RAMINGSTOELICHTINGEN

Toelichtingen op de ramingen van de budgettaire effecten
van de wetsvoorstellen uit het

pakket Belastingplan 2025

1 Inhoud

1 Inhoud 2

2 Inleiding 4

3 Wetsvoorstel Belastingplan 2025 5

3.1 Verlagen aangrijpingspunt toptarief inkomstenbelasting (IB) met € 557 6
3.2 Aanpassen aftrek Specifieke Zorgkosten 7
3.3 Aanpassing kavelruilvrijstelling in de overdrachtsbelasting (OVB) 8
3.4 Aanpassing kwijtscheldingswinstmaatregel in de vennootschapsbelasting in verband met de samenloop met de verliesverrekeningsmaatregel 9
3.5 Aanpassingen liquidatieverliesregeling 10
3.6 Accijnsverlaging brandstoffen verlengen t/m 2025 11
3.7 Afschaffen verlaagd btw-tarief op culturele goederen en diensten 12
3.8 Afschaffen verlaagd btw-tarief op logiesverstrekking 13
3.9 Aanscherpen CO2-heffing industrie voor afvalverbrandingsinstallaties (AVI's) 14
3.10 Antifragmentatiemaatregel generieke renteaftrekbeperking 15
3.11 Verhoging percentage generieke renteaftrekbeperking naar 25% 16
3.12 Afschaffen giftenaftrek Vpb en geven uit vennootschap 17
3.13 Tariefstudie CO2-heffing industrie en glastuinbouw 19
3.14 Eindheffing doorlopend afwisselend gebruik bestelauto corrigeren voor inflatie 20
3.15 Herzieningsregeling diensten aan onroerende zaken 21
3.16 Verhogen belastingvermindering energiebelasting (EB) met terugwerkende kracht t/m 1 januari 2024 met 4 cent 22
3.17 Verhogen belastingvermindering EB vanaf 2025 ter vervanging van tariefsverlaging eerste schijf elektriciteit EB 23
3.18 Verlagen EB tarief op waterstof 24
3.19 Verhogen tarief vierde en vijfde schijf aardgas EB ter dekking van het verlagen van het EB op waterstof 25
3.20 Afbouwen vrijstelling duaal en non-energetisch verbruik kolenbelasting 26
3.21 Verlagen energiebelasting 1e en 2e schijf EB aardgas met 2,82 cent per m3 27
3.22 Maatregel eenverdienersproblematiek – verruiming regeling voor uitbetaling algemene heffingskorting 28
3.23 Aanpassing van de kwijtscheldingsgrens van belastingschulden naar aanleiding van verhoging huurtoeslag 29
3.24 Reparatie heffingslek zeevarenden en anticiperen op introductie thuiswerkdrempel 30
3.25 Tariefkorting motorrijtuigbelasting voor emissievrije personenauto's 31
3.26 Beëindigen specifieke tarieftabel in de bpm voor PHEV's 32
3.27 Stroomlijnen fiscale definitie bestelauto 33
3.28 Terugdraaien verhoging tarief box 2 van 31% naar 33% 34
3.29 Verhogen tarief kansspelbelasting in twee stappen naar 37,8% 37
3.30 Koopkrachtmaatregelen in de IB 38
3.31 Aanpassen 30%-regeling 39
3.32 Introductie algemeen woningtarief van 8% 40

4 Wetsvoorstel salderingsregeling 41

4.1 Afschaffen Salderingsregeling 42

5 Wetsvoorstel fiscale bedrijfsovergangsfaciliteiten 2025 43

5.1 Versoepelen bezits- en voortzettingseis BOR 44
5.2 Aanpak onbedoeld gebruik BOR door personen op hoge leeftijd 45
5.3 Aanpak constructies met bedrijfsopvolgingscarrousel 46

5.4 Beperken reikwijdte BOR en DSR ab tot gewone aandelen met een belang van ten minste 5% 47
5.5 Uitstel inwerkingtreding uitbreiding verwateringsregeling en kleine familiