toeslagen moeten worden uitgevoerd.

Dit is onderdeel van een meerjarig proces waarin beleid en uitvoering samenwerken om het inzicht in de uitvoerbaarheid verder te vergroten. Door beleidsvoornemens in een vroeg stadium inzichtelijk te maken kan rekening gehouden worden met bijvoorbeeld de mogelijkheden en onmogelijkheden in het ICT-landschap van de Belastingdienst. Zo is een andere of eenvoudigere opzet van een beleidsvoornemen soms voldoende om de implementatie sneller te kunnen realiseren en substantieel minder impact op de uitvoering te hebben.

Het is wenselijk om beleidsambities te bezien in samenhang met ambities voor de uitvoering. Niet alles kan tegelijkertijd. Het is namelijk van groot belang om de dienstverlening van de Belastingdienst aan burgers en bedrijven te blijven verbeteren. Daarnaast moet er bij het maken van nieuw beleid ook prioriteit worden gegeven aan het op orde brengen van de basis en het implementeren van noodzakelijke moderniseringen bij de Belastingdienst, zoals binnen de ICT. Dat betekent ook dat er soms moet worden geaccepteerd dat beleidsvoornemens later worden ingevoerd om zo de modernisering van de ICT niet te vertragen. Tegelijkertijd blijven maatschappelijke opgaven vragen om beleidsmatige oplossingen. Wanneer zich nieuwe beleidswensen voordoen geldt dat de inpasbaarheid steeds op de volgende wijze wordt bekeken:
1. inpassen van maatregelen waar dit mogelijk is zonder herprioritering
2. de vormgeving van maatregelen aanpassen om deze inpasbaar te maken (bijv. als parameter)
3. waar dit niet kan ontstaat een (her)planningsvraagstuk.

De maatregelen van dit wetsvoorstel zijn door de Belastingdienst beoordeeld met de Uitvoeringstoets. Voor alle maatregelen geldt dat de Belastingdienst die uitvoerbaar acht per de voorgestelde data van inwerkingtreding. Voor toetsen met gele en rode vlaggen geldt dat de Belastingdienst heeft aangegeven dat het voorstel op de weergegeven aspecten risico's met zich meebrengt of er negatieve gevolgen zijn voor de handhaafbaarheid of fraudebestendigheid. Een gele of rode vlag betekent niet per se dat een maatregel onuitvoerbaar is. Een maatregel kan nog steeds uitvoerbaar zijn, waarbij dan wel geaccepteerd moet worden dat op bijvoorbeeld handhaafbaarheid wordt ingeboet. Waar dit het geval is wordt dit beschreven in de uitvoeringstoets. Het kabinet acht

[178] Tevens ter inzage gelegd bij het Centraal Informatiepunt Tweede Kamer

de prioritering van de maatregelen in het Belastingplan 2025 gerechtvaardigd vanwege de terechte verwachting van de samenleving dat het kabinet met urgentie een aantal belangrijke maatschappelijke problemen aanpakt. Als gevolg daarvan moet een aantal fiscale maatregelen dit jaar vastgelegd en volgend jaar uitgevoerd worden. Om de inpasbaarheid in het portofolio te waarborgen en stapeling te voorkomen, zullen andere meer technische maatregelen opgenomen worden in de Fiscale verzamelwet 2026. Hiermee wordt de druk op de uitvoering geprobeerd te verminderen. Desalniettemin vergen de voorgenomen maatregelen een flinke inspanning van de Belastingdienst, Toeslagen en Douane.

De gevolgen voor de uitvoering op individueel niveau zijn beschreven in de uitvoeringstoetsen die als bijlage bij het Belastingplan 2025 zijn bijgevoegd. Daarnaast wordt in de algemene toelichting op de individuele maatregelen in het onderhavige verzamelwetsvoorstel ingegaan op de uitvoeringsgevolgen.

Uitvoeringskosten

De maatregelen uit dit wetsvoorstel die leiden tot uitvoeringskosten bij de Belastingdienst, Douane en Toeslagen zijn opgenomen in de onderstaande tabel. De uitvoeringskosten worden gedekt op begroting hoofdstuk IX (Financiën). Uitgangspunt is dat de uitvoeringskosten worden gedekt vanuit de begroting IXB Financiën, artikel 1 of 10[179], en vervolgens overgeheveld naar de uitvoeringsorganisaties.

Tabel 22: uitvoeringskosten wetsvoorstel Belastingplan 2025

Wetsvoorstel (bedragen x € 1.000)	2024	2025	2026	2027	2028	2029+
Belastingplan 2025	1.040	12.170	18.720	7.290	4.930	3.830
Overige Fiscale Maatregelen 2025	100	290	0	0	0	0
Belastingplan Caribisch Nederland 2025	0	300	740	0	0	0
Wet aanpassing wet minimumbelasting 2024	0	0	0	0	0	0
Fiscale Bedrijfsovergangsfaciliteiten 2025	0	650	640	– 40	– 40	– 100
Fiscale Verzamelwet 2025	90	600	170	170	170	170
Wetsvoorstel wet tot wijziging van de Wet op het kindgebonden budget tot intensivering van het kindgebonden budget in verband met de koopkrachtondersteuning;	–	–	–	–	–	–
Wetsvoorstel Wet tot wijziging van de Algemene nabestaandenwet en de Participatiewet in verband met het in 2025, 2026, en 2027 niet afbouwen van de dubbele algemene heffingskorting in het referentieminimumloon	–	–	–	–	–	–
Wetsvoorstel Wet Huurtoeslag ter verbetering van de koopkracht en vereenvoudiging van de regeling	–	–	–	–	–	–
Wetsvoorstel Afschaffen Salderingsregeling	0	0	0	0	0	0

[179] Kamerstukken II 2022/23, 36 200 IX, nr. 1.

Tabel 23: uitvoeringskosten wetsvoorstel Belastingplan 2025, per maatregel

Maatregel (bedragen x € 1.000)	2024	2025	2026	2027	2028	2029+
Inkomensbeleid 2025	0	0	0	0	0	0
Indexatie schijfgrenzen toptarief	0	0	0	0	0	0
Terugdraaien verhoging box 2-tarief	0	0	0	0	0	0
Aftrekbaarheid kosten en lasten die verband houden met een tot het ondernemingsvermogen behorende niet-zelfstandige werkruimte	0	0	0	0	0	0
Vereenvoudigen van de voertuigclassificaties in de autobelastingen	0	140	1330	– 620	– 620	– 620
Voorkomen dubbeltellingen bij excessief lenen bij samenwerkingsverbanden	0	0	0	0	0	0
Beperken fiscale regelingen rond giften	– 1.450	– 1.020	– 1.000	– 1.630	– 1.630	– 1.630
Vrijstelling in box 3 voor bepaalde vermogensrechten in verband met het herstel van aardbevingsschade in Groningen en Noord-Drenthe	0	0	0	0	0	0
Reparatie heffingslek zeevarenden en anticiperen op introductie thuiswerkdrempel	0	0	0	0	0	0
Gerichte vrijstelling voor OV-abonnementen	0	0	0	0	0	0
Nazorg wet fiscaal kwalificatiebeleid rechtsvormen	0	0	0	0	0	0
Antifragmentatiemaatregel generieke renteaftrekbeperking	0	3.850	1.890	780	780	780
Verleggen bezwaar- en beroepsprocedures MIA en Vamil	0	0	0	0	0	0
Aanpassing vervoerskosten aftrek specifieke zorgkosten	0	0	0	0	0	0
Eindheffing doorlopend afwisselend gebruikte bestelauto	0	0	0	0	0	0
Fiscale oplossing eenverdieners	0	120	800	140	190	190
De liquidatieverliesregeling in de vennootschapsbelasting	0	0	0	0	0	0
Verhoging percentage generieke renteaftrekbeperking	0	0	0	0	0	0
Aanpassing kwijtscheldingswinstvrijstelling in de vennootschapsbelasting	0	150	0	0	0	0
Verduidelijking registratiedatum in de dividendbelasting	0	0	0	0	0	0
Nieuw groepsbegrip in de bronbelasting	0	0	0	0	0	0
Verhoging kansspelbelasting	0	2.280	4.520	3.600	3.600	3.600
Aanpassing van de kavelruilvrijstelling	20	– 130	– 130	– 130	– 130	– 130
Diensten aan onroerende zaken	0	20	2.720	2.200	1.670	690
Opheffen meerdere posten verlaagd btw-tarief	0	190	– 210	– 290	– 470	– 590
Beëindigen specifieke tarieftabel in de bpm voor PHEV's	30	1.430	1.430	1.430	0	0
Tariefkorting in de motorrijtuigenbelasting voor emissievrije personenauto's	0	70	0	0	0	0
Introductie AVI-correctiefactor	0	0	0	0	0	0
Wijziging energiebelastingtarieven op aardgas	0	0	0	0	0	0
Verhoging belastingvermindering energiebelasting	0	0	0	0	0	0
Separaat tarief voor waterstof in de energiebelasting	0	300	0	0	0	0
Kolenbelasting duaal en non-energetisch verbruik	0	0	360	– 360	0	0
Wijzigingen Wet fiscale Klimaatmaatregelen glastuinbouw	2.440	4.940	7.010	2.170	1.540	1.540
Verlengen verlaagde accijnstarieven voor ongelode benzine, diesel en LPG	0	0	0	0	0	0
Behoud inkoopfaciliteit dividendbelasting	0	– 170	0	0	0	0

13. Advies en consultatie[180]

Gezien de spoedbehandeling van het Belastingplan is het wetsvoorstel in zijn geheel niet ter internetconsultatie aangeboden. Er zijn wetswijzigingen in het wetsvoorstel welke individueel wel voor internetconsultatie zijn uitgezet. Wanneer dit is gebeurt, wordt dat hieronder toegelicht.

Over het volledige pakket Belastingplan 2025 is advies gevraagd aan de Raad voor de Rechtspraak. De Raad gaat er – op basis van de tot ter beschikking gestelde stukken – vanuit dat het pakket Belastingplan 2025 per saldo geen substantiële werklastgevolgen voor de gerechten zal hebben.

Antifragmentatiemaatregel generieke renteaftrekbeperking

Er heeft geen internetconsultatie plaatsgevonden over de voorgenomen antifragmentatiemaatregel in de generieke renteaftrekbeperking (earningsstrippingmaatregel). NOB en de RB hebben hun aandachtspunten ten aanzien van deze voorgenomen maatregel (publiek) gedeeld. Bij de uitwerking van de maatregel is rekening gehouden met deze

[180] Tevens ter inzage gelegd bij het Centraal Informatiepunt Tweede Kamer

opmerkingen. Daarnaast is over de voorgenomen maatregel gesproken met vertegenwoordigers van de vastgoedsector (Zadelhoff, Annexum en Loyens & Loef). Ook in het kader van het Structureel Overleg Investeringsklimaat[181] dat wordt georganiseerd door het Ministerie van Binnenlandse Zaken is over deze maatregel gesproken met vertegenwoordigers van de sector. Zij hebben in deze gesprekken aangegeven dat de aanpassing gevolgen kan hebben op het rendement op investeringen in vastgoed. Gesteld wordt dat de maatregel bovenop eerdere beleidsmaatregelen komt die die de vastgoedsector ook raken. In de gesprekken heeft de sector verzocht om de rente op bankleningen uit te zonderen van het toepassingsbereik van de maatregel en om overgangsrecht op te nemen. Deze gesprekken hebben niet geleid tot aanpassing van de voorgenomen maatregel. Het financieringskostenbegrip in de earningsstrippingmaatregel omvat rentelasten op alle vormen van schuld en biedt daarmee geen ruimte om onderscheid te maken tussen rente die verschuldigd is aan een bank of een andere crediteur binnen of buiten het concern waar de belastingplichtige deel van uitmaakt. Daarnaast hebben aanpassingen in het belastingrecht doorgaans onmiddellijke werking en wordt er geen onderscheid gemaakt tussen bestaande of nieuwe leningen. Een dergelijk onderscheid zou immers voor belastingplichtigen een ongelijk speelveld kunnen creëren. Daarbij betreft het een maatregel die ziet op het tegengaan van een onwenselijke belastingconstructie. Er is dan ook geen aanleiding om tegemoet te komen aan verwachtingen omtrent het voortduren hiervan.

Vereenvoudiging van de voertuigclassificaties in de autobelastingen

Er heeft afstemming plaatsgevonden met het Interprovinciaal Overleg (IPO) over de vereenvoudiging van de voertuigclassificaties in de autobelastingen. Door deze maatregelen kwalificeert een beperkt aantal personenauto's straks als bestelauto en dat heeft gevolgen voor de opcenten. Voor bestelauto's worden namelijk geen provinciale opcenten betaald. Dat leidt tot een budgettaire derving in de opcenten voor de provincies gezamenlijk van ongeveer € 1,5 miljoen structureel. Het IPO heeft gereageerd dat vanwege de beperkte derving de voorgestelde wijziging niet leidt tot maken van opmerkingen door het IPO.

Beperken fiscale regelingen rond giften

Er heeft geen internetconsultatie van deze aanpassingen plaatsgevonden. Met de sector heeft binnen de beperkingen van het hoofdlijnenakkoord overleg plaatsgevonden over de invulling van de beperking van de fiscale geefregelingen.

Verhogen tarief kansspelbelasting

In het kader van de verhoging van het tarief van de kansspelbelasting is zowel gesproken met vertegenwoordigers van de kansspelaanbieders als met verslavingsdeskundigen. Vanuit de kansspelaanbieders is aangegeven dat de verhoging van de kansspelbelasting fors drukt op het resultaat, met name bij de landgebonden sector. Ook hebben ze kritiek op de snelheid van de maatregel. De sector heeft laten weten dat deze verhoging bovenop de andere ontwikkelingen in de kansspelsector van de afgelopen jaren komt, zoals het rookverbod in de casino's, de sluitingen van kansspelaanbieders in het kader van de COVID-19-pandemie, de implementatie van het CRUKS, de toeloop naar online kansspelen na de

[181] Deelnemende partijen SOI: Neprom, Daelmans Vastgoed, Zadelhof, APG, PME Pensioenfonds, Greystar, IVBN, Amvest, Achmea, AFP/HPP, PGGM, ASR, Orange-Capital, ATCapital, Vastgoedbelang, Aedes.

openstelling van de markt voor kansspelen op afstand per 1 oktober 2021, de toegenomen inflatie en de stijging van de loonkosten. Ook is het niet altijd mogelijk om de verhoging van de kansspelbelasting door te belasten aan de speler. Volgens de kansspelaanbieders zal de tariefverhoging gevolgen hebben voor de aantrekkelijkheid van het spelaanbod en de bedrijfsresultaten. Ook waarschuwen ze voor een lagere kanalisatiegraad als gevolg van de tariefverhoging, dat wil zeggen een verschuiving van spelers die spelen bij het legale aanbod naar het illegale aanbod voor kansspelen. Aanvullend hierop geven staatsdeelnemingen Holland Casino en Nederlandse Loterij (NLO) aan dat door de tariefverhoging het resultaat, de continuïteit en het verdienvermogen onder druk komen te staan. Voor beide ondernemingen zal de tariefverhoging op korte termijn resulteren in minder ontvangsten voor de Staat. In het geval van NLO zullen er ook er ook minder afdrachten zijn aan de goede doelen en de sport. De staatsdeelnemingen geven aan mogelijk een beroep te zullen doen op steun van de aandeelhouder(s), in dit geval de staat.

In het algemeen deel van deze toelichting onder de kopjes «Impact kansspelmarkt» en «Relatie met het kansspelbeleid» is nader ingegaan op de zorgen van de kansspelaanbieders. Ook is tegemoetgekomen aan de kritiek van de sector op de snelheid van de verhoging van de kansspelbelasting door een stapsgewijze verhoging. De resultaten van het onderzoek naar het effect op de verhoging van de kansspelbelasting op het kansspelbeleid gaan verder in op de zorgen van de kansspelaanbieders, zoals de kanalisatiegraad en de afdrachten.

Volgens verslavingsdeskundigen is een kostenverhoging over het algemeen een effectief middel om te voorkomen dat nieuwe groepen beginnen met een verslavend middel of activiteit, zoals roken. Dit zou ook mogelijk kunnen zijn bij kansspelen, mits de belasting wordt doorberekend naar het product zelf en het product dus minder interessant wordt gemaakt. Ook is van belang dat de speler daar dan een rationele afweging in maakt. Een hoger tarief kan dus een preventieve werking hebben om kansspelverslaving andere maatschappelijke en gezondheidsschade door aanhoudend (stevig) gokken te voorkomen.

Ook zou een hoger tarief de speelbonussen kunnen verminderen. Dat zou volgens de deskundigen een goede ontwikkeling zijn voor wat betreft de gezondheidsbescherming. Bonussen lokken namelijk nieuwe spelers en ook ex-spelers.

De verslavingsdeskundigen zien minder direct risico op een lagere kanalisatiegraad. Er is een zeer complexe en rendabele markt, met lokale partijen, grote multinationals en illegale partijen. De impact van belastingverhoging in alleen Nederland zal mogelijk een andere impact hebben op multinationals (waar de lasten verdeeld worden over meerdere regio's) dan op lokale partijen. Het moet volgens de deskundigen nog maar blijken of deze kostenverhoging leidt tot grote aanpassingen aan de consumentenzijde, of dat het product gewoon iets minder lucratief wordt voor de betreffende bedrijven.

Illegaal aanbod is volgens de deskundigen onaantrekkelijker dan legaal aanbod, omdat het niet gereguleerd is en er nog minder bescherming is voor de consument. De bescherming in de legale online markt vertoont echter ook forse en structurele problemen sinds marktopening. Kanalisatie omvat het leiden van een groep gokkers van de illegale naar de beter beschermde legale markt, maar dan moet de bescherming wel in orde zijn. Anders wordt slechts een nieuwe markt gecreëerd voor een verslavend product met een forse impact op de publieke gezondheid.

De grote groep spelers speelt volgens de deskundigen liever op de legale markt. Mensen met kansspelproblemen of een kansspelverslaving stappen mogelijk wel over als ze door (verplichte) zelf-uitsluiting binnen legaal aanbod niet meer terecht kunnen.

Het algemeen deel van deze toelichting is aangevuld met de inbreng van de verslavingsdeskundigen. Ook het onderzoek gaat in op de gevolgen voor de kanalisatiegraad en de gevolgen voor het kansspelmarkt.

Aanpassing van de kavelruilvrijstelling

Er heeft een internetconsultatie plaatsgevonden van het conceptvoorstel met concepttoelichting. De internetconsultatie «aanpassing voorwaarden kavelruilvrijstelling» liep van 2 april tot en met 30 april 2024. Op de internetconsultatie zijn reacties ontvangen van de Vereniging van Agrarisch Specialisten in het Notariaat (VASN), de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs (NOB), de Vereniging van accountants- en belastingadviseurs (VLB), Gerrits & Gulick notarissen, STIVAS, NEPROM, bijzonder hoogleraar agrarisch recht prof. mr. J.W.A. Rheinfeld, en (anonieme) particuliere reacties.

Algemeen

Een aantal respondenten vraagt naar een nadere onderbouwing van de noodzaak van het wetsvoorstel. De kavelruil in het landelijk gebied dient primair als instrument voor agrarische ondernemers als alternatief voor verplichte herverkaveling of als instrument om beleidsdoelen voor natuur, landschap, waterbeheer en recreatie te realiseren. In de praktijk valt op dat ook andere onroerende zaken, zoals woningen, op deze wijze regelmatig vrij van overdrachtsbelasting verkregen worden. Zo geldt voor het merendeel van de kavelruilakten uit 2023 dat zij woningen bevatten. In bijna de helft van die akten betreft het niet één, maar meerdere woningen. Een significante hoeveelheid van de kavelruilakten in 2023 werd gesloten tussen uitsluitend natuurlijke personen. Er zijn ook respondenten die onderschrijven dat de ruimte die de Omgevingswet biedt ten aanzien van wie civielrechtelijk mag deelnemen aan een kavelruil er in de praktijk toe leidt dat deelnemen aan een kavelruil of het construeren van een kavelruil enkel voor fiscaal gewin inderdaad mogelijk is en voor komt. Naar de mening van het kabinet rechtvaardigt dit aanpassing van de wetgeving. Omdat in voorkomende gevallen niet de kavelruil op zichzelf problematisch is maar wel de toepassing van de fiscale vrijstelling, beperkt het kabinet zich tot een aanpassing van de WBR en gaat het kabinet niet, zoals door een respondent gevraagd, over tot nadere invulling van de civielrechtelijke regels ten aanzien van kavelruil.

Daarnaast is gevraagd of wel gesproken kan worden van oneigenlijk gebruik of dat dit enkel onwenselijk gebruik betreft. Hiervoor geldt dat naar de mening van het kabinet sprake kan zijn van beide, afhankelijk van de feiten en omstandigheden. Waar in sommige gevallen het toevoegen van bijvoorbeeld een woning aan een reguliere kavelruil met name te kwalificeren valt als onwenselijk, zijn er ook situaties waarin de handelingen van partijen als oneigenlijk gebruik van de kavelruilvrijstelling kwalificeren. Dit geldt bijvoorbeeld in situaties waarin (kleine stukken) gronden die kort voor de kavelruil worden geleverd aan de inbrenger(s) van deze kleine stukken grond en via akte van kavelruil weer teruggeleverd worden aan de oorspronkelijke eigenaar. Laatstgenoemde partij maakt het hiermee mogelijk om twee losstaande koopovereenkomsten van woningen tezamen met de levering van de kleine stukken grond op te nemen in een kavelruil. In dergelijke gevallen volgen enkele rechtshandelingen elkaar op die op zichzelf bezien, zoals de heen- en teruglevering

van de kleine stukken grond, geen enkele zelfstandige reële betekenis hebben afgezien van het vermijden van overdrachtsbelasting. Doordat met dit wetsvoorstel woningen en andere niet-agrarische opstallen niet langer onder de reikwijdte van de kavelruilvrijstelling vallen, worden ook dergelijke transacties met deze aanpassing voorkomen.

In algemene zin is deze memorie naar aanleiding van de internetconsultatie aangevuld met een verdere toelichting van diverse begrippen. Op het verzoek van een aantal respondenten om ook een fiscale vrijstelling van toepassing te laten zijn op kavelruil binnen stedelijk gebied zal het kabinet niet nader ingaan omdat dit buiten de reikwijdte van dit wetsvoorstel valt. Hierna wordt ingegaan op de verschillende (hoofd)punten die zijn opgebracht in de consultatie.

De agrarische bedrijfswoning

Respondenten merken een aantal zaken op met betrekking tot de agrarische bedrijfswoning. Zo merken zij op dat de term «functioneel verbonden» niet duidelijk genoeg wordt uitgelegd in de toelichting. Daarnaast wordt gevraagd hoe moet worden omgegaan met bewoning van de agrarische bedrijfswoning door zowel staker als overnemer en wordt gevraagd of de eis dat een agrarische bedrijfswoning op een agrarische kavel moet staan losgelaten kan worden. Ook wordt gevraagd of er meerdere woningen als agrarische bedrijfswoning kunnen worden aangemerkt. Bovendien wordt gevraagd de vrijstelling uit te breiden zodat ook de voormalige agrarische bedrijfswoning (woningen die voorheen als agrarische bedrijfswoning werden gebruikt maar die niet meer als zodanig worden gebruikt) onder de vrijstelling kunnen vallen.

In de artikelsgewijze toelichting is nader toegelicht wat wordt bedoeld met «functioneel verbonden» en wie in de agrarische bedrijfswoning kan wonen. De eis dat een agrarische bedrijfswoning op een agrarische kavel moet staan blijft gehandhaafd. Deze eis is objectief toetsbaar en voorkomt discussies in vooroverleg. Het kan voor komen dat meerdere woningen kwalificeren als agrarische bedrijfswoning omdat deze woningen op agrarische kavels staan en de bewoner functioneel verbonden is met het nabijgelegen agrarische bedrijf. In dat geval kan de vrijstelling voor deze woningen worden toegepast. Een verruiming van de invulling van het begrip «agrarische bedrijfswoning» komt het beoogde doel van dit voorstel niet ten goede. Een uitbreiding naar voormalige agrarische bedrijfswoningen, zoals plattelandswoningen, zou er juist voor kunnen zorgen dat situaties mogelijk blijven die het kabinet met dit voorstel wil voorkomen. Deze woningen kunnen dan ook niet onder de vrijstelling vrij van overdrachtsbelasting worden verkregen.

De landbouweis

Respondenten verzoeken de nagenoeg-geheel-eis (90%-of meer) te verruimen naar een grotendeels-eis (meer dan 50%) en de mogelijkheid te geven dat de opstallen tijdelijk niet-agrarisch worden gebruikt. Daarnaast vragen zij een complexbenadering toe te passen ter zake van de opstallen in plaats van de objectbenadering.

Wanneer in plaats van een 90%-eis een 50%-eis wordt gebruikt, worden discussies over het gebruik van de opstal niet voorkomen maar wordt de grens slechts verlegd. De vrijstelling is bedoeld voor agrarisch gebruik. Door de 90%-eis wordt enige ruimte geboden om de opstallen ook voor andere activiteiten te gebruiken. Wanneer de grotendeels-eis wordt gehanteerd, wordt de vrijstelling potentieel in veel situaties gebruikt waarvoor deze niet bedoeld is. In de artikelsgewijze toelichting wordt

nader toegelicht dat wanneer een opstal tijdelijk niet agrarisch bedrijfsmatig wordt geëxploiteerd (tijdelijke leegstand), dit toepassing van de vrijstelling niet in de weg hoeft te staan. Tijdelijk andersoortig gebruik staat toepassing van de vrijstelling wel in de weg.

In de overdrachtsbelasting wordt per object beoordeeld of voldaan is aan de 90%-eis. Ook voor deze vrijstelling houdt het kabinet daaraan vast. De introductie van een complexbenadering brengt weer andere discussiepunten met zich mee waardoor een dergelijke benadering niet opportuun wordt geacht.

Voortzettingseis

Met betrekking tot de voortzettingseis geven respondenten aan dat een termijn van tien jaar te lang is. Respondenten verzoeken de voortzettingstermijn te verkorten of om te zetten in een bezitseis en de termijn daarvan te verkorten. Voor de voortzettingstermijn heeft het kabinet aangesloten bij de voortzettingstermijn die reeds van toepassing is op de cultuurgrondvrijstelling[182]. Er is bewust gekozen voor een voortzettingstermijn en niet een bezitseis zodat vervreemding aan een verkrijger binnen de termijn niet de toepassing van de vrijstelling in de weg staat, mits de verkrijger de verkregen opstallen en de ondergrond daarvan bedrijfsmatig agrarisch gebruikt. De introductie van een bezitseis op gronden naast de voortzettingseis voor bedrijfsmatig agrarisch gebruik gaat verder dan wat met dit voorstel wordt beoogd. Dit voorstel laat gronden binnen de vrijstelling immers ongemoeid omdat vooralsnog het meeste ongewenste of oneigenlijke gebruik voorkomt bij opstallen. Na 2025 zal dit wetsvoorstel worden geëvalueerd. Mocht uit de evaluatie blijken dat er voor gronden veel oneigenlijk of ongewenst gebruik (voort)bestaat kan alsnog overwogen worden om een bezitseis voor gronden te introduceren.

Daarnaast vragen respondenten hoe moet worden omgegaan met nevenactiviteiten en met slopen van opstallen ten behoeve van de landbouw. De artikelsgewijze toelichting gaat hier nader op in.

Overheidsbeleid

Een aantal respondenten heeft verzocht om het begrip overheidsbeleid in het wetsvoorstel te verduidelijken of om daarvoor aan te sluiten bij het begrip overheidsingrijpen in Wet IB 2001. Het kabinet vindt het belangrijk dat onderhavig wetsvoorstel maatregelen of initiatieven voor de opgave van het landelijk gebied niet ondermijnt. Het wetsvoorstel is op dit punt aangepast. Het kabinet neemt de suggestie over om voor de definitie van het begrip overheidsingrijpen aan te sluiten bij de betekenis en reikwijdte die hieraan wordt toegekend in de Wet IB 2001. Deelname aan stoppersregelingen zoals de Landelijke beëindigingsregeling veehouderijlocaties voor stikstofreductie en de Landelijke beëindigingsregeling beëindiging veehouderijlocaties met piekbelasting (Lbv en Lbv-plus) leiden daarom niet tot terugname van de vrijstelling. Daarnaast is in de toelichting verduidelijkt dat ook natuurinclusieve landbouw onder het begrip landbouw valt bij de toets of wordt voldaan aan de landbouweis.

Diensten aan onroerende zaken

In de Kamerbrief aanpak belastingconstructies en fiscale regelingen is toegezegd een maatregel die kortdurende verhuurconstructies in de btw aanpakt op redelijk korte termijn in consultatie te brengen ter voorbe-

[182] Artikel 15, eerste lid, onderdeel q, WBR.

reiding op toekomstige besluitvorming.[183] Op 5 maart 2024 is het aangekondigde conceptvoorstel voor vier weken in internetconsultatie gegaan,[184] gevolgd door een stakeholderbijeenkomst op 12 april 2024. De ontvangen reacties hebben geleid tot een aantal aanpassingen van het voorstel in de Uitvoeringsbeschikking OB 1968. Naar aanleiding van dit commentaar is in de begripsdefinitie (gelet op de EU-conformiteit van de maatregel) naast een kwantitatieve toets ook een kwalitatieve toets opgenomen. Dit betekent dat niet langer élke dienst aan onroerende zaken boven het drempelbedrag onder de maatregel valt. Alleen de dienst aan onroerende zaken die de onroerende zaken meerjarig dient én die boven het drempelbedrag uitkomt valt onder de maatregel. Dit is in lijn met de jurisprudentie van het HvJ EU. Het drempelbedrag is niet aangepast. Hoewel vanuit het bedrijfsleven verschillende keren is aangegeven dat een drempel van € 100.000 euro méér passend zou zijn is niet onderbouwd waarom dit bedrag méér passend en of méér effectief is dan het drempelbedrag van € 30.000 dat is gebaseerd op reële data verstrekt door de Belastingdienst. Tot slot is een aantal verduidelijkingen aangebracht, die zijn opgenomen in de toelichting bij het onderhavige wetsvoorstel.

Opheffen meerdere posten verlaagd btw-tarief

Om ondernemers de tijd te geven zich voor te bereiden op de voorgestelde wijzigingen, zijn de wijzigingen opgenomen in het Belastingplan 2025, terwijl ze in werking treden per 1 januari 2026. Het voordeel hiervan is dat ondernemers langer de tijd hebben om zich op basis van wetteksten en toelichting voor te bereiden en om indien noodzakelijk in overleg te treden met de belastinginspecteur. Een nadeel van opneming in het Belastingplan 2025 is dat er geen mogelijkheid is om de wetgeving in internetconsultatie voor te leggen. De input die het bedrijfsleven heeft kunnen geven, is meegenomen in het wetsvoorstel en in de bij het wetsvoorstel behorende toelichting. Uit gesprekken met sectorvertegenwoordigers, georganiseerd door VNO-NCW, blijkt dat zij zich voornamelijk zorgen maken over de volgende onderwerpen: een verminderde afname van producten en dienstverlening door hogere prijzen, hogere regeldruk door nieuwe afbakeningsvraagstukken, effecten op werkgelegenheid, de impact van hogere prijzen op welzijn, gezondheid, toestroom van talent, toegankelijkheid van de aangeboden dienstverlening en het geluk van de mensen in Nederland. Ook zijn zij van mening dat bepaalde groepen disproportioneel worden geraakt door deze maatregelen, het keteneffect waarbij een lagere afname van bijvoorbeeld concertdienstverlening ook leidt tot een lagere horecaomzet, beperktere investeringsruimte bijvoorbeeld voor maatschappelijk ondernemen, grenseffecten, eventuele strijdigheid met convenanten die met de geraakte sectoren zijn gesloten, effecten die haaks lijken te staan op de ambities in het hoofdlijnenakkoord, samenloop met andere (fiscale) maatregelen en de uitwerking van een overgangsregeling.

Kolenbelasting duaal en non-energetisch verbruik

Overleg over de maatregel heeft in 2023 plaatsgevonden met Tata Steel. Hierbij is een beeld opgehaald van het effect van de maatregel. Tata Steel steunt de maatregel niet en stelt dat de maatregel het vermogen tot investeren in verduurzaming negatief beïnvloedt. Deze gesprekken hebben niet geleid tot aanpassing van het concept wetsvoorstel.

---

[183] Kamerstukken II 2023/24, 32 140, nr. 175, p. 9.
[184] www.internetconsultatie.nl/btwherziening.

Verhoging belastingvermindering energiebelasting

Het Ministerie van Financiën heeft Energie-Nederland geconsulteerd over de voorgestelde oplossing. Energie-Nederland staat achter de voorgestelde oplossing omdat deze voorkomt dat de uitvoeringscomplexiteit toeneemt bij zowel de energieleveranciers als de Belastingdienst. Daarnaast zorgt de oplossing voor een duidelijke prijs en een duidelijk aanbod richting consumenten en voorkomt de oplossing dat facturen ingewikkelder worden voor consumenten.

Separaat tarief voor waterstof in de energiebelasting

Ten behoeve van de technische uitwerking van het voorstel om een separaat energiebelastingtarief voor waterstof te introduceren zijn Energie-Nederland en NL Hydrogen (brancheorganisatie van partijen actief in de waterstofsector) geconsulteerd. Beide partijen hebben in overweging gegeven om in de tarifering rekening te houden met mengsels van waterstof enerzijds en aardgas of andere aardgasvervangers anderzijds. Ook hebben zij in overweging gegeven om in de tarifering onderscheid te maken tussen hernieuwbare en niet-hernieuwbare waterstof. Zoals toegelicht onder paragraaf 5.31, onder het kopje *Grondslag energiebelastingtarief voor waterstof*, kiest het kabinet er om redenen van uitvoerbaarheid voor beide aspecten niet mee te nemen in dit wetsvoorstel. De vergroening van waterstofproductie wordt bovendien gestimuleerd via ander instrumentarium.

Wijzigingen Wet fiscale klimaatmaatregelen glastuinbouw

Om de effecten van de voorgestelde wijzigingen op de glastuinbouwsector te kunnen duiden, heeft overleg plaatsgevonden met Glastuinbouw Nederland. Tijdens deze gesprekken zijn onder meer de definities van glastuinbouwbedrijf en energiebedrijf voor glastuinbouw besproken en nader gespecificeerd. Hiernaast hebben de gesprekken geleid tot de in deze Wijzigingswet voorgestelde aangiftetermijn van ten minste drie maanden gerekend vanaf het verstrijken van het tijdvak waarover de belasting is verschuldigd, welke termijn qua tijdsduur beter afgestemd is op de administraties van de belastingplichtigen.

II. ARTIKELSGEWIJZE TOELICHTING

Artikel I

Artikel I, onderdelen A en B, artikel II, artikel III, onderdeel A, artikelen IV tot en met VII, artikel VIII, onderdelen A en B, artikel IX, onderdeel A, artikel X, onderdeel B, artikelen XI tot en met XIV, artikel LIV, artikel LVI, onderdeel C, en artikelen LVII, tot en met LIX (artikelen 2.10 en 2.10a van de Wet inkomstenbelasting 2001, artikelen 20a en 20b van de Wet op de loonbelasting 1964, artikelen VII tot en met XII en XVIII tot en met XXIII van het Belastingplan 2019 en artikel XXXIV van het Belastingplan 2024)

Met de in artikel I, onderdelen A en B, artikel II, artikel III, onderdeel A, de artikelen IV tot en met VII, artikel VIII, onderdelen A en B, artikel IX, onderdeel A, artikel X, onderdeel B, en de artikelen XI tot en met XIV opgenomen wijzigingen wordt voorgesteld de tarieftabellen van de artikelen 2.10, eerste lid, en 2.10a, eerste lid, Wet IB 2001 en de artikelen 20a, eerste lid, en 20b, eerste lid, Wet LB 1964 als onderdeel van het in het algemeen deel van deze memorie beschreven koopkrachtpakket voor de jaren 2025 tot en met 2031 aan te passen. Daarbij zijn ook de in het BP 2019 opgenomen wijzigingen van het startpunt van het toptarief in die tarieftabellen meegenomen, inclusief de inflatiecorrectie over eerdere

jaren die abusievelijk nog niet had plaatsgevonden[185]. Ook de in de artikelen II, onderdeel A, en VIII BP 2024 opgenomen verhoging per 1 januari 2025 van de laagste belastingpercentages in de tarieftabellen van de artikelen 2.10, eerste lid, en 2.10a, eerste lid, Wet IB 2001 en de artikelen 20a, eerste lid, en 20b, eerste lid, Wet LB 1964 is meegenomen. Ten slotte is ook rekening gehouden met de inflatiecorrectie die zonder artikel LVII op grond van artikel 10.1 Wet IB 2001 en artikel 22d Wet LB 1964 per 1 januari 2025 zou worden toegepast.

In het BP 2024 zijn ook voor jaren na 2025 tariefswijzigingen opgenomen. In de hierna opgenomen tabel is de gecombineerde tariefswijziging voor de eerste en de tweede schijf in de loon- en de inkomstenbelasting weergegeven. Dit is de combinatie van de tariefswijzigingen die zijn opgenomen in het BP 2024 en de tariefswijzigingen in het onderhavige wetsvoorstel.

Tabel 23: gecombineerde tariefsaanpassingen BP 2024 en BP 2025

	Eerste schijf	Tweede schijf
2026	-/- 0,22%	0,03%
2027	-/- 0,09	0,03%
2028	-/- 0,15%	-/- 0,10%
2029	-/- 0,05%	-/- 0,05%

Met artikel LIV wordt geregeld dat de artikelen VII tot en met XII en XVIII tot en met XXIII BP 2019 vervallen, nu de daarin opgenomen verhogingen zoals gezegd reeds zijn meegenomen in artikel II, artikel III, onderdeel A, de artikelen IV tot en met VII, artikel IX, onderdeel A, artikel X, onderdeel B, en de artikelen XI tot en met XIV. Als deze bepalingen zouden blijven staan, zou er sprake zijn van een dubbele toepassing van de betreffende verhoging. Voor de artikelen VI en XVII BP 2019 is dat niet nodig, omdat die artikelen vóór de in het onderhavige wetsvoorstel opgenomen verhogingen worden toegepast en daardoor automatisch teniet worden gedaan door de vervanging van de tarieftabellen door de in artikel I, onderdelen A en B, en artikel VIII, onderdelen A en B, opgenomen tarieftabellen. De betreffende verhogingen zijn uiteraard wel verwerkt in de laatstgenoemde tarieftabellen. Hetzelfde geldt overeenkomstig voor de hiervoor genoemde artikelen II, onderdeel A, en VIII BP 2024.

Artikel LVIII regelt dat dat de in de artikelen III, onderdeel A, IV tot en met VII, artikel X, onderdeel B, en de artikelen IX tot en met XIV opgenomen bedragen aan het begin van de betreffende kalenderjaren worden geïndexeerd.

Met artikel LIX wordt geregeld dat na het in de genoemde tarieftabellen aanbrengen van de voorgestelde beleidsmatige wijzigingen per 1 januari 2026 tot en met 2031, inclusief de wijzigingen die zijn opgenomen in de artikelen III, IV, onderdeel A, V, onderdeel A, VI, onderdeel A, en IX tot en

[185] In het BP 2019 is geregeld dat in de periode 2025 tot en met 2031 het startpunt van het toptarief in de tarieftabellen van de artikelen 2.10, eerste lid, en 2.10a, eerste lid, Wet IB 2001 en de artikelen 20a, eerste lid, en 20b, eerste lid, Wet LB 1964 aan het begin van het kalenderjaar wordt verhoogd. Deze verhogingen zijn deels voortgevloeid uit eerder opgenomen maatregelen voor de betreffende periode in de Wet maatregelen woningmarkt 2014 II. Per abuis is in het BP 2019 geen bepaling opgenomen die de jaarlijkse indexatie regelt van de betreffende verhogingen in de jaren voorafgaand aan die verhogingen, hetgeen wel was beoogd. De in de artikelen II tot en met VII en IX tot en met XIV opgenomen bedragen omvatten daarom ook de bedragen die zijn opgenomen in het BP 2019 inclusief indexatie in de jaren 2019 tot en met 2025. Artikel LVII regelt vervolgens dat het betreffende deel van de in het onderhavige wetsvoorstel opgenomen bedragen aan het begin van de kalenderjaren 2026 tot en met 2031 worden geïndexeerd.

met XII BP 2024, ook de bedragen in de derde kolom van die tarieftabellen overeenkomstig worden gewijzigd. Dat laatste vindt plaats via de zogenoemde bijstellingsregeling.

Ten slotte wordt met artikel LVI, onderdeel C, geregeld dat artikel XXXIV BP 2024 vervalt. De inhoud van laatstgenoemd artikel is meegenomen in artikel LIX. Om op dit punt een onnodige toepassing van artikel XXXIV BP 2024 per 1 januari 2025 te voorkomen, wordt tevens voorgesteld met een volgordebepaling in de inwerkingtredingsbepaling te regelen dat artikel XXXIV BP 2024 de facto ook per 1 januari 2025 niet plaatsvindt.

Artikel I, onderdeel C (artikel 2.12 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

Met de voorgestelde wijziging van de in artikel 2.12 Wet IB 2001 opgenomen tabel wordt het in de vierde kolom van die tabel als tweede vermelde percentage van 33% verlaagd naar 31%.

Artikel I, onderdeel D (artikel 3.16 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

Zakelijke kosten zijn aftrekbaar op grond van artikel 3.8 Wet IB 2001, tenzij er een bepaling is die de aftrek beperkt of uitsluit. Als het gaat om kosten en lasten die verband houden met een werkruimte in een woning is relevant of die werkruimte naar verkeersopvattingen een zelfstandig gedeelte van de woning (zelfstandige werkruimte) vormt. De aftrek van kosten en lasten die verband houden met een werkruimte die naar verkeersopvattingen geen zelfstandig gedeelte van de woning vormt (niet-zelfstandige werkruimte) is uitgesloten.

Voor de kosten en lasten die verband houden met de niet-zelfstandige werkruimte in een tot het privévermogen behorende woning is dit geregeld in artikel 3.16, eerste lid, Wet IB 2001. Voor de niet-zelfstandige werkruimte in een tot het ondernemingsvermogen behorende woning die de belastingplichtige of personen die behoren tot zijn huishouden, anders dan tijdelijk als hoofdverblijf ter beschikking staat, is in artikel 3.19, vijfde lid, onderdeel b, Wet IB 2001 tot uitdrukking gebracht dat de niet-zelfstandige werkruimte in de woning, wordt geacht privé te worden gebruikt.

Met de toevoeging van het voorgestelde artikel 3.16, veertiende lid, Wet IB 2001 wordt de niet-aftrekbaarheid van kosten en lasten die verband houden met een niet-zelfstandige werkruimte in een tot het ondernemingsvermogen van de belastingplichtige behorende woning duidelijker geregeld. Dergelijke kosten en lasten zijn niet aftrekbaar indien ze in huurverhoudingen door een huurder plegen te worden gedragen en op grond van artikel 3.16, eerste lid, Wet IB 2001 niet in aftrek zouden komen als de woning tot het privévermogen zou behoren.

Artikel I, onderdeel E, F en H (artikelen 3.31, 3.36 en 3.42a van de Wet inkomstenbelasting 2001)

Met de voorgestelde wijzigingen van artikel 3.31, eerste lid, en artikel 3.42a, eerste lid, Wet IB 2001 gaat voor de Vamil en de MIA een aanvraagproces gelden dat vergelijkbaar is met het aanvraagproces voor de EIA. Hiertoe wordt voorgesteld om artikel 3.31, eerste lid, en artikel 3.42a, eerste lid, Wet IB 2001 zodanig aan te passen dat een belastingplichtige die de Vamil of de MIA wenst toe te passen, moet verzoeken om een verklaring van de Minister van Infrastructuur en Waterstaat dat sprake is van een aangewezen milieubedrijfsmiddel respectievelijk milieu-investering. Zonder een verklaring kunnen de Vamil en de MIA niet meer worden toegepast.

Met het voorgestelde artikel 3.31, vijfde lid, en 3.42a, achtste lid, onderdeel a, Wet IB 2001 wordt geregeld dat Onze Minister van Infrastructuur en Waterstaat, in overeenstemming met Onze Minister van Financiën, regels kan stellen over de verklaring, bedoeld in het voorgestelde artikel 3.31, eerste lid, en artikel 3.42a, eerste lid, Wet IB 2001.

Voor toepassing van de Vamil en de MIA kunnen bij ministeriële regeling regels worden gesteld over de aanmelding van de aangegane verplichtingen of de in het jaar gemaakte voortbrengingskosten. Dit is geregeld in artikel 3.36, tweede lid, onderdeel a, Wet IB 2001, respectievelijk artikel 3.42a, achtste lid, Wet IB 2001. De bevoegdheid om regels te stellen komt nu toe aan Onze Minister in overeenstemming met Onze Minister van Infrastructuur en Waterstaat. Voorgesteld wordt om voornoemde artikelen zo aan te passen dat de bevoegdheid toekomt aan Onze Minister van Indrastructuur en Waterstaat in overeenstemming met Onze Minister.

Indien dit wetsvoorstel tot wet wordt verheven, zal RVO mandaat krijgen om de verzoeken om een verklaring af te handelen en het besluit nemen tot het al dan niet afgeven van een dergelijke verklaring. Tegen dit besluit, is bezwaar mogelijk bij RVO. Tegen de uitspraak op bezwaar is op grond van de voorgestelde wijziging van artikel 4 van bijlage 2 (Bevoegdheidsregeling bestuursrechtspraak) bij de Algemene wet bestuursrecht (Awb) beroep mogelijk bij het College van Beroep voor het bedrijfsleven (CBb). Daarbij is in het voorgestelde artikel 3.31, zesde lid, en 3.42a, negende lid, Wet IB 2001 in een cassatiemogelijkheid voorzien die vergelijkbaar is met die van artikel 3.42, achtste lid, Wet IB 2001 inzake de EIA.

Verder wordt een redactionele wijziging voorgesteld. Het huidige artikel 3.31, eerste lid, Wet IB 2001 definieert milieubedrijfsmiddelen als aangewezen bedrijfsmiddelen die in het belang zijn van de bescherming van het Nederlandse milieu. Voorgesteld wordt om deze definitie op te nemen in artikel 3.31, tweede lid, Wet IB 2001. De structuur van de bepaling wordt daarmee verder in lijn gebracht met de structuur van artikel 3.42 en 3.42a Wet IB 2001.

Tot slot wordt met het voorgestelde artikel 3.42a, zevende lid, Wet IB 2001 een foutieve verwijzing naar de Minister van Landbouw, Natuur en Voedselkwaliteit hersteld.

De voorgestelde wijzigingen van de artikelen 3.31 en 3.42a Wet IB 2001 vinden op grond van de voorgestelde inwerkingtredingsbepaling voor het eerst toepassing met betrekking tot aanvragen die zien op milieubedrijfsmiddelen of milieu-investeringen die per 1 januari 2025 als zodanig zijn aangewezen op grond van de artikelen 3.31, tweede lid, en 3.42a, tweede lid, Wet IB 2001. Dit betekent dat in de praktijk dat aanmeldingen op basis van de Milieulijst 2024 worden afgehandeld volgens de huidige systematiek en wijzigingen vanaf de Milieulijst 2025 worden afgehandeld volgens de systematiek die is neergelegd in dit voorstel.

Artikel I, onderdeel G (artikel 3.40 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

Met het voorgestelde artikel 3.40 Wet IB 2001 wordt een tekstuele onvolkomenheid hersteld.

Artikel I, onderdeel I (artikel 4.13 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

Op grond van artikel 4.13, eerste lid, onderdeel f, Wet IB 2001 wordt het bovenmatige deel van schulden die de belastingplichtige, diens partner of de belastingplichtige tezamen met diens partner, rechtens dan wel in feite, direct of indirect heeft bij vennootschappen (in de regel bv's) waarin de

belastingplichtige een aanmerkelijk belang heeft in aanmerking genomen als regulier voordeel als bedoeld in artikel 4.12, onderdeel a, Wet IB 2001 (aan te duiden als een fictief regulier voordeel). Daarbij wordt onder schulden verstaan: alle civielrechtelijke schuldverhoudingen en verplichtingen, waarbij dit begrip ruim en materieel dient te worden opgevat.[186] Schulden die op grond van de vermogensetiketteringsregels tot het ondernemingsvermogen van een belastingplichtige behoren, vallen daarmee ook onder het bereik van de excessieflenenregeling.

Met het voorgestelde artikel 4.13, zesde lid, Wet IB 2001 wordt geregeld dat schulden uit hoofde van een civielrechtelijke verbondenheid van de belastingplichtige of een met hem verbonden persoon voor een schuld die deel uitmaakt van het vermogen van een samenwerkingsverband waaruit de belastingplichtige of een met hem verbonden persoon winst uit onderneming geniet, die schulden buiten beschouwing blijven bij de bepaling van het bovenmatige deel van de schulden, bedoeld in artikel 4.13, eerste lid, onderdeel f, Wet IB 2001. Zoals in het algemeen deel van deze memorie is toegelicht, heeft een crediteur van een personenvennootschap zowel een vorderingsrecht op het vennootschapsvermogen als een vorderingsrecht op een of meer vennoten in privé. Daardoor ontstaat allereerst een verplichting van de personenvennootschap tegenover de crediteur. Deze verplichting wordt voor de toepassing van artikel 4.13, eerste lid, onderdeel f, Wet IB 2001 toegerekend aan de vennoten naar rato van ieders gerechtigdheid in de personenvennootschap. Ter zake van het tweede vorderingsrecht ontstaat in het geval van een vof of een cv een verplichting van iedere vennoot voor het geheel en in het geval van een openbare maatschap een verplichting van iedere vennoot voor een gelijk deel. Om dubbeltellingen weg te nemen, wordt deze tweede verplichting op grond van het voorgestelde artikel 4.13, zesde lid, Wet IB 2001 voor de toepassing van artikel 4.13, eerste lid, onderdeel f, Wet IB 2001 buiten beschouwing gelaten. Met de voorgestelde wettekst wordt ook de verbondenheid van een vennoot in een stille maatschap waarvoor extern wordt opgetreden, uitgesloten van het schuldenbegrip van artikel 4.13, eerste lid, onderdeel f, Wet IB 2001. Met het voorgestelde artikel 4.13, zevende lid, Wet IB 2001 wordt geregeld wat voor de toepassing van genoemd zesde lid onder een samenwerkingsverband wordt verstaan, te weten:

a. een vof;
b. een cv;
c. een maatschap;
d. een naar het recht van een andere staat opgericht of aangegaan lichaam dat een met een vennootschap onder firma, commanditaire vennootschap of maatschap vergelijkbare rechtsvorm heeft.

De voorgestelde maatregel wordt toegelicht aan de hand van de volgende voorbeelden.

Voorbeeld 5

X en Y hebben elk een aanmerkelijk belang in Z BV. Daarnaast drijven X en Y een onderneming in een vof, waarbij X gerechtigd is tot 90% van de overwinst en Y tot 10%. Z BV verstrekt een lening met een nominale waarde van € 1,2 miljoen aan de vof. De schuld behoort tot de gebonden vennootschappelijke goederengemeenschap waarin iedere vennoot een onverdeeld aandeel heeft. Materieel gaat de schuld een individuele vennoot in beginsel aan voor het percentage in de overwinst waartoe hij is gerechtigd. Dit betekent dat X voor toepassing van de excessieflenenregeling 90%

[186] Kamerstukken II 2019/20, 35 496, nr. 3, p. 8–10.

van de schuld krijgt toegerekend en Y 10%. Gelet op het ruime schuldenbegrip van artikel 4.13, eerste lid, onderdeel f, Wet IB 2001 wordt echter de hogere schuld die ontstaat als gevolg van de hoofdelijke verbondenheid van elk van de vennoten in aanmerking genomen. Hierdoor krijgt elk van de vennoten het volledige bedrag van € 1,2 miljoen toegerekend voor de berekening van het fictief reguliere voordeel. De voorgestelde maatregel heeft tot gevolg dat de verplichting als gevolg van de hoofdelijke verbondenheid wordt uitgesloten van het schuldenbegrip. Zodoende krijgt X 90% van de schuld toegerekend en Y 10%.

Voorbeeld 6

Dezelfde situatie als in voorbeeld 5, met dien verstande dat in dit geval sprake is van een openbare maatschap op grond waarvan elk van de vennoten voor een evenredig deel verbonden is voor de schuld. X en Y krijgen op grond van hun gerechtigdheid in de personenvennootschap 90%, onderscheidenlijk 10%, van de schuld toegerekend. Vanwege de externe verbondenheid van Y wordt de schuld voor 50% toegerekend aan Y in plaats van voor 10%. Bij X wordt het hogere bedrag op grond van de winstgerechtigdheid van 90% in aanmerking genomen. Zonder de voorgestelde maatregel wordt de schuld voor meer dan het nominale bedrag in aanmerking genomen voor de toepassing van de excessieflenenregeling. De voorgestelde maatregel heeft tot gevolg dat de verplichting als gevolg van de externe verbondenheid wordt uitgesloten van het schuldenbegrip en dat X 90% van de schuld krijgt toegerekend en Y 10%.

Voorbeeld 7

Dezelfde situatie als in voorbeeld 5, met dien verstande dat in dit geval sprake is van een stille maatschap waarbij Y namens de maatschap extern optreedt. X en Y krijgen op grond van hun gerechtigdheid in de personenvennootschap 90%, onderscheidenlijk 10%, van de schuld toegerekend. Vanwege de externe verbondenheid van Y wordt de schuld volledig aan Y toegerekend in plaats van voor 10%. Voor X wordt het hogere bedrag op grond van de winstgerechtigdheid van 90% in aanmerking genomen voor de excessieflenenregeling. Zonder de voorgestelde maatregel wordt de schuld voor meer dan het nominale bedrag in aanmerking genomen voor de toepassing van de excessieflenenregeling. De voorgestelde maatregel heeft tot gevolg dat de verplichting als gevolg van de externe verbondenheid wordt uitgesloten van het schuldenbegrip en dat X 90% van de schuld krijgt toegerekend en Y 10%.

De voorgestelde maatregel leidt ertoe dat voor de toepassing van artikel 4.13, eerste lid, onderdeel f, Wet IB 2001 de toerekening van een schuld van een personenvennootschap aan een vennootschap waarin een of meer vennoten een aanmerkelijk belang houden, in beginsel moet plaatsvinden naar rato van ieders gerechtigdheid tot het afgescheiden vermogen van de personenvennootschap. In de regel is dat naar rato van ieders gerechtigdheid tot de stille reserves en goodwill (overwinst) bij uittreding of bij ontbinding van de personenvennootschap.

Voor de volledigheid wordt opgemerkt dat, afgezien van de genoemde toerekening als gevolg van de hoofdelijke verbondenheid of overwinstverdeling, een schuld van een personenvennootschap ook op andere wijze in aanmerking kan worden genomen voor de toepassing van artikel 4.13, eerste lid, onderdeel f, Wet IB 2001. Voor situaties waarin de vennoot-

schap van een aanmerkelijkbelanghouder een lening heeft verstrekt aan een personenvennootschap waarin de aanmerkelijkbelanghouder tevens vennoot is, kan een schuld worden toegerekend voor een percentage dat groter is dan het percentage waartoe de vennoot is gerechtigd op basis van de overwinstverdeling. Voor situaties waarin de aanmerkelijkbelanghouder en de vennootschap waarin het aanmerkelijk belang wordt gehouden samen participeren in een personenvennootschap, kan een verplichting tot aanzuivering van kapitaal van de personenvennootschap onder omstandigheden worden aangemerkt als schuld in de zin van artikel 4.13, eerste lid, onderdeel f, Wet IB 2001 (zie voorbeeld 8). De voorgestelde maatregel sluit deze wijze van toerekening van schulden aan een belastingplichtige bij een personenvennootschap niet uit.

Voorbeeld 8

X heeft een aanmerkelijk belang in Z BV. Daarnaast drijft X met Y een onderneming in een vof, waarbij zij elk gerechtigd zijn tot 50% van de overwinst. Z BV leent € 1,2 miljoen aan de vof waarbij X deze gelden direct volledig onttrekt aan het vermogen van de vof. Met de onttrokken gelden koopt X een bedrijfsmiddel waarvan hij het gebruik en genot in de vof inbrengt. X financiert met het bedrag dus zijn buitenvennootschappelijk vermogen. De vof bezit verder geen vermogensbestanddelen. De privéonttrekking wordt bij X als kapitaalvermindering geboekt en heeft een negatief kapitaalsaldo van € 1,2 miljoen tot gevolg. Dit negatieve kapitaalsaldo als gevolg van de onttrekking is civielrechtelijk een schuld van vennoot X aan de vof van € 1,2 miljoen.[187] Y heeft een kapitaalsaldo van nihil. Op grond van de gerechtigdheid in de overwinst wordt de schuld van de vof aan de bv voor 50%, dus voor € 600.000, toegerekend aan X. Daarnaast is er «rechtens dan wel in feite direct of indirect» sprake van een schuld van € 1,2 miljoen van X aan Z BV, de vennootschap waarin hij een aanmerkelijk belang heeft. X heeft namelijk geld geleend bij de vof waarbij de vof dit geld heeft verkregen via een lening van Z BV. Een redelijke wetstoepassing brengt echter met zich mee dat de schuld niet voor meer dan de nominale waarde in aanmerking kan worden genomen bij X (zie ook het algemeen deel van deze memorie). Daarom wordt de schuld voor het volledige bedrag van € 1,2 miljoen in aanmerking genomen bij X voor de toepassing van artikel 4.13, eerste lid, onderdeel f, Wet IB 2001. Tot slot is X civielrechtelijk hoofdelijk verbonden voor de schuld van de vof aan de bv. Op grond van het voorgestelde artikel 4.13, zesde lid, Wet IB 2001 wordt deze schuld voor de toepassing van artikel 4.13, eerste lid, onderdeel f, Wet IB 2001 echter buiten beschouwing gelaten.

Voorbeeld 9

X heeft een aanmerkelijk belang in Z BV. X en Y drijven een onderneming in een vof, waarbij X en Y elk gerechtigd zijn tot 50% van de overwinst. Op enig moment heeft X een negatieve kapitaalrekening van € 2 miljoen ten gevolge van verliezen van de vof. Y heeft een kapitaalrekening van nihil. Z BV heeft een lening met een nominale waarde van € 3 miljoen aan de vof verstrekt. Op de privaatrechtelijke balans van de personenvennootschap staat een bedrijfsmiddel voor € 1 miljoen. Er zijn geen stille reserves aanwezig. Op basis van de gerechtigdheid tot de overwinst (50%), wordt aan X in beginsel een schuld van € 1,5 miljoen toegerekend.

[187] Zie in dat kader Van Kempen, Excessief lenen bij personenvennootschappen, WFR 2023/244, par. 4.3.

Materieel wordt de schuld echter voor een groter bedrag toegerekend aan X (namelijk € 2,5 miljoen). Het betreft een bedrag van € 2 miljoen als gevolg van de negatieve kapitaalrekening van X plus een bedrag € 500.000. Z BV heeft immers een vordering van € 3 miljoen die de vof – op basis van de beschikbare middelen – enkel voor € 1 miljoen kan voldoen. Deze beschikbare middelen komen slechts voor € 500.000 toe aan X. De resterende € 2 miljoen kan de vof enkel voldoen nadat X aan zijn bijstortingsverplichting heeft voldaan. Op grond van een redelijke wetstoepassing wordt het hoogste bedrag van de twee genoemde bedragen (€ 2,5 miljoen of € 1,5 miljoen) in aanmerking genomen bij X voor de excessieflenenregeling en niet beide bedragen tezamen. In dit geval is dat dus € 2,5 miljoen. Tot slot is X civielrechtelijk hoofdelijk verbonden voor de schuld van de vof aan de bv. Op grond van het voorgestelde artikel 4.13, zesde lid, Wet IB 2001 wordt deze schuld voor de toepassing van artikel 4.13, eerste lid, onderdeel f, Wet IB 2001 echter buiten beschouwing gelaten.

Voorbeeld 10

X heeft een aanmerkelijk belang in Z BV. X drijft samen met Z bv een onderneming in een vof. Op de privaatrechtelijke balans van de vof staat een bedrijfsmiddel van € 1,2 miljoen. Er zijn geen stille reserves. Om de aankoop van het bedrijfsmiddel te financieren heeft de vof een schuld aan de bank van € 1 miljoen. Op enig moment beschikt X over een negatieve kapitaalrekening van € 400.000 en Z BV over een positieve kapitaalrekening van € 600.000. De negatieve kapitaalrekening van X is ontstaan als gevolg van door de vof geleden verliezen. Z BV heeft bij ontbinding een aanspraak op het vennootschapsvermogen van de vof. Daartegenover staat dat X bij ontbinding van de vof zijn kapitaaltekort moet aanzuiveren. Daarmee is «rechtens dan wel in feite direct of indirect» sprake van een schuld van X aan de vennootschap waarin hij een aanmerkelijk belang heeft.[188] Bij X wordt dus een schuld van € 400.000 in aanmerking genomen voor de toepassing van artikel 4.13, eerste lid, onderdeel f, Wet IB 2001. De schuld blijft echter onder het maximumbedrag waardoor er geen fictief regulier voordeel wordt genoten.

Het voorgestelde artikel 4.13, zesde en zevende lid, Wet IB 2001 herstelt een voor belastingplichtigen nadelig, onvoorzien en onbedoeld gevolg van de Wet excessief lenen bij eigen vennootschap. Daarom wordt voorgesteld aan artikel 4.13, zesde en zevende lid, Wet IB 2001 terugwerkende kracht te verlenen tot en met 1 januari 2023, zijnde de datum van inwerkingtreding van de Wet excessief lenen bij eigen vennootschap. Aangezien artikel 4.13 Wet IB 2001 in het kalenderjaar 2023 nog geen vierde en vijfde lid had, zodat aan de in dat kalenderjaar geldende wettekst ook niet met terugwerkende kracht een zesde en zevende lid kan worden toegevoegd, is in artikel LXV, eerste lid, onderdeel b, opgenomen dat artikel 4.13, zesde en zevende lid, Wet IB 2001 voor het kalenderjaar 2023 wordt genummerd als artikel 4.13, vierde en vijfde lid.

Artikel I, onderdeel J (artikel 4.13 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

Voorgesteld wordt om artikel 4.13, vierde en vijfde lid, Wet IB 2001 te laten vervallen (en in dat kader het voorgestelde zesde en zevende lid van dat artikel te vernummeren tot vierde en vijfde lid). Het laten vervallen van artikel 4.13, vierde en vijfde lid, Wet IB 2001 betekent dat vanaf 1 januari

[188] Zie in dat kader Van Kempen, Excessief lenen bij personenvennootschappen, WFR 2023/244, par. 5.

2025 net als onder de tot en met 31 december 2023 bestaande systematiek giften aan ANBI's en steunstichtingen SBBI die op instigatie van de ab-houders in een vennootschap worden gedaan door die vennootschap in beginsel in aanmerking worden genomen als een uitdeling aan de betreffende ab-houder(s). Die uitdeling wordt vervolgens bij die ab-houder(s) in box 2 in aanmerking genomen.

Artikel I, onderdeel K (artikel 4.14a van de Wet inkomstenbelasting 2001)

In het voorgestelde artikel 4.14a, zevende lid, Wet IB 2001 is een samentelbepaling opgenomen voor situaties waarin een schuld in totaal voor meer dan de nominale waarde bij verschillende belastingplichtigen die participeren in een samenwerkingsverband in aanmerking wordt genomen bij de berekening van het fictief reguliere voordeel. Het meerdere wordt in gelijke delen in mindering gebracht op het bij de belastingplichtigen in aanmerking te nemen bedrag van de schuld. Deze situatie doet zich bijvoorbeeld voor ingeval sprake is van een onttrekking door een vennoot in een personenvennootschap als bedoeld in voorbeeld 11 waarbij meerdere vennoten een aanmerkelijk belang hebben in de vennootschap die de lening verstrekt. Daarnaast kan een dergelijke dubbeltelling ook aan de orde zijn ingeval een vennoot in een personenvennootschap ten gevolge van verliezen over een negatief kapitaalsaldo beschikt als bedoeld in voorbeeld 12 waarbij meerdere vennoten een aanmerkelijk belang hebben in de vennootschap die de lening versterkt.

Hierna wordt de werking van de voorgestelde bepaling nader toegelicht aan de hand van de volgende voorbeelden.

Voorbeeld 11

X en Y hebben elk een aanmerkelijk belang in Z BV. X en Y drijven een onderneming in een vof, waarbij X gerechtigd is tot 90% van de overwinst en Y tot 10%. Op enig moment heeft X een negatieve kapitaalrekening van € 1,7 miljoen ten gevolge van verliezen van de vof. Y heeft een kapitaalrekening van nihil. Z BV heeft een lening met een nominale waarde van € 2,7 miljoen aan de vof verstrekt. Op de privaatrechtelijke balans van de personenvennootschap staat een bedrijfsmiddel voor € 1 miljoen. Er zijn geen stille reserves aanwezig. Op basis van artikel 4.13, eerste lid, onderdeel f, Wet IB 2001 krijgt X een schuld toegerekend van in totaal € 2,6 miljoen. Het betreft een bedrag van € 1,7 miljoen als gevolg van de negatieve kapitaalrekening van X plus een bedrag van € 900.000 in verband met de schuld van de vof aan Z BV. Z BV heeft immers een vordering van € 2,7 miljoen die de vof – op basis van de beschikbare middelen – enkel kan voldoen voor € 1 miljoen. De resterende € 1,7 miljoen kan de vof enkel voldoen nadat X aan zijn bijstortingsverplichting heeft voldaan. Dat betekent dat X in feite indirect een verplichting heeft aan Z BV voor € 2,6 miljoen. X krijgt de schuld ook voor een bedrag van € 2,43 miljoen toegerekend op basis van zijn gerechtigdheid tot de overwinst van 90%. Op grond van een redelijke wetstoepassing wordt echter het hoogste bedrag van de twee genoemde bedragen in aanmerking genomen bij X voor de excessieflenenregeling en niet beide bedragen tezamen. Bij X wordt dus een schuld van € 2,6 miljoen in aanmerking genomen. Aan Y wordt de schuld voor 10% toegerekend waardoor een bedrag van € 270.000 in aanmerking wordt genomen. Bij de participanten gezamenlijk wordt daarmee een schuld van € 2,87 miljoen in aanmerking genomen, terwijl de nominale waarde € 2,7 miljoen bedraagt. Op grond van het voorgestelde artikel 4.14a, zevende lid, Wet IB 2001 wordt het verschil van € 170.000 in gelijke delen bij

ieder van de participanten in mindering gebracht bij de vaststelling van het bovenmatige deel van de schulden. De schuld van X bedraagt daardoor € 2,6 miljoen verminderd met € 85.000 (€ 2.515.000) en bij Y € 270.000 verminderd met € 85.000 (€ 185.000). In dit geval is bij Y geen sprake van een fictief regulier voordeel, omdat het bedrag van de schuld niet hoger is dan het maximumbedrag van € 500.000, bedoeld in artikel 4.14a, tweede lid, Wet IB 2001. Volledigheidshalve wordt nog opgemerkt dat de schuld uit hoofdelijke verbondenheid door het voorgestelde artikel 4.13, zesde lid, Wet IB 2001 niet wordt toegerekend aan X en Y.

Voorbeeld 12

X en Y hebben elk een aanmerkelijk belang in A BV. X, Y en Z drijven een onderneming in een vof, waarbij zij elk gerechtigd zijn tot 45%, 45%, onderscheidenlijk 10%, van de overwinst. A BV verstrekt een lening aan de vof van € 1,2 miljoen. De gelden worden meteen door Z onttrokken aan het vermogen van de vof voor de financiering van een buitenvennootschappelijk gehouden bedrijfsmiddel waarvan het gebruik en genot in de vof wordt ingebracht. X en Y hebben een kapitaalrekening van nihil. De vof bezit verder geen vermogensbestanddelen. Bij Z is de onttrekking verwerkt als kapitaalvermindering waardoor een negatieve kapitaalrekening van € 1,2 miljoen ontstaat. Civielrechtelijk is er sprake van een schuld van Z aan de vof. Vanwege de onttrekking door Z is in dit geval «rechtens dan wel in feite direct of indirect» sprake van een schuld van € 1,2 miljoen aan A BV, de vennootschap waarin X een aanmerkelijk belang heeft. Z is een met X verbonden persoon als bedoeld in artikel 4.14b, eerste lid, Wet IB 2001. De schuld van Z wordt daarom op grond van artikel 4.14b, eerste lid, Wet IB 2001 bij X in aanmerking genomen voor zover deze meer bedraagt dan € 500.000, dus voor € 700.000. Verder wordt de schuld bij X voor een bedrag van € 540.000 in aanmerking genomen op basis van zijn gerechtigdheid tot de overwinst van de vof (45% van € 1,2 miljoen). Een redelijke wetstoepassing brengt echter met zich mee dat de schuld niet voor meer dan de nominale waarde in aanmerking kan worden genomen bij X (zie ook het algemeen deel van deze memorie). De schuld van X blijft dus beperkt tot een bedrag van € 1,2 miljoen (in plaats van € 1.240.000). Daarnaast wordt de schuld bij Y voor een bedrag van € 540.000 in aanmerking genomen. Bij X en Y gezamenlijk wordt daarmee een schuld van € 1.740.000 in aanmerking genomen. Op grond van het voorgestelde artikel 4.14a, zevende lid, Wet IB 2001, wordt het verschil van € 540.000 in gelijke delen bij ieder van de participanten in aanmerking genomen voor de vaststelling van het bovenmatige deel van de schulden. De schuld van X bedraagt daardoor € 1,2 miljoen verminderd met € 270.000 (€ 930.000) en bij Y € 540.000 verminderd met € 270.000 (€ 270.000). In dit geval is bij Y geen sprake van een fictief regulier voordeel, omdat het bedrag van de schuld niet hoger is dan het maximumbedrag van € 500.000, bedoeld in artikel 4.14a, tweede lid, Wet IB 2001.

Het voorgestelde artikel 4.14a, zevende lid, Wet IB 2001 beoogt een onvoorzien en onbedoeld gevolg van de Wet excessief lenen bij eigen vennootschap te herstellen. Daarom wordt voorgesteld aan artikel 4.14a, zevende lid, Wet IB 2001 terugwerkende kracht te verlenen tot en met 1 januari 2023, zijnde de datum van inwerkingtreding van de Wet excessief lenen bij eigen vennootschap.

Artikel I, onderdeel L (artikel 5.10 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

Met het voorgestelde artikel 5.10, onderdeel e, Wet IB 2001 wordt bewerkstelligd dat aanspraken op herstel als bedoeld in artikel 2, derde en tiende lid, van de Tijdelijke wet Groningen, alsmede bepaalde aanspraken op versterking als bedoeld in hoofdstuk 5 van die wet, niet als bezittingen in box 3 in aanmerking worden genomen. Deze aanspraken kwalificeren voor de heffing van inkomstenbelasting als bezittingen in box 3, namelijk als overige vermogensrechten met waarde in het economische verkeer als bedoeld in artikel 5.3, tweede lid, onderdeel f, Wet IB 2001. Deze aanspraken worden in het huidige box 3-stelsel als overige bezittingen in aanmerking genomen, waarover een forfaitair rendement van 6,04% (2024) wordt berekend voor het bepalen van de grondslag voor de box 3-heffing. Feitelijk behalen de gedupeerden met deze vermogensrechten echter geen rendement. Door de voorgestelde vrijstelling maken dergelijke aanspraken geen deel uit van de rendementsgrondslag bij het berekenen van het voordeel uit sparen en beleggen. De in het voorgestelde artikel 5.10, onderdeel e, onder 1°, Wet IB 2001 genoemde mogelijkheid ziet onder meer op de (in de hierna opgenomen opsomming in onderdeel 2 vermelde) Beleidsregel schadeafhandeling Tijdelijke wet Groningen. Deze beleidsregel stelt onder meer vast dat het IMG ter uitvoering van onder andere de taak, bedoeld in artikel 2, derde lid, van de Tijdelijke wet Groningen, de mogelijkheid van daadwerkelijk herstel aanbiedt zoals hiervoor beschreven. Dit is vastgelegd in artikel 2 van de genoemde beleidsregel. Daarmee is het aanbieden van herstel in natura (in de betreffende regeling aangeduid als: daadwerkelijk herstel) een aanspraak op vergoeding van schade door het treffen van maatregelen in natura als bedoeld in artikel 2, derde lid, van de Tijdelijke wet Groningen. De box 3-vrijstelling van die aanspraken wordt geregeld in het voorgestelde artikel 5.10, onderdeel e, onder 1°, Wet IB 2001. Artikel 2 van de genoemde beleidsregel is met terugwerkende kracht tot en met 14 december 2023 in werking getreden. Momenteel is een wetsvoorstel tot wijziging van onder andere de Tijdelijke wet Groningen in voorbereiding, waarin wordt voorgesteld de genoemde mogelijkheid in die wet zelf op te nemen in een nieuw onderdeel c van hetzelfde artikel 2, derde lid, van de Tijdelijke wet Groningen. Indien dat wetsvoorstel tot wet wordt verheven en die wet in werking treedt, zal de in het voorgestelde artikel 5.10, onderdeel 1°, Wet IB 2001 opgenomen verwijzing naar artikel 2, derde lid, van de Tijdelijke wet Groningen dus betrekking hebben op deze vanaf dat moment in de Tijdelijke wet Groningen opgenomen mogelijkheid. Dat heeft overigens geen inhoudelijke gevolgen voor de voorgestelde box 3-vrijstelling.

De voorgestelde vrijstelling ziet op de volgende mogelijkheden tot schadeafhandeling of versterking:

1. herstel in natura (indien de aanvrager hiervoor kiest) als bedoeld in artikel 2, derde lid, onderdeel b, van de Tijdelijke wet Groningen;
2. herstel in natura (in de betreffende beleidsregel aangeduid als: daadwerkelijk herstel) zonder causaliteitsonderzoek bij herstelkosten tot € 60.000, conform de Beleidsregel schadeafhandeling Tijdelijke wet Groningen die dient ter invulling van artikel 2, derde lid, van de Tijdelijke wet Groningen, in combinatie met artikel 1a.1, eerste lid, van de Regeling Tijdelijke wet Groningen;
3. duurzaam herstel, gericht op het voorkomen van terugkerende schade, conform de Beleidsregel duurzaam herstel die dient ter invulling van artikel 2, tiende lid, van de Tijdelijke wet Groningen; en
4. versterking conform hoofdstuk 5 van de Tijdelijke wet Groningen, waarbij twee varianten mogelijk zijn:
   a. in natura conform artikel 10g, eerste lid, onderdeel a, van het Besluit Tijdelijke wet Groningen dat is gebaseerd op artikel 13j,

eerste lid, van de Tijdelijke wet Groningen, waarbij alle maatregelen onder regie van de NCG worden genomen; of

b. in eigen beheer conform de artikelen 13ia, derde lid, en 13ib, derde lid, van de Tijdelijke wet Groningen, en artikel 10g, eerste lid, onderdeel b, van het Besluit Tijdelijke wet Groningen dat is gebaseerd op artikel 13j, twaalfde lid, van de Tijdelijke wet Groningen, en dient ter invulling van artikel 13j, eerste lid, van die wet, waarbij de eigenaar zelf – in nauw overleg met de NCG – de noodzakelijke maatregelen vaststelt en vervolgens laat uitvoeren binnen de grenzen van een budget dat door de NCG wordt beheerd en waarbij de uitvoerende opdrachtnemers door de NCG worden betaald, zoals in de artikelen 3.1, 4.1 en 5.1 van de Regeling Tijdelijke wet Groningen is vastgelegd.

Zoals in het algemeen deel van deze memorie is toegelicht, geven alle genoemde vormen van schadeafhandeling of versterking de gedupeerden aanspraken op de overheid, vertegenwoordigd door de NCG en het IMG, die zonder de voorgestelde vrijstelling als overige bezittingen in box 3 in aanmerking zouden moeten worden genomen. Op basis van de genoemde arresten van de Hoge Raad van 6 en 14 juni 2024 zijn de betrokkenen gerechtigd om bij de Belastingdienst aannemelijk te maken dat hun rendement uit het gehele vermogen lager is dan het forfaitair berekende rendement over hun grondslag uit sparen en beleggen. De box 3-heffing over het forfaitair berekende rendement zou daarmee, uitgaande van de vermogensrechten als enige bezitting, moeten worden teruggegeven. De voorgestelde maatregel beoogt dit proces voor gedupeerde Groningers in te korten en de vermogensrechten die samenhangen met het schadeherstel dan wel de versterking van gebouwen uit te zonderen van de bezittingen in box 3. Daarmee hoeven de betrokken belastingplichtigen deze vermogensrechten niet op te geven in hun aangifte inkomstenbelasting en hoeven zij met betrekking tot deze vermogensrechten ook niet achteraf een beroep te doen op belastingheffing over hun werkelijke rendement, wat een onnodig zwaar beslag zou leggen op het individuele doenvermogen. De voorgestelde vrijstelling werkt door naar de inkomensafhankelijke regelingen, zoals de toeslagen. Ook bij toeslagen tellen deze vermogensrechten op basis van de voorgestelde vrijstelling in box 3 niet mee bij de vermogenstoets.

Voorgesteld wordt aan deze aan maatregel terugwerkende kracht te verlenen. Daarbij werkt artikel 5.10, onderdeel e, aanhef en onder 1°, Wet IB 2001 terug tot en met 1 juli 2020, het tijdstip van inwerkingtreding van de Tijdelijke wet Groningen. Artikel 5.10, onderdeel e, onder 2° en 3°, Wet IB 2001 werkt op grond van de voorgestelde inwerkingtredingsbepaling terug tot en met 1 juli 2023, het tijdstip van inwerkingtreding van de Wet van 19 april 2023 tot wijziging van de Tijdelijke wet Groningen in verband met de versterking van gebouwen in de provincie Groningen[189]. Terugwerkende kracht is mogelijk omdat de voorgestelde maatregel uitsluitend in het voordeel van belastingplichtigen werkt.

Artikel I, onderdeel M (artikel 6.17 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

De voorgestelde wijziging van artikel 6.17 Wet IB 2001 heeft betrekking op uitgaven die wegens ziekte of invaliditeit zijn gedaan voor vervoer. Kosten van vervoer zien enerzijds op de uitgaven voor vervoer voor het verkrijgen van genees- en heelkundige hulp, farmaceutische hulpmiddelen en andere hulpmiddelen. Anderzijds zien de kosten van vervoer op de hogere vervoerskosten die de belastingplichtige als gevolg van zijn ziekte of invaliditeit maakt in vergelijking met mensen die niet ziek of invalide zijn.

[189] Staatsblad 2023, 164

Zoals nader is toegelicht in het algemeen deel van deze memorie wordt voorgesteld om de aftrekpost voor beide types vervoerskosten (grotendeels) op forfaitaire wijze vast te stellen.

Met de voorgestelde wijziging van artikel 6.17, eerste lid, onderdeel b, Wet IB 2001 ziet dit onderdeel voortaan alleen op de reiskosten voor het verkrijgen van genees- en heelkundige hulp, farmaceutische hulpmiddelen en andere hulpmiddelen. Voorgesteld wordt om aan te sluiten bij de wijze waarop reiskosten voor het regelmatig bezoeken van wegens ziekte of invaliditeit langdurig verpleegde personen wordt vastgesteld. Hierbij worden de aftrekbare uitgaven gesteld op € 0,23 per kilometer indien gereisd wordt per auto, niet zijnde een taxi. Voor overige vormen van vervoer voor het verkrijgen van genees- en heelkundige hulp blijven de werkelijk kosten aftrekbaar.

Voor de extra vervoerskosten die een persoon maakt als gevolg van zijn ziekte of invaliditeit (leefkilometers) wordt voorgesteld om in artikel 6.17, eerste lid, onderdeel c, en zevende lid, Wet IB 2001 te bepalen dat de in aanmerking te mogen nemen extra vervoerskosten worden gesteld op een vast bedrag. Om dat vaste bedrag voor extra vervoerskosten in aanmerking te nemen, moet de belastingplichtige met schriftelijke bescheiden kunnen laten blijken dat hij als gevolg van zijn ziekte of invaliditeit, al dan niet met hulpmiddelen, niet meer dan 100 meter zelfstandig kan lopen. Het vaste bedrag dat per jaar als leefkilometers in aanmerking kan worden genomen bedraagt € 925. In het algemeen deel van deze memorie is toegelicht op welke wijze dit bedrag is berekend. Dit bedrag wordt in het kader van eenvoud niet tijdsgelang herrekend als niet het gehele kalenderjaar is voldaan aan de voorwaarden.

Met de voorgestelde wijziging van het huidige artikel 6.17, eerste lid, onderdeel h, Wet IB 2001 wordt de voorwaarde dat de bezoeker bij aanvang van de ziekte of invaliditeit een gezamenlijke huishouding voerde met de verpleegde vervangen door de voorwaarde dat de bezoeker bij aanvang van de verpleging een gezamenlijke huishouding voerde met de verpleegde. Uitgaven voor reizen in verband met het regelmatig bezoeken van wegens ziekte of invaliditeit langer dan een maand verpleegde personen komen daarom voortaan in aanmerking voor aftrek als uitgaven voor specifieke zorgkosten als de bezoeker bij aanvang van de verpleging een gezamenlijke huishouding voerde met de verpleegde persoon en de afstand tussen de woning of verblijfplaats van de bezoeker en de plaats waar de verpleging plaatsvindt, gemeten langs de meest gebruikelijke weg meer beloopt dan 10 kilometer. Voor een toelichting daarop wordt verwezen naar het algemeen deel van deze memorie.

Volledigheidshalve wordt opgemerkt dat op grond van artikel 6.1 Wet IB 2001 ook bij de hiervoor beschreven aftrekposten geldt dat een eventuele vergoeding die de belastingplichtige ontvangt of had kunnen ontvangen hierop in mindering moet worden gebracht.

De overige voorgestelde wijzigingen van artikel 6.17 Wet IB 2001 zijn verletteringen en vernummeringen als gevolg van het invoegen van artikel 6.17, eerste lid, onderdeel c, en zevende lid, Wet IB 2001.

Artikel I, onderdeel N (artikel 6.19 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

De voorgestelde wijziging van artikel 6.19 Wet IB 2001 betreft een verlettering van verwijzingen naar artikel 6.17 Wet IB 2001.

Artikel I, onderdeel O (artikel 7.2 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

Met de voorgestelde aanvulling op artikel 7.2, zevende lid, Wet IB 2001 wordt beoogd twee doelen te behalen. Ten eerste wordt beoogd te voorkomen dat er geen inkomstenbelasting verschuldigd is in de situatie dat het heffingsrecht over het loon van een zeevarende die volledig buiten Nederland werkt exclusief toekomt aan Nederland. Ten tweede wordt beoogd om te borgen dat een wijziging van een belastingverdrag ter voorkoming van dubbele belasting in situaties dat Nederland aanvullende afspraken maakt over thuiswerkdagen in elke situatie doorwerkt naar de Wet IB 2001.

Zeevarenden

Historie

Per 1 januari 2001 is de Wet IB 2001 aangepast zodat een buiten Nederland vervulde dienstbetrekking geacht werd in Nederland te zijn vervuld als de werkzaamheden werden verricht aan boord van schepen of luchtvaartuigen in het internationale verkeer van een onderneming waarvan de leiding in Nederland is gevestigd. In die situatie kwalificeerde een voor een onderneming waarvan de leiding in Nederland is gevestigd werkzame natuurlijk persoon die buiten Nederland woonde en niet feitelijk in Nederland werkte, toch als buitenlandse belastingplichtige. Het gevolg hiervan was dat, voor zover Nederland op grond van een belastingverdrag het heffingsrecht had, de buiten Nederland woonachtige natuurlijk persoon in deze situatie in Nederland inkomstenbelasting verschuldigd was over het aan deze werkzaamheden gerelateerde belastbare loon. De Wet LB 1964 werd tegelijk aangepast met een wijziging van het werknemersbegrip. Werknemers die in het buitenland wonen werden voor de loonbelasting als werknemer aangemerkt als zij werkzaam waren aan boord van schepen of luchtvaartuigen in het internationale verkeer van een onderneming waarvan de leiding in Nederland is gevestigd. Dit gold ook als zij deze werkzaamheden geheel of nagenoeg geheel buiten Nederland verrichtten. Deze aanpassing had tot doel een dubbele vrijstelling te voorkomen.[190] Dat zou zich kunnen voordoen als het toepasselijke belastingverdrag het heffingsrecht toewees aan Nederland, maar Nederland op grond van de nationale wet niet kon heffen.

De aanpassing in de Wet LB 1964 leidde echter tot omvangrijkere administratieve lasten voor in Nederland gevestigde rederijen en luchtvaartmaatschappijen dan was voorzien. Dat was aanleiding de Wet LB 1964 per 1 januari 2005 nogmaals aan te passen.[191] Sinds 1 januari 2005 regelt de Wet LB 1964 dat voor de toepassing van die wet geen sprake is van een werknemer in de volgende situatie:

- De werknemer woont buiten Nederland.
- Diens werkzaamheden worden geheel of nagenoeg geheel buiten Nederland verricht.
- Het loon is aan een belasting naar het inkomen onderworpen die door een ander land wordt geheven.
- Het loon is niet in feite slechts in Nederland aan een belasting naar het inkomen onderworpen.[192]

Als voornoemde situatie zich voordoet, is sinds 1 januari 2005 geen sprake van een werknemer in de zin van de Wet LB 1964 en is geen loonbelasting verschuldigd. De Wet IB 2001 is eveneens aangepast per

[190] Kamerstukken II 2000/01, 27 466, nr. 5.
[191] Overige fiscale maatregelen 2005.
[192] Artikel 2, derde en vierde lid, Wet LB 1964.

1 januari 2005 zodat deze zou blijven aansluiten bij de Wet LB 1964. De aanpassing in de Wet IB 2001 is echter anders geformuleerd.

Een buitenlandse belastingplichtige is onder andere inkomstenbelasting verschuldigd als er op grond van artikel 7.2 Wet IB 2001 sprake is van belastbaar inkomen uit werk en woning in Nederland. Als een werknemer kwalificeert als buitenlands belastingplichtige is deze werknemer op grond van artikel 7.2, tweede lid, aanhef en onderdeel b, Wet IB 2001 inkomstenbelasting verschuldigd over het belastbare loon ter zake van het in Nederland verrichten of hebben verricht van arbeid. In artikel 7.2, zevende lid, eerste zin, Wet IB 2001 is een fictie opgenomen dat ook als een werknemer diens dienstbetrekking gedeeltelijk buiten Nederland vervult of heeft vervuld voor een inhoudingsplichtige in de zin van de Wet LB 1964, de dienstbetrekking geacht wordt geheel in Nederland te zijn vervuld. Hierop zijn twee uitzonderingen van toepassing om te borgen dat geen dubbele heffing plaatsvindt. Allereerst is op grond van artikel 7.2, zevende lid, tweede zin, Wet IB 2001 het voorgaande niet van toepassing voor zover het loon uit die dienstbetrekking, met inachtneming van regelingen ter voorkoming van dubbele belasting, feitelijk is onderworpen aan een belasting naar het inkomen in een andere staat. Daarnaast geldt op grond van artikel 7.2, zevende lid, derde zin, Wet IB 2001 een uitzondering voor de situatie dat:

a. de dienstbetrekking nagenoeg geheel buiten Nederland wordt vervuld;
b. het loon is onderworpen aan een belasting naar het inkomen in een andere staat; en
c. het loon niet op grond van een verdrag ter voorkoming van dubbele belasting of op grond van enige andere regel van interregionaal of internationaal recht in feite slechts in Nederland aan een belasting naar het inkomen is onderworpen.

Huidige werking

De tekst van de fictie in artikel 7.2, zevende lid, Wet IB 2001 heeft tot gevolg dat er geen inkomstenbelasting verschuldigd is over het loon als de dienstbetrekking geheel buiten Nederland wordt vervuld. De fictie werkt in dat geval juist uit indien het heffingsrecht over dat loon toekomt aan een andere staat. Dat laatste is echter niet altijd het geval. Voorgaande kan leiden tot een dubbele vrijstelling als een toepasselijk verdrag ter voorkoming van dubbele belasting het heffingsrecht over een beloning ter zake van een dienstbetrekking die wordt vervuld aan boord van een schip (of luchtvaartuig) toewijst aan de staat waarin de werkgever is gevestigd[193] en voorkoming wordt verleend via de vrijstellingsmethode. In dat kader heeft een kennisgroep van de Belastingdienst terecht het standpunt ingenomen dat het belastingverdrag tussen Nederland en België ertoe leidt dat een inwoner van België die volledig buiten Nederland werkzaam is als zeevarende in het internationaal verkeer voor een werkgever die inhoudingsplichtige is voor de loonbelasting, uiteindelijk geen belasting verschuldigd is in Nederland.[194] De ingehouden loonbelasting vormt een verrekenbare voorheffing in de zin van artikel 9.2 Wet IB 2001 die kan leiden tot een belastingteruggaaf. De teruggaaf kan worden geëffectueerd via een verzoek aan de bevoegde inspecteur op grond van artikel 15 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR). In deze situatie leidt dat tot een dubbele vrijstelling. Dat is bevestigd door

[193] In belastingverdragen die zijn gebaseerd op het OESO-modelverdrag (tekst vóór 21 november 2017) wordt gesproken over «slechts belastbaar in de … staat waar de plaats van de werkelijke leiding is gelegen van de onderneming die dat schip, binnenschip of luchtvaartuig exploiteert».

[194] KG:041:2024:8 Zeevarende die volledig buiten Nederland werkt | Kennisgroepen (Belastingdienst.nl).

het Hof van Cassatie in België. Dat Hof van Cassatie heeft in oktober 2023 bevestigd dat België op grond van het belastingverdrag tussen Nederland en België[195] niet alsnog belasting kan heffen op inkomsten als het heffingsrecht hierover is toegewezen aan Nederland, maar Nederland deze inkomsten effectief niet belast.[196]

Voorgestelde aanpassing

Om ervoor te zorgen dat Nederland het heffingsrecht in deze situatie kan effectueren en aldus te vermijden dat in voorkomende gevallen dubbele vrijstelling optreedt, wordt voorgesteld om artikel 7.2, zevende lid, Wet IB 2001 zodanig met een zin aan te vullen dat als sprake is van het geheel of gedeeltelijk buiten Nederland vervullen van een dienstbetrekking deze dienstbetrekking wordt geacht in Nederland te zijn vervuld voor zover het heffingsrecht over het loon ter zake van die dienstbetrekking op grond van een verdrag ter voorkoming van dubbele belasting of op grond van enige andere regel van interregionaal of internationaal recht aan Nederland is toegewezen. Daarbij wordt geregeld dat deze zin alleen van toepassing is als artikel 7.2, zevende lid, eerste zin, Wet IB 2001 niet van toepassing is.

Anticiperen op thuiswerkdrempel

De voorgestelde zin bevat niet als voorwaarde dat sprake moet zijn van een werkgever die kwalificeert als inhoudingsplichtige volgens artikel 6 Wet LB 1964. Hierdoor bereikt de voorgestelde zin ook het volgende effect. Nederland is momenteel in overleg met Duitsland over een protocol tot wijziging van het belastingverdrag tussen Nederland en Duitsland. Er wordt onder meer met elkaar gesproken over de verdeling van het heffingsrecht als sprake is van een beperkt aantal thuiswerkdagen in een kalenderjaar. Als het heffingsrecht over het door een inwoner genoten loon als «vertrekpunt» volledig toekomt aan de andere verdragsstaat (de werkstaat) omdat de werknemer daar in principe volledig werkt en de betreffende werknemer een beperkt aantal dagen in een kalenderjaar thuiswerkt, zou het heffingsrecht over het aan deze thuiswerkdagen toerekenbare loon eveneens toekomen aan de werkstaat. Dat zal er onder meer toe leiden dat in de situatie van een in Duitsland woonachtige werknemer die in Nederland werkt maar ook in beperkte mate in Duitsland thuiswerkt, het heffingsrecht over het arbeidsinkomen volledig blijft toekomen aan Nederland. Het overleg tussen Nederland en Duitsland kan uitmonden in een protocol tot wijziging van het belastingverdrag. In dat geval zal een eventuele bepaling over thuiswerken nader worden toegelicht op het moment dat het protocol met de Tweede Kamer wordt gedeeld.

In een specifieke situatie zou een dergelijke aanvullende afspraak tot gevolg hebben dat een buitenlandse belastingplichtige geen (of niet volledig) inkomstenbelasting verschuldigd is, terwijl Nederland op grond van deze afspraak wel een heffingsrecht heeft. Dat kan bijvoorbeeld het geval zijn in de situatie dat een werknemer in Duitsland woont, in Nederland werkt maar een niet-inhoudingsplichtige werkgever heeft. De werkgever is bijvoorbeeld gevestigd in België, maar heeft geen vaste inrichting of vaste vertegenwoordiger in Nederland en heeft zich niet vrijwillig gemeld als inhoudingsplichtige. In dat geval behoudt Nederland op grond van een verdragsbepaling over thuiswerken weliswaar het heffingsrecht als de werknemer niet meer dan het aantal afgesproken

[195] Verdrag tussen het Koninkrijk der Nederlanden en het Koninkrijk België tot het vermijden van dubbele belastingen en tot het voorkomen van het ontgaan van belasting inzake belastingen naar het inkomen en naar vermogen.
[196] Hof van Cassatie van België, 26 oktober 2023, nr. F.21.0137.N/5.

dagen in een kalenderjaar thuiswerkt, maar kan het dat heffingsrecht, voor wat betreft de thuisgewerkte dagen, niet effectueren vanwege de formulering in artikel 7.2, zevende lid, Wet IB 2001 met: «voor een inhoudingsplichtige in de zin van de Wet op de loonbelasting 1964». Met de voorgestelde zin wordt geregeld dat de dienstbetrekking ook wordt geacht in Nederland te zijn vervuld voor zover het heffingsrecht over het loon ter zake van die dienstbetrekking op grond van een verdrag ter voorkoming van dubbele belasting of op grond van enige andere regel van interregionaal of internationaal recht aan Nederland is toegewezen.

Wet FKR

In artikel 7.2, negentiende lid, Wet IB 2001 is een regeling opgenomen voor buitenlandse belastingplichtigen met een participatie in een omgekeerd hybride lichaam als bedoeld in artikel 2, twaalfde lid, Wet Vpb 1969. Naar aanleiding van de wijzigingen in het kader van de Wet FKR, die met ingang van 1 januari 2025 in werking treden, moet in artikel 7.2, negentiende lid, Wet IB 2001 onder meer een verwijzing worden opgenomen naar artikel 2.14bis, derde lid, Wet IB 2001. In de ingevolge de Wet FKR geldende tekst van artikel 7.2, negentiende lid, Wet IB 2001 is echter abusievelijk een verwijzing opgenomen naar artikel 2.14bis, derde lid, Wet Vpb 1969. Met dit voorstel wordt dit hersteld.

Artikel I, onderdelen P, R, en T (artikelen 8.9, 9.4 en 10.6a van de Wet inkomstenbelasting 2001)

Met de voorgestelde wijzigingen van artikel 8.9 Wet IB 2001 zoals opgenomen in artikel I, onderdeel P, onder 2 tot en met 4 wordt, zoals is toegelicht in het algemeen deel van deze memorie, geregeld dat de AHK met ingang van een bij koninklijk besluit te bepalen tijdstip – beoogd is 1 januari 2028 – ook weer gedeeltelijk kan worden uitbetaald aan een minstverdienende partner die geboren is op of na 1 januari 1963. Het percentage van de uitbetaling wordt op grond van het voorgestelde artikel 10.6a, eerste en tweede lid, Wet IB 2001 jaarlijks bij ministeriële regeling bijgesteld en daarbij gebaseerd op het percentage van de AHK dat in aanmerking wordt genomen bij de berekening van het referentieminimumloon voor de bijstand op grond van artikel 37, tweede lid, van de Participatiewet, verminderd met 100%.

Het uit te betalen deel van de AHK wordt op grond van het voorgestelde artikel 8.9, eerste lid, Wet IB 2001 beperkt tot maximaal het bedrag van de door de meestverdienende partner verschuldigde belasting en premie voor de volksverzekeringen, verminderd met zijn gecombineerde heffingskorting. Het uit te betalen deel van de AHK wordt daarnaast verminderd, doch niet verder dan tot nihil, met 14,7% van het gedeelte van het gezamenlijke verzamelinkomen van de belastingplichtige en zijn partner dat meer bedraagt dan 113% van 108% van het twaalfvoud van het in artikel 8, eerste lid, onderdeel b, van de Wet minimumloon en minimumvakantiebijslag (Wet WML) bedoelde bedrag (in 2028 naar verwachting circa € 36.000). Hiermee wordt bereikt dat de uitbetaling afbouwt bij een gezamenlijk verzamelinkomen vanaf (in 2028 naar verwachting) € 36.000 tot nihil bij een gezamenlijk verzamelinkomen van (in 2028 naar verwachting) € 48.500. De afbouw start bij een percentage van 113% omdat geanalyseerd is dat bij een afbouw vanaf dit percentage de meeste belastingplichtigen uit de doelgroep niet meer onder het sociaal minimum uitkomen.

Het verzamelinkomen waarbij de afbouw begint (in 2028 zoals gezegd naar verwachting: € 36.000) wordt op grond van het voorgestelde artikel 10.6a, eerste en derde lid, Wet IB 2001 jaarlijks bij ministeriële

regeling bij het begin van het kalenderjaar bijgesteld en daarbij – zoals uit het voorgaande volgt – vastgesteld op een niveau van 113% van 108% van het twaalfvoud van het bedrag, bedoeld in artikel 8, eerste lid, onderdeel b, Wet WML. Hiermee ligt deze inkomensgrens op 113% van het wettelijk minimumloon inclusief vakantietoeslag.

Het voorgestelde percentage van de afbouw van de uit te betalen AHK is vastgesteld op 14,7% en wordt niet jaarlijks aangepast. Dit percentage is zo gekozen dat het enerzijds bewerkstelligt dat de maatregel van de uitbetaalbare AHK zo gericht mogelijk de doelgroep bereikt, en dat anderzijds een gematigde marginale druk wordt behouden in de overgang naar hogere inkomens waar huishoudens niet onder het sociaal minimum uit komen als gevolg van de afbouw van de uitbetaling van de AHK. Met het percentage is beoogd de marginale druk van huishoudens die door de afbouw van deze heffingskorting wordt verhoogd, ruim onder de 100% te houden.

Het uit te betalen deel van de AHK wordt voorts verminderd, doch niet verder dan tot nihil, met het bedrag van de AK waar de meestverdienende partner recht op heeft.

Voor de volledigheid wordt opgemerkt dat artikel 8.9a Wet IB 2001 eveneens van toepassing is op de voorgestelde herinvoering van de uitbetaling van de AHK voor belastingplichtigen die op of na 1 januari 1963 zijn geboren. Artikel 8.9a Wet IB 2001 voorziet in een bijzondere verhoging van de heffingskorting voor de IB voor belastingplichtigen die niet premieplichtig zijn in Nederland. Voorwaarde is dat de belastingplichtige recht zou hebben op de voorgestelde verhoging van de gecombineerde heffingskorting maar daarvan als niet-inwoner niet volledig gebruik kan maken, omdat hij in Nederland niet premieplichtig is.

Artikel 9.4 Wet IB 2001 bepaalt wanneer een aanslag IB wordt vastgesteld. Er wordt op grond van artikel 9.4, derde lid, onderdeel a, Wet IB 2001 geen aanslag IB vastgesteld in het jaar waarin iemand de pensioengerechtigde leeftijd bereikt en een verzamelinkomen heeft dat alleen bestaat uit een uitkering volgens de Algemene Ouderdomswet. Artikel 9.4, vierde lid, Wet IB 2001 maakt een uitzondering op die regel en bepaalt dat toch een aanslag wordt opgelegd, indien een voorlopige teruggaaf is vastgesteld waarbij geheel of gedeeltelijk ten onrechte of tot een te hoog bedrag een verhoging van de gecombineerde heffingskorting (artikel 8.9 Wet IB 2001) in aanmerking is genomen. In dat geval hoeft de belastingplichtige op grond van genoemd vierde lid geen aangifte te doen indien de onjuiste verhoging blijkt bij de aangifte van de partner. Met de voorgestelde aanpassing van artikel 8.9 Wet IB 2001 is geen wijziging beoogd voor de werking van artikel 9.4, vierde lid, Wet IB 2001. Met de voorgestelde wijziging van de in artikel 9.4, vierde lid, Wet IB 2001 opgenomen verwijzing naar artikel 8.9 Wet IB 2001 wordt dat geborgd.

Tevens wordt voorgesteld om de formulering van een passage in het huidige artikel 8.9, eerste lid, Wet IB 2001, dat betrekking heeft op belastingplichtigen die vóór 1 januari 1963 zijn geboren, aan te passen. Dit wordt geregeld in artikel I, onderdeel P, onder 1. Per abuis was in die passage sinds 1 januari 2023 ten onrechte opgenomen dat de uitbetaling van de gecombineerde heffingskorting alleen van toepassing was als de gecombineerde heffingskorting als gevolg van artikel 8.8 Wet IB 2001 werd beperkt tot het bedrag van de voor de belastingplichtige geldende AHK in plaats van tot een bedrag beneden het bedrag van de voor de belastingplichtige geldende AHK. Dit was zo’n evidente omissie, dat de Belastingdienst deze bepaling conform doel en strekking heeft uitgevoerd.

Voorgesteld wordt om deze omissie met terugwerkende kracht tot en met 1 januari 2023 te herstellen.

Artikel I, onderdelen Q, S en U, artikel VIII, onderdeel C en artikel LXV (artikelen 8.10, 10.1 en 10.6b van de Wet inkomstenbelasting 2001 en artikel 22 van de Wet op de loonbelasting 1964)

De voorgestelde wijziging van artikel 8.10, tweede lid, Wet IB 2001 en artikel 22, tweede lid, Wet LB 1964 verlaagt het maximumbedrag van de AHK. Met het voorgestelde artikel 10.6b, eerste en derde lid, Wet IB 2001 wordt het afbouwpunt van de AHK gekoppeld aan het Wml. In dat kader wordt tevens voorgesteld het percentage waarmee de AHK wordt afgebouwd voortaan op grond van het voorgestelde artikel 10.6b, eerste en tweede lid, Wet IB 2001 te berekenen door het maximale bedrag aan AHK te delen door het verschil tussen het aangrijpingspunt voor het toptarief uit de tarieftabel in artikel 2.10 Wet IB 2001 en het Wml. Het hiervoor genoemde percentage en het bedrag van het hiervoor genoemde afbouwpunt worden krachtens het voorgestelde artikel 10.6b, eerste lid, Wet IB 2001 bij het begin van ieder kalenderjaar op de hiervoor beschreven wijze vervangen. Dit gebeurt door middel van de zogenoemde bijstellingsregeling. Omdat de hiervoor bedoelde aanpassing van het bedrag van het afbouwpunt in de plaats komt van de in artikel 10.1, eerste lid, Wet IB 2001 opgenomen indexatie van dat bedrag met de tabelcorrectiefactor, wordt voorgesteld ook artikel 10.1, eerste lid, Wet IB 2001 op dit punt aan te passen. Met betrekking tot artikel 10.1 Wet IB 2001 wordt nog een andere wijziging voorgesteld. Dit betreft een aanpassing aan de voorgestelde vernummering van artikel 6.17, derde lid, Wet IB 2001.

Deze wijzigingen en hun gevolgen zijn nader beschreven in het algemeen deel van deze memorie.

De voorgestelde wijziging van het maximumbedrag van de AHK in artikel 8.10, tweede lid, Wet IB 2001 vindt plaats nadat de inflatiecorrectie van artikel 10.1 Wet IB 2001 en artikel 22d Wet LB 1964 bij het begin van kalenderjaar 2025 is toegepast op het maximumbedrag van de AHK. Dit wordt geregeld in artikel LXV, eerste lid, onderdeel e, van het onderhavige wetsvoorstel.

Artikel III

Artikel III, onderdelen B en C (artikelen 3.20 en 3.45 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

Voorgesteld wordt in de Wet IB 2001 de verwijzingen naar personenauto en bestelauto in de zin van de Wet BPM 1992 met ingang van 1 januari 2027 in overeenstemming te brengen met de in dit wetsvoorstel met betrekking tot laatstgenoemde wet per 1 januari 2027 voorgestelde aanpassingen. Voor de loon en inkomstenbelasting geldt voor personen en bestelauto's dat het privévoordeel dat wordt genoten belast is. De belastingheffing verloopt via een bijtelling op het loon (artikel 13bis Wet LB 1994), onderscheidenlijk door een onttrekking in aanmerking te nemen (artikel 3.20 Wet IB 2001). Voor bestelauto's gelden onder voorwaarden enkele tegemoetkomingen. Voor bestelauto's die naar aard en inrichting alleen geschikt zijn voor het vervoeren van goederen, is in principe geen bijtelling in de loonbelasting, onderscheidenlijk geen onttrekking in de inkomstenbelasting, van toepassing. Voor bestelauto's die niet buiten werktijd gebruikt worden of waarvoor een verbod op privégebruik geldt, is geen bijtelling in de loonbelasting van toepassing. Voor bestelauto's die doorlopend afwisselend worden gebruikt door twee of meer werknemers, is de inhoudingsplichtige een eindheffing verschuldigd naar een vast

bedrag per jaar per betreffende bestelauto. De voorgestelde wijzigingen in de Wet BPM 1992 hebben door de in dat kader voorgestelde aanpassingen van de in artikel 3.20, vijfde lid, onderdeel a, en zesde lid, Wet IB 2001 opgenomen verwijzingen tot gevolg dat meer auto's voor de inkomstenbelasting kwalificeren als bestelauto en daardoor in aanmerking komen voor de daaraan verbonden tegemoetkomingen in de loon- en inkomstenbelasting. Ook heeft het als gevolg van de voorgestelde wijziging van artikel 3.45, eerste lid, onderdeel a, Wet IB 2001 gevolgen voor de investeringsaftrek.

Artikel VIII

Artikel VIII, onderdeel D en artikel IX, onderdeel B (artikel 31 van de Wet op de loonbelasting 1964)

Als een werkgever mede voor privédoeleinden een auto ter beschikking stelt aan diens werknemer, is die werknemer op grond van artikel 13bis Wet LB 1964 belasting verschuldigd over het op forfaitaire wijze berekende privévoordeel. De hiervoor genoemde regeling geldt in principe ook voor bestelauto's. Er gelden echter ook enkele specifieke regelingen voor bestelauto's:

– de bestelauto waarvoor een verklaring uitsluitend zakelijk gebruik bestelauto is afgegeven (artikel 13bis, dertiende lid, Wet LB 1964);
– de bestelauto die door aard of inrichting uitsluitend of nagenoeg uitsluitend geschikt is voor vervoer van goederen (artikel 13bis, vijfde lid, onderdeel a, Wet LB 1964);
– de bestelauto die buiten werktijd niet kan worden gebruikt (artikel 13bis, vijfde lid, onderdeel a, Wet LB 1964);
– de bestelauto waarvoor een verbod op privégebruik geldt (artikel 13bis, vijfde lid, onderdeel a, Wet LB 1964);
– de bestelauto die in verband met de aard van het werk doorlopend afwisselend door twee of meer werknemers wordt gebruikt en in verband daarmee bezwaarlijk is vast te stellen of en aan wie die bestelauto voor privédoeleinden ter beschikking is gesteld (artikel 31, eerste lid, onderdeel d, Wet LB 1964).

Voor deze laatste categorie bestelauto's wordt het bedrag van de over het eventuele privévoordeel te betalen belasting vastgesteld op een vast bedrag van € 300 per jaar en door middel van een eindheffing door de werkgever afgedragen. Voor de toepassing van deze eindheffingsmogelijkheid gelden stringente voorwaarden die ertoe moeten leiden dat toepassing ervan beperkt blijft tot echte uitzonderingssituaties:

Er moet allereerst sprake zijn van een bestelauto in de zin van artikel 3 (in verband met de voorgestelde aanpassing van de Wet BPM 1992 met ingang van 1 januari 2027: artikel 2, onderdeel d) Wet BPM 1992. Er gelden onder andere eisen voor de laadruimte, de laadvloer en de inrichting van de bestelauto die het minder aannemelijk maken dat de auto (in grotere mate) voor privédoeleinden wordt gebruikt.

Daarnaast moet de bestelauto doorlopend afwisselend worden gebruikt door twee of meer werknemers. Als eenzelfde werknemer na afloop van de werkdag steeds dezelfde bestelauto mee naar huis neemt, zijn de reguliere bijtellingsregels van toepassing. De eindheffingsregeling is ook niet van toepassing als een bestelauto een kwartaal wordt gebruikt door werknemer A, het volgende kwartaal door werknemer B enzovoort. In die gevallen is er geen sprake van doorlopend afwisselend gebruik.

Het doorlopende afwisselende gebruik moet verband houden met de aard van het werk. Als twee werknemers die beschikken over een bestelauto zelf besluiten om de auto's dagelijks te ruilen, zonder dat dit verband houdt met de aard van het werk, kan de eindheffing niet worden toegepast.

Ten slotte moet het op grond van de wettelijke bepaling bezwaarlijk zijn om vast te stellen of en aan wie de bestelauto voor privédoeleinden ter beschikking is gesteld.

De eindheffing is derhalve beperkt tot de groep voor wie het echt bezwaarlijk is om de bijtelling bij het loon op individueel niveau toe te passen. De eindheffing voor doorlopend afwisselend gebruikte bestelauto's is per 2006 opgenomen in de Wet LB 1964 via een amendement op het wetsvoorstel Belastingplan 2006. De toelichting op het amendement geeft aan dat het amendement ertoe strekt de toepassing van de autokostenfictie bij bestelauto's in twijfelgevallen praktisch te regelen.

Het amendement licht de hoogte van het bedrag van € 300 eindheffing per bestelauto per jaar verder niet toe. Het bedrag van € 300 is sinds 2006 niet meer gewijzigd en dus ook niet voor inflatie gecorrigeerd. Aangezien het eindheffingsbedrag een benadering is van de belasting die verschuldigd is over het privévoordeel van een bestelauto die in de regel zakelijk wordt gebruikt, maar waarvan privégebruik niet helemaal is uit te sluiten vanwege het doorlopende afwisselende gebruik, wordt voorgesteld om het hiervoor genoemde bedrag aan te passen aan de inflatie sinds 2006 op basis van de zogenoemde tabelcorrectiefactor. Dit betekent een verhoging met € 138, tot een jaarbedrag van € 438 met ingang van 2025. Tevens wordt voorgesteld om het eindheffingsbedrag in het vervolg jaarlijks aan te passen op basis van de tabelcorrectiefactor, als eenvoudig toepasbare aanpassing van het bedrag aan algemene prijsstijgingen die ook elders in de loonbelasting wordt toegepast (zie bijvoorbeeld de thuiswerkvergoeding, de vrijwilligersvergoeding en de fictiefloonregeling). De geïndexeerde bedragen zullen worden afgerond op hele euro's.

Artikel VIII, onderdeel E (artikel 31a van de Wet op de loonbelasting 1964)

Voorgesteld wordt de gerichte vrijstelling voor het verstrekken van een recht op vrij reizen in artikel 31a, tweede lid, onderdeel a, onder 1°, Wet LB 1964 te verwerken in plaats van in artikel 31a, tweede lid, onderdeel a, onder 2°, Wet LB 1964, zoals in de huidige wettekst is gedaan. Een door de inhoudingsplichtige verstrekt recht op vrij reizen per openbaar vervoer valt namelijk onder de in artikel 13a, zesde lid, Wet LB 1964 opgenomen (op grond van artikel 31a, vijfde lid, Wet LB 1964 eveneens voor artikel 31a Wet LB 1964 geldende) definitie van vervoer vanwege de inhoudingsplichtige. Er is dan immers sprake van reizen per openbaar vervoer op basis van door de inhoudingsplichtige aangeschafte en door hem aan de werknemer verstrekte plaatsbewijzen als bedoeld in artikel 13a, zesde lid, onderdeel 1°, Wet LB 1964. Omdat artikel 31a, tweede lid, onderdeel a, onder 1°, Wet LB 1964 onder meer van toepassing is op vervoer vanwege de inhoudingsplichtige, en vervoer vanwege de inhoudingsplichtige niet onder de reikwijdte van de tekst van artikel 31a, tweede lid, onderdeel a, onder 2°, Wet LB 1964 valt, moet de gerichte vrijstelling voor het verstrekken van een recht op vrij reizen per openbaar vervoer worden verwerkt in artikel 31a, tweede lid, onderdeel a, onder 1°, Wet LB 1964. De gerichte vrijstelling voor het vergoeden van een recht op vrij reizen blijft wel onder artikel 31a, tweede lid, onderdeel a, onder 2°, Wet LB 1964 vallen, omdat gelet op de tekst van artikel 13a, zesde lid, onderdeel 1°, Wet LB 1964 in die situatie geen sprake is van vervoer vanwege de

inhoudingsplichtige. Voor beide situaties blijft gelden dat de gerichte vrijstelling van toepassing is als het recht op vrij reizen ook (in ieder geval in enige mate) wordt gebruikt voor vervoer in het kader van de dienstbetrekking. De gerichte vrijstelling geldt in dat geval ten minste tot de kosten van dat recht.

In hetzelfde kader wordt voorgesteld de gerichte vrijstelling voor het verstrekken van een recht op korting eveneens te verwerken in artikel 31a, tweede lid, onderdeel a, onder 1°, Wet LB 1964. De tekst van artikel 31a, tweede lid, onderdeel a, onder 2°, Wet LB 1964, waarin die vrijstelling op dit moment nog is opgenomen, ziet gelet op de tekst daarvan namelijk uitsluitend op vergoedingen. De voorgestelde toevoeging aan artikel 31a, tweede lid, onderdeel a, onder 1°, Wet LB 1964 verduidelijkt dat ook een verstrekt recht op korting onder de gerichte vrijstelling valt als dat recht ook (in ieder geval in enige mate) wordt gebruikt voor vervoer in het kader van de dienstbetrekking.

De gerichte vrijstelling geldt ook in dat geval ten minste tot de kosten van dat recht. De gerichte vrijstelling voor het vergoeden van een dergelijk recht blijft, onder dezelfde voorwaarden, wel onder artikel 31a, tweede lid, onderdeel a, onder 2°, Wet LB 1964 vallen. Daarnaast wordt voorgesteld het thans nog in artikel 31a, tweede lid, onderdeel a, onder 2°, Wet LB 1964 opgenomen onderscheid tussen Nederlands openbaar vervoer en buitenlands openbaar vervoer weg te nemen, zoals toegelicht in het algemeen deel van deze memorie. Ten slotte wordt op verzoek van de uitvoeringspraktijk voorgesteld in artikel 31a, tweede lid, onderdeel a, onder 2°, Wet LB 1964 enkele redactionele wijzigingen aan te brengen, die eveneens zijn toegelicht in het algemeen deel van deze memorie.

Artikel X

Artikel X, onderdelen A en C (artikelen 13bis en 31 van de Wet op de loonbelasting 1964)

Voorgesteld wordt in de Wet LB 1964 de verwijzingen naar personenauto en bestelauto in de zin van de Wet BPM 1992 met ingang van 1 januari 2027 in overeenstemming te brengen met de in dit wetsvoorstel met betrekking tot laatstgenoemde wet per 1 januari 2027 voorgestelde aanpassingen. Voor de loon- en inkomstenbelasting geldt voor personen- en bestelauto’s dat het privévoordeel dat wordt genoten belast is. De belastingheffing verloopt via een bijtelling op het loon (artikel 13bis Wet LB 1994), onderscheidenlijk door een onttrekking in aanmerking te nemen (artikel 3.20 Wet IB 2001). Voor bestelauto’s gelden onder voorwaarden enkele tegemoetkomingen. Voor bestelauto’s die naar aard en inrichting alleen geschikt zijn voor het vervoeren van goederen, is in principe geen bijtelling in de loonbelasting, onderscheidenlijk geen onttrekking in de inkomstenbelasting, van toepassing. Voor bestelauto’s die niet buiten werktijd gebruikt worden of waarvoor een verbod op privégebruik geldt, is geen bijtelling in de loonbelasting van toepassing. Voor bestelauto’s die doorlopend afwisselend worden gebruikt door twee of meer werknemers, is de inhoudingsplichtige een eindheffing verschuldigd naar een vast bedrag per jaar per betreffende bestelauto. De voorgestelde wijzigingen in de Wet BPM 1992 hebben door de in dat kader voorgestelde aanpassingen van de in de artikelen 13bis, vijfde lid, onderdeel a, en dertiende lid, en 31, eerste lid, onderdeel d, Wet LB 1964 opgenomen verwijzingen tot gevolg dat meer auto’s voor de loonbelasting kwalificeren als bestelauto en daardoor in aanmerking komen voor de daaraan verbonden tegemoetkomingen in die wet.

Artikel XV

Artikel XV, onderdelen A, B en C (artikelen 1a, 2 en 3 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)

Met ingang van 1 januari 2025 treedt de wet FKR in werking. Met ingang van die datum wordt in de artikelen 2, eerste lid, onderdeel e, en 3, derde lid, onderdeel b, Wet Vpb 1969 wordt de vennootschapsbelastingplicht van kerkgenootschappen geregeld. Op grond van het in de wet FKR opgenomen artikel 1a, eerste lid, Wet Vpb 1969 worden hieronder mede verstaan met kerkgenootschappen qua rechtsvorm vergelijkbare naar het recht van een andere staat opgerichte of aangegane lichamen.

Voorgesteld wordt om in genoemde bepalingen op te nemen dat deze belastingplicht ook geldt voor zelfstandige onderdelen en lichamen waarin kerkgenootschappen zijn verenigd. Met deze wijziging wordt aangesloten bij de terminologie van artikel 2:2 Burgerlijk Wetboek (BW).

Artikel XV, onderdeel D (artikel 7 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)

In verband met het voorstel tot het vervallen van de giftenaftrek in de Wet Vpb 1969, wordt tevens voorgesteld de in artikel 7, derde lid, Wet Vpb 1969 opgenomen verwijzing naar de aftrekbare giften te laten vervallen. In genoemd derde lid resteert derhalve – enigszins in lijn met artikel 9, tweede lid, Wet LB 1964 na het vervallen van de zeedagenaftrek – «De belastbare winst is de winst». Dat is nodig omdat beide begrippen van belang blijven in de Wet Vpb 1969.

Artikel XV, onderdeel E (artikel 8 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)

In verband met een knelpunt bij de samenloop van de verliesverrekeningsregels (in artikel 20, tweede lid, Wet Vpb 1969) en de kwijtscheldingswinstvrijstelling (artikel 3.13, eerste lid, onderdeel a, Wet IB 2001 juncto artikel 8, eerste en vierde lid, Wet Vpb 1969) wordt voorgesteld de regeling inzake de kwijtscheldingswinstvrijstelling in de vennootschapsbelasting aan te passen. Voorgesteld wordt om deze in artikel 8, vierde en zestiende lid, Wet Vpb 1969 afzonderlijk te regelen. In samenhang met het voorgestelde artikel 8, vierde lid, Wet Vpb 1969 kan de verwijzing naar de regeling van de kwijtscheldingswinstvrijstelling in de inkomstenbelasting (artikel 3.13, eerste lid, onderdeel a, Wet IB 2001) in artikel 8, eerste lid, Wet Vpb 1969 vervallen.

In het voorgestelde artikel 8, vierde lid, Wet Vpb 1969 wordt geregeld dat voordelen die worden verkregen door het prijsgeven van niet voor verwezenlijking vatbare rechten door schuldeisers niet tot de winst behoren, voor zover die voordelen de som van het verlies dat overigens mocht zijn geleden in het jaar van het prijsgeven en de te verrekenen verliezen uit het verleden overtreffen. Indien het bedrag aan te verrekenen verliezen uit het verleden meer bedraagt dan € 1 miljoen, behoren de voordelen die worden verkregen door het prijsgeven van niet voor verwezenlijking vatbare rechten door schuldeisers niet tot de winst, voor zover de voordelen het verlies dat overigens mocht zijn geleden in het jaar van het prijsgeven overtreffen. In dat geval worden de te verrekenen verliezen uit het verleden verminderd met het bedrag van de niet tot de winst behorende kwijtscheldingswinstvoordelen (bedoeld in de tweede zin van het voorgestelde vierde lid) in de volgorde waarin de verliezen zijn ontstaan. Voor de volledigheid wordt opgemerkt dat geen voor bezwaar vatbare beschikking wordt afgegeven ten aanzien van deze vermindering.

Met artikel XV, onderdeel O, van het onderhavige wetsvoorstel wordt voorgesteld om artikel 21a, derde lid, Wet Vpb 1969 zo aan te passen dat bezwaar tegen de vermindering mogelijk is als in een toekomstig jaar wordt vastgesteld in hoeverre verliezen kunnen worden verrekend met de belastbare winst in dat jaar. Net als in de huidige regeling wordt met prijsgeven van niet voor verwezenlijking vatbare rechten gelijkgesteld het niet afdwingbaar worden van een vordering ingevolge artikel 358 van de Faillissementswet.

Met deze voorgestelde maatregel wordt voor situaties met te verrekenen verliezen van meer dan € 1 miljoen de kwijtscheldingswinst volledig vrijgesteld voor zover de kwijtscheldingswinst de overigens in het jaar geleden verliezen overtreft. Daarmee wordt gericht voorkomen dat de situatie zich kan voordoen waarin de kwijtscheldingswinst niet is vrijgesteld door de aanwezigheid van verrekenbare verliezen, terwijl deze verliezen tegelijkertijd niet volledig met de kwijtscheldingswinst kunnen worden verrekend door de beperking van artikel 20, tweede lid, Wet Vpb 1969. Doordat de voorgestelde maatregel alleen gevolgen heeft voor situaties met te verrekenen verliezen van meer dan € 1 miljoen blijft de doorwerking naar andere wettelijke bepalingen waarvoor de omvang van de winst van belang is, zoals de earningsstrippingmaatregel van artikel 15b Wet Vpb 1969, beperkt. Voor situaties met te verrekenen verliezen tot en met € 1 miljoen blijft het huidige systeem gelden.

De uitwerking van de voorgestelde aanpassingen met betrekking tot de kwijtscheldingswinstvrijstelling kan worden geïllustreerd aan de hand van het volgende voorbeeld.

Voorbeeld 13: samenloop van de verliesverrekeningsregels en de kwijtscheldingswinstvrijstelling

X BV heeft een schuld van € 6 miljoen aan haar leveranciers. Bij de leveranciers zijn de schuldvorderingen niet voor verwezenlijking vatbare rechten. De leveranciers geven de schuldvordering prijs. Het verlies dat bij X BV in het jaar van het prijsgeven overigens is geleden bedraagt € 0,5 miljoen. De nog te verrekenen verliezen uit voorgaande jaren bedragen bij X BV € 4 miljoen.

Uitwerking huidige situatie

De kwijtscheldingswinst is het bedrag aan voordelen verkregen door het prijsgeven van niet voor verwezenlijking vatbare rechten door schuldeisers, in casu € 6 miljoen. De kwijtscheldingswinstvrijstelling is slechts van toepassing voor het deel van de kwijtscheldingswinst dat hoger is dan het overigens in het jaar geleden verlies en de nog verrekenbare verliezen uit voorgaande jaren. Hierdoor bedraagt de kwijtscheldingswinstvrijstelling bij X BV € 1,5 miljoen (€ 6 miljoen – € 0,5 miljoen – € 4 miljoen). De belastbare winst is dan € 4 miljoen (€ 6 miljoen – € 1,5 miljoen – € 0,5 miljoen).

Als gevolg van de beperking van de verliesverrekening zijn verliezen tot een bedrag van € 1 miljoen jaarlijks volledig verrekenbaar met de belastbare winst, maar boven dat bedrag van € 1 miljoen is het verlies slechts verrekenbaar met 50% van de resterende belastbare winst. Omdat de nog te verrekenen verliezen uit voorgaande jaren slechts verrekenbaar zijn tot een bedrag van € 2,5 miljoen (namelijk € 1 miljoen + 50% van € 3 miljoen) heeft dit een belastbaar bedrag van € 1,5 miljoen (€ 4 miljoen – € 2,5 miljoen) tot gevolg en ontstaat alsnog een belastingschuld.

Uitwerking voorgestelde maatregel met te verrekenen verliezen van meer dan € 1 miljoen

Op grond van het voorgestelde artikel 8, vierde lid, tweede zin, Wet Vpb 1969 wordt voor situaties met te verrekenen verliezen van meer dan € 1 miljoen de kwijtscheldingswinst volledig vrijgesteld voor zover de kwijtscheldingswinst de overigens in het jaar van het prijsgeven geleden verliezen overtreft. Dit betekent in het voorbeeld dat de kwijtscheldingswinstvrijstelling bij X BV € 5,5 miljoen bedraagt (€ 6 miljoen – € 0,5 miljoen). De belastbare winst en het belastbare bedrag zijn dan beide nihil, omdat de niet vrijgestelde kwijtscheldingswinst (€ 0,5 miljoen) wegvalt tegen het verlies dat in het jaar van het prijsgeven overigens is geleden (ook € 0,5 miljoen). Er ontstaat geen belastingschuld. Op grond van van het voorgestelde artikel 8, vierde lid, vierde zin, Wet Vpb 1969 worden de te verrekenen verliezen uit voorgaande jaren van € 4 miljoen verminderd tot nihil.

Uitwerking voorgestelde maatregel met te verrekenen verliezen van € 1 miljoen of minder

Voor situaties met te verrekenen verliezen tot en met € 1 miljoen blijft de huidige systematiek gelden. Wanneer in de bovenstaande casus de nog te verrekenen verliezen uit voorgaande jaren bij X BV niet € 4 miljoen bedragen, maar € 0,5 miljoen, bedraagt de kwijtscheldingswinstvrijstelling € 5 miljoen (€ 6 miljoen – € 0,5 miljoen – € 0,5 miljoen). Doordat de niet vrijgestelde kwijtscheldingswinst € 1 miljoen (€ 6 miljoen – € 5 miljoen) bedraagt, heeft dit een belastbare winst van € 0,5 miljoen (€ 1 miljoen – € 0,5 miljoen) tot gevolg. Dit kan volledig worden verrekend met het verrekenbare verlies uit voorgaande jaren van € 0,5 miljoen. Het belastbare bedrag is dientengevolge nihil. Er ontstaat geen belastingschuld en er resteren geen nog te verrekenen verliezen.

Artikel 8, derde lid, Wet Vpb 1969 regelt de fiscale toerekening voor medegerechtigden tot een onderneming. Commanditaire vennoten die deelnemen in een cv waarmee een onderneming wordt gedreven, zijn een voorbeeld van dergelijke medegerechtigden. Op grond van de Wet FKR worden de fiscale toerekeningsregels per 1 januari 2025 geregeld in artikel 2.14bis Wet IB 2001. Het eerste lid van dat artikel voorziet onder andere in de toerekening van de bezittingen en schulden alsmede de opbrengsten en uitgaven, onderscheidenlijk kosten van een cv aan de participanten in die cv naar rato van ieders gerechtigdheid. Ook regelt de Wet FKR dat per 1 januari 2025 een zestiende lid aan artikel 8 Wet Vpb 1969 wordt toegevoegd dat de toerekeningsregels van artikel 2.14bis Wet IB 2001 van toepassing verklaart voor de Wet Vpb 1969. Daarmee wordt de toerekeningsregel van artikel 8, derde lid, Wet Vpb 1969 overbodig. Daarom wordt voorgesteld om artikel 8, derde lid, Wet Vpb 1969 te laten vervallen en het zestiende lid te vernummeren tot derde lid.

De huidige tekst van artikel 8, vierde lid, Wet Vpb 1969, inzake kwijtscheldingswinst in de situatie van een fiscale eenheid, wordt in dit voorstel aangepast aan de voorgestelde regeling inzake de kwijtscheldingswinstvrijstelling in het voorgestelde artikel 8, vierde lid, Wet Vpb 1969 en verplaatst naar het voorgestelde artikel 8, zestiende lid, Wet Vpb 1969.

De voorgestelde aanpassingen met betrekking tot de wijziging van de kwijtscheldingswinstvrijstelling vinden voor het eerst toepassing met betrekking tot boekjaren die aanvangen op of na 1 januari 2025.

Artikel XV, onderdeel F (artikel 10 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)

Voorgesteld wordt om in artikel 10, eerste lid, onderdeel j, Wet Vpb 1969 «vennootschap met een geheel of ten dele in aandelen verdeeld kapitaal» en «vennootschap» te vervangen door «belastingplichtige». De reden voor dit voorstel is dat door inwerkingtreding van de Wet FKR per 1 januari 2025 de reikwijdte van de aftrekbeperking voor toekenningen en uitreikingen van aandelen en optierechten binnen een concern onbedoeld wordt beperkt. Door de Wet FKR regelt artikel 1a, tweede lid, Wet Vpb 1969 namelijk expliciet dat onder vennootschappen met een – geheel of ten dele – in aandelen verdeeld kapitaal wordt verstaan nv's en bv's, met inbegrip van daarmee qua rechtsvorm vergelijkbare naar het recht van een andere staat opgerichte of aangegane lichamen.

De ratio achter de invoering van artikel 10, eerste lid, onderdeel j, Wet Vpb 1969 is dat de aftrekbeperking van toepassing is op alle toekenningen en uitreikingen van aandelen en optierechten binnen een concern.[197] Vanuit deze ratio beredeneerd is het niet van belang welke rechtsvorm het lichaam heeft dat de optierechten toekent of aandelen uitreikt. Doordat het huidige artikel 10, eerste lid, onderdeel j, Wet Vpb 1969 aanvangt met «een vennootschap met een geheel of ten dele in aandelen verdeeld kapitaal» zou zonder de voorgestelde wijziging – door toepassing van genoemd artikel 1a, tweede lid, Wet Vpb 1969 – de aftrekbeperking per 1 januari 2025 niet langer van toepassing zijn op alle belastingplichtigen, maar alleen op de nv, bv, en daarmee qua rechtsvorm vergelijkbare naar het recht van een andere staat opgerichte of aangegane lichamen. Dit is ongewenst gezien doel en strekking van artikel 10, eerste lid, onderdeel j, Wet Vpb 1969. Om die reden wordt voorgesteld in genoemd artikel «vennootschap met een in aandelen verdeeld kapitaal» en «vennootschap» telkens te vervangen door «belastingplichtige». Daarnaast wordt een aantal wijzigingen voorgesteld om artikel 10, eerste lid, onderdeel j, Wet Vpb tekstueel te laten aansluiten bij het gebruik van «belastingplichtige» in plaats van «vennootschap met een in aandelen verdeeld kapitaal» en «vennootschap».

Artikel XV, onderdeel G (artikel 10a van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)

Artikel 10a, vierde en vijfde lid, Wet Vpb 1969

Artikel 10a, vierde lid, aanhef, en vijfde lid, onderdeel b, Wet Vpb 1969 geven een opsomming van de artikelen waarvoor de in die leden gegeven definities van een met de belastingplichtige verbonden lichaam onderscheidenlijk verbonden natuurlijk persoon van toepassing is. Met het oog op de in artikel XV, onderdeel K, van dit wetsvoorstel voorgestelde antifragmentatiemaatregel worden de begrippen verbonden lichaam en verbonden natuurlijk persoon van belang voor artikel 15b Wet Vpb 1969. Daarom wordt voorgesteld om in artikel 10a, vierde en vijfde lid, Wet Vpb 1969 een verwijzing op te nemen naar artikel 15b Wet Vpb 1969.

Artikel 10a, zesde lid, Wet Vpb 1969

Artikel 10a Wet Vpb 1969 is een antimisbruikbepaling die rente op schulden aan verbonden lichamen of personen niet in aftrek toestaat voor zover die schulden, kort gezegd, verband houden met bepaalde besmette rechtshandelingen. Die besmette rechtshandelingen zijn opgesomd in van artikel 10a, eerste lid, onderdelen a tot en met c, Wet Vpb 1969 en kunnen

[197] Zie ook: Kamerstukken II 2005/06, 30 572, nr. 3, p. 46–47.

worden verricht door de belastingplichtige, door een met hem verbonden lichaam dat aan de vennootschapsbelasting is onderworpen of door een met hem verbonden natuurlijk persoon die in Nederland woont. Of een lichaam een met de belastingplichtige verbonden lichaam is wordt vastgesteld aan de hand van een kwantitatief criterium. Kort gezegd komt dit criterium erop neer dat er sprake is van een verbondenheid tussen een lichaam en de belastingplichtige indien de belastingplichtige voor ten minste een derde gedeelte belang heeft in dat lichaam of dat lichaam voor ten minste een derde gedeelte belang heeft in de belastingplichtige.

Per 1 januari 2025 vervalt het fiscale onderscheid tussen de cv en de open cv op grond van artikel VI, onderdeel 1, Wet FKR en daarmee de belastingplicht van de open cv voor de vennootschapsbelasting. Daarnaast treden per 1 januari 2025 op grond van de Wet FKR maatregelen in werking die regels geven voor de fiscale kwalificatie van naar het recht van een andere staat opgerichte of aangegane lichamen. Het vervallen van de belastingplicht van de open cv en de inwerkingtreding van de genoemde kwalificatieregels hebben tot gevolg dat de fiscale kwalificatie van bepaalde lichamen als «niet-transparant» (dat wil zeggen dat het lichaam zelfstandig belastingplichtig is) per 1 januari 2025 zal veranderen in de fiscale kwalificatie als «transparant» (dat wil zeggen dat niet het lichaam zelf, maar de participanten in het lichaam belastingplichtig zijn). De feitelijke samenwerking en materiële verbondenheid verandert in dergelijke situaties echter niet, aangezien de rechtsvorm van en de juridische verhoudingen tussen de betrokken lichamen niet wijzigen. De lichamen, die per 1 januari 2025 niet langer als niet-transparant maar als transparant worden gekwalificeerd, zullen zonder wijziging echter niet langer vallen onder het begrip «lichaam» voor de toepassing van artikel 10a Wet Vpb 1969.[198] De Wet FKR heeft hierdoor onbedoelde gevolgen voor de reikwijdte van het begrip «verbonden lichaam», bedoeld in artikel 10a, vierde en zesde lid, Wet Vpb 1969 en daarmee voor de reikwijdte van de antimisbruikregel van artikel 10a, eerste lid, Wet Vpb 1969.

In artikel 10a, zesde lid, Wet Vpb 1969 wordt, kort gezegd, het «verbonden lichaam» begrip uitgebreid voor lichamen die een samenwerkende groep vormen. Vanwege de onbedoelde gevolgen van de Wet FKR voor de reikwijdte van artikel 10a Wet Vpb 1969 wordt voorgesteld om artikel 10a, zesde lid, Wet Vpb 1969 aan te passen zodat het begrip «lichaam» in dat lid wordt uitgebreid. De uitbreiding houdt in dat op grond van artikel 10a, zesde lid, Wet Vpb 1969 ook verbonden lichamen kunnen zijn: cv's, daarmee vergelijkbare buitenlandse lichamen en buitenlandse lichamen die op grond van de symmetrische methode als transparant worden gekwalificeerd (lichamen waarvan de bezittingen en schulden alsmede de opbrengsten en uitgaven, onderscheidenlijk kosten, worden toegerekend aan de participanten in dat lichaam op grond van artikel 2.14bis, tweede lid, aanhef en onderdeel b, van de Wet IB 2001). Onder de uitbreiding van het begrip lichaam in artikel 10a, zesde lid, Wet Vpb 1969 vallen dus niet de buitenlandse lichamen waarvan de rechtsvorm vergelijkbaar is een maatschap, vennootschap onder firma of met die van een transparant fonds, want toerekening voor die lichamen vindt plaats op grond van artikel 2.14bis, tweede lid, aanhef en onderdeel a, van de Wet IB 2001.

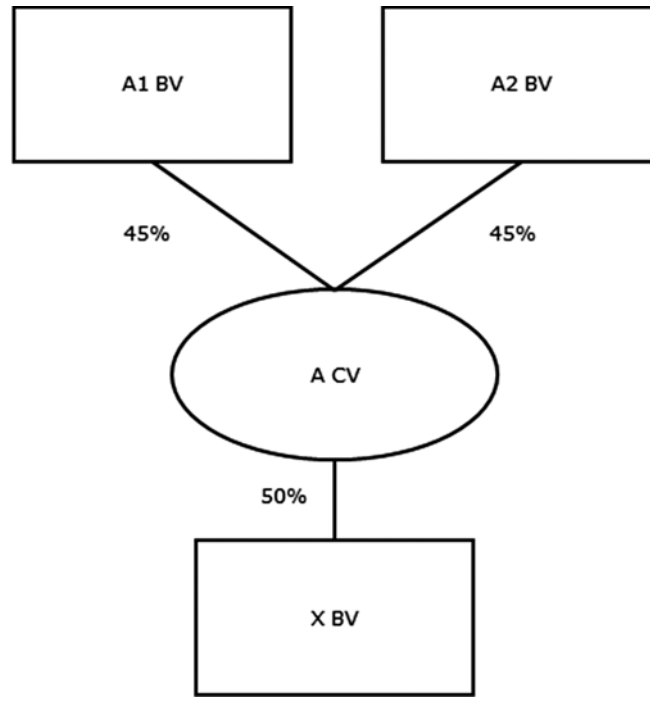
Artikel 10a, negende lid, Wet Vpb 1969

In lijn met de doelstelling van de voorgestelde aanpassing van artikel 10a, zesde lid, Wet Vpb 1969 wordt voorgesteld om het begrip «lichaam», bedoeld in artikel 10a, vierde lid, onderdelen a tot en met d, Wet Vpb 1969,

[198] Zie ook: Kamerstukken II 1996/97, 24 696, nr. 8, p. 19.

uit te breiden. Deze uitbreiding wordt bewerkstelligd door een negende lid toe te voegen aan artikel 10a Wet Vpb 1969, waarin wordt geregeld dat onder lichaam als bedoeld in het artikel 10a, vierde lid, onderdelen a tot en met d, Wet Vpb 1969, mede wordt verstaan de cv, daarmee vergelijkbare buitenlandse lichamen en buitenlandse lichamen die op grond van de symmetrische methode als transparant worden gekwalificeerd (lichamen waarvan de bezittingen en schulden alsmede de opbrengsten en uitgaven, onderscheidenlijk kosten, worden toegerekend aan de participanten in dat lichaam op grond van artikel 2.14bis, tweede lid, aanhef en onderdeel b, van de Wet IB 2001). Hierdoor kunnen de cv en deze buitenlandse lichamen op grond van artikel 10a, vierde lid, Wet Vpb 1969 verbonden lichamen zijn voor de toepassing van het artikel 10a, eerste tot en met derde en vijfde lid, Wet Vpb 1969. Hieronder volgt een voorbeeld.

Voorbeeld 14



X BV is belastingplichtig voor de Wet Vpb 1969 en heeft een besmette rechtshandeling als bedoeld in artikel 10a, eerste lid, onderdelen a tot en met c, Wet Vpb 1969 verricht. A CV is een open cv en houdt 50% van de aandelen in X BV. A1 BV en A2 BV participeren ieder voor 45% als commanditaire vennoot in A CV (de overige 10% komt toe aan de beherend vennoot). Op grond van het recht zoals dat geldt tot en met 31 december 2024 is A CV een lichaam als bedoeld in artikel 1 Wet Vpb 1969, omdat een open cv belastingplichtig is op grond van artikel 2, eerste lid, onderdeel a, Wet Vpb 1969. A CV heeft meer dan een derde gedeelte belang in X BV en wordt derhalve op grond van artikel 10a, vierde lid, aanhef en onderdeel b, Wet Vpb 1969 aangemerkt als een met X BV verbonden lichaam. Rente ter zake van een schuld die door X BV verschuldigd is aan A CV en verband houdt met de besmette rechtshandeling is – afgezien van eventueel tegenbewijs in de zin van artikel 10a, derde lid, Wet Vpb 1969 – niet aftrekbaar voor X BV.

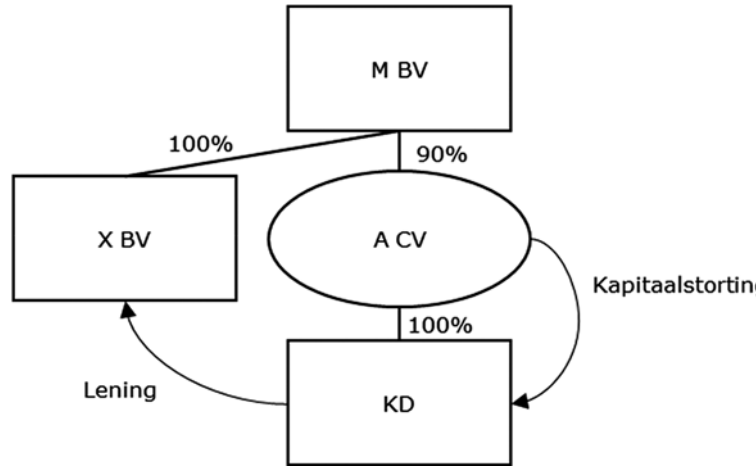
Per 1 januari 2025 vervalt op grond van de Wet FKR de belastingplicht in de vennootschapsbelasting voor de open cv en worden – in

beginsel – de bezittingen en schulden alsmede de opbrengsten en uitgaven, onderscheidenlijk kosten, van A CV toegerekend aan A1 BV, A2 BV en de beherend vennoot op grond van artikel 2.14bis Wet IB 2001. Zonder de voorgestelde wijziging zou er per 1 januari 2025 dus geen sprake meer zijn van verbondenheid tussen X BV en A CV omdat laatstgenoemde geen «lichaam» is in de zin van artikel 1 Wet Vpb 1969. Daarnaast is er – ervan uitgaande dat er geen sprake is van een zogenoemde samenwerkende groep – ook geen verbondenheid van A1 BV of A2 BV met X BV omdat het belang van A1 BV en A2 BV in X BV afzonderlijk bezien minder dan een derde bedraagt. Met het voorgestelde artikel 10a, negende lid, Wet Vpb 1969 blijven A CV en X BV per 1 januari 2025 verbonden lichamen voor de toepassing van artikel 10a, eerste tot en met het derde en vijfde lid, Wet Vpb 1969 omdat ingevolge genoemd negende lid onder het begrip «lichaam» in artikel 10a, vierde lid, onderdeel b, Wet Vpb 1969 mede wordt verstaan een commanditaire vennootschap. Indien de artikel 10a Wet Vpb 1969 tot en met 31 december 2024 in de weg staat aan renteaftrek door X BV, dan zal die aftrekbeperking door de voorgestelde maatregel onverminderd van toepassing zijn vanaf 1 januari 2025.

Artikel 10a, tiende lid, Wet Vpb 1969

In artikel 10a, eerste lid, onderdelen a tot en met c, Wet Vpb 1969 zijn de besmette rechtshandelingen neergelegd. In die bepalingen is opgenomen dat de besmette rechtshandelingen verricht kunnen worden door de belastingplichtige, door een met hem verbonden lichaam dat aan de vennootschapsbelasting is onderworpen of door een met hem verbonden natuurlijk persoon die in Nederland woont. De voorgestelde uitbreiding van het begrip «lichaam» in artikel 10a, vierde en zesde lid, Wet Vpb 1969 kan aanleiding geven tot onduidelijkheid met betrekking tot de regel dat een met de belastingplichtige verbonden lichaam dat aan de vennootschapsbelasting is onderworpen de besmette rechtshandeling kan verrichten. Om die onduidelijkheid voor te zijn, wordt voorgesteld een tiende lid toe te voegen aan artikel 10a Wet Vpb 1969. Hierin wordt geregeld dat rechtshandelingen als bedoeld in artikel 10a, eerste lid, onderdelen a, b en c, Wet Vpb 1969 die worden verricht door een cv, een daarmee vergelijkbaar buitenlandse lichaam of buitenlands lichaam dat op grond van de symmetrische methode als transparant wordt gekwalificeerd voor de toepassing van genoemd artikel 10a worden beschouwd als te worden verricht door de participanten in dat lichaam, zoals dat onder huidig recht ook het geval is voor transparante lichamen zoals de besloten cv. Hieronder volgt een voorbeeld.

Voorbeeld 15



M BV en X BV zijn belastingplichtig voor de vennootschapsbelasting. Alle aandelen in X BV worden gehouden door M BV. Daarnaast is M BV commanditaire vennoot in de besloten cv A CV met een belang van 90%. A CV houdt op haar beurt een 100% belang in KD en heeft kapitaal gestort in KD. KD heeft de middelen uit deze kapitaalstorting gebruikt voor het verstrekken van een lening aan X BV.

A CV is geen lichaam in de zin van artikel 1 Wet Vpb 1969 en kan daarom geen verbonden lichaam zijn. Onder huidig recht geldt dat de kapitaalstorting door A CV in KD wordt toegerekend aan haar vennoten, waaronder M BV. M BV en KD zijn verbonden lichamen van X BV, op grond van artikel 10a, vierde lid, onderdelen b, onderscheidenlijk c, Wet Vpb 1969. Voor de toepassing van de renteaftrekbeperking bij de belastingplichtige X BV is er daarom sprake van een kapitaalstorting door een met de belastingplichtige verbonden lichaam dat onderworpen is aan de vennootschapsbelasting (M BV) in een verbonden lichaam van de belastingplichtige (KD). Dit betekent dat sprake is van een besmette rechtshandeling als bedoeld in artikel 10a, eerste lid, onderdeel b, Wet Vpb 1969.
Met de voorgestelde wijzigingen wordt A CV een verbonden lichaam van X BV op grond van het voorgestelde artikel 10a, vierde lid, onderdeel c en negende lid, Wet Vpb 1969. Omdat A CV – anders dan M BV – niet is onderworpen aan de vennootschapsbelasting zou door de voorgestelde wijzigingen onduidelijkheid kunnen ontstaan over de vraag of sprake is van een besmette rechtshandeling als bedoeld in artikel 10a, eerste lid, onderdeel b, Wet Vpb 1969. Daarom wordt met het voorgestelde artikel 10a, tiende lid, Wet Vpb 1969 geregeld dat de besmette rechtshandeling (de kapitaalstorting in KD) van A CV wordt beschouwd als te zijn verricht door M BV.

Artikel XV, onderdeel H (artikel 13ba van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)

In samenhang met de aanpassing van de kwijtscheldingswinstvrijstelling in het voorgestelde artikel 8, vierde lid, Wet Vpb 1969 wordt voorgesteld artikel 13ba, vierde lid, Wet Vpb 1969 aan te passen. Ingevolge de antimisbruikbepaling in artikel 13ba Wet Vpb 1969 dient een schuldeiser, indien zich bepaalde omstandigheden voordoen, een eerdere afwaardering van een schuldvordering op een deelneming van die schuldeiser of van een verbonden lichaam terug te nemen en tot de winst te rekenen. Op grond van artikel 13ba, tweede lid, onderdeel c, Wet Vpb 1969 geldt dit onder meer wanneer een schuldvordering geheel of gedeeltelijk wordt

prijsgegeven. Voorgesteld wordt om in artikel 13ba, vierde lid, onderdeel b, Wet Vpb 1969 te regelen dat een afwaarderingsverlies op een prijsgegeven vordering bij de schuldeiser niet hoeft te worden teruggenomen voor zover de kwijtscheldingswinst ingevolge het voorgestelde artikel 8, vierde lid, Wet Vpb 1969, of een soortgelijke buitenlandse regeling, in mindering is gekomen op de in het kader van een belasting naar de winst die resulteert in een naar Nederlandse begrippen reële heffing te verrekenen verliezen van de schuldenaar. Het voorgestelde artikel 13ba, aanhef en onderdeel a, Wet Vpb 1969 komen overeen met het huidige artikel 13ba, vierde lid, Wet Vpb 1969.

De voorgestelde aanpassing vindt voor het eerst toepassing met betrekking tot boekjaren die aanvangen op of na 1 januari 2025.

Artikel XV, onderdeel I (artikel 13d van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)

De voorgestelde wijziging in artikel 13d, vijfde lid, onderdeel a, Wet Vpb 1969 is het opnemen van een verwijzing naar artikel 13ba, eerste lid, Wet Vpb 1969. Ingevolge de antimisbruikbepaling in artikel 13ba, eerste lid, eerste zin, Wet Vpb 1969 dient een belastingplichtige, indien zich bepaalde omstandigheden voordoen, een eerdere afwaardering van een schuldvordering op een deelneming van die belastingplichtige of van een verbonden lichaam terug te nemen en tot de winst te rekenen.[199] Ingevolge artikel 13ba, eerste lid, tweede zin, Wet Vpb 1969 kan een belastingplichtige voor het in de eerste zin bedoelde bedrag ten laste van de winst een reserve vormen (opwaarderingsreserve). De gevormde opwaarderingsreserve kan op een later moment belast vrijvallen. Ingevolge artikel 13d, vijfde lid, onderdeel a, Wet Vpb 1969 wordt voor de berekening van het opgeofferde bedrag door de verwijzing naar artikel 13ba, vijfde, negende en tiende lid, Wet Vpb 1969 rekening gehouden met de belaste vrijval van een opwaarderingsreserve.

Als artikel 13ba, eerste lid, eerste zin, Wet Vpb 1969 van toepassing is, is het vormen van een opwaarderingsreserve ingevolge de tweede zin van genoemd lid niet verplicht. Het kabinet is van mening dat wanneer de belastingplichtige niet voor het vormen van een opwaarderingsreserve kiest, en de toepassing van artikel 13ba, eerste lid, eerste zin, Wet Vpb 1969 dus direct leidt tot het terugnemen van een afwaarderingsverlies ten gunste van de in Nederland belastbare winst van de belastingplichtige, het opgeofferde bedrag moet kunnen worden verhoogd met dit bedrag. Hiertoe stelt het kabinet voor om in artikel 13d, vijfde lid, onderdeel a, Wet Vpb 1969 eveneens te verwijzen naar artikel 13ba, eerste lid, Wet Vpb 1969. Voor de volledigheid wordt opgemerkt dat de voorgestelde wettelijke aanpassing geen wijziging beoogt voor de situatie waarin de belastingplichtige ingevolge artikel 13d, eerste lid, tweede zin, Wet Vpb 1969 wel kiest voor het vormen van een opwaarderingsreserve. In die situatie kan het opgeofferd bedrag van de deelneming aan een opwaarderingsreserve zijn toegevoegd slechts worden verhoogd indien de bedragen die met betrekking tot vorderingen op die deelneming ingevolge artikel 13ba, vijfde, negende of tiende lid, Wet Vpb 1969 tot de winst zijn gerekend.

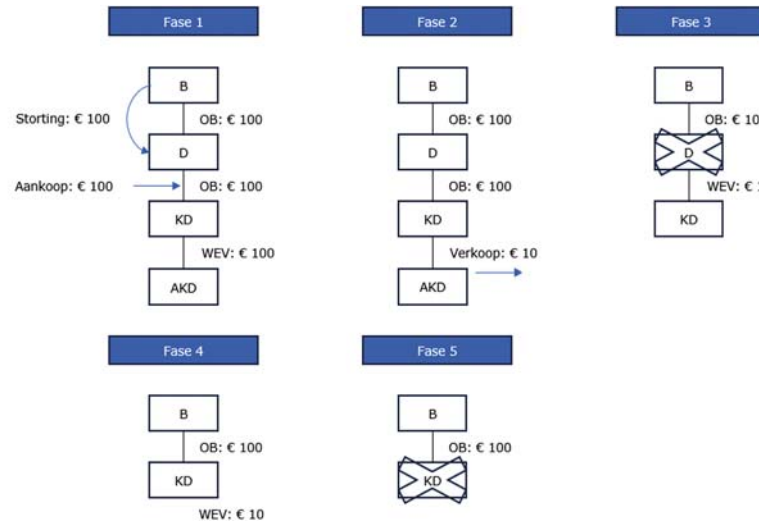
---

[199] Dit is het geval wanneer een belastingplichtige een schuldvordering heeft op een lichaam (schuldenaar) waarin de belastingplichtige of een met hem verbonden lichaam een deelneming heeft en die schuldvordering is afgewaardeerd ten laste van – kort gezegd – de in Nederland belastbare winst, en zich een «besmette» rechtshandelingen als bedoeld in artikel 13ba, tweede lid, Wet Vpb 1969 voordoet.

In de zogenoemde tussenhoudsterbepaling van artikel 13d, zevende lid, Wet Vpb 1969 is bepaald dat het liquidatieverlies bij de liquidatie van een tussenhoudster slechts in aanmerking wordt genomen voor zover dit verlies het bedrag van de waardedaling van de deelneming(en) die het ontbonden lichaam hield, te boven gaat. Negatieve deelnemingsresultaten van een tussenhoudster (of andere deelnemingen) worden hiermee uit het liquidatieverlies geëlimineerd. Door de voorgestelde wijziging in de tussenhoudsterbepaling wordt voortaan rekening gehouden met zowel waardedalingen sinds de onmiddellijke verkrijging van de deelneming in het ontbonden lichaam, als met waardedalingen sinds de middellijke verkrijging daarvan. Hiermee wordt in overeenstemming met doel en strekking van de liquidatieverliesregeling de mogelijkheid van het omzetten van een niet-aftrekbaar verlies (bijvoorbeeld een verkoopverlies) in een aftrekbaar liquidatieverlies voorkomen.

Zoals in het algemeen deel van deze memorie aangegeven, blijkt dat het op basis van de huidige tekst van artikel 13d, zevende lid, Wet Vpb 1969 in bepaalde gevallen mogelijk is om een in beginsel niet-aftrekbaar verkoopverlies op een middellijk gehouden deelneming om te zetten in een aftrekbaar liquidatieverlies op een onmiddellijk gehouden deelneming.[200] Het betreft bijvoorbeeld de volgende situatie (een beschrijving van de stappen volgt na onderstaande illustratie).

Voorbeeld 16



Belanghebbende (B) heeft een deelneming in D. B stort € 100 in D. D koopt voor € 100 het belang in KD, dat zelf een belang houdt in AKD. De waarde in het economische verkeer (WEV) van AKD ten tijde van de aankoop is € 100. Na verloop van tijd is de WEV van AKD gedaald naar € 10. In fase 2 verkoopt KD de deelneming in AKD aan een derde partij voor € 10. KD lijdt daardoor een verlies van € 100 -/- € 10 = € 90 dat onder de deelnemingsvrijstelling niet aftrekbaar is. In fase 3 besluit B om haar deelneming D te liquideren. Het opgeofferd bedrag van D is € 100. De liquidatie-uitkering van D aan B bestaat uit de deelneming KD met een waarde van € 10. Het liquidatieverlies van B op D bedraagt in beginsel € 100 -/- € 10 = € 90. Ingevolge artikel 13d, zevende lid, eerste zin, Wet Vpb 1969 wordt indien,

[200] Standpunt van de Kennisgroep deelnemingsvrijstelling, gepubliceerd op 28 maart 2024, zie: KG:023:2024:4 Toepassing liquidatieverliesregeling bij liquidatie kleindochtervennootschap (tussenhoudsterregeling) | Kennisgroepen (belastingdienst.nl).

onmiddellijk of middellijk, tot het vermogen van het ontbonden lichaam (in casu D) een deelneming (in casu KD) heeft behoord die deel uitmaakt van de liquidatie-uitkering of die is vervreemd en die in waarde is gedaald sedert de verkrijging van de deelneming in het ontbonden lichaam (in casu aan voldaan), het liquidatieverlies slechts in aanmerking genomen voor zover dit verlies het bedrag van die waardedaling te boven gaat. Het gehele liquidatieverlies van B op D bestaat uit de waardedaling van KD, waardoor het liquidatieverlies wordt verlaagd met € 90 en derhalve € 0 bedraagt. In fase 4 rijst de vraag wat het opgeofferde bedrag van KD is. Ingevolge artikel 13, negende lid, tweede zin, Wet Vpb 1969 wordt indien een deelneming (in casu KD) is verkregen in het kader van de ontbinding van het verbonden lichaam (in casu D) en ter zake van die deelneming artikel 13d, zevende lid, eerste zin, Wet Vpb 1969 toepassing heeft gevonden (in casu aan voldaan, zie fase 3), het opgeofferde bedrag vermeerderd met de aldaar bedoelde waardedaling (in casu € 90) tot ten hoogste het door het ontbonden lichaam voor die deelneming opgeofferde bedrag. Als gevolg daarvan wordt het opgeofferde bedrag van KD gesteld op € 100. In fase 5 besluit B om haar deelneming KD te liquideren. De WEV van KD is € 10, bestaande uit geld dat is ontvangen nadat KD haar deelneming in AKD heeft verkocht. Het liquidatieverlies van B op KD bedraagt € 100 -/- € 10 = € 90. Artikel 13d, zevende lid, eerste zin, Wet Vpb 1969 is niet van toepassing bij de liquidatie van KD, omdat de waardedaling van de deelneming (AKD) niet is opgetreden sinds de (onmiddellijke) verkrijging van de deelneming in het ontbonden lichaam (KD). Als gevolg hiervan, is in deze situatie sprake van de omzetting van een onder de deelnemingsvrijstelling niet-aftrekbaar vervreemdingsverlies van KD op AKD in een onder de liquidatieverliesregeling aftrekbaar liquidatieverlies van B op KD. Dit gevolg is niet in lijn met de bedoeling van de tussenhoudsterbepaling.
De voorgestelde toevoeging van de woorden «onmiddellijke of middellijke» in artikel 13d, zevende lid, eerste zin, Wet Vpb 1969 leidt ertoe dat in het voorgaande voorbeeld het liquidatieverlies ter zake van de liquidatie van KD wel voor een lager bedrag in aanmerking wordt genomen. Het liquidatieverlies van B op KD bedraagt bij de liquidatie in fase 5 in beginsel € 100 -/- € 10 = € 90. Door de voorgestelde toevoeging «onmiddellijke of middellijke» dient echter niet enkel te worden gekeken naar waardedalingen van deelnemingen van het ontbonden lichaam sinds de onmiddellijke verkrijging van het ontbonden lichaam door de belastingplichtige, maar ook naar waardedalingen van die deelnemingen sinds de middellijke verkrijging van het ontbonden lichaam door de belastingplichtige. In casu heeft tot het vermogen van het ontbonden lichaam (KD) een deelneming (AKD) behoord die is vervreemd en die in waarde is gedaald sedert de middellijke verkrijging van de deelneming in KD door B. Het gevolg hiervan is dat het liquidatieverlies in fase 5 slechts in aanmerking wordt genomen voor zover dit verlies het bedrag van de waardedaling van de (voormalige) deelneming van KD in AKD te boven gaat. Het gehele liquidatieverlies van B op KD bestaat uit het door KD geleden vervreemdingsverlies als gevolg van de verkoop van haar deelneming in AKD, na de (middellijke) verkrijging van AKD. Door toepassing van het voorgestelde artikel 13d, zevende lid, eerste zin, Wet Vpb 1969 wordt het initieel berekende liquidatieverlies van B op KD met € 90 verlaagd. Als gevolg daarvan bedraagt het uiteindelijke liquidatieverlies van B op KD € 0.

Artikel XV, onderdeel J (artikel 15ac van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)

In samenhang met de voorgestelde aanpassing van de kwijtscheldingswinstvrijstelling in het voorgestelde artikel 8, vierde lid, Wet Vpb 1969 wordt voorgesteld artikel 15ac, tweede en zevende lid, Wet Vpb 1969 aan te passen. Op verschillende plaatsen in artikel 15ac Wet Vpb 1969 wordt verwezen naar de kwijtscheldingswinstvrijstellingsbepaling in de inkomstenbelasting. Voorgesteld wordt deze verwijzingen naar artikel 3.13, eerste lid, onderdeel a, Wet IB 2001 te vervangen door verwijzingen naar het voorgestelde artikel 8, vierde lid, Wet Vpb 1969. In samenhang met de voorgestelde tekst van artikel 8, vierde lid, Wet Vpb 1969 wordt ook voorgesteld de tekst van artikel 15ac, tweede lid, Wet Vpb 1969 iets aan te passen. Met die aanpassing en redactionele aanpassing is geen inhoudelijke wijziging beoogd.

De voorgestelde aanpassing vindt op grond van de voorgestelde inwerkingtredingsbepaling voor het eerst toepassing met betrekking tot boekjaren die aanvangen op of na 1 januari 2025.

Artikel XV, onderdeel K (artikel 15b van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)

Artikel 15b, eerste lid

Op grond van de voorgestelde wijziging van artikel 15b, eerste lid, onderdeel a, Wet Vpb 1969 wordt voorgesteld de aftrekbaarheid van het verschil tussen de rentelasten ter zake van geldleningen en de rentebaten ter zake van geldleningen (saldo aan renten) met ingang van boekjaren die aanvangen op of na 1 januari 2025 te beperken voor zover dat saldo meer bedraagt dan het hoogste van 25% van de gecorrigeerde winst van de belastingplichtige en het drempelbedrag, genoemd in art. 15b, eerste lid, onderdeel b, Wet Vpb 1969. Het percentage bedraagt nu 20% van de gecorrigeerde winst.

Artikel 15b, zesde lid (nieuw)

Voorgesteld wordt de antifragmentatiemaatregel op te nemen in het voorgestelde artikel 15b, zesde lid, Wet Vpb 1969. De voorgestelde maatregel houdt in dat het drempelbedrag van € 1 miljoen uit artikel 15b, eerste lid, onderdeel b, Wet Vpb 1969 niet geldt voor een vastgoedlichaam. Dit wordt bewerkstelligd door het drempelbedrag op nihil te stellen indien gedurende minimaal de helft van het jaar de gecorrigeerde bezittingen van de belastingplichtige hoofdzakelijk bestaan uit onroerende zaken of gedeelten daarvan die rechtens dan wel in feite, direct of indirect, ter beschikking worden gesteld aan een ander dan met de belastingplichtige verbonden lichamen of verbonden natuurlijke personen (hierna ook: derden).

De voorgestelde antifragmentatiemaatregel wordt toegepast per belastingplichtige. Indien de belastingplichtige deel uitmaakt van een fiscale eenheid wordt voor de toepassing van deze maatregel op het niveau van die fiscale eenheid vastgesteld of er sprake is van een vastgoedlichaam. Dit gebeurt aan de hand van een bezittingentoets. Voor die toets wordt bepaald of de gecorrigeerde bezittingen van de belastingplichtige gedurende minimaal de helft van het jaar hoofdzakelijk bestaan uit onroerende zaken die ter beschikking worden gesteld aan derden. Wat onder gecorrigeerde bezitting wordt verstaan is geregeld in het voorgestelde artikel 15b, zevende lid, onderdeel g, Wet Vpb 1969. Het kwantitatieve criterium «hoofdzakelijk» brengt tot uitdrukking dat de genoemde

bezittingen voor 70% of meer moeten bestaan uit aan derden ter beschikking gestelde onroerende zaken. Met de zinsnede «gedurende minimaal de helft van het jaar» wordt bereikt dat de aftrekruimte van € 1 miljoen van toepassing blijft als de bezittingen gedurende minder dan 50% van het jaar voor minimaal 70% bestaan uit aan derden ter beschikking gestelde onroerende zaken. Als het boekjaar van de belastingplichtige 365 dagen telt en gedurende 183 dagen of meer de gecorrigeerde bezittingen van de belastingplichtige voor 70% of meer bestaan uit aan derden ter beschikking gestelde onroerende zaken, is de belastingplichtige een vastgoedlichaam voor de onderhavige maatregel en wordt de drempel van artikel 15b, eerste lid, onderdeel b, Wet Vpb 1969 gesteld op nihil.

Het voorgestelde artikel 15b heeft betrekking op onroerende zaken of gedeelten daarvan. De term «onroerende zaak» wordt in beginsel ingevuld door het civiele recht. Daarnaast kwalificeert het voorgestelde artikel 15b, zevende lid, onderdeel f, Wet Vpb 1969 bepaalde rechten eveneens als onroerende zaken. De voorgestelde maatregel kan verder betrekking hebben op een gedeelte van een onroerende zaak. Een gedeelte van een onroerende zaak kan ieder gedeelte van een onroerende zaak zijn. Hier zijn geen nadere eisen aan verbonden. Dus ook een ruimte in een pand zonder eigen ingang of een gedeelte van een schuur kwalificeert als een gedeelte van een onroerende zaak. In gevallen waarin onroerende zaken of gedeelten daarvan slechts voor een deel ter beschikking worden gesteld aan derden, wordt een evenredige benadering voorgesteld. Dit wordt tot uitdrukking gebracht met de woorden «voor zover». De evenredige benadering houdt in dat de onroerende zaak of een gedeelte daarvan voor de bezittingentoets in aanmerking wordt genomen voor een evenredig deel van de waarde van de onroerende zaak die ter beschikking is gesteld.

De woorden «direct of indirect» bewerkstelligen dat het niet relevant is of de onroerende zaak door de belastingplichtige rechtstreeks ter beschikking is gesteld aan een ander of dat de onroerende zaak met tussenkomst van een verbonden lichaam of verbonden natuurlijk persoon alsnog aan een ander ter beschikking wordt gesteld. De zinsnede «rechtens dan wel in feite» heeft tot doel om onroerende zaken die feitelijk, dus bijvoorbeeld zonder een schriftelijke overeenkomst, aan een ander ter beschikking worden gesteld mee te nemen voor de bezittingentoets.

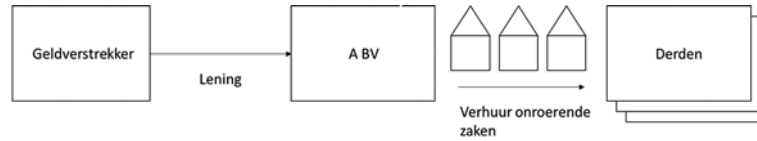
Bij «ter beschikking stellen» kan worden gedacht aan verhuur, bruikleen, verpachting, lease en ruil, ongeacht of er een vergoeding tegenover staat. De voorgestelde maatregel geldt ongeacht de rechtsvorm van degene die de onroerende zaak ter beschikking stelt.

In het onderhavige voorstel wordt, in overeenstemming met de Wet aanpassing fiscale bedrijfsopvolgingsfaciliteiten 2024, met het «ter beschikking stellen van een onroerende zaak» niet de situatie bedoeld waarin sprake is van een normale zakelijke exploitatie in de dienstensector, waarbij de afstand van het gebruik min of meer kortstondig is, terwijl een relatie tussen de eigenaar of exploitant en de gebruiker(s), afgezien van die ter zake van het gebruik, ontbreekt. Te denken valt hierbij aan hotels, cafés, restaurants, tennishallen, bowlingbanen, squashbanen en dergelijke. Dit kan anders zijn als geen sprake is van min of meer kortstondigheid, bijvoorbeeld bij langdurige verhuur van een hotelkamer of van een vakantiehuis op een vakantiepark.

Onroerende zaken die ter beschikking worden gesteld aan met de belastingplichtige verbonden lichamen of verbonden natuurlijke personen worden niet in aanmerking genomen als aan derden ter beschikking gestelde onroerende zaken voor de bezittingentoets. Voor de definities van verbonden lichaam en verbonden natuurlijk persoon wordt in artikel 10a, vijfde lid, Wet Vpb 1969 een verwijzing opgenomen naar artikel 15b.

Voorbeeld 17

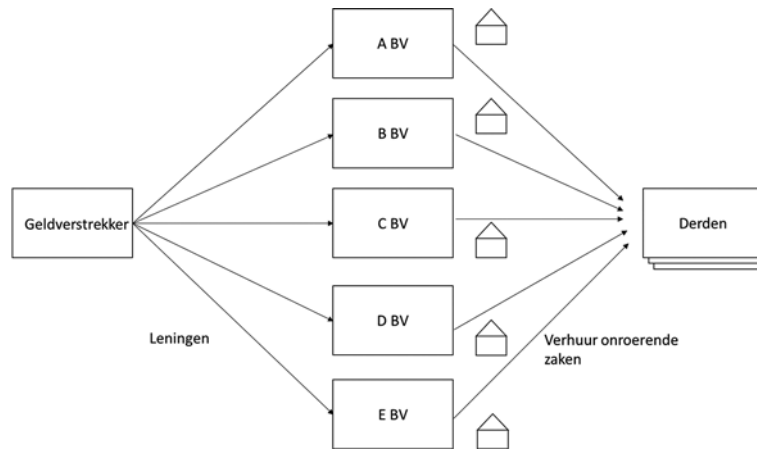
Voor opknippen



Belastingplichtige verhuurt onroerende zaken aan derden. De waarde van de onroerende zaak bedraagt € 100 miljoen. De huuropbrengst bedraagt € 5 miljoen per jaar. Het onroerend goed is volledig gefinancierd met vreemd vermogen. De rente op deze lening bedraagt 4%. De belastingplichtige heeft geen andere bezittingen.

De winst van de belastingplichtige bedraagt € 1 miljoen, namelijk de huuropbrengst van € 5 miljoen minus de rentelasten van € 4 miljoen. De gecorrigeerde winst van de belastingplichtige voor toepassing van de earningsstrippingmaatregel bedraagt € 5 miljoen. Hiermee is 20% van de gecorrigeerde winst gelijk aan de drempel van € 1 miljoen en wordt derhalve door toepassing van de earnings-strippingmaatregel € 3 miljoen aan rente in aftrek beperkt. De belastbare winst bedraagt derhalve € 4 miljoen.

Na opknippen (zonder toepassing van antifragmentatiemaatregel)



Om toepassing van de earningsstrippingmaatregel te voorkomen, besluit de belastingplichtige de onroerende zaak naar rato op te splitsen over een vijftal belastingplichtigen. De uitgangspunten blijven verder ongewijzigd. De waarde van de onroerende zaak bedraagt € 20 miljoen per belastingplichtige. De huuropbrengst bedraagt € 1 miljoen per jaar per belastingplichtige. Het onroerend goed is volledig gefinancierd met vreemd vermogen. De rente op deze lening bedraagt 4%.

De winst per belastingplichtige bedraagt € 0,2 miljoen, namelijk de huuropbrengst van € 1 miljoen minus de rentelasten van € 0,8 miljoen. In dit geval wordt door toepassing van de earningsstrippingmaatregel geen rente in aftrek beperkt, omdat de rentelasten per belastingplichtige lager zijn dan drempel van € 1 miljoen. De belastbare winst bedraagt derhalve € 0,2 miljoen per belastingplichtige en € 1 miljoen totaal.

Na opknippen (met toepassing van antifragmentatiemaatregel)

Door de voorgestelde antifragmentatiemaatregel wordt het voordeel van opknippen ontnomen. Omdat de gecorrigeerde bezittingen van de belastingplichtige hoofdzakelijk bestaan uit onroerende zaken die ter beschikking worden gesteld aan derden, vindt de drempel van € 1 miljoen geen toepassing. Door toepassing van de earningsstrippingmaatregel wordt € 0,6 miljoen aan rente in aftrek beperkt, namelijk het deel van de rentelasten van € 0,8 miljoen dat meer bedraagt dan 20% van de gecorrigeerde winst van € 1 miljoen. De belastbare winst bedraagt derhalve € 0,8 miljoen per belastingplichtige en € 4 miljoen totaal.

Artikel 15b, zevende lid (nieuw), onderdeel f

Het voorgestelde artikel 15b, zevende lid, onderdeel f, Wet Vpb 1969 regelt dat onder het begrip onroerende zaken ook worden verstaan appartementsrechten, rechten van opstal of erfpacht dan wel vruchtgebruik op onroerende zaken en de zogenoemde economische eigendom van die zaken of rechten. Voor het begrip economische eigendom wordt aangesloten bij het gelijkluidende begrip zoals dat voor de overdrachtsbelasting geldt.

Artikel 15b, zevende lid (nieuw), onderdeel g

Voor de bezittingentoets in de antifragmentatiemaatregel is van belang welk gedeelte van de gecorrigeerde bezittingen bestaat uit onroerende zaken die aan derden ter beschikking worden gesteld. Het voorgestelde artikel 15b, zevende lid, onderdeel g, Wet Vpb 1969 regelt wat voor de toepassing van de bezittingentoets onder gecorrigeerde bezittingen wordt verstaan. Hieronder vallen alle activa van de belastingplichtige met uitzondering van deelnemingen als bedoeld in artikel 13 Wet Vpb 1969, vorderingen op verbonden lichamen of verbonden natuurlijke personen als bedoeld in artikel 10a, vierde en vijfde lid, Wet Vpb 1969 en de bezittingen waarvan de opbrengsten zijn vrijgesteld op grond van de objectvrijstelling, bedoeld in artikel 15e Wet Vpb 1969. Voor deze toets worden deelnemingen en vorderingen op verbonden lichamen en verbonden natuurlijke personen uitgesloten, omdat de waarde van die bezittingen door de belastingplichtige te beïnvloeden is, waardoor het hoofdzakelijkheidscriterium kan worden ontweken. Bezittingen buiten de Nederlandse grondslag worden niet begrepen in de gecorrigeerde bezittingen. Onder de gecorrigeerde bezittingen vallen derhalve niet bezittingen voor zover de voordelen daaruit deel uitmaken van winst uit een andere staat als bedoeld in artikel 15e Wet Vpb 1969 waarop de objectvrijstelling voor buitenlandse ondernemingswinsten van toepassing is. Dit betekent onder andere dat bezittingen die onderdeel uitmaken van een buitenlandse onderneming die wordt gedreven met behulp van een vaste inrichting in het buitenland buiten aanmerking blijven voor de bezittingentoets. Evenzo blijven in een andere staat gelegen onroerende zaken buiten aanmerking. Hiermee wordt aangesloten bij artikel 15b, vierde lid, Wet Vpb 1969 dat regelt dat het saldo aan renten voor zover dat is toe te rekenen aan een buitenlandse vaste inrichting en de winst die is

toe te rekenen aan een buitenlandse vaste inrichting, zowel bij de berekening van het saldo aan renten als bij de bepaling van de gecorrigeerde winst, buiten beschouwing blijft voor de toepassing van artikel 15b Wet Vpb 1969. De verhouding tussen de ter beschikking gestelde onroerende zaken en het totaal aan gecorrigeerde bezittingen wordt vastgesteld aan de hand van de waarde van deze bezittingen volgens fiscale balans van de belastingplichtige.

Artikel 15b, zevende lid (nieuw), onderdeel d, en achtste lid (nieuw)

Voorgesteld wordt de antifragmentatiemaatregel op te nemen in het voorgestelde artikel 15b, zesde lid, Wet Vpb 1969 onder vernummering van het huidige artikel 15b, zesde en zevende lid, Wet Vpb 1969 tot zevende en achtste lid. In lijn met deze vernummering wordt voorgesteld de verwijzingen in artikel 15b, zevende lid (nieuw), onderdeel d, en achtste lid (nieuw), Wet Vpb 1969 aan te passen.

Artikel XV, onderdeel L (hoofdstuk II, afdeling 2.11 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)

Met het voorgestelde vervallen van hoofdstuk II, afdeling 2.11, Wet Vpb 1969 (uitsluitend bestaande uit artikel 16 Wet Vpb 1969) wordt, zoals in het algemeen deel van deze memorie is toegelicht, de giftenaftrek in de vennootschapsbelasting afgeschaft voor giften met betrekking tot boekjaren die aanvangen op of na 1 januari 2025. Giften aan bijvoorbeeld een stichting, ongeacht of deze wel of niet een ANBI-status heeft, zijn na inwerkingtreding van de onderhavige maatregel bij het bepalen van de belastbare winst niet langer aftrekbaar op grond van artikel 10, eerste lid, onderdeel a, Wet Vpb 1969. Deze wijziging heeft geen invloed op de fiscale behandeling van zakelijke kosten door vennootschappen, zoals sponsoring of reclame (ook met betrekking tot goede doelen). Dergelijke zakelijke kosten zijn en blijven aftrekbaar.

Artikel XV, onderdeel M (artikel 18 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)

In samenhang met de vernummering van het voorgestelde artikel 8, vierde lid, Wet Vpb 1969 tot zestiende lid, wordt voorgesteld de verwijzing in artikel 18, eerste lid, Wet Vpb 1969 te actualiseren. Hiermee is geen inhoudelijke wijziging beoogd.

De voorgestelde aanpassing vindt op grond van de voorgestelde inwerkingtredingsbepaling voor het eerst toepassing met betrekking tot boekjaren die aanvangen op of na 1 januari 2025.

Artikel XV, onderdeel N (artikel 20a van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)

In verband met het voorgestelde vervallen van de giftenaftrek in de Wet Vpb 1969, wordt tevens voorgesteld de in artikel 20a, eerste lid, tweede zin, Wet Vpb 1969 opgenomen verwijzingen naar de giftenaftrek te laten vervallen.

Artikel XV, onderdeel O (artikel 21a van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)

In samenhang met de voorgestelde aanpassing van de kwijtscheldingswinstvrijstelling wordt voorgesteld om in artikel 21a Wet Vpb 1969 een verwijzing op te nemen naar het voorgestelde artikel 8, vierde lid, derde zin Wet Vpb 1969. Hiermee kunnen rechtsmiddelen tegen de beschikking

verliesverrekening, bedoeld in artikel 21a, eerste lid, Wet Vpb 1969, ook betrekking hebben op de vermindering van de te verrekenen verliezen, bedoeld in artikel 8, vierde lid, derde zin, Wet Vpb 1969.

De voorgestelde aanpassing vindt op grond van de voorgestelde inwerkingtredingsbepaling voor het eerst toepassing met betrekking tot boekjaren die aanvangen op of na 1 januari 2025.

Artikel XVI

Artikel XVI, onderdeel A (artikel 1a van de Wet op de dividendbelasting 1965)

Per 1 januari 2024 is artikel 1a Wet DB 1965 in werking getreden. Dat artikel regelt dat op de registratiedatum aan het eind van de werkdag de gerechtigdheid tot de opbrengst van beursgenoteerde aandelen wordt bepaald. Artikel 1a Wet DB 1965 moet in samenhang worden gelezen met artikel 1, eerste lid, Wet DB 1965 dat onder meer bepaalt dat dividendbelasting wordt geheven van degenen die «gerechtigd zijn tot de opbrengst van aandelen» in – kort gezegd – in Nederland gevestigde vennootschappen. Artikel 1a Wet DB 1965 beoogt enkel het moment aan te wijzen waarop wordt bepaald wie de gerechtigde is tot de opbrengst van beursgenoteerde aandelen. In de praktijk blijkt onduidelijkheid te bestaan over de reikwijdte van deze bepaling. Daarom wordt voorgesteld om artikel 1a Wet DB 1965 aan te passen.

Het huidige artikel 1a, eerste lid, Wet DB 1965 bepaalt – kort gezegd – dat degene die op de registratiedatum aan het eind van de werkdag houder is van beursgenoteerde aandelen wordt aangemerkt als de gerechtigde tot de opbrengst van die aandelen. De registratiedatum is gedefinieerd in het huidige artikel 1a, tweede lid, Wet DB 1965, waarbij een onderscheid wordt gemaakt tussen situaties waarbij beursgenoteerde aandelen worden gehouden in een in Nederland gevestigde vennootschap die haar statutaire zetel in een lidstaat van de EU heeft en waarvan de aandelen tot de handel op een in een lidstaat gelegen of werkzame gereglementeerde markt zijn toegelaten en aandelen in een in Nederland gevestigde vennootschap die daar niet onder vallen. Voor de eerstgenoemde categorie aandelen wordt op grond van artikel 1a, tweede lid, onderdeel a, Wet DB 1965 aangesloten bij artikel 1, onderdeel 7, van de Uitvoeringsverordening (EU) 2018/1212 van de Commissie van 3 september 2018 tot vaststelling van minimumeisen ter uitvoering van de bepalingen van Richtlijn 2007/36/EG van het Europees Parlement en de Raad wat betreft de identificatie van aandeelhouders, de doorgifte van informatie en het faciliteren van de uitoefening van aandeelhoudersrechten (PbEU 2018, L 223/1). Voor andere aandelen wordt op grond van artikel 1a, tweede lid, onderdeel b, Wet DB 1965 aangesloten bij een soortgelijke registratiedatum.

Door de formulering van het huidige artikel 1a, eerste lid, Wet DB 1965 blijkt in de praktijk niet altijd duidelijk te zijn of deze bepaling enkel het moment aanwijst waarop wordt vastgesteld wie de gerechtigde tot de opbrengst is of dat het mede bepaalt wie de gerechtigde tot de opbrengst is. Met de voorgestelde wijziging van artikel 1a Wet DB 1965 wordt beoogd dit te verduidelijken.

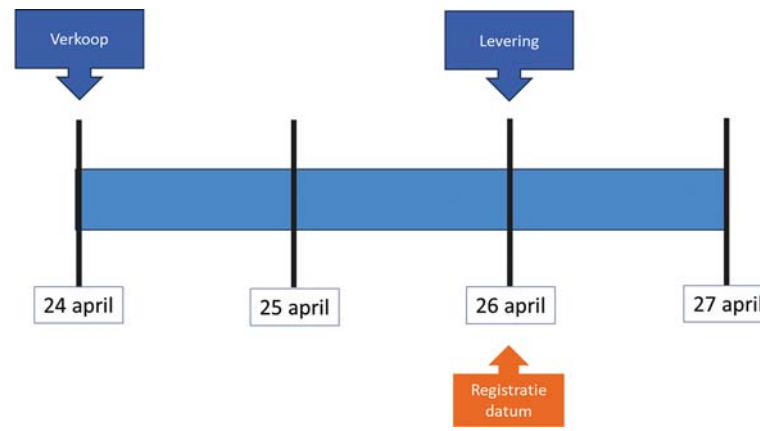
Het voorgestelde artikel 1a, eerste lid, Wet DB 1965 bepaalt dat de gerechtigdheid, bedoeld in artikel 1, eerste lid, Wet DB 1965, tot de opbrengst van beursgenoteerde aandelen wordt vastgesteld op het moment, bedoeld in het voorgestelde artikel 1a, tweede lid, Wet DB 1965.

In het voorgestelde artikel 1a, tweede lid, Wet DB 1965 wordt dit moment gespecifieerd. De gerechtigdheid tot de opbrengsten van beursgenoteerde aandelen wordt bepaald op het moment aan het eind van de werkdag op de door de uitgevende instelling vastgestelde datum, de zogenoemde registratiedatum, waarop de uit deze aandelen voortvloeiende rechten worden vastgesteld op basis van de afgewikkelde posities, zoals die zijn vastgelegd in de administratie van de relevante instelling. Dit zal doorgaans de centrale effectenbewaarinstelling van de uitgevende instelling zijn, maar kan – indien het aandelenregister niet wordt beheerd door de centrale effectenbewaarinstelling van de uitgevende instelling – ook een andere door de uitgevende instelling aangewezen eerste tussenpersoon zijn. Die aangewezen eerste tussenpersoon is de instelling die de aandelenregisters van de uitgevende instelling bijhoudt bovenaan de houderschapsketen of de instelling die de aandelen bovenaan de houderschapsketen houdt namens de aandeelhouders van de uitgevende instelling. De uitgevende instelling is de vennootschap waarvan de aandelen worden verhandeld op een gereglementeerde markt of een daarmee vergelijkbaar systeem als bedoeld in het voorgestelde artikel 1a, eerste lid, Wet DB 1965. In de Nederlandse beurspraktijk zal het aandelenregister naar verwachting worden beheerd door de centrale effectenbewaarinstelling.

Het moment dat de opbrengstgerechtigde van beursgenoteerde aandelen wordt bepaald, sluit aan op het moment aan het einde van de werkdag op de registratiedatum. Het gaat dan om het einde van de werkdag van de centrale effectenbewaarinstelling van de uitgevende instelling. Indien het aandelenregister niet wordt beheerd door de centrale effectenbewaarinstelling maar door een andere eerste tussenpersoon, wordt aangesloten bij het einde van de werkdag van de door de uitgevende instelling aangewezen andere eerste tussenpersoon. De laatste wijziging in de administratie van deze effectenbewaarinstelling of de andere eerste tussenpersoon door middel van book-entry aan het eind van de werkdag op de door de uitgevende instelling vastgestelde registratiedatum is leidend voor artikel 1a, eerste lid, Wet DB 1965.

Het voorgaande kan aan de hand van de volgende voorbeelden worden toegelicht.

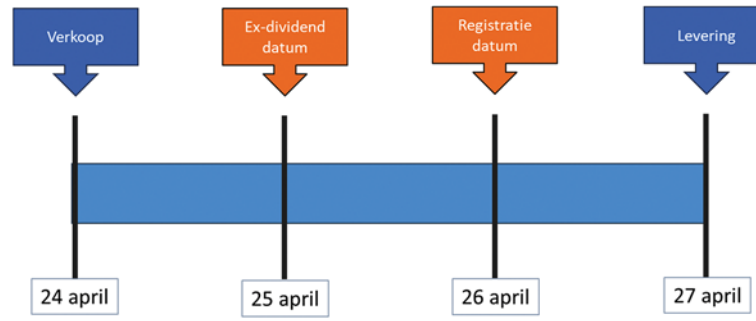
Voorbeeld 18



In dit voorbeeld verkoopt de verkopende partij op 24 april haar aandelen in het in Nederland gevestigde en beursgenoteerde bedrijf X N.V. Uitgaande van de gangbare settlement cyclus van transactiedatum plus twee dagen, worden de aandelen op 26 april geleverd

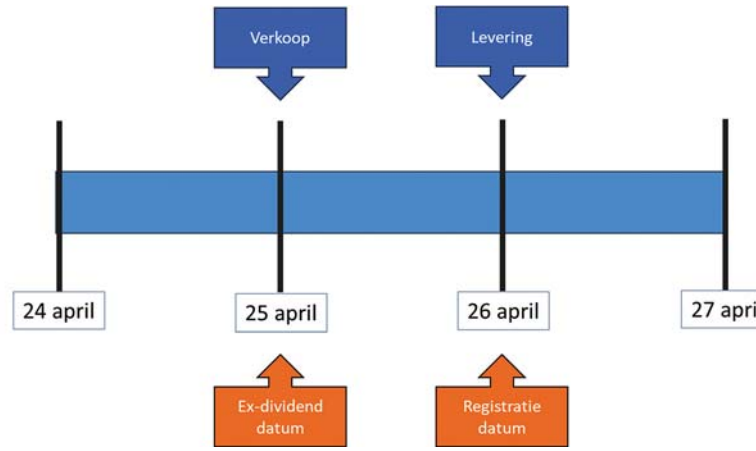
aan de kopende partij. De uitgevende instelling X N.V. hanteert 26 april als de registratiedatum. Voor de toepassing van artikel 1, eerste lid, Wet DB 1965 in samenhang met artikel 1a Wet DB 1965, wordt de opbrengstgerechtigde in dit voorbeeld bepaald op het moment aan het eind van de werkdag van de centrale effectenbewaarinstelling op 26 april. Op dat moment zal de kopende partij in de girale vastlegging boven aan de houderschapsketen, die is gebaseerd op de administratie van de centrale effectenbewaarinstelling, zijn opgenomen als gerechtigde en daarmee, indien wordt voldaan aan de overige voorwaarden, kwalificeren als opbrengstgerechtigde.

Voorbeeld 19



In dit voorbeeld verkoopt een verkopende partij op 24 april haar aandelen in het in Nederland gevestigde en beursgenoteerde bedrijf X N.V., de dag voorafgaand aan de ex-dividend datum (25 april). De uitgevende instelling X N.V. hanteert 26 april als de registratiedatum. Op de registratiedatum staan aan het einde van de werkdag de aandelen nog op de effectenrekening van de verkopende partij. De aandelen worden op 27 april geleverd aan de kopende partij. Nu de aandelen door de kopende partij worden verkregen na de registratiedatum, is sprake van een late levering. Voor toepassing van artikel 1, eerste lid, Wet DB 1965 in samenhang met artikel 1a Wet DB 1965 wordt de verkopende partij, indien wordt voldaan aan de overige voorwaarden, aangemerkt als de opbrengstgerechtigde. De kopende partij kan geen aanspraak maken op verrekening, vrijstelling, teruggaaf of vermindering van dividendbelasting.

Voorbeeld 20



In dit voorbeeld verkoopt een verkopende partij op 25 april haar aandelen in het in Nederland gevestigde en beursgenoteerde bedrijf X N.V., de ex-dividend datum. De kopende partij verkrijgt de aandelen op 26 april, de door de uitgevende instelling X N.V. gehanteerde registratiedatum. Er is sprake van een vroege levering. Voor de toepassing van artikel 1 eerste lid, Wet DB 1965 in samenhang met artikel 1a Wet DB 1965 wordt de kopende partij, indien wordt voldaan aan de overige voorwaarden, aangemerkt als opbrengstgerechtigde. De opbrengstgerechtigde wordt immers bepaald op de registratiedatum. De verkopende partij kan geen aanspraak maken op verrekening, vrijstelling, teruggaaf of vermindering van dividendbelasting.

De registratiedatum in het voorgestelde artikel 1a, tweede lid, Wet DB 1965 geldt zowel voor Nederlandse vennootschappen met een statutaire zetel in de EU als voor Nederlandse vennootschappen met een statutaire zetel buiten de EU. Voorgesteld wordt het onderscheid dat in het huidige artikel 1a, tweede lid, Wet DB 1965 wordt gemaakt voor de definitie van het begrip registratiedatum te laten vervallen, omdat is beoogd een materieel gelijke definitie te laten gelden voor alle gevallen.

Voor de volledigheid wordt opgemerkt dat voor de beoordeling van de vraag wie voor de toepassing van artikel 1, eerste lid, Wet DB 1965 als gerechtigde tot de opbrengst (dividenden) kan worden aangemerkt, uitgegaan moet worden van het kader van opbrengstgerechtigdheid dat door de Hoge Raad is gegeven, bijvoorbeeld in zijn arrest van 19 januari 2024.[201] In dit arrest heeft de Hoge Raad geoordeeld dat als uitgangspunt heeft te gelden dat als opbrengstgerechtigde alleen kan worden aangemerkt degene die in civielrechtelijke zin is gerechtigd tot de opbrengst van de aandelen. Die opbrengstgerechtigde is de bezitter van het aandeel, het dividendbewijs of een soortgelijk recht op de vruchten van het aandeel. Verder heeft de Hoge Raad geoordeeld dat in de regel, indien niet een dergelijk recht op de opbrengst van het aandeel is afgesplitst, de hoedanigheid van opbrengstgerechtigde zal samenvallen met de hoedanigheid van aandeelhouder. Dit betekent dat ingeval sprake is van bijvoorbeeld een recht op vruchtgebruik, de vruchtgebruiker op de registratiedatum aan het eind van de werkdag als bedoeld in het voorgestelde artikel 1a Wet DB 1965 als opbrengstgerechtigde in de zin van artikel 1, eerste lid, Wet DB 1965 aangemerkt dient te worden. In de

[201] HR 19 januari 2024, ECLI:NL:HR:2024:49.

situatie dat sprake is van een transparante deelgerechtigde geldt dat eveneens op het hiervoor beschreven moment beoordeeld dient te worden aan wie die aandelen fiscaal worden toegerekend. De bestaande fiscale toerekening bij transparante entiteiten, die per 1 januari 2025 wettelijk wordt vastgelegd in artikel 1, veertiende lid, Wet DB 1965[202], en de civielrechtelijke vaststelling van het recht van vruchtgebruik wordt door de voorgestelde wetswijziging niet geraakt.

Artikel XVI, onderdelen B, C en D (artikelen 3 en 4d van de Wet op de dividendbelasting 1965)

Op grond van het huidige artikel 3, derde lid, Wet DB 1965 behoren niet tot de opbrengst onmiddellijke of middellijke uitdelingen van winst, als gevolg van giften als bedoeld in artikel 4.13, vijfde lid, eerste zin, Wet IB 2001 aan ANBI's en steunstichtingen SBBI door een vennootschap waarin de opbrengstgerechtigde een aanmerkelijk belang heeft als bedoeld in hoofdstuk 4 Wet IB 2001. Dit artikellid is per 1 januari 2024 in werking getreden. Hierbij heeft onder meer een vernummering van het toenmalige artikel 3, derde lid, Wet DB 1965 naar vierde lid plaatsgevonden. De verwijzing in het huidige artikel 3, vijfde lid, derde zin, Wet DB 1965 naar een «optieverplichting als bedoeld in het derde lid» is per die datum ten onrechte niet aangepast. In dit wetsvoorstel wordt met terugwerkende kracht tot en met 1 januari 2024 geregeld dat er een juiste verwijzing naar een «optieverplichting als bedoeld in het vierde lid» wordt opgenomen in het huidige artikel 3, vijfde lid, derde zin, Wet DB 1965. Het met terugwerkende kracht herstellen van een ten onrechte niet eerder aangepaste verwijzing is niet bezwarend voor de belastingplichtige.

Vervolgens wordt voorgesteld het hiervoor beschreven huidige artikel 3, derde lid, Wet DB 1965 met ingang van 1 januari 2025 te laten vervallen. Met het voorgestelde vervallen van artikel 3, derde lid, Wet DB 1965 zijn de hiervoor beschreven uitdelingen niet langer uitgezonderd van het opbrengstbegrip en worden zij voortaan wel als een opbrengst voor de dividendbelasting aangemerkt.

De voorgestelde wijziging in artikel 3, vierde lid (nieuw), Wet DB 1965 hangt samen met de voorgestelde vernummering van artikel 3, vierde lid, Wet DB 1965 tot derde lid, in samenhang met de met terugwerkende kracht tot en met 1 januari 2024 voorgestelde wijziging van het huidige artikel 3, vijfde lid, Wet DB 1965.

De voorgestelde wijziging in artikel 4d Wet DB 1965 hangt samen met de voorgestelde vernummering van artikel 3, vijfde lid, Wet DB 1965 tot vierde lid.

Artikel XVII

Artikel XVII, onderdeel A (artikel 1.2 van de Wet bronbelasting 2021)

Voorgesteld wordt om het begrip «samenwerkende groep» in de Wet BB 2021 te vervangen door het begrip «kwalificerende eenheid».

Over rente, royalty's en dividenden die verschuldigd zijn door een aan de voordeelgerechtigde gelieerde inhoudingsplichtige wordt bronbelasting geheven, indien een dergelijke voordeelgerechtigde belastingplichtig is op grond van artikel 2.1 Wet BB 2021. Artikel 1.2, eerste lid, onderdeel c, Wet BB 2021 bepaalt wanneer sprake is van een «aan de voordeelgerechtigde gelieerde inhoudingsplichtige». Dat is ingevolge artikel 1.2, eerste lid,

[202] Wet fiscaal kwalificatiebeleid rechtsvormen

onderdeel c, onder 1°, 2° en 3°, Wet BB 2021 het geval als de voordeelgerechtigde een kwalificerend belang heeft in de inhoudingsplichtige, als de inhoudingsplichtige een kwalificerend belang heeft in de voordeelgerechtigde of als een derde een kwalificerend belang heeft in zowel de inhoudingsplichtige als de voordeelgerechtigde. Onder de huidige wet is, op grond van artikel 1.2, eerste lid, onderdeel c, onder 4°, 5° en 6°, Wet BB 2021, daarnaast sprake van een aan de voordeelgerechtigde gelieerde inhoudingsplichtige als een lichaam zelfstandig niet een dergelijk kwalificerend belang heeft, maar wel gezamenlijk met andere lichamen waarmee het deel uitmaakt van een samenwerkende groep als bedoeld in artikel 10a, zesde lid, Wet Vpb 1969 een kwalificerend belang heeft. Van een kwalificerend belang is op grond van artikel 1.2, eerste lid, onderdeel d, Wet BB 2021 sprake als er direct of indirect een zodanige invloed op de besluitvorming kan worden uitgeoefend dat daarmee de activiteiten van het andere lichaam kunnen worden bepaald. Daarvan is volgens de parlementaire geschiedenis in ieder geval sprake indien het belang meer dan 50% van de statutaire stemrechten vertegenwoordigt.[203]

De voorgestelde wijzigingen in artikel 1.2, eerste lid, onderdeel c, onder 4°, 5° en 6°, Wet BB 2021 regelen dat de verwijzing naar «een samenwerkende groep als bedoeld in artikel 10a, zesde lid, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969» telkens wordt vervangen door een verwijzing naar «een kwalificerende eenheid».

In het voorgestelde artikel 1.2, eerste lid, onderdeel g, Wet BB 2021 is de definitie van het begrip kwalificerende eenheid opgenomen. Onder een kwalificerende eenheid wordt verstaan: lichamen die gezamenlijk handelen met als hoofddoel of een van de hoofddoelen om de heffing van bronbelasting bij een van die lichamen te ontgaan.

Voor de beoordeling van de vraag of sprake is van een kwalificerende eenheid is van belang dat partijen gezamenlijk handelen, met als gevolg dat wordt voorkomen dat bronbelasting verschuldigd is door een of meer lichamen die deel uitmaken van de kwalificerende eenheid. Dit moet worden beoordeeld aan de hand van alle omstandigheden van het geval. Hierna worden enkele niet-limitatieve elementen genoemd die in de beoordeling kunnen worden betrokken.

Aanwijzingen voor gezamenlijk handelen kunnen over het algemeen worden gevonden in het geheel aan gesloten overeenkomsten tussen partijen, zoals de onderlinge afspraken over de investering en financiering. Hieruit kan bijvoorbeeld blijken dat een zogenoemde management company of een zogenoemde general partner een coördinerende en sturende rol heeft.

Het gezamenlijk handelen moet als gevolg hebben dat wordt voorkomen dat bronbelasting verschuldigd is door een of meer lichamen binnen de eenheid. Onder gezamenlijk handelen wordt daarom mede verstaan de situatie dat een kwalificerend belang in een inhoudingsplichtig lichaam wordt «opgeknipt» in niet-kwalificerende belangen, waarbij de niet-kwalificerende belangen worden ondergebracht in andere lichamen, met het oogmerk om bronbelasting te ontgaan. Het onderbrengen van het «opgeknipte» kwalificerende belang in andere lichamen wordt als gezamenlijk handelen van de betrokken lichamen beschouwd. Alle lichamen die betrokken zijn bij het opknippen met als doel om bronbelasting te ontgaan, zijn dan onderdeel van de kwalificerende eenheid.

---

[203] Kamerstukken II 2019/20, 35 305, nr. 3, p. 16.

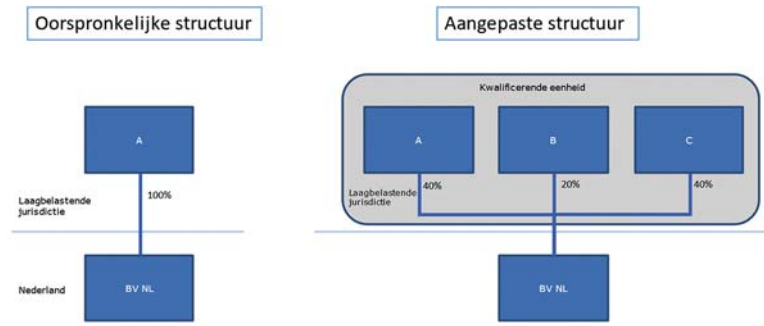
Een aanwijzing dat geen sprake is van gezamenlijk handelen met als hoofddoel of een van de hoofddoelen om bronbelasting te ontgaan, kan bijvoorbeeld de situatie zijn dat geen van de participanten in een hybride voordeelgerechtigde gevestigd is in een laagbelastende jurisdictie. Uiteraard moet dit in samenhang worden bezien met de overige feiten en omstandigheden van het geval.

Omdat de bronbelasting een tijdstipbelasting is, wordt ten tijde van een betaling van rente, royalty of dividend beoordeeld of sprake is van een kwalificerende eenheid. Het voorstel om het begrip kwalificerende eenheid in de wet op te nemen kan tot gevolg hebben dat situaties die onder de huidige wetgeving niet als samenwerkende groep kwalificeren na inwerkingtreding van dit voorstel als kwalificerende eenheid kunnen worden aangemerkt.

De bewijslast ter zake van het bestaan van een kwalificerende eenheid rust op de inspecteur. De inspecteur dient de feiten te stellen en, bij betwisting daarvan, aannemelijk te maken dat sprake is van een kwalificerende eenheid.

Voor een situatie waarbij evident sprake is van een kwalificerende eenheid kan worden gedacht aan het volgende voorbeeld:

Voorbeeld 21



In dit voorbeeld heeft A, gevestigd in een laagbelastende jurisdictie, het gehele belang in BV NL. Dit betekent dat op betalingen van rente, royalty's en dividenden bronbelasting moet worden ingehouden door BV NL. Omdat A dit een ongewenste situatie vindt, knipt A haar belang op. In de aangepaste structuur houden A, B en C afzonderlijk geen kwalificerend belang in BV NL. Omdat A haar belang in BV NL heeft opgeknipt met als oogmerk bronbelasting te ontgaan, vormen A, B en C gezamenlijk een kwalificerende eenheid. De kwalificerende eenheid houdt een kwalificerend belang in BV NL. A, B en C zijn belastingplichtig voor de bronbelasting op grond van artikel 2.1, eerste lid, onderdeel a, Wet BB 2021. Op betalingen van rente, royalty's en dividenden door BV NL aan A, B of C is bronbelasting verschuldigd.

Artikel XVII, onderdeel B (artikel 2.1 van de Wet bronbelasting 2021)

Artikel 2.1, eerste lid, onderdeel e, Wet BB 2021 ziet op de situatie waarin een voordeelgerechtigde naar Nederlandse maatstaven fiscaal niet-transparant is, maar in de staat op grond van wiens recht die voordeelgerechtigde is opgericht, niet zijnde een laagbelastende jurisdictie, fiscaal transparant is en daardoor in die staat niet wordt behandeld als de gerechtigde tot de voordelen. In dat geval is het hybride lichaam belastingplichtig voor de bronbelasting, tenzij op basis van de

tegenbewijsregeling van artikel 2.1, vierde lid, Wet BB 2021 aannemelijk wordt gemaakt dat:

1. iedere achterliggende gerechtigde – al dan niet via een samenwerkende groep – met een kwalificerend belang in het hybride lichaam:
   a. in het land van vestiging wordt behandeld als de gerechtigde tot de voordelen; en
   b. geen bronbelasting zou zijn verschuldigd indien deze de rente-, royalty- of dividendbetaling rechtstreeks zou hebben ontvangen; of
2. geen van de achterliggende gerechtigden – al dan niet via een samenwerkende groep – een kwalificerend belang heeft in het hybride lichaam.

Omdat in deze situatie naar Nederlandse maatstaven sprake is van een rente-, royalty- of dividendbetaling van de inhoudingsplichtige aan één voordeelgerechtigde, namelijk het hybride lichaam, is er slechts geen bronbelasting verschuldigd indien iedere achterliggende gerechtigde met een kwalificerend belang in het hybride lichaam voldoet aan beide voorwaarden (hiervoor genoemd onder 1a en 1b). In geval van een samenwerkende groep met een kwalificerend belang in het hybride lichaam geldt onder de huidige wet dat elk lichaam binnen de samenwerkende groep afzonderlijk aan deze voorwaarden moet voldoen.

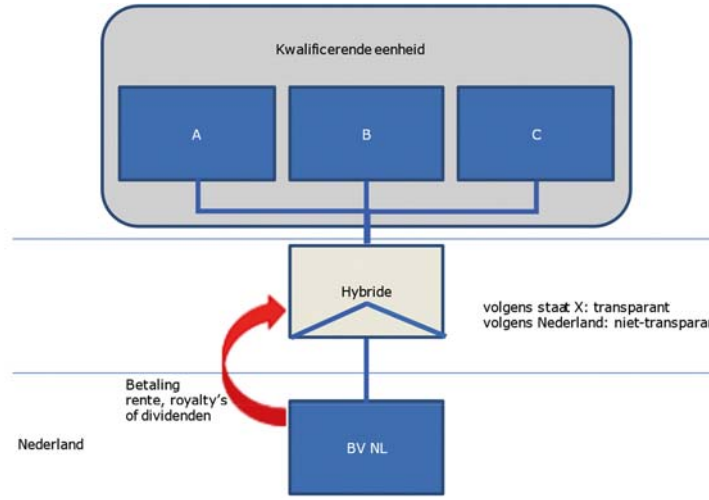
Op grond van de voorgestelde aanpassing van artikel 1.2 Wet BB 2021 worden lichamen die gezamenlijk handelen met als hoofddoel of een van de hoofddoelen om de heffing van bronbelasting bij een van die lichamen te ontgaan als een kwalificerende eenheid aangemerkt. Omdat een kwalificerende eenheid slechts wordt geconstateerd als sprake is van een misbruiksituatie, wordt voorgesteld de tegenbewijsregeling van artikel 2.1, vierde lid, Wet BB 2021 bij de toepassing van de hybridebepaling in 2.1, eerste lid, onderdeel e, Wet BB 2021 aan te passen zodat structuren waarbij een kwalificerende eenheid is betrokken, uitgesloten zijn van deze tegenbewijsregeling. De bewijslast ter zake van het bestaan van een kwalificerende eenheid rust op de inspecteur. De inspecteur dient de feiten te stellen en, bij betwisting daarvan, aannemelijk te maken dat sprake is van een kwalificerende eenheid. Dit geldt ook onder de voorgestelde aanpassing van artikel 2.1, vierde lid, Wet BB 2021.

Zoals is toegelicht in het algemeen deel van deze memorie, bestaat er in voorkomende gevallen onduidelijkheid over de toepassing van de tegenbewijsregeling van artikel 2.1, vierde lid, Wet BB 2021, of leidt toepassing daarvan tot onwenselijke uitkomsten, in situaties waarin (mogelijk) sprake is van een samenwerkende groep. Voorgesteld wordt daarom om alle verwijzingen in artikel 2.1, vierde lid, Wet BB 2021 naar een samenwerkende groep als bedoeld in artikel 10a, zesde lid, Wet Vpb 1969 te laten vervallen.

Indien er geen sprake is van een kwalificerende eenheid kan daarmee in twee situaties worden voldaan aan de hiervoor genoemde tegenbewijsregeling. Ten eerste regelt het voorgestelde artikel 2.1, vierde lid, aanhef en onderdeel a, Wet BB 2021 dat aan de tegenbewijsregeling is voldaan indien iedere achterliggende gerechtigde die een kwalificerend belang heeft in het hybride lichaam volgens de fiscale regelgeving van de staat waarin die achterliggende gerechtigde is gevestigd aldaar wordt behandeld als de gerechtigde tot de voordelen en geen bronbelasting zou zijn verschuldigd indien deze de rente-, royalty-of dividendbetaling rechtstreeks zou hebben ontvangen. Ten tweede regelt het voorgestelde artikel 2.1, vierde lid, aanhef en onderdeel b, Wet BB 2021 dat aan de tegenbewijsregeling is voldaan indien er geen achterliggende gerechtigde is die een kwalificerend belang heeft in het hybride lichaam.

Indien wel sprake is van een achterliggende gerechtigde die onderdeel uitmaakt van een kwalificerende eenheid, dan heeft dit tot gevolg dat het hybride lichaam in die situatie belastingplichtig is voor de bronbelasting. Dit kan worden geïllustreerd aan de hand van het volgende voorbeeld:

Voorbeeld 22



In dit voorbeeld participeren A, B en C in Hybride. Hybride is vanuit Nederlands perspectief niet-transparant en vanuit het perspectief van de staat van vestiging (staat X) wel transparant. Hybride heeft een kwalificerend belang in BV NL. Vaststaat dat A, B en C een kwalificerende eenheid vormen. De kwalificerende eenheid houdt een kwalificerend belang in Hybride. Hybride is belastingplichtig voor de bronbelasting op grond van de hybridebepaling in artikel 2.1, eerste lid, onderdeel e, Wet BB 2021. Op basis van de voorgestelde wijziging in artikel 2.1, vierde lid, aanhef, Wet BB 2021 kan een beroep op de tegenbewijsregeling niet slagen, omdat bij aanwezigheid van een kwalificerende eenheid, en dus het ontgaan van belastingheffing, geen beroep kan worden gedaan op de tegenbewijsregeling. Indien A, B, C geen kwalificerende eenheid vormen, dan dienen zij elk afzonderlijk te beoordelen of zij voldoen aan de tegenbewijsregeling van artikel 2.1, vierde lid, Wet BB 2021. Dit is bijvoorbeeld het geval als geen van deze entiteiten een kwalificerend belang heeft in Hybride. Dan voldoen zij aan de tegenbewijsregeling van het voorgestelde artikel 2.1, vierde lid, onderdeel b, Wet BB 2021.

Artikel XVII, onderdeel C (artikel 6.2 van de Wet bronbelasting 2021)

Voorgesteld wordt om in artikel 6.2, eerste lid, onderdeel c, Wet BB 2021 de verwijzing naar «een samenwerkende groep als bedoeld in artikel 10a, zesde lid, van de Wet op de vennootschapsbelasting» te vervangen door een verwijzing naar «een kwalificerende eenheid».

In artikel 6.2, eerste lid, Wet BB 2021 wordt geregeld dat de informatieverplichting van artikel 47a, eerste lid, AWR van overeenkomstige toepassing is ter zake van gegevens en inlichtingen alsmede gegevensdragers die van belang kunnen zijn voor de heffing van de belasting waarvan de inhouding is opgedragen aan de (vermoedelijke) inhoudingsplichtige voor de bronbelasting. Op grond van artikel 6.2, eerste lid, onderdelen a en b, Wet BB 2021 gaat het hierbij in de eerste plaats om gegevens en inlichtingen alsmede gegevensdragers die in het bezit zijn van de

(vermoedelijke) voordeelgerechtigde en elke derde die onmiddellijk of middellijk een belang heeft waarmee een zodanige invloed op de besluiten van die inhoudingsplichtige kan worden uitgeoefend dat de activiteiten van die inhoudingsplichtige kunnen worden bepaald. Op grond van het huidige artikel 6.2, eerste lid, onderdeel c, Wet BB 2021 geldt dat de hiervoor genoemde gegevens en inlichtingen alsmede gegevensdragers die in het bezit zijn van lichamen die deel uitmaken van een samenwerkende groep als bedoeld in artikel 10a, zesde lid, Wet Vpb 1969 en die gezamenlijk onmiddellijk of middellijk een kwalificerend belang hebben in de inhoudingsplichtige ook onder de informatieverplichting vallen. In verband met de voorgestelde introductie van het begrip kwalificerende eenheid in de Wet BB 2021, wordt voorgesteld artikel 6.2 Wet BB 2021 eveneens te wijzigen. Hierdoor geldt de informatieverplichting ook in de situatie dat sprake is van een kwalificerende eenheid.

Artikel XVIII

Artikelen XVIII en XIX (artikel 5 van de Wet op de kansspelbelasting)

In artikel XVIII worden enkele wijzigingen voorgesteld ten aanzien van het tarief van de kansspelbelasting. Voorgesteld wordt het tarief van de kansspelbelasting dat is opgenomen in artikel 5, eerste lid, Wet KSB met ingang van 1 januari 2025 te verhogen tot 34,2%. Indien de inhoudingsplichtige, bedoeld in artikel 6 Wet KSB, de kansspelbelasting voor zijn rekening neemt, dan dient de waarde van de prijs gebruteerd te worden op grond van artikel 5, tweede lid, Wet KSB. Deze brutering vindt op grond van de huidige wettekst plaats door de waarde van de prijs met 100/69,5 te vermenigvuldigen. Voorgesteld wordt die breuk overeenkomstig de voorgestelde tariefswijziging te wijzigen in 100/65,8.

In artikel XIX wordt voorgesteld het tarief van de kansspelbelasting in artikel 5, eerste lid, Wet KSB per 1 januari 2026 te verhogen van 34,2% naar 37,8% en de breuk van artikel 5, tweede lid, Wet KSB overeenkomstig de voorgestelde tariefswijziging te wijzigen in 100/62,2.

Artikel XX

Artikel XX (artikel 15 van de Wet op belastingen van rechtsverkeer)

Artikel 15, eerste lid, onderdeel h, WBR

Omdat wordt voorgesteld artikel 6.33, onderdeel c, Wet IB 2001 te laten vervallen, wordt voorgesteld de verwijzing naar die bepaling in artikel in artikel 15, eerste lid, onderdeel h, WBR te vervangen door de definitie in het huidige artikel 6.33, onderdeel c, Wet IB 2001. Voorts wordt in verband hiermee een redactionele wijziging voorgesteld.

Artikel 15, eerste lid, onderdeel l, WBR

Als wordt voldaan aan de voorwaarden is herverkaveling vrijgesteld van overdrachtsbelasting. De verwijzing naar afdeling 12.4 van de Omgevingswet in artikel 15, eerste lid, onderdeel l, WBR zoals deze per 1 januari 2024 in dat onderdeel is opgenomen, bewerkstelligt dat het daarbij zowel kan gaan om herverkaveling die is aangevangen onder de per 1 januari 2024 vervallen Wilg als om herverkaveling die vanaf die datum plaatsvindt onder de Omgevingswet. Inhoudelijk wordt de vrijstelling voor herverkaveling hierdoor niet geraakt.

De verwijzing naar de per 1 januari 2024 vervallen Wilg in artikel 15, eerste lid, onderdeel l, WBR blijft voorts behouden omdat er mogelijk kavelruilovereenkomsten zijn die zijn aangegaan onder het regime van de Wilg met daaruit voortvloeiende rechten en verplichtingen die nog doorwerken na inwerkingtreding van de Omgevingswet en die ook nog doorwerken na de beoogde datum van inwerkingtreding van de in dit wetsvoorstel opgenomen maatregelen, dat wil zeggen na 1 januari 2025. De keuze om de verwijzing naar de Wilg te behouden hangt ook samen met het overgangsrecht dat in hoofdstuk 4 van de Aanvullingswet grondeigendom Omgevingswet is opgenomen met betrekking tot de Wilg. Door deze verwijzing te handhaven kunnen lopende procedures op grond van de Wilg worden afgerond. De aanpassingen in de voorwaarden van de kavelruilvrijstelling die worden voorgesteld vanaf 1 januari 2025 zijn niet van toepassing op verkrijgingen krachtens de Wilg. Concreet betekent dit dat de voorgestelde wijzigingen in de overdrachtsbelasting geen invloed hebben op de lopende procedures die zijn gestart op grond van een beschikking die is genomen op grond van de Wilg.

Artikel 15, eerste lid, onderdeel la, WBR

De met het voorgestelde artikel 15, eerste lid, onderdeel la, WBR voorgestelde aanpassing van de vrijstelling is enkel van toepassing op verkrijgingen van onroerende zaken die voortvloeien uit een kavelruil landelijk gebied die voldoet aan de omschrijving en criteria van artikel 12.47 in samenhang met artikel 12.44 van de Omgevingswet. Kavelruilen die (mede) zien op onroerende zaken in het landelijk gebied maar die niet voldoen aan de criteria van artikel 12.47 van de Omgevingswet kunnen wel gelden als een kavelruil als bedoeld in artikel 12.44 van die wet (afdeling 12.6). Omdat deze evenwel niet kwalificeren als kavelruil landelijk gebied als bedoeld in genoemd artikel 12.47 vallen deze kavelruilen en de daaruit voortvloeiende verkrijgingen buiten de reikwijdte van de kavelruilvrijstelling.

In het eerste lid van genoemd artikel 12.47 wordt de kavelruil landelijk gebied gedefinieerd.

Het tweede lid van genoemd artikel 12.47 maakt duidelijk welke kavels of beperkte rechten geen onderdeel kunnen zijn van een kavelruil landelijk gebied. Dat geldt bijvoorbeeld voor kavels die deel uitmaken van een ruimtelijk aaneengesloten of functioneel verbonden samenstel van kavels dat in gebruik is voor wonen of niet-agrarische bedrijvigheid. Ook als onroerende zaken die gelegen zijn in het landelijk gebied worden geruild met onroerende zaken die gelegen zijn in het stedelijk gebied, is géén sprake van een kavelruil landelijk gebied zoals omschreven in artikel 12.47 van de Omgevingswet. Het tweede lid van artikel 12.47 van die wet schrijft namelijk voor dat in een kavelruil landelijk gebied geen kavels betrokken mogen zijn die onderdeel uitmaken van een ruimtelijk aaneengesloten of functioneel verbonden samenstel van kavels dat in gebruik is voor stedelijke functies of waaraan stedelijke functies (zoals wonen) zijn toegekend. In dat geval geldt geen vrijstelling van overdrachtsbelasting. Door de integrale aansluiting van de WBR bij artikel 12.47 van de Omgevingswet brengt het voorstel als zodanig geen wijziging aan in het soort kavels dat op grond van de Omgevingswet kan worden betrokken in een kavelruil landelijk gebied en aldus onder de vrijstelling kan vallen. Als de vrijstelling in voorkomende gevallen niet van toepassing is op de verkrijging van bepaalde kavels dan vloeit dat voort uit de Omgevingswet zelf.

Voorgesteld wordt de kavelruilvrijstelling voor de kavelruil landelijk gebied als volgt aan te passen:

I. De kavelruilvrijstelling is niet langer van toepassing op de verkrijging van een woning, inclusief rechten waaraan deze is onderworpen, de ondergrond en eventuele aanhorigheden daarbij (hierna: woning). Een binnen het omgevingsplan op een kavel met een agrarische functie gelegen woning die voorts functioneel is verbonden met het agrarische bedrijf (agrarische bedrijfswoning), wordt van deze aanpassing uitgesloten. Op de verkrijging daarvan kan de kavelruilvrijstelling dus van toepassing blijven.
II. De kavelruilvrijstelling is niet langer van toepassing op de verkrijging van een andere opstal dan een woning inclusief de ondergrond en rechten waaraan die opstal is onderworpen en tot die opstal behorende aanhorigheden (hierna: andere opstal), tenzij die geheel of nagenoeg geheel ten behoeve van de landbouw (hierna: agrarisch) bedrijfsmatig geëxploiteerd wordt (de landbouweis).
III. Voor de opstallen die wél voldoen aan de landbouweis en daardoor in aanmerking komen voor de kavelruilvrijstelling, geldt dat de bedrijfsmatig agrarische exploitatie gedurende ten minste tien jaar na de verkrijging als zodanig moet worden voortgezet (de voortzettingseis). Als niet aan de voortzettingseis wordt voldaan is ten aanzien van de verkrijging van die opstal(len) die niet langer aan de landbouweis voldoet of voldoen alsnog overdrachtsbelasting verschuldigd. Een vergelijkbare eis geldt ook voor de agrarische bedrijfswoning, bedoeld onder I. Als een dergelijke woning binnen tien jaar na de verkrijging niet langer als zodanig kwalificeert is de vrijstelling niet meer van toepassing en is alsnog overdrachtsbelasting verschuldigd.
IV. Overdrachtsbelasting is niet alsnog verschuldigd indien niet aan de voortzettingseis wordt voldaan als gevolg van het feit dat een opstal door overheidsingrijpen aan de landbouw wordt onttrokken ten behoeve van de ontwikkeling en instandhouding van natuur en landschap. Met deze uitzondering op de voortzettingseis wordt voorkomen dat de vrijstelling vervalt ten gevolge van overheidsingrijpen met het oog op de ontwikkeling of instandhouding van natuur of landschap.

Onroerende zaken

Op grond van artikel 2 WBR wordt overdrachtsbelasting geheven ter zake van de verkrijging van in Nederland gelegen onroerende zaken of van rechten waaraan deze zijn onderworpen. Voor de uitleg van het begrip «onroerende zaak» sluiten zowel de Omgevingswet als de WBR aan bij artikel 3:3 BW. Dat betekent dat de kavelruilvrijstelling, in beginsel, van toepassing kan zijn op de verkrijging van grond, opstallen en de ondergrond van die opstallen.

Het voorgestelde artikel 15, eerste lid, onderdelen I en Ia, WBR, in samenhang met de aanhef van dat lid, regelt dat onder bij algemene maatregel van bestuur te stellen voorwaarden van de belasting is vrijgesteld de verkrijging krachtens, kort gezegd, herverkaveling en kavelruil landelijk gebied. In beginsel kan deze vrijstelling van toepassing zijn op iedere verkrijging als bedoeld in artikel 2, eerste lid, WBR. Dit maakt dat de vrijstelling ook van toepassing kan zijn op de verkrijging van rechten waaraan in Nederland gelegen onroerende zaken zijn onderworpen.

Woningen

Voor het begrip «woning» wordt aangesloten bij het gebruikelijke woningbegrip in de WBR. Dit begrip geldt thans bijvoorbeeld voor de toepassing van het verlaagde tarief op grond van artikel 14, tweede lid, WBR en de startersvrijstelling op grond van artikel 15, eerste lid,

onderdeel p, WBR. Hieruit volgt dat onder woningen wordt verstaan: onroerende zaken die op het moment van de juridische overdracht naar hun aard zijn bestemd voor bewoning. Tot de woning behoren eveneens de ondergrond en de tuin en aanhorigheden. Voor een verdere toelichting hierop wordt verwezen naar de toelichting bij de introductie van dit begrip «woning» in de WBR bij het Belastingplan 2012.[204]

Bij de voorgestelde aanpassing van de vrijstelling voor kavelruil in het landelijk gebied wordt een uitzondering gemaakt voor woningen die volgens het omgevingsplan zijn gelegen op een kavel met een agrarische functie én bij het agrarische bedrijf behoren omdat deze woningen daar functioneel mee zijn verbonden. Met «functioneel verbonden» wordt bedoeld dat de agrarische bedrijfswoning op grond van het omgevingsplan uitsluitend mag worden gebruikt ten behoeve van het agrarische bedrijf en daar ook nabij is gelegen. De eis dat de woning functioneel verbonden met het agrarisch bedrijf moet zijn, brengt ook met zich dat ten minste één persoon van het huishouden in de woning dient te wonen die werkzaamheden verricht voor het agrarische bedrijf. Naast de persoon of personen die een dergelijke binding heeft, respectievelijk hebben, met het agrarische bedrijf, kunnen ook andere leden van het huishouden van deze persoon of personen de agrarische bedrijfswoning bewonen.

Het omgevingsplan heeft met ingang van 1 januari 2024 het geldende bestemmingsplan en de beheersverordening uit de Wet ruimtelijke ordening vervangen. Hierdoor wordt niet langer van «bestemming» gesproken maar van «functies». Zolang de (ruimtelijke) regels uit verschillende vervallen instrumenten, zoals bestemmingsplannen, nog niet zijn omgezet in het (nieuwe deel van het) omgevingsplan, komt aan het begrip «functie» geen andere betekenis toe dan de bestemming die volgt uit het (vervallen) bestemmingsplan.

Zogenoemde plattelandswoningen vallen niet onder de reikwijdte van de kavelruilvrijstelling. Hoewel een plattelandswoning een agrarische functie kan hebben geldt hiervoor niet dat deze woning op grond van het omgevingsplan uitsluitend gebruikt mag worden ten behoeve van het agrarische bedrijf. Een plattelandswoning is namelijk een voormalige agrarische bedrijfswoning die op grond van het omgevingsplan of een omgevingsvergunning in afwijking van die functie bewoond mag worden door personen (derden) die geen functionele binding hebben met het nabijgelegen agrarische bedrijf. Op de verkrijging van een dergelijke woning is de kavelruilvrijstelling daarom niet van toepassing. Op de verkrijging van een reguliere (burger)woning is de kavelruilvrijstelling evenmin van toepassing.

Landbouweis

De landbouweis geldt voor de verkrijging van een opstal die niet kwalificeert als woning. Met het begrip «opstal» wordt voor de toepassing van deze bepaling «gebouwen en werken» als bedoeld in artikel 3:3 BW bedoeld. Onder de term opstal wordt daarbij ook de ondergrond van die opstal begrepen. Voor het begrip «landbouw» geldt dat hieraan dezelfde betekenis wordt toegekend als in het kader van artikel 15, aanhef en eerste lid, onderdeel q, WBR (cultuurgrondvrijstelling). Zodoende dient dit begrip ook in het kader van de kavelruilvrijstelling ruim te worden geïnterpreteerd. Het begrip omvat veeteelt, akker-, weide-, tuin- en bosbouw en dergelijke. Ook natuurinclusieve landbouw waarbij agrarische productie gecombineerd wordt met het creëren van natuurwaarde of landschaps-

[204] Kamerstukken II, 2011/12, 33 003, nr. 3, p. 115–116.

beheer wordt voor de toepassing van deze vrijstelling hieronder gerekend. Voor wat onder «bedrijfsmatig geëxploiteerd» moet worden verstaan kan worden verwezen naar het arrest van de Hoge Raad van 4 maart 2011[205], waarin de Hoge Raad heeft beslist dat het begrip «bedrijfsmatige exploitatie» moet worden uitgelegd conform zijn arrest van 12 november 1980. Daaruit blijkt dat van bedrijfsmatige exploitatie alleen sprake is wanneer met een duurzame organisatie van kapitaal en arbeid aan het maatschappelijk productieproces wordt deelgenomen met het oogmerk om daarmee winst te behalen. Het is overigens niet noodzakelijk dat de verkrijger zelf de onroerende zaken exploiteert. Ook de verkrijging van onroerende zaken die verpacht worden kan delen in de vrijstelling, mits de pachter die onroerende zaken bedrijfsmatig binnen zijn landbouwbedrijf exploiteert.

In beginsel vindt bij een verkrijging toetsing aan de landbouweis plaats per afzonderlijk verkregen opstal. Indien bijvoorbeeld een schuur wordt verkregen die volledig dient als opslag voor goederen die niet bedrijfsmatig binnen het landbouwbedrijf worden gebruikt, dan is de vrijstelling voor die schuur niet van toepassing aangezien die schuur niet binnen het landbouwbedrijf wordt geëxploiteerd. Het kan ook voor komen dat één opstal zowel agrarisch bedrijfsmatig wordt geëxploiteerd als voor andere doeleinden wordt gebruikt. Het is voldoende dat een opstal nagenoeg geheel agrarisch bedrijfsmatig wordt gebruikt. Met «geheel of nagenoeg geheel» wordt bedoeld: ten minste 90%. Een opstal die qua oppervlakte voor ten minste 90% agrarisch bedrijfsmatig wordt geëxploiteerd, voldoet daarmee aan de landbouweis. Dit betekent dat als een opstal niet splitsbaar is maar qua oppervlakte voor ten minste 90% agrarisch bedrijfsmatig wordt geëxploiteerd, op de verkrijging van die gehele onroerende zaak de kavelruilvrijstelling kan worden toegepast. Als de opstal wél fysiek splitsbaar is in verschillende gedeelten, geldt de landbouweis voor elk gedeelte afzonderlijk. In die situatie geldt dat uitsluitend op de waarde van het deel dat voor ten minste 90% agrarisch bedrijfsmatig wordt geëxploiteerd, de kavelruilvrijstelling kan worden toegepast.

Het landelijk gebied is in ontwikkeling, waarbij steeds meer wordt ingezet op het realiseren van waardevolle combinaties tussen landbouw en natuur of landschapsbeheer. Bij het realiseren daarvan kan ook kavelruil een belangrijke rol spelen. Dergelijke ontwikkelingen, bijvoorbeeld in verband met het extensiveren van veehouderij of natuurinclusieve landbouw waarbij een agrarische functie gecombineerd wordt met een natuurdoelstelling, betekent dan ook niet dat daarmee niet meer voldaan kan worden aan de eis dat de opstal geheel of nagenoeg geheel bedrijfsmatig agrarisch wordt geëxploiteerd. Deze vallen voor de vrijstelling volledig onder de agrarische bedrijfsmatige exploitatie ten behoeve van de landbouw.

Wanneer opstallen tijdelijk niet agrarisch bedrijfsmatig worden geëxploiteerd maar ook niet worden aangewend voor andere activiteiten (tijdelijke leegstand) hoeft dit toepassing van de vrijstelling niet in de weg te staan. Zodra opstallen al dan niet tijdelijk worden gebruikt voor andere doeleinden, bijvoorbeeld de opslag van caravans, is niet langer sprake van bedrijfsmatig agrarische exploitatie. Deze aanwending zorgt ervoor dat de vrijstelling teruggenomen wordt als dit meer dan 10% bedraagt. De beoordeling of in specifieke gevallen aan de landbouweis is voldaan is aan de inspecteur. Als uitgangspunt geldt dat leegstand tot een half jaar de toepassing van de vrijstelling niet in de weg hoeft te staan. Er kunnen zowel opstallen als gronden in één kavelruil worden betrokken. Bij een

[205] HR 4 maart 2011, ECLI:NL:HR:2011:BP6283.

kavelruil vinden per definitie meerdere verkrijgingen voor de overdrachtsbelasting plaats. Per verkrijging van een onroerende zaak kan een beroep worden gedaan op een vrijstelling en zal getoetst moeten worden of de kavelruilvrijstelling van toepassing is. De werking van de landbouweis kan worden verduidelijkt aan de hand van het volgende, gestileerde, voorbeeld:

Voorbeeld 23- Landbouweis

Een kavelruil wordt als volgt vormgegeven:
- Partij A brengt een geldsom (koopsom voor een woning) in.
- Partij B brengt een (burger)woning en een perceel landbouwgrond in.
- Partijen C, D en E brengen landbouwgronden en opstallen in die voldoen aan de landbouweis.

Partijen B, C, D en E ruilen deze landbouwgronden en opstallen met elkaar. Partijen C, D en E verkrijgen landbouwgronden en opstallen die voldoen aan de landbouweis. Partij B verkrijgt landbouwgrond en de koopsom voor de woning. Partij A verkrijgt de woning. De verkrijging van de woning door partij A is uitgesloten van de vrijstelling. Op alle andere verkrijgingen door partijen B, C, D en E kan – omdat in dit voorbeeld wordt verondersteld dat die voldoen aan de voorwaarden – de kavelruilvrijstelling wél worden toegepast.

Voortzettingseis

De voortzettingseis regelt dat de kavelruilvrijstelling alleen van toepassing is indien de verkregen opstallen, bedoeld in subonderdeel 2°, met bijbehorende aanhorigheden gedurende ten minste tien jaar na de verkrijging ter zake waarvan de vrijstelling is toegepast, agrarisch bedrijfsmatig worden geëxploiteerd. Voor de agrarische bedrijfswoning, bedoeld in subonderdeel 1°, impliceert de voortzettingseis dat de woning gedurende tien jaar na de vrijgestelde verkrijging als zodanig binnen het omgevingsplan (onverminderd) moet worden aangemerkt als gelegen op een kavel met een agrarische functie en gedurende die termijn functioneel moet zijn verbonden met het agrarische bedrijf.

Indien de opstallen binnen tien jaar na de verkrijging niet meer als zodanig worden gebruikt, komt de eerder toegepaste vrijstelling (in zoverre) te vervallen en moet ten aanzien van deze onroerende zaken de overdrachtsbelasting alsnog worden betaald. Deze voorwaarde is opgenomen om oneigenlijk gebruik van de vrijstelling te voorkomen. Het enkele feit dat binnen de tienjaarstermijn een wijziging van bijvoorbeeld het omgevingsplan plaatsvindt, hoeft niet te betekenen dat alle in deze termijn genoten vrijstellingen op grond van de kavelruilvrijstelling komen te vervallen. Pas op het moment dat binnen de termijn de opstal, bedoeld in subonderdeel 2°, feitelijk niet meer als zodanig wordt gebruikt, komt een eerder toegepaste vrijstelling te vervallen.[206]

Wanneer een agrarische bedrijfswoning niet langer als zodanig kwalificeert, bijvoorbeeld omdat het vanaf enig moment binnen de tienjaarstermijn als plattelandswoning gaat kwalificeren, dan komt de eerder toegepaste vrijstelling (in zoverre) te vervallen en moet ten aanzien van deze woning de overdrachtsbelasting alsnog worden betaald.

Vervreemding van de onroerende zaak binnen de termijn hoeft er ook niet toe te leiden dat een vrijstelling wordt teruggenomen. De vrijstelling kan in stand blijven indien de agrarische bedrijfsmatige exploitatie dan wel de

[206] Dit kan dus de cultuurgrondvrijstelling of de kavelruilvrijstelling betreffen.

kwalificatie als agrarische bedrijfswoning gedurende de nog resterende termijn wordt voortgezet. In gevallen waarbij binnen de tienjaarstermijn wordt doorverkocht kan de verkopende partij overwegen om een kettingbeding in de koopovereenkomst en de leveringsakte op te nemen. Door het opnemen van zo'n kettingbeding kunnen verkopende partijen financiële risico's uitsluiten en ervoor zorgen dat zij aan hun verplichtingen kunnen blijven voldoen.

De sloop van opstallen ten behoeve van de ontwikkeling en instandhouding van natuur en landschap of ten behoeve van landbouw houdt geen schending van de voortzettingstermijn in. Ook wanneer een opstal wordt gesloopt waarna een nieuw opstal wordt gebouwd die wordt aangewend voor bedrijfsmatige agrarische exploitatie wordt de voortzettingstermijn ten aanzien van de gesloopte opstal geacht niet te zijn geschonden en gaat de voortzettingstermijn voor de resterende periode over op de nieuwe (vervangende) opstal. Door het karakter van een tijdstipbelasting met een vrijstelling onder voorwaarden ontstaat op het moment dat niet meer aan de voortzettingseis wordt voldaan een overdrachtsbelastingschuld. Hiervan is sprake ingeval de onroerende zaken binnen een periode van tien jaren na de verkrijging niet meer daadwerkelijk bedrijfsmatig agrarisch worden geëxploiteerd, respectievelijk niet meer kwalificeren als agrarische bedrijfswoning. De vrijstelling wordt in dat geval teruggenomen voor zover met die opstal of opstallen niet meer aan de voorzettingseis wordt voldaan. Over de waarde op het moment van de verkrijging van die onroerende zaak of onroerende zaken (of een gedeelte daarvan) waarop de vrijstelling was toegepast wordt dan alsnog overdrachtsbelasting tegen het toen geldende tarief. Voor de waarde wordt aangesloten bij artikel 52 WBR, namelijk de waarde in het economische verkeer. Dienaangaande is voor de hoogte van de belastingschuld niet relevant hoeveel jaren binnen de voorzettingstermijn zijn verstreken. Uit artikel 19, derde lid, AWR vloeit voort dat de belastingplichtige binnen één maand na het tijdstip waarop de belastingschuld is ontstaan, deze dient te betalen. Indien daar niet aan wordt voldaan kan de Belastingdienst een naheffingsaanslag opleggen.

Net als bij de landbouweis geldt voor de voortzettingseis dat steeds per afzonderlijk verkregen opstal dan wel agrarische bedrijfswoning wordt getoetst. Het al dan niet voldoen aan de voortzettingseis heeft aldus géén invloed op de toepasselijkheid van de kavelruilvrijstelling op andere verkrijgingen die voortvloeien uit dezelfde kavelruilakte.

Uitzondering op de voortzettingseis

Met de uitzondering op de voortzettingseis wordt voorkomen dat de vrijstelling vervalt indien de agrarische bedrijfswoning, bedoeld in subonderdeel 1°, of de opstal, bedoeld in subonderdeel 2°, door overheidsingrijpen wordt of worden bestemd en gebruikt voor de ontwikkeling of instandhouding van natuur of landschap. In de praktijk zullen in deze situaties opstallen veelal worden onttrokken aan de landbouw en worden gesloopt en zal de grond bestemd worden voor de ontwikkeling of instandhouding van natuur of landschap. Het is niet van belang door wie de onroerende zaak (ondergrond en opstal) wordt verkregen, maar wel dat deze vanwege overheidsingrijpen aan de landbouwsfeer wordt onttrokken. De betekenis en reikwijdte van de term «overheidsingrijpen» is gelijk aan de betekenis en reikwijdte die hieraan wordt toegekend in het kader van artikel 3.54, twaalfde lid, Wet IB 2001, met inbegrip van de ingevolge onderdeel c van dat lid bij algemene maatregel van bestuur aangewezen EU- of nationale regelgeving die leidt tot herstructurering of beëindiging van een bedrijfstak. Dat betekent dat onder de uitzondering op de voortzettingseis situaties vallen waarin als

gevolg van overheidsingrijpen (de ondergrond van) de opstallen gebruikt en bestemd (wordt) worden voor de ontwikkeling of instandhouding van natuur of landschap. Het is niet van belang wie de eventuele sloop van de opstal bekostigt en wie de eigenaar is van de opstal op het moment van de sloop. Van de genoemde bevoegdheid op grond van artikel 3.54, twaalfde lid, onderdeel c, Wet IB 2001 om bij algemene maatregel van bestuur EU- of nationale regelgeving die leidt tot herstructurering of beëindiging van een bedrijfstak aan te wijzen is gebruikgemaakt in artikel 12a UBIB 2001. De in dat artikel genoemde regelgeving die leidt tot herstructurering of beëindiging van een bedrijfstak wordt derhalve óók voor de toepassing van de voorgestelde uitzondering op de voortzettingseis aangemerkt als overheidsingrijpen. Dit geldt bijvoorbeeld voor de regelingen in het kader van de aanpak van stikstof, zoals de Regeling landelijke beëindigingsregeling veehouderijlocaties (Lbv) en Landelijke beëindigingsregeling veehouderijlocaties met piekbelasting (Lbv-plus). Wanneer opstallen niet langer bedrijfsmatig agrarisch worden geëxploiteerd doordat door belanghebbende wordt deelgenomen aan in genoemd artikel 12a vermelde regelgeving, wordt de voortzettingseis niet geschonden en blijft de vrijstelling van toepassing.

Artikel XXI

Artikel XXI, onderdeel A (artikel 2a van de Wet op de omzetbelasting 1968)

Voorgesteld wordt aan artikel 2a, eerste lid, Wet OB 1968 een onderdeel (onderdeel y) toe te voegen. Daarin wordt het begrip «investeringsdienst» gedefinieerd. Een investeringsdienst in de zin van de voorgestelde bepaling is een dienst die kan worden geduid als een investeringsgoed omdat deze de kenmerken daarvan heeft. Kenmerkend voor investeringsgoederen zijn dat deze een duurzaam karakter dragen omdat ze meerjarig nut afwerpen. Het betreft dan diensten aan onroerende zaken zoals het vernieuwen, vergroten, herstellen of vervangen en onderhouden van onroerende zaken. Ook met een verbouwing samenhangende sloopwerkzaamheden vallen hieronder. Al deze begrippen hebben, voor zover niet al reeds ingevuld door de Hoge Raad[207], het HvJ EU[208] en de Uitvoeringsverordening (EU) nr. 282/2011[209], in het spraakgebruik een duidelijke betekenis zodat deze voor de doeleinden van dit voorstel kunnen worden gehanteerd. Hoewel van geval tot geval een beoordeling dient plaats te vinden kan in algemene zin worden opgemerkt dat bijvoorbeeld het schilderen van de kozijnen en deuren aan de buitenzijde of binnenzijde, grond- of asbestsanering, het plaatsen van keukens en badkamers (kitten), isoleren en gevel- of dakrenovatie diensten zijn die een onroerende zaak meerjarig zullen dienen.[210] Ook de verwerking van materialen, installaties, machines en werktuigen die opgaan in de dienst, en na installatie of montage, hun zelfstandigheid verliezen, vallen onder de voorgestelde begripsdefinitie.

Uiteraard is het ook mogelijk dat het een dienst betreft die aan slechts één onroerende zaak wordt verricht. De definitie ziet op elke (afzonderlijke) dienst die als zodanig aan de voorwaarden voldoet. Dus ook ongeacht of de onroerende zaak bijvoorbeeld in één of meerdere appartementen is opgedeeld. Hierbij geldt (als vanzelfsprekend) dat een dienst die kunst-

---

[207] Bijvoorbeeld HR 19 november 2010, nr. 08/01021, ECLI:NL:HR:2010:BM6681.

[208] Bijvoorbeeld HvJ EG 14 mei 1985, nr. 139/84 (Van Dijk's Boekhuis), ECLI:EU:C:1985:195 en HvJ EU 16 november 2017, C-308/16 (Kozuba Premium Selection), ECLI:EU:C:2017:869.

[209] Uitvoeringsverordening (EU) nr. 282/2011 van de Raad van 15 maart 2011 houdende vaststelling van maatregelen ter uitvoering van Richtlijn 2006/112/EG betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PbEU 2011, L77).

[210] Dat geldt, ook hier in algemene zin, niet voor bijvoorbeeld schoonmaak en glazenbewassing.

matig wordt opgeknipt in meerdere diensten toch als één dienst wordt aangemerkt.

Artikel XXI, onderdeel B (tabel I behorende bij de Wet op de omzetbelasting 1968)

Van tabel I bij de Wet op de omzetbelasting 1968 (Wet OB 1968), waarin de categorieën diensten en goederen zijn opgesomd waarop het verlaagde btw-tarief mag worden toegepast, wordt voorgesteld een aantal posten te laten vervallen. Het betreft de posten voor kunst (onderdeel a, post 29), boeken (onderdeel a, post 30), het uitlenen van boeken (onderdeel b, post 2), het geven van gelegenheid tot sportbeoefening en baden (onderdeel b, post 3), het verstrekken van logies voor kort verblijf (onderdeel b, post 11), het verstrekken van toegang tot musea (onderdeel b, post 14, onder c), podiumkunsten (onderdeel b, post 14, onder d, en post 17), toegang tot sportwedstrijden en dergelijke (onderdeel b, post 14, onder f) en het digitaal leveren of uitlenen van boeken (onderdeel b, post 21). Dit betekent dat voor deze leveringen en diensten het algemene btw-tarief van 21% gaat gelden.

Het schrappen van de posten is een tamelijk beperkte wijziging (op de genoemde goederen en diensten waarvoor nu het 9%-tarief geldt, geldt na wijziging het 21%-tarief). Wel wordt een aantal verwante posten niet geschrapt, wat in de uitvoering kan leiden tot nieuwe vragen. Zo kan de vraag rijzen of een huisje op een camping dat voor een nacht wordt verhuurd onder de post voor kamperen (9% btw) valt of onder het algemene tarief (21% btw). Deze vraag heeft tot op heden geen fiscaal belang, omdat ongeacht het antwoord op die vraag een verlaagd btw-tarief van 9% van toepassing is. Door de voorgestelde wijziging groeit het belang van de vraag en zal de praktijk vragen om verduidelijking op dit punt. In dat kader is het nuttig om informatie te verstrekken over het onderscheid tussen het verstrekken van logies en het geven van gelegenheid tot kamperen.

Ten eerste wordt opgemerkt dat tabelpost b 10 in samenhang met post b 11 in de loop der tijd een ruime interpretatie heeft gekregen. Op grond van het in dit kader relevante beleidsbesluit[211] zou beargumenteerd kunnen worden dat het verstrekken van logies in (safari)tenten, stacaravans en semipermanente zomerhuisjes op het terrein van een camping (ook) onder post b 10 valt. Deze dienstverlening, die dus niet alleen het verhuren van een staanplaats op bijvoorbeeld een camping omvat, maar ook de verhuur van de accommodatie zelf, valt echter onder post b 11, die een verlaagd tarief regelt voor logies. Vanwege het ontbreken van het fiscale belang – in beide gevallen is op dit moment een verlaagd btw-tarief van toepassing – was er geen noodzaak om het onderscheid tussen post b 10 en b 11 scherper duidelijk te maken dan de huidige bewoordingen in het beleidsbesluit, maar het is de bedoeling van de wetgever deze vorm van dienstverlening ná wetswijziging niet langer onder het verlaagde tarief te brengen. Zou de argumentatie worden gevolgd dat uit het beleidsbesluit kan worden afgeleid dat een verlaagd btw-tarief kan worden toegepast met betrekking tot de verhuur van bijvoorbeeld ingerichte stacaravans op campings door middel van post b 10, dan wordt voorbijgegaan aan die doelstelling van de wetgever. Als dit wetsvoorstel tot wet wordt verheven, zal het genoemd beleidsbesluit daarom in ieder geval op dit punt worden aangepast om de reikwijdte van tabelpost b 10 ten opzichte van tabelpost b 11 (wederom) in lijn te brengen met de wettekst, de bedoeling van de wetgever en de tekst van de Btw-richtlijn die betrekking heeft op kamperen (de verhuur van percelen op kampeer-

[211] Besluit van 31 maart 2022, nr. 2022–6334, Stcrt. Nr. 9114.

terreinen en in caravanparken). Er wordt in dit geval dus expliciet afstand genomen van de beargumenteerbare ruime interpretatie zoals deze nu voor post b 10 is opgenomen in het beleidsbesluit voor zover op grond daarvan wordt betoogd dat de verhuur van reeds aanwezige accommodatie op campings onder deze post valt. Hierna volgt de uitleg van de posten b 11 en b 10 zoals de wetgever deze na de voorgestelde wetswijziging voorstaat (met dien verstande dat post b 11 door dit wetsvoorstel zou komen te vervallen).

Logies

Onder de post voor logies valt het verstrekken van gemeubileerde kamers en gemeubileerde woningen voor een korte periode. Dit omvat onder andere hotels, pensions en vakantiehuisjes. De verhuur van gemeubileerde (zomer)huisjes en gemeubileerde stacaravans valt hier dus ook onder. Het gaat hierbij om verblijfruimten die zijn toegerust om daarin kort te verblijven zonder dat de tijdelijke bewoner is belast met de zorg voor de inventaris. Deze dienstverlening is daarmee wezenlijk anders dan het gelegenheid geven tot kamperen (zie hierna).

Campings

Onder de post voor het geven van gelegenheid tot kamperen binnen het kader van het kamp- en vakantiebestedingsbedrijf aan personen die daar slechts voor een korte periode verblijf houden (onderdeel b, post 10, van tabel I) valt het kortdurend verhuren van (afgebakende) stukjes terrein (percelen) waarop huurders hun eigen onderkomen – zoals een tent, caravan of camper – plaatsen. Huurders hebben doorgaans het recht gebruik te maken van de faciliteiten van het campingbedrijf, zoals toiletten, speelterreinen en parkeerplaatsen. Een onderscheid ten opzichte van het verstrekken van logies binnen het kader van het hotel-, pension- en vakantiebestedingsbedrijf aan personen die daar slechts voor een korte periode verblijf houden is dat onder onderdeel b, post 10, van tabel I dus niet vallen de diensten waarbij personen gebruikmaken van een door de ondernemer aangeboden en ingericht onderkomen of verblijf. Dat onderkomen nemen zij zelf mee in de vorm van bijvoorbeeld een tent, caravan of camper.

De voorgestelde maatregel treedt in werking met ingang van 1 januari 2026 (zie voor een toelichting het algemeen deel van deze memorie).

Artikel XXII

Artikel XXII, onderdeel A (artikel 9 van de Wet op de belasting van personenauto's en motorrijwielen 1992)

Artikel 9, tweede lid, Wet BPM 1992 bevat een specifieke tarieftabel voor zogenoemde PHEV's. Het gaat hierbij om personenauto's met ten minste twee verschillende energie-omzetters en ten minste twee verschillende energie-opslagsystemen aan boord ten behoeve van de mechanische aandrijving van de auto, waarbij in ieder geval energie wordt geput uit een opslagvoorziening voor elektrische energie of -kracht; een voorziening die bovendien ook door middel van een externe bron oplaadbaar is. Voorgesteld wordt genoemd tweede lid en hiermee de specifieke tarieftabel voor PHEV's met ingang van 1 januari 2025 te laten vervallen. Daarmee volgt met ingang van die datum het tarief voor deze personenauto's evenals voor de overige personenauto's uit de tarieftabel die is opgenomen in artikel 9, eerste lid, Wet BPM 1992. Voorgesteld wordt de leden van het artikel niet te vernummeren, omdat dit onwenselijke

gevolgen zou hebben in verband met vele verwijzingen in lagere regelgeving, handboeken en formulieren.

Het voorstel om de tarieftabel voor PHEV's te laten vervallen is getoetst aan artikel 110 VWEU. Dit artikel heeft tot doel het vrije verkeer van goederen tussen de lidstaten onder normale mededingingsvoorwaarden te verzekeren door elke vorm van bescherming uit te sluiten die het gevolg kan zijn van de toepassing van binnenlandse belastingen die discriminerend zijn ten opzichte van producten uit andere lidstaten. Daartoe verbiedt artikel 110 VWEU elke lidstaat om op producten van andere lidstaten hogere binnenlandse belastingen te heffen dan die welke op gelijksoortige nationale producten worden geheven. Een belastingstelsel kan slechts worden geacht verenigbaar te zijn met artikel 110 VWEU indien vaststaat dat het zodanig is ingericht dat het in alle gevallen is uitgesloten dat ingevoerde producten zwaarder worden belast dan binnenlandse producten en dat het bijgevolg in geen geval discriminerende gevolgen heeft. Artikel 110, eerste alinea, VWEU wordt geschonden wanneer de belasting op het ingevoerde product en de belasting op het gelijksoortige nationale product op verschillende wijze en volgens verschillende modaliteiten wordt berekend, waardoor het ingevoerde product, al is het maar in sommige gevallen, zwaarder wordt belast.[212]

Artikel 110 VWEU belet een lidstaat niet nieuwe belastingen in te voeren of het tarief van of de maatstaf van heffing voor bestaande belastingen te wijzigen.[213] Het voorstel voor het laten vervallen van de specifieke tarieftabel resulteert in een tariefsverlaging. Dat lagere tarief gaat ook gelden voor motorrijtuigen met een oudere typegoedkeuring alsmede voor reeds eerder in het buitenland gebruikte of nieuwe maar wel al eerder in het buitenland ingeschreven motorrijtuigen (artikelen 10b en 16a Wet BPM 1992). Uitgesloten is hierdoor dat voor PHEV's die na 1 januari 2025 uit andere lidstaten worden ingevoerd meer bpm dient te worden afgedragen dan voor vergelijkbare binnenlandse (reeds) ingevoerde voertuigen aan bpm is betaald.

Als gevolg van de nieuwe CO_2-uitstootmetingen zullen wel verschillen ontstaan als gevolg van de typegoedkeuring op basis waarvan een PHEV is gekeurd. Dat effect is echter een autonoom gevolg van de keuze om in Europees verband de methode op basis waarvan de CO_2-uitstoot van een PHEV wordt vastgesteld aan te scherpen. Voor de bpm betreft dit een authentiek gegeven. De aanscherping van de methode op basis waarvan de CO_2-uitstoot wordt vastgesteld en de doorwerking hiervan in de bpm levert geen (indirecte) discriminatie op. Een motorrijtuig kan slechts op basis van de oude of op basis van de nieuwe typegoedkeuring worden gekeurd. Een PHEV met een oude typegoedkeuring is daarmee feitelijk noch rechtens gelijk aan een PHEV met een nieuwe typegoedkeuring. PHEV's afkomstig van de buitenlandse markt worden ook niet anders behandeld dan gelijksoortige voertuigen op de Nederlandse markt. Een belastingplichtige kan een PHEV uit een andere lidstaat importeren en bij de aanschaf kiezen tussen een PHEV met een oude typegoedkeuring (lage CO_2-uitstoot) of nieuwe typegoedkeuring (hoge CO_2-uitstoot). Onafhankelijk van de keuze die wordt gemaakt is kiezen voor een importvoertuig niet nadeliger dan kiezen voor een eerder nationaal ingeschreven motorrijtuig met een oude of nieuwe typegoedkeuring. Bij de keuze voor een PHEV met een nieuwe typegoedkeuring uit een andere EU-lidstaat zal de bpm niet hoger zijn dan voor een PHEV die met een nieuwe typegoedkeuring reeds in Nederland aanwezig is. Bij de import van een PHEV met een oude typegoedkeuring is de belastingplichtige veelal zelfs gunstiger

[212] HvJ EU 22 februari 2024, zaak C-694–22, ECLI:EU:C:2024:158, punten 36 tot en met 40.
[213] HvJ EU 7 april 2011, zaak C-402/09, ECLI:EU:C:2011:219.

uit dan de inschrijver van een PHEV waarvan de bpm eerder op basis van de specifieke tarieftabel is vastgesteld. In het geval dat de specifieke tarieftabel toch gunstiger zou zijn bij de import van een PHEV dan kan hier via een beroep op het historische tarief aanspraak op worden gemaakt.[214]

Over de vraag wat in het kader van artikel 110 VWEU binnen de bpm onder een gelijksoortig motorrijtuig moet worden verstaan worden momenteel nog procedures gevoerd naar aanleiding van de eerdere invoering van de WLTP-methode voor het vaststellen van de CO_2-uitstoot. De vraag is opgeworpen in hoeverre deze overgang, in het bijzonder als gevolg van de transitieperiode en de restvoorraadregeling waarmee deze overgang gepaard ging, kan leiden tot de situatie dat gelijksoortige motorrijtuigen binnen de bpm verschillend worden belast. Prejudiciële vragen die hierover door de Rechtbank Zeeland-West-Brabant heeft zijn door de Hoge Raad op 26 april 2024 beantwoord.[215]

De Hoge Raad heeft in antwoord op de prejudiciële vragen vastgesteld dat personenauto's als gelijksoortig gelden indien zij van hetzelfde merk en model zijn, dat wil zeggen dat zij behoren tot een categorie voertuigen die op de in bijlage II, deel B, behorend bij Richtlijn 2007/46/EG vermelde essentiële punten identiek zijn en onder dezelfde EU-typegoedkeuring vallen.[216] Uit dit antwoord valt op te maken dat voertuigen met een verschillende EU-typegoedkeuring niet gelijksoortig zijn. Dat is relevant, omdat de aanscherping van de geregistreerde CO_2-uitstoot voor een PHEV altijd gepaard zal gaan met een andere typegoedkeuring. De CO_2-uitstoot is bovendien ook zelfstandig een essentieel punt dat in bijlage II, onderdeel B, behorende bij Richtlijn 2007/46/EG is benoemd. Het antwoord van de Hoge Raad geeft dan ook een sterke indicatie dat PHEV's met een nieuwe typegoedkeuring en PHEV's met een oude typegoedkeuring van elkaar zijn te onderscheiden.

Zoals eerder benoemd belet artikel 110 VWEU een lidstaat niet nieuwe belastingen in te voeren of het tarief van of de maatstaf van heffing voor bestaande belastingen te wijzigen. Dat ligt ook voor de hand wanneer met de invoering of wijziging van een belasting legitieme doelen worden nagestreefd. Dat is bij de aanpassing van de methode op basis waarvan de CO_2-uitstoot wordt vastgesteld aan de orde. Deze aanpassing wordt immers ingegeven door de wens om tot een representatieve inschatting en beprijzing te komen van de CO_2-uitstoot die met het gebruik van een PHEV samenhangt. De inspanningen die erop zijn gericht om de doelen die zijn gesteld in het Klimaatakkoord van Parijs zijn daar ook bij gebaat. Voor zover een PHEV met een oude typegoedkeuring al vergelijkbaar zou zijn met een PHEV met een nieuwe typegoedkeuring dient de hogere CO_2-uitstoot die als gevolg van de nieuwe typegoedkeuring wordt geregistreerd dan ook te worden beschouwd in het licht van het legitieme doel dat hiermee wordt nagestreefd.

---

[214] Artikel 10b Wet BPM 1992.

[215] HR 26 april 2024, ECLI:NL:HR:2024:653.

[216] Richtlijn 2007/46/EG van het Europees Parlement en de Raad van 5 september 2007 (PbEU 2007 L 263) is ingetrokken door Verordening (EU) 2018/858 van het Europees Parlement en de Raad van 30 mei 2018 betreffende de goedkeuring van en het markttoezicht op motorvoertuigen en aanhangwagens daarvan en systemen, onderdelen en technische eenheden die voor dergelijke voertuigen zijn bestemd, tot wijziging van Verordening (EG) nr. 715/2007 en (EG) nr. 595/2009 en tot intrekking van Richtlijn 2007/46/EG (Pb EU 2018 L 151).

Artikel XXII, onderdelen B en C (artikelen 9c en 10 van de Wet op de belasting van personenauto's en motorrijwielen 1992)

Als gevolg van het voorstel om de specifieke tarieftabel voor PHEV's te laten vervallen kunnen verwijzingen naar deze tarieftabel in de artikelen 9c en 10 wet BPM 1992 komen te vervallen. Een vergelijkbare aanpassing is nodig in artikel 16b Wet BPM 1992. Vanwege aanpassingen die reeds uit hoofde van het BP 2023 waren voorzien in artikel 16b Wet BPM 1992, wordt die laatste aanpassing gedaan in de vorm van een wijziging van het BP 2023. Zie daarvoor artikel VIII van het wetsvoorstel OFM 2025.

Artikel XXII, onderdeel D (artikel 15 van de Wet op de belasting van personenauto's en motorrijwielen 1992)

Voorgesteld wordt de teruggaaf te laten vervallen voor motorrijtuigen die kennelijk zijn ingericht om te worden gebruikt door een invalide en zijn uitgerust met een elektromotor dan wel met een verbrandingsmotor met een cilinderinhoud van ten hoogste 250 cm^3. Deze regeling is inmiddels achterhaald en wordt niet meer in de praktijk toegepast. De situatie kan zich namelijk niet meer voordoen omdat deze niet gekentekende voertuigen na 31 december 2009 niet meer op de weg mogen rijden. Zie ook Stb. 1994, nr. 450, p. 351 en verder. De bedoelde invalidewagens worden niet meer geproduceerd en zijn sinds 2010 ofwel vernietigd of omgebouwd tot bijvoorbeeld brommobiel (L6e). Aldus wordt voorgesteld artikel 15, eerste lid, onderdeel c, Wet BPM 1992 te laten vervallen. Er wordt voorgesteld de onderdelen in het artikel niet te verletteren, omdat verlettering onwenselijke gevolgen zou hebben in verband met verwijzingen in lagere regelgeving, handboeken en formulieren.

Voorgesteld wordt tevens om in artikel 15, vierde lid, Wet BPM 1992 per 1 januari 2025 een wijziging door te voeren die verband houdt met het feit dat met ingang van die datum de afschrijvingslijn voor bestelauto's niet meer eindigt bij vijf jaren maar hetzelfde verloopt als de afschrijvingslijn voor personenauto».

Artikel XXIII

Artikel XXIII, onderdeel A (artikel 2 van de Wet op de belasting van personenauto's en motorrijwielen 1992)

Voorgesteld wordt om de definitie van motorrijwiel, personenauto en bestelauto voor verschillende belastingen te harmoniseren en hiervoor aan te sluiten bij het kentekenregister. Hiertoe dienen de voorgestelde nieuwe onderdelen b, c en d van artikel 2 Wet BPM 1992. Voor een toelichting hierop wordt verwezen naar het algemeen deel van deze memorie. Het voorstel houdt meer in het bijzonder het volgende in. Een motorrijwiel heeft de voertuigcategorie L met de voertuigclassificatie L3e, L4e, L5e of L7e (zie genoemd onderdeel b). Deze wijziging heeft geen materiële gevolgen omdat dit feitelijk al voortvloeit uit het huidige artikel 4 Wet BPM 1992 en artikel 4 UR BPM 1992. Een personenauto heeft de voertuigcategorie M met de voertuigclassificatie M1 (zie genoemd onderdeel c). Deze aanpassing heeft tot gevolg dat in het wagenpark een gering aantal motorrijtuigen met de voertuigcategorie N – dat niet voldoet aan de huidige fiscale inrichtingseisen – fiscaal niet langer worden aangemerkt als personenauto. Het gaat hierbij om circa 5.400 motorrijtuigen die na inwerkingtreding van de betreffende in dit wetsvoorstel opgenomen maatregel voor de betreffende belastingen niet langer kwalificeren als personenauto, maar worden aangemerkt als bestelauto (0,05% van het Nederlandse wagenpark). Een bestelauto heeft de voertuigcategorie N met een toegestane maximum massa van maximaal

3.500 kilogram (zie genoemd onderdeel d). De hoofdregel is dat uitsluitend bestelauto's met de voertuigclassificatie N1 een (technische) toegestane maximum massa hebben van maximaal 3.500 kilogram. Er bestaat echter vooralsnog een praktijk waarbij de (wettelijk) toegestane maximummassa van zware bedrijfsauto's (voertuigclassificatie N2) door de Dienst Wegverkeer (RDW) administratief wordt verlaagd tot maximaal 3.500 kilogram onder de voorwaarde dat de bedrijfsauto inclusief lading nooit meer dan 3.500 kilogram weegt. Al zolang deze praktijk op grond van de Wegenverkeerswet 1994 bestaat worden dergelijke motorrijtuigen fiscaal aangemerkt als bestelauto. In deze gevallen is dus bpm verschuldigd en dat verandert door dit wetsvoorstel niet.

Tevens wordt voorgesteld een definitie van «motorrijtuig» op te nemen waarbij wordt aangesloten bij de definitie die is opgenomen in artikel 1, eerste lid, onderdeel c, van de Wegenverkeerswet 1994: alle voertuigen, bestemd om anders dan langs spoorstaven te worden voortbewogen uitsluitend of mede door een mechanische kracht, op of aan het voertuig zelf aanwezig dan wel door elektrische tractie met stroomtoevoer van elders, met uitzondering van fietsen met trapondersteuning. Dit wordt geregeld met het nieuwe artikel 2, onderdeel a, Wet BPM 1992.

Van belang is nog dat de vereenvoudiging op hoofdlijnen geen nadelige consequenties heeft voor de belastingplichtige. In veruit de meeste gevallen verandert er niets aan de (hoogte van de) belastingheffing. In een beperkt aantal gevallen wordt iets minder belasting betaald, omdat bepaalde motorrijtuigen niet langer als personenauto worden aangemerkt maar als bestelauto. Het is evenwel (theoretisch) niet uit te sluiten dat door de vereenvoudiging, in een individueel geval, voor een motorrijtuig toch (meer) belasting moet worden betaald. Dat is het gevolg van de huidige voortdurende individuele fiscale beoordeling van motorrijtuigen, waaruit ook uiteenlopende specifieke vraagstukken zijn voortgekomen. Omwille van de eenvoud en uitvoerbaarheid van wetgeving moet hierin worden berust. De huidige onderdelen a tot en met e van artikel 2 Wet BPM 1992 worden verletterd tot onderdelen e tot en met i van dat artikel.

De voorgestelde datum van inwerkingtreding van deze vereenvoudiging is 1 januari 2027.

Artikel XXIII, onderdeel B (artikel 3 van de Wet op de belasting van personenauto's en motorrijwielen 1992)

Met het voorgestelde artikel 3, eerste lid, Wet BPM 1992 wordt geregeld dat de voertuigcategorie, voertuigclassificatie of aanduiding voor speciale doeleinden van een motorrijtuig blijkt uit het kentekenregister. Dit is van belang om de eenheid en uniformiteit tussen de Wegenverkeerswetgeving en fiscaliteit te waarborgen. Uit artikel 43b van de Wegenverkeerswet 1994 volgt dat als een inspecteur bij de vervulling van zijn publieke taak een gegeven nodig heeft dat als authentiek in het kentekenregister is opgenomen, hij van dat gegeven in het kentekenregister gebruik moet maken. Op grond van artikel 7 van het Kentekenreglement geldt dat voor bijvoorbeeld de voertuigcategorie, de voertuigclassificatie of de aanduiding voor speciale doeleinden van een motorrijtuig. Voor de volledigheid wordt opgemerkt dat voor de voertuigclassificatie relevant is wat de hoofdclassificatie is. De toevoeging van bijvoorbeeld een voertuigsubcategorie G (Gelände) heeft hierop geen effect.

Vanwege de harmonisatie van de voertuigdefinities met de Wegenverkeerswet 1994 kan het niet meer voorkomen dat een personenauto, motorrijwiel of bestelauto in de fiscaliteit wordt gewijzigd zonder de verplichting om tevens de inschrijving in het kentekenregister te wijzigen.

Derhalve kan de inspecteur afgaan op de authentieke gegevens in het kentekenregister, en is een zelfstandig oordeel door de inspecteur in beginsel niet nodig. Indien de inspecteur gerede twijfel zou hebben over de juistheid van een in het kentekenregister opgenomen gegeven, zoals de voertuigcategorie of voertuigclassificatie, dan moet hij dat melden aan de RDW op grond van artikel 43c van de Wegenverkeerswet 1994. Nadat de RDW het voertuiggegeven heeft aangepast, zal dat fiscaal moeten worden gevolgd. Bovenstaande laat onverlet dat als in het kentekenregister een onjuiste voertuigcategorie is geregistreerd – bijvoorbeeld doordat het motorrijtuig is omgebouwd – de inspecteur zelfstandig een naheffing kan opleggen. In dat geval is op grond van artikel 1, derde lid, Wet BPM 1992 het feitelijk gebruik van de weg belast.

Er zijn motorrijtuigen die niet in het kentekenregister worden geregistreerd, namelijk motorrijtuigen met een buitenlands kenteken. Voor deze motorrijtuigen stelt de RDW de voertuigclassificatie niet vast, en moet deze door de belastingplichtige en inspecteur worden vastgesteld. Voor het vaststellen van de voertuigcategorie, voertuigclassificatie of aanduiding voor speciale doeleinden van dergelijke motorrijtuigen gelden ingevolge het voorgestelde artikel 3, tweede lid, Wet BPM 1992 de normen die worden gesteld door de EU en die normen vloeien voort uit twee verordeningen. Voor personenauto's en bestelauto's betreft het Verordening (EU) nr. 2018/858 van het Europees Parlement en de Raad van 30 mei 2018 betreffende de goedkeuring van en het markttoezicht op motorvoertuigen en aanhangwagens daarvan en systemen, onderdelen en technische eenheden die voor dergelijke voertuigen zijn bestemd, tot wijziging van Verordeningen (EG) nr. 715/2007 en (EG) nr. 595/2009 en tot intrekking van Richtlijn 2007/46/EG (PbEU 2018, L 151). Voor motorrijwielen betreft het de Verordening (EU) nr. 168/2013 van het Europees Parlement en de Raad van 15 januari 2013 betreffende de goedkeuring van en het markttoezicht op twee- of driewielige voertuigen en vierwielers (PbEU 2013, L 60).

Tot slot wordt nog opgemerkt dat met dit voorstel (indirect) wordt aangesloten bij de voertuigdefinities die voorvloeien uit diverse verordeningen van de EU. Eventuele aanpassing van een of meer van de definities in de betreffende verordeningen heeft dus automatisch fiscale consequenties. De voorgestelde datum van inwerkingtreding van deze maatregelen is 1 januari 2027.

Artikel XXIII, onderdeel C (artikel 4 van de Wet op de belasting van personenauto's en motorrijwielen 1992)

Voorgesteld wordt artikel 4 Wet BPM 1992 met ingang van 1 januari 2017 te laten vervallen. Dat artikel kan vervallen omdat de definities van motorrijwielen met ingang van die datum worden opgenomen in artikel 2 Wet BPM 1992 (zie de toelichting bij artikel XXIII, onderdeel A).

Artikel XXIII, onderdeel D (artikel 9 van de Wet op de belasting van personenauto's en motorrijwielen 1992)

Voorgesteld wordt voorgesteld om de inhoud van artikel 9, vijftiende lid, Wet BPM 1992 per 1 januari 2017 te verwerken in artikel 9, derde lid, onderdeel a, Wet BPM 1992 waarbij voor de formulering van de wijzigingsopdracht rekening is gehouden met de in het Belastingplan 2023 opgenomen wijzigingen per 1 januari 2025, inclusief de wijzigingen die Overige Fiscale Maatregelen 2025 daarop aanbrengt. De fiscale term «bijzondere personenauto» komt daardoor met ingang van 1 januari 2027 te vervallen, alsook – met het vervallen van genoemd vijftiende lid – de verwijzing naar de Verordening (EU) 2018/858. In plaats daarvan worden

de motorrijtuigen met speciale doeleinden benoemd waar het om gaat, namelijk personenauto's met een aanduiding voor speciale doeleinden SA (kampeerwagen), SB (gepantserd voertuig), SC (ambulance), SD (lijkwagen) of SH (voor rolstoelen toegankelijk voertuig). Voor de personenauto met speciale doeleinden SA (kampeerwagen) worden niet langer aanvullende fiscale voorwaarden gesteld. De vraag of een personenauto een kampeerwagen is blijkt daardoor rechtstreeks uit het kentekenregister.

Artikel XXIII, onderdeel E (artikel 15 van de Wet op de belasting van personenauto's en motorrijwielen 1992)

Met de nieuwe onderdelen d en e van artikel 15, eerste lid, aanhef, Wet BPM 1992 zoals deze worden voorgesteld voor ambulances en lijkwagens wordt aangesloten bij de aanduiding voor speciale doeleinden SC (ambulance), respectievelijk SD (lijkwagen), in het kentekenregister. De voorgestelde wijziging is een vereenvoudiging en heeft geen materiële consequenties. Op grond van artikel 15, eerste lid, aanhef, Wet BPM 1992 kunnen bij algemene maatregelen van bestuur nadere voorwaarden en beperkingen worden gesteld, bijvoorbeeld over het gebruik. Voorgesteld wordt de hiervoor genoemde maatregelen met ingang van 1 januari 2027 in werking te laten treden.

Tevens wordt voorgesteld de grondslag te creëren om bij algemene maatregel van bestuur motorrijtuigen voor speciale medische hulpverlening gelijk te stellen met een ambulance. Het gaat daarbij bijvoorbeeld om motorrijtuigen die worden ingezet door organisaties die zich richten op het redden van drenkelingen. Deze materie is op dit moment nog als goedkeurend beleid geregeld in het Kaderbesluit bpm.

Artikel XXIII, onderdeel F (artikel 15a van de Wet op de belasting van personenauto's en motorrijwielen 1992)

Voorgesteld wordt artikel 15a Wet BPM 1992 met ingang van 1 januari 2027 op diverse onderdelen te wijzigen, vanwege het feit dat er als gevolg van dit wetsvoorstel met ingang van die datum geen (technische) aanvullende fiscale eisen meer worden gesteld aan een bestelauto maar wordt aangesloten bij het kentekenregister.

Het tweede lid van genoemd artikel 15a kan vervallen omdat niet langer wordt vereist dat de laadruimte is afgescheiden van de bestuurdersplaats onderscheidenlijk de cabine, dan wel in haar geheel is voorzien van een vlakke laadvloer. Voorgesteld wordt de leden van het artikel niet te vernummeren, omdat vernummering onwenselijke gevolgen zou hebben in verband met vele verwijzingen in handboeken en formulieren.

In artikel 15a, achtste lid, Wet BPM 1992 kan het (aanvullende) belastbare feit vervallen dat betrekking heeft op een aanpassing aan het motorrijtuig, waardoor niet langer aan de fiscale eisen van een bestelauto wordt voldaan.

Voorgesteld wordt artikel 15, elfde en twaalfde lid, Wet BPM 1992 te laten vervallen (onder vernummering van het dertiende lid tot elfde lid van dat artikel) omdat de fiscale boete voor het vervoeren van personen in de laadruimte van een bestelauto kan vervallen. Er is geen fiscaal belang meer bij een verzuimboete. Vanuit het oogpunt van de verkeersveiligheid wordt deze overtreding namelijk reeds op grond van artikel 61b van het Reglement verkeersregels en verkeerstekens 1990 bestraft. Het veranderen van de definitie door het plaatsen van zitplaatsen is op grond hoofdstuk 6 van de Regeling voertuigen reeds goedkeuringsplichtig en bij

het niet opvolgen van deze verplichting strafbaar, waarbij een rijverbod kan worden opgelegd.

Artikel XXIII, onderdeel G (artikel 22 van de Wet op de belasting van personenauto's en motorrijwielen 1992)

Met de in het wetsvoorstel OFM 2025 opgenomen aanpassing van het BP 2023 wordt voorgesteld om artikel 22 Wet BPM 1992 in te voegen met ingang van 1 januari 2025 (zie artikel XVII van het wetsvoorstel OFM 2025). Dat nieuwe artikel regelt dat de ondernemersvrijstelling voor de BPM kan (blijven) worden toegepast op bestelauto's met een datum eerste toelating van vóór 1 januari 2025. Voorgesteld wordt het tweede lid van genoemd artikel 22 per 1 januari 2027 op te nemen dat voor de toepassing van de ondernemersvrijstelling de huidige technische eisen van een bestelauto niet langer van toepassing zijn. De ondernemersvrijstelling kan dan worden toegepast voor elk motorrijtuig van de voertuigcategorie N met een toegestane maximum massa van maximaal 3.500 kilogram.

Artikel XXIV

Artikel XXIV, onderdeel A (artikel 25b van de Wet op de motorrijtuigenbelasting 1994)

Bij inwerkingtreding van de Wet vrachtwagenheffing kan het bijzondere tarief voor de rijdende winkel vervallen. Door de Wet vrachtwagenheffing worden de tarieven in de motorrijtuigenbelasting voor vrachtwagens vastgesteld op het minimum dat is toegelaten op grond van wetgeving in de EU. Het gevolg daarvan is dat het bijzondere tarief voor de rijdende winkel hoger wordt dan de minimumtarieven voor vrachtauto's in de Wet MRB 1994. Het bijzondere tarief voor de rijdende winkel wordt dus hoger dan het reguliere tarief en zal daardoor geen functie meer hebben. Derhalve kan in verband met de inwerkingtreding van de Wet vrachtwagenheffing het bijzondere tarief voor de rijdende winkel komen te vervallen. De voorgestelde maatregel treedt in werking op het tijdstip dat de Wet vrachtwagenheffing in werking treedt. Inwerkingtreding van die wet wordt in 2026 voorzien.

Artikel XXIV, onderdeel B (artikel 37d van de Wet op de motorrijtuigenbelasting 1994)

De voorgestelde wijziging in artikel 37d, eerste lid, Wet MRB 1994 betreft een redactionele verbetering.

Artikel XXV

Artikel XXV, onderdeel A (artikel 2 van de Wet op de motorrijtuigenbelasting 1994)

Voorgesteld wordt om in de Wet MRB 1994 de definities van motorrijtuig, motorrijwiel, personenauto, bestelauto, autobus, vrachtauto en aanhangwagen te vereenvoudigen en hiervoor aan te sluiten bij de Wegenverkeerswet 1994 en de gegevens die moeten worden vastgelegd in het kentekenregister. Hiertoe dienen de voorgestelde nieuw verwoorde onderdelen a tot en met g van artikel 2 Wet MRB 1994. Voor een toelichting hierop wordt verwezen naar het algemeen deel van deze memorie. Het voorstel houdt meer in het bijzonder het volgende in. Voor de definitie van motorrijtuig wordt rechtstreeks aangesloten bij de definitie van artikel 1, eerste lid, onderdeel c, van de Wegenverkeerswet 1994: alle voertuigen, bestemd om anders dan langs spoorstaven te worden voortbewogen uitsluitend of mede door een mechanische kracht,

op of aan het voertuig zelf aanwezig dan wel door elektrische tractie met stroomtoevoer van elders, met uitzondering van fietsen met trapondersteuning. Een motorrijwiel heeft de voertuigcategorie L met de voertuigclassificatie L3e, L4e, L5e of L7e. Deze wijziging heeft geen materiële gevolgen omdat dit feitelijk al voortvloeit uit het huidige artikel 4 Wet MRB 1994 en artikel 4 UB MRB 1994. Een personenauto heeft de voertuigcategorie M met de voertuigclassificatie M1. Deze aanpassing heeft tot gevolg dat in het wagenpark een gering aantal motorrijtuigen met de voertuigcategorie N1 – dat niet voldoet aan de fiscale inrichtingseisen, bijvoorbeeld rondom het «fiscaal blok» – fiscaal niet langer worden aangemerkt als personenauto. Het gaat hierbij om circa 5.400 motorrijtuigen, die straks worden aangemerkt als bestelauto (0,05% van het Nederlandse wagenpark). Een autobus heeft de voertuigcategorie M met de voertuigclassificatie m^2 of m^3 in het kentekenregister. Deze regeling heeft geen materiële gevolgen omdat dit feitelijk al voortvloeit uit het huidige artikel 2 Wet MRB 1994. Een bestelauto heeft de voertuigcategorie N met een (wettelijk) toegestane maximum massa van maximaal 3.500 kilogram. Tegelijkertijd heeft een vrachtauto de voertuigcategorie N met een (wettelijke) toegestane maximum massa van meer dan 3.500 kilogram. De hoofdregel is dat uitsluitend bestelauto's met de voertuigclassificatie N1 een technische maximum massa hebben van maximaal 3.500 kilogram. En dat uitsluitend vrachtwagens met de voertuigclassificatie N2 of N3 een (technische) maximum massa hebben van meer dan 3.500 kilogram. Er bestaat echter vooralsnog een praktijk waarbij er naast een technisch toegestane maximummassa door de RDW een (wettelijke) toegestane maximummassa wordt vastgesteld. Daardoor kan van zware bedrijfsauto's met de voertuigclassificatie N2 in het kentekenregister de (wettelijk) maximummassa administratief worden verlaagd tot maximaal 3.500 kilogram onder de voorwaarde dat de bedrijfsauto inclusief lading nooit meer dan 3.500 kilogram weegt. Al zolang deze praktijk op grond van de Wegenverkeerswet 1994 bestaat worden dergelijke motorrijtuigen fiscaal aangemerkt als bestelauto. Een aanhangwagen is een voertuig van de voertuigcategorie O. Deze wijziging heeft geen materiële gevolgen omdat dit feitelijk al voortvloeit uit het huidige artikel 2 Wet MRB 1994.

Tot slot wordt voorgesteld de definitie van het begrip «weg» die thans is opgenomen in artikel 5 Wet MRB 1994 onder te brengen in artikel 3 van die wet en wordt voorgesteld hiervoor voortaan rechtstreeks te verwijzen naar artikel 1, eerste lid, onderdeel b, van de Wegenverkeerswet 1994, waar de volgende definitie van dat begrip is opgenomen: alle voor het openbaar verkeer openstaande wegen of paden met inbegrip van de daarin liggende bruggen en duikers en de tot die wegen behorende paden en bermen of zijkanten. Een en ander wordt geregeld met het voorgestelde artikel 2 Wet MRB 1994.

Van belang is nog dat met de vereenvoudiging in veruit de meeste gevallen niets verandert aan de (hoogte van de) belastingheffing. In een beperkt aantal gevallen wordt iets minder belasting betaald, omdat bepaalde motorrijtuigen niet langer als personenauto worden aangemerkt maar als bestelauto. Het is evenwel (theoretisch) niet uit te sluiten dat door de vereenvoudiging, in een individueel geval, voor een motorrijtuig toch (meer) belasting moet worden betaald. Dat is het gevolg van de huidige voortdurende individuele fiscale beoordeling van motorrijtuigen, waaruit ook uiteenlopende specifieke vraagstukken zijn voortgekomen. Omwille van de eenvoud en uitvoerbaarheid van wetgeving wordt hierin berust. De voorgestelde datum van inwerkingtreding van de vereenvoudiging is 1 januari 2027.

Artikel XXV, onderdeel B (artikel 3 van de Wet op de motorrijtuigenbelasting 1994)

Met het voorgestelde artikel 3, eerste lid, Wet MRB 1994 wordt geregeld dat de voertuigcategorie, voertuigclassificatie of aanduiding voor speciale doeleinden van een motorrijtuig blijkt uit het kentekenregister. Dit is van belang om de eenheid en uniformiteit tussen de Wegenverkeerswetgeving en fiscaliteit te waarborgen. Uit artikel 43b van de Wegenverkeerswet 1994 volgt dat als een inspecteur bij de vervulling van zijn publieke taak een gegeven nodig heeft dat als authentiek in het kentekenregister is opgenomen, hij van dat gegeven in het kentekenregister gebruik moet maken. Op grond van artikel 7 van het Kentekenreglement geldt dat bijvoorbeeld voor de voertuigcategorie, de voertuigclassificatie en de aanduiding voor speciale doeleinden van een motorrijtuig. Voor de volledigheid wordt opgemerkt dat voor de voertuigclassificatie relevant is wat de hoofdclassificatie is. De toevoeging van bijvoorbeeld een voertuigsubcategorie G (Gelände) heeft hierop geen effect.

Vanwege de harmonisatie van de voertuigdefinities met de Wegenverkeerswet 1994 kan het niet meer voorkomen dat een personenauto, motorrijwiel of bestelauto in de fiscaliteit wordt gewijzigd zonder de verplichting om tevens de inschrijving in het kentekenregister te wijzigen. Derhalve kan de inspecteur afgaan op de authentieke gegevens in het kentekenregister, en is een zelfstandig oordeel door de inspecteur in beginsel niet nodig. Indien de inspecteur gerede twijfel zou hebben over de juistheid van een in het kentekenregister opgenomen gegeven, zoals de voertuigcategorie of voertuigclassificatie, dan moet hij dat melden aan de RDW op grond van artikel 43c van de Wegenverkeerswet 1994. Nadat de RDW het voertuiggegeven heeft aangepast, zal dat fiscaal moeten worden gevolgd. Bovenstaande laat onverlet dat als in het kentekenregister een onjuiste voertuigcategorie is geregistreerd – bijvoorbeeld doordat het motorrijtuig is omgebouwd – de inspecteur zelfstandig een naheffing kan opleggen. Dat vloeit voort uit artikel 33 Wet MRB 1994.

Er zijn motorrijtuigen die niet in het kentekenregister worden geregistreerd, namelijk motorrijtuigen met een buitenlands kenteken. Voor deze motorrijtuigen stelt de RDW de voertuigclassificatie niet vast, en moet deze door de belastingplichtige en inspecteur worden vastgesteld. Voor het vaststellen van de voertuigcategorie, voertuigclassificatie of aanduiding voor speciale doeleinden van dergelijke motorrijtuigen gelden ingevolge het voorgestelde artikel 3, tweede lid, Wet MRB 1994 de normen die worden gesteld door de EU en die normen vloeien voort uit twee verordeningen. Voor personenauto's, autobussen, bestelauto's, vrachtauto's en aanhangwagens betreft het Verordening (EU) nr. 2018/858 van het Europees Parlement en de Raad van 30 mei 2018 betreffende de goedkeuring van en het markttoezicht op motorvoertuigen en aanhangwagens daarvan en systemen, onderdelen en technische eenheden die voor dergelijke voertuigen zijn bestemd, tot wijziging van Verordeningen (EG) nr. 715/2007 en (EG) nr. 595/2009 en tot intrekking van Richtlijn 2007/46/EG (PbEU 2018, L 151). Voor motorrijwielen betreft het de Verordening (EU) nr. 168/2013 van het Europees Parlement en de Raad van 15 januari 2013 betreffende de goedkeuring van en het markttoezicht op twee- of driewielige voertuigen en vierwielers (PbEU 2013, L 60).

Tot slot wordt nog opgemerkt dat met dit voorstel (indirect) wordt aangesloten bij de voertuigdefinities die voorvloeien uit diverse verordeningen van de Europese Unie. Eventuele aanpassing van een of meer van de definities in de betreffende verordeningen heeft dus automatisch fiscale consequenties. De voorgestelde datum van inwerkingtreding van deze maatregelen is 1 januari 2027.

Artikel XXV, onderdeel C (artikelen 4 en 5 van de Wet op de motorrijtuigenbelasting 1994)

Deze artikelen 4 en 5 Wet MRB 1994 kunnen met ingang van 1 januari 2027 vervallen omdat voorgesteld wordt de definities over motorrijwielen en de definitie van het begrip «weg» met ingang van die datum op te nemen in artikel 2 Wet MRB 1994.

Artikel XXV, onderdeel D (artikel 23a van de Wet op de motorrijtuigenbelasting 1994)

Voorgesteld wordt in artikel 23a Wet MRB 1994 voor de kampeerwagen volledig aan te sluiten bij de aanduiding voor speciale doeleinden SA (kampeerwagen) in het kentekenregister. De beoordeling er of sprake is van een kampeerauto ligt daarmee bij de RDW. Om te verzekeren dat het fiscale voordeel daadwerkelijk landt bij de houders van kampeerwagens zal de RDW op grond van hetgeen bij of krachtens de Wegenverkeerswet 1994 is bepaald door middel van beleidsregels nadere voorwaarden stellen aan het begrip kampeerwagen. Dit beleidskader is als concept toegevoegd als bijlage 3 bij de uitvoeringstoets van de RDW. Er is daarom geen noodzaak om fiscaal aanvullende of afwijkende eisen te stellen. Voor zover in de praktijk zou blijken dat de beleidsregels van de RDW tekortschieten, kan daarover in gesprek met de RDW worden gegaan om de beleidsregels aan te passen. Voor het toezicht op de naleving van de regels omtrent kampeerauto's heeft het voorstel tot gevolg dat als de belastinginspecteur twijfelt of een bepaald motorrijtuig voldoet aan de eisen voor kampeerauto's, de inspecteur hierover een melding doet bij de RDW op grond van artikel 43c van de Wegenverkeerswet 1994. Het is vervolgens aan de RDW om te besluiten het betreffende motorrijtuig wel of niet als kampeerauto te kwalificeren.

Voor de volledigheid wordt opgemerkt dat kampeerwagens in hoofdregel een personenauto zijn. Met de voorgestelde wijziging van genoemd artikel 23a wordt echter bewust gekozen voor de overkoepelende term «motorrijtuig». Dat heeft te maken met het overgangsrecht dat op grond van artikel 11.7 van de Regeling voertuigen geldt voor kampeerwagens, waardoor er ook kampeerwagens zijn die nog tot de voertuigcategorie N behoren. Voertuigen van de voertuigcategorie N die vóór 29 april 2009 zijn goedgekeurd en geregistreerd als kampeerwagen, ambulance of lijkwagen in een andere lidstaat van de EU en waarvoor na 28 april 2009 een kentekenbewijs wordt aangevraagd, dan wel waarvoor na 31 december 2013 inschrijving of tenaamstelling wordt gevraagd, blijven tot deze voertuigcategorie behoren, mits de inrichting dan wel de aanduiding voor speciale doeleinden niet is gewijzigd (zie hiervoor derhalve genoemd artikel 11.7). De voorgestelde datum van inwerkingtreding van deze maatregel is 1 januari 2027

Artikel XXV, onderdeel E (artikel 24a van de Wet op de motorrijtuigenbelasting 1994)

Voorgesteld wordt artikel 24a, tweede lid, Wet MRB 1994 met ingang van 1 januari 2027 te laten vervallen, omdat voor de motorrijtuigenbelasting met ingang van die datum niet langer wordt vereist dat de laadruimte is afgescheiden van de bestuurdersplaats onderscheidenlijk de cabine, dan wel in haar geheel is voorzien van een vlakke laadvloer. Voorgesteld wordt de leden van het artikel niet te vernummeren, omdat vernummering onwenselijke gevolgen zou hebben in verband met vele verwijzingen in handboeken en formulieren.

Artikel XXV, onderdeel G (artikel 37d van de Wet op de motorrijtuigenbelasting 1994)

De voorgestelde wijziging in artikel 37d, eerste lid, Wet MRB 1994 betreft een redactionele verbetering.

Artikel XXV, onderdeel H (artikel 71 van de Wet op de motorrijtuigenbelasting 1994)

Voorgesteld wordt voor de ambulances en lijkwagens aan te sluiten bij de aanduiding voor speciale doeleinden SC (ambulance), respectievelijk SD (lijkwagen), in het kentekenregister. De voorgestelde wijziging is een vereenvoudiging en heeft geen materiële consequenties. Op grond van het tweede lid van artikel 71 Wet MRB 1992 kunnen bij algemene maatregelen van bestuur nadere voorwaarden en beperkingen worden gesteld, bijvoorbeeld over het gebruik.

Tevens wordt de grondslag gecreëerd om bij algemene maatregel van bestuur motorrijtuigen voor speciale medische hulpverlening gelijk te stellen met een ambulance. Het gaat daarbij bijvoorbeeld om motorrijtuigen die worden ingezet door organisaties die zich richten op het redden van drenkelingen. De voorgestelde datum van inwerkingtreding van deze maatregelen is 1 januari 2027.

Artikel XXVI

Artikel XXVI (artikel 23b van de Wet op de motorrijtuigenbelasting 1994)

Met het artikel XXVI komt de tariefkorting voor emissievrije personenauto's met ingang van 1 januari 2030 te vervallen.

Artikel XXVII

Artikel XXVII, onderdeel A (artikel XXVIIIA van de Wet uitwerking Autobrief II)

Met artikel XXVII, onderdeel A, wordt artikel XXVIIIA[217] van de Wet uitwerking Autobrief II vervangen. Met het voorgestelde artikel 23b, eerste lid, Wet MRB 1994 geldt met ingang van 1 januari 2026 alleen voor emissievrije personenauto's een tariefkorting van 25% in de Wet op de MRB 1994. Emissievrije kampeerauto's worden beschouwd als personenauto's en kunnen ook aanspraak maken op het verlaagde tarief. Omdat voor alle en dus ook conventioneel aangedreven kampeerauto's reeds een verlaagd tarief van toepassing is wordt de korting voor emissievrije kampeerauto's berekend over dat reeds verlaagde tarief.

De RDW registreert van emissievrije voertuigen geen CO_2-uitstoot. Het tarief voor personenauto's met een CO_2-uitstoot van 0 gram per kilometer wordt evenwel toegepast op motorrijtuigen die zijn ingericht en bestemd om uitsluitend te worden aangedreven door een elektromotor, mits de elektrische energie uitsluitend door een batterij of door een brandstofcel wordt geleverd, of door een verbrandingsmotor die kan worden gevoed met waterstof. Van deze personenauto's wordt dus aangenomen dat de CO_2-uitstoot 0 gram per kilometer is. Voorgesteld wordt om de wetgeving in het vervolg beter te laten aansluiten bij de huidige praktijk en de formulering te volgen die tot op heden ook wordt gebruikt in artikel 31 Wet MRB 1994. Als gevolg hiervan wordt voorgesteld het verlaagde tarief voor te behouden aan personenauto's, waaronder ook kampeerauto's

[217] In die wet ingevoegd via de Wet fiscale maatregelen Klimaatakkoord.

worden verstaan, die ingericht en bestemd zijn om uitsluitend te worden aangedreven door een elektromotor waarbij de elektrische energie uitsluitend door een batterij of door een brandstofcel wordt geleverd, of door een verbrandingsmotor die kan worden gevoed met waterstof.

Artikel XXVII, onderdeel B (artikel XXVIIIB van de Wet uitwerking Autobrief II)

Met ingang van 1 januari 2025 wordt voor emissievrije personenauto's een kwarttarief binnen de motorrijtuigenbelasting betaald. Dit had moeten volgen uit het ingevolge artikel XVII van de Wet fiscale maatregelen Klimaatakkoord in de Wet uitwerking Autobrief II opgenomen artikel XXVIIIB. In artikel XXVIIIB van de Wet uitwerking Autobrief II is echter abusievelijk geregeld dat uit hoofde van de provinciale opcenten een halftarief voor deze voertuigen gaat gelden. Dat is nooit de bedoeling geweest: in de toelichting op die wijziging is opgemerkt dat de tariefstructuur van de provinciale opcenten de tariefstructuur van de motorrijtuigenbelasting volgt. Met de onderhavige aanpassing wordt dan ook deze kennelijke verschrijving hersteld en geborgd dat voor emissievrije personenauto's met ingang van 1 januari 2025 ook voor de provinciale opcenten een kwarttarief van toepassing is. In het inwerkingstredingsartikel (Artikel LXV) wordt geborgd dat de voorgestelde wijziging toepassing vindt voordat artikel XXVIIIB van de Wet uitwerking Autobrief II wordt toegepast.

Artikel XXVII, onderdeel C (artikel XXX van de Wet uitwerking Autobrief II)

Met artikel XXVII, onderdeel C, wordt artikel XXX van de Wet uitwerking Autobrief II aangepast. Hiermee wordt geborgd dat de tariefkorting van 25% in de Wet MRB 1994 zoals dat met ingang van 1 januari 2026 wordt voorgesteld voor emissievrije personenauto's ook van toepassing is op de opcenten die de provincies heffen.

Artikel XXVIII

Artikel XXVIII (artikel 16b.17 van de Wet milieubeheer)

Voorgesteld wordt om een nieuwe correctiefactor in te voeren die de toewijzing van de hoeveelheid dispensatierechten versneld vermindert voor broeikasgasinstallaties voor de verbranding van stedelijk afval. De nieuwe correctiefactor wordt toegevoegd aan de bestaande formule voor de toewijzing van dispensatierechten. De nieuwe correctiefactor geldt met ingang van het kalenderjaar 2025 met een hoogte van 1. De nieuwe correctiefactor kent met ingang van het kalenderjaar 2026 een neerwaarts lineair ingroeipad tot de correctiefactor in het kalenderjaar 2030 een hoogte bereikt van 0,4.

Artikel XXIX

Artikelen XXIX, onderdeel A, XXXI, onderdeel E, XXXII, onderdeel D, XXXIII, onderdeel A, XXXIV, onderdeel A, XXXV, onderdeel A, XLI, en LV (artikel 59 van de Wet belastingen op milieugrondslag, artikelen XXVI en XXVII van de Wet fiscale maatregelen Klimaatakkoord en artikelen XXIX tot en met XXXIV van het Belastingplan 2023)

Het wetsvoorstel regelt dat de energiebelastingtarieven op aardgas zoals deze zijn opgenomen in artikel 59, eerste lid, onderdeel a, eerste en tweede aandachtsstreepje, van de Wet belastingen op milieugrondslag (Wbm) worden verlaagd. Het gaat hierbij om de eerste en tweede schijf.

In de Wet fiscale maatregelen Klimaatakkoord (artikelen XXVI en XXVII, onderdelen A, onder 1 en 1a) en het Belastingplan 2023 (artikelen XXIX tot en met XXXIV, onderdelen A, onder 1, subonderdelen a en aa) zijn aanpassingen opgenomen van de tarieven van de eerste en tweede schijf in de periode van 2025 tot en met 2030. In tabellen 24 en 25 worden ter illustratie van de wijzigingsmethodiek en de technische samenloop met die eerdere wijzigingswetten de aanpassingen weergegeven die met dit wetsvoorstel met ingang van 1 januari 2025 worden voorgesteld.

Er is in onderhavig wetsvoorstel voor gekozen om de mutaties in 2025 en 2026 die zijn opgenomen in de Wet fiscale maatregelen Klimaatakkoord uit die wet te schrappen (zie artikel XLI) en om de mutaties in 2025 tot en met 2030 die zijn opgenomen in het Belastingplan 2023 uit die wet te schrappen (zie artikel LV). In het onderhavige wetsvoorstel is voor de wijzigingen uit genoemde wetten die in werking treden op 1 januari 2025 geregeld dat het laten vervallen van de betreffende artikelen uit genoemde wetten plaatsvindt voordat de aanpassingen uit die artikelen zouden worden toegepast (zie artikel LXV). In de plaats van de wijzigingen uit de Wet fiscale maatregelen Klimaatakkoord en het Belastingplan 2023 worden de tarieven in onderhavig wetsvoorstel in 2025 zodanig verlaagd dat deze 2,8 eurocent onder het tarief uit het basispad uitkomen (artikel XXIX, onderdeel A). In het onderhavige wetsvoorstel wordt tevens geregeld dat de tarieven in 2026 beperkt worden verhoogd om uiteindelijk op 2,8 eurocent verlaging uit te komen ten opzichte van het basispad (artikel XXXI, onderdeel E). Voor de periode 2027 tot en met 2030 zijn geen verdere tariefmutaties met betrekking tot de eerste en tweede schijf opgenomen; hierdoor loopt de verlaging van de tarieven op tot 4,8 eurocent in 2030.

Tabel 24: Opbouw tarieven eerste en tweede schijf aardgas in de energiebelasting in 2025–2030 in € per m³, excl. btw, vóór wijzigingen Belastingplan 2025

Tarieven van de eerste en tweede schijf in het basispad zónder aanpassingen in Belastingplan 2025	2025	2026	2027	2028	2029	2030
Tarief jaar t-1 in prijspeil jaar t-1	0,58301	0,60674	0,60124	0,61687	0,63044	0,64494
Mutaties Wet fiscale maatregelen Klimaatakkoord	0,01	0,01	n.v.t.	n.v.t.	n.v.t.	n.v.t.
Mutaties Belastingplan 2023	0,00654	– 0,00495	0,00267	0,00380	0,01293	0,00307
Tarief basispad vóór indexatie	0,59955	0,61179	0,60391	0,62067	0,64337	0,64801
Tarief basispad ná indexatie	0,60674	0,63015	0,61961	0,63432	0,65817	0,66292

Tabel 25: Opbouw tarieven eerste en tweede schijf aardgas in de energiebelasting in 2025–2030 in € per m³, excl. btw, ná wijzigingen Belastingplan 2025

Tarieven van de eerste en tweede schijf ná aanpassingen in Belastingplan 2025	2025	2026	2027	2028	2029	2030
Tarief jaar t-1 in prijspeil jaar t-1	0,58301	0,57816	0,60124	0,61687	0,63044	0,64494
Mutaties Belastingplan 2025	– 0,01171	0,00557				
Tarief ná mutaties, vóór indexatie	0,57130	0,58373	0,60124	0,61687	0,63044	0,64494
Tarief ná indexatie en afronding	0,57816	0,60124	0,61687	0,63044	0,64494	0,65977
Tarief in vast prijspeil 2024	0,57130	0,57680	0,57680	0,57680	0,57680	0,57680

Bij de jaarlijkse bijstellingsregeling zal de inflatiecorrectie ingevolge artikel 90 Wbm worden toegepast aan de hand van de tabelcorrectiefactor. Dat betekent dat de tarieven als gevolg van het toepassen van die inflatiecorrectie worden gewijzigd. In bovenstaande tabel worden daarom de tarieven na indexatie met de geraamde tabelcorrectiefactor van het CPB (CMEV-raming) weergegeven. De tarieven worden uiteindelijk afgerond op vijf decimalen.

Artikel XXIX, onderdeel B (artikel 63 van de Wet belastingen op milieugrondslag)

Voorgesteld wordt de belastingvermindering in de energiebelasting die is opgenomen in artikel 63, eerste lid, Wbm in 2024 te verhogen met 3 eurocent (excl. btw). De verhoging komt in de plaats van de tariefverlaging van de eerste schijf elektriciteit als gevolg van het amendement Omtzigt. Gelet op het hetgeen over deze wijziging is opgemerkt in het algemeen deel van deze memorie wordt voorgesteld aan deze wijziging terugwerkende kracht te verlenen tot en met 1 januari 2024 (zie artikel LXV, eerste lid, onderdeel k).

In de onderstaande tabel is weergegeven hoe de belastingvermindering zich de komende jaren zal ontwikkelen als gevolg van mutaties zoals opgenomen in de Wet fiscale maatregelen Klimaatakkoord, het Belastingplan 2023, het Belastingplan 2024 en het wetsvoorstel Belastingplan 2025.

Tabel 26: De belastingvermindering en de mutaties daarvan in de energiebelasting in de periode 2024–2030 in €, excl. btw

	2024	2025	2026	2027	2028	2029	2030	2031	2032	2033	2034
Tarief t-1	493,27	521,81	524,95	510,5	510,28	510,85	516,34	521,17	521,36	521,56	521,78
Wet fiscale maatregelen Klimaatakkoord			– 9,58								
BP 2023	55,11	3,10	– 4,90	– 0,30	00,46	5,38	4,42				
BP 2024	23,40										
BP 2025	0,03	0,04	0,03	0,08	0,11	0,11	0,41	0,19	0,20	0,22	0,06
Belastingvermindering	521,81	524,95	510,50	510,28	510,85	516,34	521,17	521,36	521,56	521,78	521,84

Artikel XXX

Artikelen XXX, XXXI, onderdeel F, XXXII, onderdeel E, XXXIII, onderdeel B, XXXIV, onderdeel B XXXV, onderdeel B, XXXVI, XXXVIII, XXXIX en XL (artikel 63 van de Wet belastingen op milieugrondslag)

In de artikelen XXX, XXXI, onderdeel F, XXXII, onderdeel E, XXXIII, onderdeel B, XXXIV, onderdeel B XXXV, onderdeel B, XXXVI tot en met XL wordt de verhoging van de belastingvermindering in de energiebelasting geregeld voor de jaren 2025 tot en met 2034. De verhogingen komen in de plaats van de verlagingen van het tarief van de eerste schijf elektriciteit in de energiebelasting die voor diezelfde periode zijn geregeld in het Belastingplan 2024 (zie ook artikel LVI, onderdeel B).

Artikel XXXI

Artikel XXXI, onderdeel A (artikelen 47 en 48 van de Wet belastingen op milieugrondslag)

Op dit moment is in de energiebelasting (hoofdstuk VI Wbm) geregeld dat energiedragers die als aardgas worden gebruikt, voor de energiebelasting worden behandeld als aardgas. Dat betekent dat waterstof die wordt gebruikt als aardgas, in de energiebelasting op dezelfde manier wordt behandeld als aardgas, met inbegrip van de tariefsystematiek. Voorgesteld wordt met ingang van 1 januari 2026 een separaat energiebelastingtarief voor waterstof te introduceren. Zie voor de aanleiding en het doel van deze maatregel het algemeen deel van deze memorie.

De voorgestelde maatregel zorgt ervoor dat waterstof voor wat betreft de artikelen die gaan over de tarieven in de energiebelasting anders wordt behandeld dan aardgas en andere producten die als aardgas worden gebruikt. Zie hiervoor tevens de toelichting bij artikel XXXI, onderdeel B.

Om dit mogelijk te maken, is een definitie van waterstof in de energiebelasting nodig. Het voorgestelde artikel 47, eerste lid, onderdeel ad, Wbm voegt een definitie van het begrip «waterstof» toe aan de in dat lid opgenomen definities die gelden voor de toepassing van de energiebelasting. In genoemd onderdeel ad wordt waterstof gedefinieerd als producten van de code 2804 1000 van de gecombineerde nomenclatuur (GN), zoals deze code luidde op 1 januari 2018. De GN bevat de goederenindeling die door de EU wordt voorgeschreven voor onder andere de import en export van goederen. In de GN kan elk product worden ingedeeld in een productcategorie met een achtcijferige GN-code.

De GN-codes die beginnen met 28 hebben, voor zover uit de context niet het tegendeel blijkt, uitsluitend betrekking op geïsoleerde chemische elementen en geïsoleerde chemisch welbepaalde verbindingen, ook indien zij onzuiverheden bevatten. In geval van bijmenging van waterstof aan een gasmengsel vóór het belaste moment van levering of verbruik, wordt het totale gasmengsel geclassificeerd. Dat mengsel zal dan niet onder de GN-code 2804 1000 worden ingedeeld. Dit mengsel zal dus niet voor de toepassing van de energiebelasting onder de definitie van waterstof vallen. Een mengsel van waterstof met bijvoorbeeld aardgas zal in de energiebelasting behandeld worden als aardgas, ook voor wat betreft de tariefsystematiek.

Overigens blijft de behandeling van waterstof die wordt gebruikt als aardgas voor de toepassing van alle overige bepalingen van de energiebelasting gelijk aan de behandeling van aardgas.

Artikel XXXI, onderdeel B (artikel 48 van de Wet belastingen op milieugrondslag)

In het tweede lid van artikel 48 Wbm is geregeld dat voor de toepassing van de energiebelasting als aardgas mede wordt aangemerkt elk product dat direct of indirect is bestemd voor gebruik, wordt aangeboden voor verkoop of wordt gebruikt als aardgas. Met de voorgestelde toevoeging van een derde lid aan artikel 48 Wbm wordt in de energiebelasting geregeld dat waterstof níet wordt aangemerkt als aardgas voor wat betreft:

– de verwijzing in artikel 47, zesde lid, Wbm naar wat wordt verstaan onder een gastransportnet in artikel 1, eerste lid, onderdeel d, van de Gaswet, omdat laatstgenoemde bepaling geen betrekking heeft op waterstof;[218]
– de maatstaf van heffing voor aardgas in artikel 55 Wbm, omdat wordt voorgesteld te bepalen dat de maatstaf voor waterstof kilowattuur (kWh) is zoals bij elektriciteit en geen (normaal) kubieke meters ((N)m^3) zoals bij aardgas (zie artikel XXXI, onderdeel D);
– de tariefstelling van aardgas in afdeling 4 van hoofdstuk VI Wbm (de artikelen 59 tot en met 62 Wbm);
– de omrekening naar energie-inhoud voor de vrijstelling van aardgas dat wordt gebruikt in een installatie voor elektriciteitsopwekking in artikel 64, derde lid, Wbm, zoals dat per 1 januari 2025 komt te luiden[219] omdat de verbrandingswaarde van een kWh waterstof per definitie constant is; en

[218] Dit geldt ook voor het begrip «transmissie- of distributiesysteem voor gas» als bedoeld in artikel 1.1 van het wetsvoorstel Regels over energiemarkten en energiesystemen (Energiewet) dat op dit moment voorligt in de Eerste Kamer. In artikel 7.11, onderdeel A van dat wetsvoorstel wordt de verwijzing naar gastransportnet in artikel 47, zesde lid, Wbm gewijzigd in een verwijzing naar transmissie- of distributiesysteem voor gas als bedoeld in artikel 1.1. van het wetsvoorstel Energiewet. Hieronder wordt niet verstaan een transmissie- of distributiesysteem voor waterstof.

[219] Zie Wet fiscale klimaatmaatregelen glastuinbouw.

– voor zover van toepassing: de op de hiervoor genoemde artikelen berustende bepalingen.

Artikel XXXI, onderdeel C (artikel 50 van de Wet belastingen op milieugrondslag)

In artikel 50, derde lid, onderdeel b, Wbm is geregeld dat verbruik van aardgas verkregen door tussenkomst van een gasbeurs is belast met energiebelasting. Voorgesteld wordt te regelen dat ook het verbruik van waterstof die wordt verkregen door tussenkomst van een waterstofbeurs is belast met energiebelasting. De definitie van gasbeurs, zoals opgenomen in artikel 47, eerste lid, onderdeel c, Wbm, verwijst naar artikel 66b van de Gaswet. In dat artikel is waterstof niet onder de definitie van het begrip «gas» gebracht. Om die reden wordt voorgesteld in artikel 50, derde lid, onderdeel b, Wbm «, waterstofbeurs» in te voegen, zodat ook verbruik van waterstof die wordt verkregen door tussenkomst van een waterstofbeurs wordt belast. Volledigheidshalve wordt opgemerkt dat ingevolge artikel 48, tweede lid, Wbm onder «aardgas» in artikel 50, derde lid, onderdeel b, Wbm ook waterstof wordt begrepen (het voorgestelde derde lid van artikel 48 Wbm maakt hierop geen inbreuk).

Artikel XXXI, onderdeel D (artikel 55 van de Wet belastingen op milieugrondslag)

Artikel 55, onderdelen a en b, Wbm regelt thans per welke eenheid de belasting wordt berekend voor aardgas, onderscheidenlijk elektriciteit. Door middel van de voorgestelde wijziging van genoemd onderdeel b, wordt bereikt dat bij waterstof, net als bij elektriciteit, de belasting wordt berekend per kWh. Daarmee wordt aangesloten bij de praktijk van partijen die actief zijn op de waterstofmarkt. Zij sluiten doorgaans leveringscontracten af waarin de te leveren hoeveelheid waterstof wordt uitgedrukt in kWh. Voor de energiebelasting op aardgas wordt in de Wbm de maatstaf van (N)m^3 gehanteerd. De betreffende artikelen (hoofdstuk VI Wbm) zijn, behoudens toepassing van het bepaalde in het voorgestelde artikel 48, derde lid, Wbm, ook van toepassing op de energiebelasting op waterstof. Voor de toepassing van de energiebelasting wordt ervan uitgegaan dat een Nm3 aardgas energetisch gezien gelijk is aan 9,77 kWh waterstof.

Artikel XXXI, onderdeel E (artikel 59 van de Wet belastingen op milieugrondslag)

Ter dekking van het separate energiebelastingtarief op waterstof dat wordt voorgesteld in te voeren met ingang van 2026 regelt het wetsvoorstel dat de energiebelastingtarieven op aardgas zoals deze zijn opgenomen in artikel 59, eerste lid, onderdeel a, vierde en vijfde aandachtsstreepje, Wbm in de periode 2026 tot en met 2030 worden verhoogd. Het gaat om de vierde en vijfde schijf (zie ook artikelen XXXII, onderdeel D, XXXIII, onderdeel A, XXXIV, onderdeel A, en XXXV, onderdeel A).

In artikel 59, eerste lid, Wbm zijn de energiebelastingtarieven van de verschillende energiedragers opgenomen. In het voorgestelde onderdeel d van genoemd eerste lid wordt het tarief voor waterstof gelijkgesteld aan het tarief voor elektriciteit voor zakelijk gebruik in de vijfde schijf. In tegenstelling tot het tarief voor elektriciteit in de vijfde schijf geldt het tarief voor waterstof voor het gehele verbruik (en niet slechts vanaf 10 miljoen kWh).

In artikel 59, vierde lid, Wbm is geregeld dat producten die als aardgas zijn aangemerkt zijn onderworpen aan een nihiltarief voor zover deze als brandstof worden gebruikt in de inrichting waarin zij zijn ontstaan. Op dit

moment valt waterstof hier ook onder. Gelet op het voorgestelde artikel 48, derde lid, Wbm, wordt voorgesteld om dit nihiltarief uitdrukkelijk op waterstof van toepassing te verklaren, opdat de huidige werking van artikel 59, vierde lid, Wbm behouden blijft. Met de voorgestelde wijzigingen van genoemd vierde lid wordt dit geregeld.

Artikel XXXI, onderdeel G (artikel 64 van de Wet belastingen op milieugrondslag)

Artikel 64, derde lid, Wbm regelt de vrijstelling van energiebelasting voor aardgas dat en elektriciteit die wordt gebruikt voor metallurgische en elektrolytische procedés alsmede voor elektriciteit die wordt gebruikt voor chemische reductie. Als gevolg van de Wet fiscale klimaatmaatregelen glastuinbouw wordt genoemd derde lid met ingang van 1 januari 2025 vernummerd tot vierde lid van artikel 64 Wbm.

Het kabinet stelt voor om de vrijstelling van energiebelasting voor elektriciteit die gebruikt wordt voor elektrolytische procedés te specificeren als vrijstelling van energiebelasting mede voor elektriciteit die gebruikt wordt voor productie van waterstof door middel van elektrolyse. Daartoe wordt voorgesteld met ingang van 1 januari 2026 in genoemd vierde lid een zin in te voegen die specificeert wat in ieder geval wordt verstaan onder elektrolytische procedés. Met de voorgestelde zin wordt verduidelijkt dat de vrijstelling voor wat betreft elektrolytische procedés voor waterstofproductie zich beperkt tot de elektriciteit die rechtstreeks wordt ingezet in het omzettingsproces van water in waterstof. De processen die daaronder vallen, zijn de demineralisatie of elektrolyse van water alsmede de purificatie en compressie van de uit dit water ontstane waterstof. Tevens wordt de bemetering en monitoring geacht onderdeel te zijn van de genoemde processen. Derhalve wordt de elektriciteit die voor al deze processen gebruikt wordt vrijgesteld van energiebelasting. Monitoring beperkt zich tot het inzichtelijk maken van het proces zelf. Wat er bijvoorbeeld uitdrukkelijk niet onder valt, zijn de bewaking en administratie van de installatie.

Artikel XXXII

Artikel XXXII, onderdeel A (artikel 32 van de Wet belastingen op milieugrondslag)

Voorgesteld wordt de definitie van duaal gebruik van kolen met ingang van 1 januari 2027 te laten vervallen. De reden hiervoor is dat als onderdeel van dit wetsvoorstel wordt voorgesteld de vrijstelling van de belasting ter zake van de uitslag en de invoer van kolen die duaal worden gebruikt, met ingang van die datum te beëindigen. De definitie is alsdan niet langer noodzakelijk.

Artikel XXXII, onderdeel B (artikel 44 van de Wet belastingen op milieugrondslag)

Artikel 44 Wbm regelt diverse vrijstellingen in de kolenbelasting. Met deze wijziging worden met ingang van 1 januari 2027 de vrijstellingen van de kolenbelasting afgeschaft ter zake van de uitslag en de invoer van kolen die anders dan als brandstof of die duaal worden gebruikt.

Artikel XXXII, onderdeel C (artikel 45 van de Wet belastingen op milieugrondslag)

Artikel 45 Wbm regelt de teruggaafregelingen die gekoppeld zijn aan de vrijstellingen van de kolenbelasting. In artikel XXXII, onderdeel B, van dit wetsvoorstel worden met ingang van 1 januari 2027 de vrijstellingen van de kolenbelasting beëindigd ter zake van de uitslag en de invoer van kolen die anders dan als brandstof of die duaal worden gebruikt. Daardoor dienen ook de teruggaafregelingen bij deze vrijstellingen te vervallen. Hiertoe wordt de verwijzing die is opgenomen in artikel 45, eerste lid, Wbm aangepast.

Artikel XXXVII

Artikel XXXVII, onderdelen A, B, C, D en E (artikelen 47, 48, 50, 55 en 59 van de Wet belastingen op milieugrondslag)

In artikel XXXI zijn maatregelen opgenomen met het doel om met ingang van 1 januari 2026 een separaat energiebelastingtarief voor waterstof te introduceren. Zie voor de aanleiding en het doel het algemeen deel van deze memorie. Aangezien dit een fiscale regeling betreft wordt voorgesteld om na evaluatie van de regeling die vóór 2031 wordt voorzien, te bezien of de regeling ná 2030 wordt voortgezet.

Hiertoe wordt in artikel XXXVII geregeld dat het voorgestelde separate energiebelastingtarief voor waterstof per 1 januari 2031 wordt beëindigd. Daartoe worden de betreffende wijzigingen van de Wbm die worden aangebracht bij genoemd artikel XXXI met ingang van die datum teruggedraaid. Indien er vóór 2031 een positieve evaluatie van de regeling is, kan ervoor worden gekozen om de in de aanhef van artikel XXXVII opgenomen datum van 1 januari 2031 te vervangen door een latere datum.

Artikel XLII

Artikel XLII, onderdeel A (artikel I, onderdeel G, van de Wet fiscale klimaatmaatregelen glastuinbouw, artikel 71aa van de Wet belastingen op milieugrondslag)

Het in de Wet fiscale klimaatmaatregelen glastuinbouw opgenomen artikel 71aa Wbm regelt dat ETS-broeikasgasinstallaties van een glastuinbouwbedrijf of energiebedrijf voor glastuinbouw worden uitgezonderd van de minimum CO_2-prijs elektriciteitsopwekking. Deze broeikasgasinstallaties behoren immers tot de glastuinbouw en zullen worden belast via de CO_2-heffing glastuinbouw.

Voorgesteld wordt om de verwijzingen in artikel 71aa Wbm naar de definitiebepalingen inzake glastuinbouwbedrijf en energiebedrijf voor de glastuinbouw te vervangen. Met dit wetsvoorstel worden namelijk de definities van glastuinbouwbedrijf en energiebedrijf voor glastuinbouw aangepast, en met dat doel wordt het voorgestelde artikel 71ta Wbm opgenomen. Artikel 71ta Wbm regelt dat hoofdstuk VIC Wbm zoals dat is opgenomen in de Wet fiscale klimaatmaatregelen glastuinbouw niet van toepassing is op bepaalde glastuinbouwbedrijven en energiebedrijven voor glastuinbouw. Daarom wordt voorgesteld de verwijzing in artikel 71aa Wbm te vervangen door een verwijzing naar hoofdstuk VIC Wbm.

Artikel XLII, onderdeel B (artikel I, onderdeel H, van de Wet fiscale klimaatmaatregelen glastuinbouw, artikel 71i van de Wet belastingen op milieugrondslag)

Het in de Wet fiscale klimaatmaatregelen glastuinbouw opgenomen artikel 71i Wbm regelt dat ETS-broeikasgasinstallaties van een glastuinbouwbedrijf of energiebedrijf voor glastuinbouw worden uitgezonderd van de CO_2-heffing industrie. Deze broeikasgasinstallaties behoren immers tot de glastuinbouw en zullen worden belast via de CO_2-heffing glastuinbouw.

Voorgesteld wordt om de verwijzingen in artikel 71i Wbm naar de definitiebepalingen inzake glastuinbouwbedrijf en energiebedrijf voor de glastuinbouw te vervangen. Met dit wetsvoorstel worden namelijk de definities van glastuinbouwbedrijf en energiebedrijf voor glastuinbouw verduidelijkt, en hiervoor wordt het voorgestelde artikel 71ta Wbm opgenomen. Artikel 71ta Wbm regelt dat hoofdstuk VIC Wbm zoals dat is opgenomen in de Wet fiscale klimaatmaatregelen glastuinbouw niet van toepassing is op bepaalde glastuinbouwbedrijven en energiebedrijven voor glastuinbouw. Daarom wordt voorgesteld de verwijzing in artikel 71i Wbm te vervangen door een verwijzing naar hoofdstuk VIC van de Wbm.

Artikel XLII, onderdeel C (artikel I, onderdeel I, van de Wet fiscale klimaatmaatregelen glastuinbouw, artikel 71t van de Wet belastingen op milieugrondslag)

Voorgesteld wordt het in de Wet fiscale klimaatmaatregelen glastuinbouw opgenomen artikel 71t Wbm te wijzigen. In artikel 71t, eerste lid, Wbm zijn de definities opgenomen die van toepassing zijn voor de CO_2-heffing glastuinbouw.

Glastuinbouwbedrijf

Artikel 71t, eerste lid, onderdeel d, Wbm definieert het begrip «glastuinbouwbedrijf». Voorgesteld wordt de in die definitie opgenomen beperkingen onder te brengen in het voorgestelde artikel 71ta, eerste lid, Wbm. Hierbij gaat het bijvoorbeeld om de voorwaarde dat een glastuinbouwbedrijf aardgas moet verstoken. De reden hiervan hangt samen met de definitie van een energiebedrijf voor glastuinbouw. Een energiebedrijf voor glastuinbouw is alleen belastingplichtig voor de CO_2-heffing glastuinbouw als daarvandaan warmte wordt getransporteerd naar een glastuinbouwbedrijf. Als evenwel warmte wordt getransporteerd naar een glastuinbouwbedrijf dat geen aardgas verstookt, zou onder de huidige definities een energiebedrijf voor glastuinbouw niet belastingplichtig zijn voor de CO_2-heffing glastuinbouw. Er is dan namelijk – formeel gezien – geen sprake van een glastuinbouwbedrijf, omdat dat bedrijf geen aardgas verstookt. Dat is vanzelfsprekend niet de bedoeling. Met het voorgestelde artikel 71t, eerste lid, onderdeel d, Wbm wordt dat hersteld. Tevens wordt voorgesteld het vereiste van een minimale omvang en de uitzonderingen voor het uitsluitend telen van gewassen in een kas bij het uitoefenen van beroep of bedrijf aan huis, voor educatieve doeleinden, bij onderzoeksinstellingen of bij volkstuinen niet meer in de definitie op te nemen maar deze te verplaatsen naar artikel 71ta Wbm. Met de definitie van glastuinbouw wordt aangesloten bij de definitie in het Besluit activiteiten leefomgeving. Bij het telen van gewassen in kassen gaat het om grondgebonden teelt en substraatteelt.

Energiebedrijf voor glastuinbouw

Artikel 71t, eerste lid, onderdeel e, Wbm, definieert het begrip «energiebedrijf voor glastuinbouw». Die definitie steunt in belangrijke mate op het criterium «binding met een glastuinbouwbedrijf». Inmiddels is gekomen tot een meer concrete definitie. Dit is een aanleiding om de tekst van genoemd onderdeel e integraal te vervangen. In de voorgestelde definitie van het begrip «energiebedrijf voor glastuinbouw» zijn drie elementen van belang. Het gaat allereerst om een bedrijf. Daarnaast wordt vanuit dat bedrijf warmte getransporteerd naar een glastuinbouwbedrijf. Dat transport kan direct zijn, dus rechtstreeks zonder juridische of feitelijke tussenschakels. Als het transport echter wél tussenschakels kent, bijvoorbeeld omdat er juridisch of feitelijk een ander bedrijf of huishouden tussen staat, dan laat dat onverlet dat er sprake is van een energiebedrijf voor glastuinbouw. Het gaat erom dat de warmte vanuit het bedrijf feitelijk terechtkomt bij een glastuinbouwbedrijf. Voorts wordt met het voorgestelde artikel 71t, eerste lid, onderdeel e, Wbm geregeld dat een energiebedrijf voor glastuinbouw zelf geen glastuinbouwbedrijf is. Glastuinbouwbedrijven kunnen warmte leveren aan andere glastuinbouwbedrijven. Zij zouden dan in beginsel tevens worden aangemerkt als energiebedrijf. Deze voorwaarde maakt duidelijk dat in dat geval sprake is van een glastuinbouwbedrijf en (dus) géén sprake is van een energiebedrijf voor de glastuinbouw.

Restwarmte

De definitie van restwarmte is gebaseerd op de definitie van restwarmte in artikel 2 van Richtlijn 2018/2001/EU. De definitie komt erop neer dat restwarmte een afvalproduct is dat anders verloren zou gaan. Tevens is voor restwarmte geen extra brandstofinzet nodig. Bij restwarmte kan het bijvoorbeeld gaan om water dat wordt geloosd of om warmte die via een schoorsteen in de lucht wordt gebracht. Warmte uit warmtekrachtkoppelingsinstallaties (WKK- installaties) (zogenoemde aftapwarmte) is in de basis geen restwarmte, omdat dit een extra brandstofinzet vergt. Warmte uit bijvoorbeeld rookgassen van WKK-installaties kan wel gezien worden als restwarmte.

Het voorgestelde artikel 71t, tweede lid, Wbm bepaalt dat bij ministeriële regeling nadere regels kunnen worden gesteld met betrekking tot het glastuinbouwbedrijf en het energiebedrijf voor glastuinbouw. Met deze regels kunnen bij ministeriële regeling, indien nodig, de definities verder worden verduidelijkt. Voor zover nodig kunnen hierbij ook nadere voorwaarden en beperkingen worden gesteld.

Tot slot wordt voorgesteld om het in de Wet fiscale klimaatmaatregelen glastuinbouw opgenomen artikel 71, derde lid, Wbm te laten vervallen, omdat wordt voorgesteld het begrip «binding» niet te gebruiken in het voorgestelde artikel 71t, eerste lid, onderdeel e, Wbm

Artikel XLII, onderdeel D (artikel I, onderdeel I, van de Wet fiscale klimaatmaatregelen glastuinbouw, artikel 71ta van de Wet belastingen op milieugrondslag)

Het voorgestelde – na artikel 71t Wbm op te nemen – artikel 71ta Wbm regelt dat specifieke glastuinbouwbedrijven en energiebedrijven voor glastuinbouw niet onder de CO_2-heffing glastuinbouw vallen.

Het voorgestelde artikel 71ta, eerste lid, Wbm bepaalt dat de CO_2-heffing glastuinbouw niet van toepassing is op glastuinbouwbedrijven waarvan de kassen in het gehele tijdvak een cumulatieve oppervlakte hebben van

kleiner dan 2.500 m^2 of de gevallen waarin het uitsluitend telen van gewassen in een kas bij het uitoefenen van een beroep of bedrijf aan huis, voor educatieve doeleinden, bij onderzoeksinstellingen of bij volkstuinen betreft. Hiermee is aangesloten op de uitzonderingsgronden voor de glastuinbouw in artikel 3.205, derde lid, van het Besluit activiteiten leefomgeving. Het telen van gewassen in kassen komt namelijk ook buiten de glastuinbouwbedrijven voor. Als de teelt alleen in hobbykassen, educatieve kassen of kassen bij onderzoeksinstellingen plaatsvindt, valt deze buiten de reikwijdte van de heffing. Het telen in kassen bij huishoudens of bij het uitoefenen van een beroep of bedrijf aan huis en bij volkstuinen is kleinschalig. Bij een beroep of bedrijf aan huis gaat het om een beroep of bedrijf dat – in overeenstemming met het bestemmingsplan – in of bij een woning wordt uitgeoefend en waarvan de ruimtelijke uitwerking of uitstraling met de woonfunctie verenigbaar is en waarbij de woning in overwegende mate de woonfunctie behoudt, en degene die het beroep of het bedrijf uitoefent is ook de bewoner van de woning. Om die reden valt ook deze teelt in kassen niet onder de aanwijzing. Kassen die bijvoorbeeld worden gebruikt voor vakonderwijs botanische tuinen of het geven van cursussen op het gebied van het kweken van planten, bloemen, groenten en fruit vallen onder het begrip educatieve kassen. Ook worden kassen gebruikt voor onderzoek, bijvoorbeeld bij universiteiten. Educatieve kassen of kassen bij onderzoeksinstellingen zijn niet per se kleinschalig, maar wijken in werkwijze en milieubelasting wel af van wat in de glastuinbouw gebruikelijk is.

Het voorgestelde artikel 71ta, tweede lid, Wbm bepaalt dat de CO_2-heffing glastuinbouw niet van toepassing is op drie typen energiebedrijven voor glastuinbouw. Ten eerste energiebedrijven voor glastuinbouw die in het gehele tijdvak geen aardgas verstoken. Als een energiebedrijf voor glastuinbouw bijvoorbeeld alleen verantwoordelijk is voor het transport van de warmte dan valt dat bedrijf niet onder de CO_2-heffing glastuinbouw. Een energiebedrijf voor glastuinbouw dat warmte opwekt met bijvoorbeeld de verbranding van huishoudelijk afval valt eveneens buiten de CO_2-heffing glastuinbouw. Ten tweede energiebedrijven voor glastuinbouw waarvandaan in het gehele tijdvak minder dan 75% van de met aardgas opgewekte warmte direct of indirect is getransporteerd naar één of meer glastuinbouwbedrijven. In dat geval gaat het om een bedrijf waarvan wordt verondersteld dat er niet wordt beoogd om specifiek voor de glastuinbouw warmte op te wekken, en derhalve valt een dergelijk bedrijf niet onder de CO_2-heffing glastuinbouw. Ten derde energiebedrijven voor glastuinbouw waarvandaan in het gehele tijdvak uitsluitend restwarmte is getransporteerd naar een of meer glastuinbouwbedrijven.

Van belang is nog dat als een broeikasgasinstallatie van een energiebedrijf voor glastuinbouw niet onder de CO_2-heffing glastuinbouw valt, deze wel onder de CO_2-heffing industrie, dan wel de minimum CO_2-heffing elektriciteitsopwekking valt. Dat vloeit voort uit het in de Wet fiscale klimaatmaatregelen glastuinbouw opgenomen artikel 71aa Wbm en uit artikel 71i Wbm zoals dat ingevolge die wet per 1 januari 2025 wordt gewijzigd.

Op grond van het voorgestelde derde lid van artikel 71ta Wbm kunnen bij ministeriële regeling nadere regels worden gesteld ten behoeve van de toepassing van dat artikel. Er kan bijvoorbeeld worden geregeld op welke wijze moet worden bepaald of minder dan 75% van de met aardgas opgewerkte warmte is getransporteerd naar een of meer glastuinbouwbedrijven. Het ligt voor de hand hierbij de kijken naar de thermische energie die door de verwarming van tapwater is geleverd aan glastuinbouwbe-

drijven ten opzichte van de totale thermische energie die door de verwarming van tapwater is geleverd aan alle afnemers.

Artikel XLII, onderdeel E (artikel I, onderdeel I, van de Wet fiscale klimaatmaatregelen glastuinbouw, artikel 71wa van de Wet belastingen op milieugrondslag)

De wijziging van het in de Wet fiscale klimaatmaatregelen glastuinbouw opgenomen artikel 71w, tweede lid, Wbm betreft een redactionele verbetering. De term «standaard CO_2-emissiefactor voor aardgas» is immers gedefinieerd in de begripsbepalingen.

Artikel XLII, onderdeel F (artikel I, onderdeel I, van de Wet fiscale klimaatmaatregelen glastuinbouw)

Het in de Wet fiscale klimaatmaatregelen glastuinbouw opgenomen artikel 71y, eerste lid, Wbm bepaalt het tarief per ton CO_2 van de CO_2-heffing glastuinbouw. Het nieuwe tariefpad begint op € 9,50 per ton CO_2 in 2025 (in plaats van € 12,25 per ton CO_2), waarna het toegroeit naar het huidige wettelijke tarief van € 17,70 per ton CO_2 in 2030.

Tabel 27: tarieven

	2025	2026	2027	2028	2029	2030
Huidige tarieven	12,25	13,34	14,43	15,52	16,61	17,70
Nieuwe tarieven	9,50	11,14	12,78	14,42	16,06	17,70

Voor de volledigheid wordt opgemerkt dat de belastingplichtige broeikasgasinstallaties die onder het EU ETS vallen, het tarief verminderden met de termijnkoers van een broeikasgasemissierecht. Deze termijnkoers wordt voorafgaand aan het tijdvak door de Minister van Financiën berekend en bekendgemaakt.

Artikel XLII, onderdeel G (artikel I, onderdeel I, van de Wet fiscale klimaatmaatregelen glastuinbouw, artikel 71z van de Wet belastingen op milieugrondslag)

Het in de Wet fiscale klimaatmaatregelen glastuinbouw opgenomen artikel 71z Wbm regelt de uitvoerder van de CO_2-heffing glastuinbouw. De uitvoering van een rijksbelasting ligt, wanneer niet wettelijk anders bepaald, bij de Belastingdienst. De Belastingdienst zal de CO_2-heffing glastuinbouw uitvoeren. Zodoende zou dit artikel kunnen komen te vervallen.

Niettemin wordt van de gelegenheid gebruikgemaakt om met het voorgestelde artikel 71z Wbm het moment van aangifte en voldoening van de belasting te regelen. In afwijking van artikel 10, tweede lid, AWR, wordt de aangiftetermijn door de inspecteur vastgesteld op minimaal drie maanden na het verstrijken van het tijdvak om zo beter aan te sluiten bij de administratie van de belastingplichtigen. Zij hebben zo voldoende tijd om de voor de aangifte benodigde informatie te verzamelen. Eenzelfde termijn geldt voor de voldoening van de belasting. Op deze manier wordt aan de belastingplichtigen een voldoende tijd gegeven om de verschuldigde belasting te voldoen.

Er wordt voorgesteld om in het tweede lid te regelen dat het eerste tijdvak voor de CO_2-heffing glastuinbouw bestaat uit de kalenderjaren 2025 en 2026 gezamenlijk. Het eerste tijdvak beslaat dus twee kalenderjaren. De daaropvolgende tijdvakken bedragen één kalenderjaar. Dit wordt

uitgewerkt in de Uitvoeringsregeling Algemene wet inzake rijksbelastingen 1994. Dit voorstel heeft tot gevolg dat de belastingplichtige voor dit eerste tijdvak de betaling en aangifte pas doet in het jaar 2027. Hiermee wordt de Belastingdienst voldoende tijd gegeven om de uitvoering van de glastuinbouwheffing te implementeren in de systemen. Vanwege de uitzonderlijke lengte van het eerste tijdvak wordt voorgesteld dat bij een eventuele naheffingsaanslag de belastingrente pas gaat lopen vanaf 2027. Het is niet redelijk als de belastingrente over het kalenderjaar 2025 al zou starten in 2026 omdat het buiten de invloedsfeer van de belastingplichtige ligt dat hij pas in 2027 de belasting op aangifte kan voldoen.

Artikel XLII, onderdeel H (artikel I, onderdeel J, van de Wet fiscale klimaatmaatregelen glastuinbouw, artikel 90 van de Wet belastingen op milieugrondslag)

In het wetsvoorstel Wet fiscale klimaatmaatregelen industrie en elektriciteit uit het pakket Belastingplan 2024 is een indexatiebepaling opgenomen die ook betrekking heeft op de CO_2-heffing glastuinbouw. Omdat genoemd wetsvoorstel niet tot wet is verheven is een maatregel nodig die ervoor zorgt dat de beoogde indexatie met betrekking tot de CO_2-heffing glastuinbouw toepassing kan vinden. Met de voorgestelde wijziging van artikel I, onderdeel J, van de Wet fiscale klimaatmaatregelen glastuinbouw wordt aan artikel 90 Wbm een zin toegevoegd die regelt dat de in dat artikel opgenomen inflatiecorrectie wordt toegepast op het prijspad van de CO_2-heffing glastuinbouw. Door daarbij te bepalen dat de indexatie uitsluitend wordt toegepast op de bedragen voor het aankomende kalenderjaar en op de bedragen voor de kalenderjaren die op dat kalenderjaar volgen, wordt geborgd dat het prijspad voor de volgende jaren wordt gecorrigeerd voor inflatie en bedragen van eerdere jaren niet achteraf nog zouden worden geïndexeerd. Deze bepaling komt inhoudelijk overeen met de betreffende in het wetsvoorstel Wet fiscale klimaatmaatregelen industrie en elektriciteit opgenomen maatregel.

Artikel XLIII

Artikel XLIII (artikel 27 van de Wet op de accijns)

Zoals is uiteengezet in het algemeen deel van deze memorie wordt voorgesteld om de per 1 januari 2024 geldende accijnstarieven op ongelode benzine, diesel en LPG ongewijzigd te laten tot en met 31 december 2025. Om te voorkomen dat de accijnstarieven op ongelode benzine, diesel en LPG met ingang van 1 januari 2025 wijzigen, wordt een aantal wetswijzigingen voorgesteld.

Bij amendement op het Belastingplan 2024[220] heeft de Tweede Kamer toepassing van de accijnstarieven zoals die golden per 1 juli 2023 verlengd tot en met 31 december 2024. Vanwege het tijdelijke karakter van deze maatregel (namelijk één jaar) zouden de accijnstarieven voor ongelode benzine, diesel en LPG bij ongewijzigd beleid per 1 januari 2025 stijgen. De stijging van deze tarieven wordt met de onderhavige maatregel met één jaar uitgesteld tot en met 31 december 2025.

Hiertoe regelt het onderhavige artikel dat per 1 januari 2026 de bedragen voor ongelode lichte olie, gasolie en vloeibaar gemaakt petroleumgas (LPG) die op dit moment zijn opgenomen in artikel 27, eerste lid, onderdelen a, b en d, van de Wet op de accijns (WA) worden aangepast. Die bedragen blijven daarmee tót 1 januari 2026 onveranderd, waarmee

[220] Kamerstukken II 2023/24, 36 418, nr. 83.

de huidige korting voor 2025 in stand blijft. Met het onderhavige artikel wordt de huidige korting dus verlengd tot 1 januari 2026.

In onderhavige wijziging van artikel 27 WA worden bedragen gehanteerd die op 1 januari 2026 zouden komen te gelden. Die bedragen zullen te zijner tijd worden bijgesteld omdat deze nog gecorrigeerd zullen worden met de tabelcorrectiefactor die voor het jaar 2026 komt te gelden. De bedragen die in onderhavige wijziging worden genoemd, zijn berekend op basis van de definitieve tabelcorrectiefactoor voor 2024 en de definitieve tabelcorrectiefactor voor 2025. De tabelcorrectiefactor voor 2026 is nog niet vastgesteld.[221] Hierdoor zullen deze bedragen nog wijzigen. Indien dit aan de orde is, wordt dit geregeld via de bijstellingsregeling.

Artikel XLIV

Artikel XLIV (artikel 27a van de Wet op de accijns)

De accijnstarieven op minerale oliën worden op grond van artikel 27a WA jaarlijks geïndexeerd bij het begin van het kalenderjaar. Toepassing van dat artikel zou leiden tot hogere accijnstarieven. Om te voorkomen dat de accijnstarieven voor ongelode benzine, diesel en LPG hoger zijn dan in 2024, wordt voorgesteld de wettelijke indexatie op grond van artikel 27a WA per 1 januari 2025 geen toepassing te laten vinden op de accijnstarieven voor ongelode benzine, diesel en LPG zoals die per 1 januari 2025 luiden. De gemiste indexaties (dus voor de jaren 2023, 2024 en 2025) dienen echter wel te worden ingehaald op 1 januari 2026. Hiermee is rekening gehouden bij de bedragen die in onderhavige wijziging van artikel 27 WA worden genoemd.

Artikel XLV

Artikel XLV (artikel 4 van bijlage 2 van de Algemene wet bestuursrecht)

Met de voorgestelde wijziging van de zinsnede met betrekking tot de Wet IB 2001 in artikel 4 van bijlage 2 (Bevoegdheidsregeling bestuursrechtspraak) bij de Awb wordt een verwijzing naar de artikelen 3.31, eerste lid, en 3.42a, eerste lid, Wet IB 2001 opgenomen. Met dit voorstel worden beroepsprocedures volgend op een bezwaar tegen de op grond van de artikelen 3.31 en 3.42a Wet IB 2001 afgegeven verklaringen onder de bevoegdheid gebracht van het CBb, de hoogste rechter op het gebied van het economische bestuursrecht. Daarnaast wordt voorgesteld om de verwijzing naar het per 1 januari 2016 vervallen artikel 3.52a Wet IB 2001 te schrappen.

Artikel XLVI

Artikel XLVI (artikel 16 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen)

Artikel 16, zevende lid, AWR voorziet in een verlenging van de navorderingstermijn bij uitbetaling van de AHK aan de belastingplichtige die een minstverdienende partner is als bedoeld in de huidige tekst van artikel 8.9, eerste lid, Wet IB 2001. Voorgesteld wordt om deze verlengde navorderingstermijn ook te laten gelden voor de uitbetaling van de AHK aan belastingplichtigen die op of na 1 januari 1963 zijn geboren, die op grond

[221] Zie artikel 27a WA juncto de artikelen 10.1 en 10.2 Wet IB 2001. Volgens de systematiek van deze artikelen geldt dat de in artikel 27, eerste lid, WA genoemde bedragen aan het begin van het jaar bij ministeriële regeling worden vervangen door andere bedragen. Deze bedragen worden berekend door de te vervangen bedragen te vermenigvuldigen met de tabelcorrectiefactor en vervolgens de nodig geachte afronding aan te brengen.

van het voorgestelde artikel I, onderdeel R, onder 1, wordt opgenomen in artikel 8.9, eerste lid, Wet IB 2001.

De voorgestelde aanvulling van artikel 16, zevende lid, AWR maakt het mogelijk om bij de minstverdienende belastingplichtige ook na afloop van de algemene navorderingstermijn van vijf jaren (eventueel verlengd met de duur van het verleende uitstel voor het doen van aangifte) na te vorderen ingeval aan deze belastingplichtige ten onrechte of tot een te hoog bedrag aan AHK is uitbetaald doordat het maximale bedrag (het bedrag van de door de meestverdienende partner verschuldigde gecombineerde inkomensheffing, verminderd met zijn gecombineerde heffingskorting) is overschreden of omdat het gezamenlijke verzamelinkomen of de AK van de meestverdienende partner zodanig is gewijzigd dat het recht van de minstverdienende partner op uitbetaling van de AHK is verminderd of vervallen. De bevoegdheid tot navorderen bij de minstverdienende belastingplichtige blijft in die gevallen ook na afloop van de algemene navorderingstermijn bestaan en wel tot acht weken na het tijdstip waarop een belastingaanslag van zijn partner die relevant is voor die heffingskorting, of een beschikking dan wel uitspraak strekkende tot vermindering van een zodanige belastingaanslag van zijn partner onherroepelijk is geworden.

Ten slotte wordt voorgesteld een redactionele verbetering aan te brengen.

Artikel XLVII

Artikel XLVII (artikel 222 van de Provinciewet)

Voorgesteld wordt de in artikel 222, eerste lid, van de Provinciewet opgenomen verwijzing naar de definitie van personenauto's en motorrijwielen in de Wet MRB 1994 in overeenstemming te brengen met de voorgestelde wijzigingen in de Wet MRB 1994 en de Aanwijzingen voor de regelgeving. De wijziging treedt in werking met ingang van 1 januari 2027. Voor een toelichting hierop wordt verwezen naar het algemeen deel van deze memorie.

Artikel XLVIII

Artikelen XLVIII (artikel 222 van de Provinciewet)

Met het artikelen XLVIII komt de tariefkorting voor emissievrije personenauto's binnen de provinciale opcenten met ingang van 1 januari 2030 te vervallen.

Artikel XLIX

Artikelen XLIX en L (artikel 6 van de Wet tijdelijke tolheffing blankenburgverbinding en ViA15)

Voorgesteld wordt artikel 6, vierde lid, van de Wet tijdelijke tolheffing Blankenburgverbinding en ViA15 (Wet TTH) aan te passen om voor de definitie van ambulances en lijkwagens beter aan te sluiten bij de Wet MRB 1994. Dit heeft ten doel verschillen tussen de definities van ambulances en lijkwagens in de tolwetgeving en de belastingwetgeving te beperken. Voor betrokken partijen is dit wenselijk. Voor de houder van het voertuig betekent dit dat wanneer het voertuig voor de belasting wordt aangemerkt als lijkwagen, ambulance of voertuig dat daaraan gelijk wordt gesteld, dat het voertuig in vrijwel alle gevallen ook voor de tolheffing zo wordt aangemerkt. Daarmee kan het voertuig in aanmerking komen voor ontheffing van de tolplicht. Dit geeft duidelijkheid voor de houders van de

betreffende voertuigen en is tegelijkertijd eenvoudiger uitvoerbaar. De financiële effecten voor de tolheffing zijn zeer gering, omdat in het bestaande artikel 6, vierde lid, van de Wet TTH al een ontheffingsmogelijkheid voor ambulances en lijkwagens is opgenomen.

Artikel XLIX treedt in werking met ingang van 1 januari 2025. De reden hiervoor is dat daarmee bij de tolwetgeving op korte termijn de mogelijkheid ontstaat om voertuigen bij ministeriële regeling gelijk te stellen aan ambulances. De wijziging van artikel L treedt in werking met ingang van 1 januari 2027. Voor een toelichting hierop wordt verwezen naar het algemeen deel van deze memorie.

Artikel LI

Artikel LI (artikel 1 van de Tunnelwet Westerschelde)

Voorgesteld wordt in artikel 1, tweede lid, van de Tunnelwet Westerschelde de verwijzing naar de Wet MRB 1994 ten aanzien van het gebruik van de woorden motorrijtuig, personenauto en motorrijwiel in eerstgenoemde wet in overeenstemming te brengen met de in dit wetsvoorstel opgenomen aanpassingen in de Wet BPM 1992 en Wet MRB 1994. De wijziging treedt in werking met ingang van 1 januari 2027. Voor een toelichting hierop wordt verwezen naar het algemeen deel van deze memorie.

Artikel LII

Artikel LII (artikel Vb van de Wet aanvullende fiscale koopkrachtmaatregelen 2022)

Omdat de huidige korting blijft bestaan tot 1 januari 2026, wordt voorgesteld het artikel waarmee deze korting per 1 januari 2025 zou worden beëindigd, te laten vervallen. Hiertoe komt in de Wet aanvullende fiscale koopkrachtmaatregelen 2022 artikel Vb te vervallen. Hierbij wordt in artikel LXV (inwerkingtreding) gewaarborgd dat artikel Vb van de Wet aanvullende fiscale koopkrachtmaatregelen 2022 komt te vervallen voordat de wijzigingen die dat artikel zou aanbrengen in de WA (die in verband met de in dit wetsvoorstel opgenomen wijzingen achterhaald zijn), worden verwerkt.

Artikel LIII

Artikel LIII (artikel 1.3 van de Belastingwet BES)

Voorgesteld wordt in artikel 1, derde lid, van de Belastingwet BES de verwijzing naar de Wet BPM 1992 ten aanzien van de woorden personenauto en bestelauto in eerstgenoemde wet in overeenstemming te brengen met de in dit wetsvoorstel opgenomen aanpassingen in de Wet BPM 1992. De wijziging treedt in werking met ingang van 1 januari 2027. Voor een toelichting hierop wordt verwezen naar het algemeen deel van deze memorie.

Artikel LVI

Artikel LVI, onderdeel A (artikel XIVA van het Belastingplan 2024)

In artikel LVI, onderdeel LVIA wordt voorgesteld dat artikel XIVA van het Belastingplan 2024 vervalt met als gevolg dat de inkoopfaciliteit in de Wet op de dividendbelasting (Wet DB 1965) ook na 1 januari 2025 blijft voortbestaan. Over de inkoop van aandelen, anders dan ter tijdelijke

belegging, wordt in beginsel dividendbelasting geheven. De Wet DB 1965 kent enkele uitzonderingen op dit uitgangspunt. Een van die uitzonderingen betreft de zogenoemde inkoopfaciliteit voor beursfondsen (artikel 4c Wet DB 1965). Op grond van de inkoopfaciliteit kan bij beursfondsen onder voorwaarden en tot bepaalde limieten de heffing van dividendbelasting achterwege blijven indien zij eigen aandelen inkopen. Artikel XIVA van het Belastingplan 2024 regelt dat de artikelen 4c en 6, tweede lid, Wet DB 1965 per 1 januari 2025 komen te vervallen. In dit wetsvoorstel wordt voorgesteld om genoemde artikelen in de Wet DB 1965 te behouden.

Artikel LVI, onderdeel B (artikelen XXIVA, onderdeel A, XXIVB, onderdeel A, XXIVC, onderdeel A, XXIVD, onderdeel A, XXIVE, onderdeel A, XXIVF, onderdeel A, XXIVG, onderdeel A, XXIVH, onderdeel A, en XXIVI, onderdeel B, van het Belastingplan 2024)

In het Belastingplan 2024 zijn tariefverlagingen voor de eerste schijf elektriciteit in de energiebelasting opgenomen voor de jaren 2025 tot en met 2033. Die tariefverlagingen zijn geregeld in de artikelen XXIVA, onderdeel A, XXIVB, onderdeel A, XXIVC, onderdeel A, XXIVD, onderdeel A, XXIVE, onderdeel A, XXIVF, onderdeel A, XXIVG, onderdeel A, XXIVH, onderdeel A, en XXIVI, onderdeel B. In artikel LVI, onderdeel B wordt geregeld dat de tariefverlagingen in de jaren 2025 tot en met 2033 geen doorgang vinden. Voorgesteld wordt deze te vervangen door verhogingen van de belastingvermindering in de energiebelasting in dezelfde periode.

Met artikel LXV, eerste lid, onderdeel m, wordt geborgd dat het schrappen van de verlaging met ingang van 1 januari 2025 van het tarief van de eerste schijf elektriciteit in de energiebelasting uit het Belastingplan 2024 toepassing vindt vóórdat deze in genoemde wijzigingswet opgenomen tariefverlaging zou worden toegepast.

Artikel LX

Artikel LX (samenloopbepaling Wet modernisering electronisch bestuurlijk verkeer)

Als gevolg van artikel XXXA van de Wet modernisering elektronisch bestuurlijk verkeer wordt artikel 3.36, tweede lid, Wet IB 2001 vernummerd tot derde lid. Voor het geval deze wijziging eerder in werking treedt dan artikel I, onderdeel F, van het onderhavige wetsvoorstel, wordt een bepaling voorgesteld die de voorgestelde wijziging van artikel 3.36 Wet IB 2001 in het onderhavige wetsvoorstel daarop aanpast.

Artikel LXI

Artikel LXI (samenloopbepaling)

Met artikel XXV, onderdeel A, wordt voorgesteld de voertuigclassificaties in de motorrijtuigenbelasting te harmoniseren met de indeling die in het kentekenregister wordt gehanteerd. Als dat artikel eerder in werking treedt dan de artikelen III en VI van de Wet van 26 oktober 2023 tot wijziging van de Wegenverkeerswet 1994 en enige andere wetten in verband met het laten vervallen van de mogelijkheid tot het aanwijzen van bijzondere bromfietsen in hoofdstuk IIA van de Wegenverkeerswet 1994, het mogelijk maken van implementatie van het kader voor lichte elektrische voertuigen en enige andere wijzigingen, dan kunnen de artikelen III en VI van die wet vervallen. Genoemde artikelen III en VI treden in werking met ingang van een bij koninklijk besluit te bepalen tijdstip en regelen dat lichte

elektrische voertuigen niet onder de heffing van de bpm en mrb vallen. Uit de voorgestelde definities in het onderhavige wetsvoorstel volgt evenwel reeds dat een licht elektrisch voertuig niet onder de Wet BPM 1992 en Wet MRB 1994 valt, waarmee genoemde artikelen III en VI hun belang verliezen vanaf het tijdstip waarop de in onderhavig wetsvoorstel opgenomen maatregelen met de voorgestelde definities in werking treden.

Artikel LXII

Artikel LXII (overgangsrecht)

Artikel LXII voorziet in een overgangsregeling voor prestaties waarvan ingevolge artikel XXI, onderdeel B, per 1 januari 2026 het btw-tarief wordt verhoogd. Deze overgangsregeling houdt in dat als voor dergelijke prestaties die op of na 1 januari 2026 worden verricht de btw reeds in 2025 wordt verschuldigd het tarief toepassing vindt dat geldt op het tijdstip waarop de prestatie (de levering of de dienst) wordt verricht. Dit voorkomt dat bijvoorbeeld door een vooruitbetaling het verlaagde btw-tarief verschuldigd is voor hotelovernachtingen in 2026 waarvoor op het moment dat de prestatie wordt verricht het algemene btw-tarief geldt. Zonder dit overgangsrecht zou de btw bij vooruitbetalingen verschuldigd zijn naar het tarief dat geldt op het moment van ontvangst van de betaling.

Artikel LXIII

Artikel LXIII (samenloopbepaling wetsvoorstel Energiewet)

Thans is het wetsvoorstel Regels over energiemarkten en energiesystemen (Energiewet) aanhangig in de Eerste Kamer. In dat wetsvoorstel is onder meer een wijziging van artikel 50, derde lid, onderdeel b, Wbm opgenomen. In dat onderdeel is bepaald dat met energiebelasting is belast het verbruik van aardgas – waaronder waterstof die wordt ingezet als aardgas of elektriciteit indien dit product is verkregen door tussenkomst van gas- en elektriciteitsbeurzen.

In artikel 7.11, onderdeel B, van het wetsvoorstel Energiewet wordt de verwijzing naar gas- en elektriciteitsbeurzen in artikel 50, derde lid, onderdeel b, Wbm gewijzigd in een verwijzing naar energiehandelsmarkten als bedoeld in artikel 1.1 van de Energiewet. Hieronder worden onder meer verstaan gas- en elektriciteitsbeurzen, terwijl waterstofbeurzen hieronder niet worden verstaan.

In artikel XXXI, onderdeel C, van het onderhavige wetsvoorstel wordt voorgesteld in artikel 50, derde lid, onderdeel b, Wbm «, waterstofbeurs» in te voegen. Als het onderhavige wetsvoorstel tot wet wordt verheven, treedt de wijziging van artikel 50, derde lid, onderdeel b, Wbm in werking op 1 januari 2026.

Als het wetsvoorstel Energiewet tot wet wordt verheven, en de wijziging van artikel 50, derde lid, onderdeel b, Wbm die is opgenomen in artikel 7.11, onderdeel B, van dat wetsvoorstel in werking treedt vóór 1 januari 2026, kan de wijziging in artikel XXXI, onderdeel C, in het onderhavige wetsvoorstel niet worden doorgevoerd. Voor dat scenario is een samenloopbepaling opgenomen in artikel LXIII, onderdeel a. Hiermee wordt bewerkstelligd dat ingeval dat scenario zich voltrekt de wijziging van artikel 50, derde lid, onderdeel b, Wbm uit het onderhavige wetsvoorstel wordt toegepast op genoemd onderdeel b zoals dat luidt ná inwerkingtreding van artikel 7.11, onderdeel B, van de Energiewet.

Als het wetsvoorstel Energiewet tot wet wordt verheven en de wijziging van artikel 50, derde lid, onderdeel b, Wbm in artikel 7.11, onderdeel B, van dat wetsvoorstel in werking treedt ná 1 januari 2026, wordt de wijziging in artikel XXXI, onderdeel C, uit het onderhavige wetsvoorstel tenietgedaan omdat met bedoelde wijziging in de Energiewet onderdeel b van artikel 50, derde lid, Wbm integraal wordt vervangen. Voor dat scenario is een samenloopbepaling opgenomen in artikel LXIII, onderdeel b. Hiermee wordt bewerkstelligd dat in dat geval de wijziging van artikel 50, derde lid, onderdeel b, Wbm uit het onderhavige wetsvoorstel – het invoegen van waterstofbeurs – wordt verwerkt in de in 7.11, onderdeel B, van het wetsvoorstel Energiewet opgenomen tekst die dient ter vervanging van genoemd onderdeel b.

Als het wetsvoorstel Energiewet niet tot wet wordt verheven, leiden de samenloopbepalingen niet tot enige aanpassing. In dat geval kan artikel XXXI, onderdeel C, van het onderhavige wetsvoorstel onveranderd in werking treden.

Artikel LXIV

Artikel LXIV (samenloopbepaling)

Zoals gebruikelijk is in dit wetsvoorstel ook een algemene samenloopbepaling opgenomen. Deze bepaling maakt het mogelijk om, ingeval de samenloop van wetten die in 2024 in het Staatsblad zijn of worden gepubliceerd en wijzigingen aanbrengen in een of meer belastingwetten, niet of niet juist is geregeld, of indien als gevolg van die samenloop onjuistheden ontstaan in de aanduiding van artikelen, artikelonderdelen, verwijzingen en dergelijke in de betreffende wetten, die wetten op dit punt bij ministeriële regeling te wijzigen. De werking van het artikel is derhalve beperkt tot twee specifieke situaties:

1. Er is sprake van een foutieve of ontbrekende samenloopbepaling met betrekking tot twee of meer wijzigingswetten. Dit kan zich bijvoorbeeld voordoen als twee verschillende wijzigingswetten hetzelfde artikel van een belastingwet wijzigen, maar een van de betreffende wijzigingsopdrachten als gevolg van de samenloop van de Wijzigingswetten niet kan worden uitgevoerd.
2. Door de samenloop ontstaat een foutieve aanduiding of verwijzing naar artikelen, artikelonderdelen, verwijzingen en dergelijke in een of meer belastingwetten die met de betreffende wijzigingsopdrachten worden gewijzigd of ingevoegd. Dit ziet bijvoorbeeld op de situatie dat ingevolge een of meer wijzigingswetten een artikel met hetzelfde nummer in de betreffende belastingwet wordt ingevoegd

Artikel LXV

Artikel LXV (Inwerkingtreding)

Dit artikel regelt de inwerkingtreding. Voor een aantal wijzigingen is voorzien in een inwerkingtreding met terugwerkende kracht of met een latere datum, overgangsrecht of een afwijkende volgorde. Waar dat het geval is, is dat toegelicht bij de toelichting op de betreffende onderdelen.

De Minister van Financiën,
E. Heinen

De Staatssecretaris van Financiën,
F.L. Idsinga

De Staatssecretaris van Financiën,
N. Achahbar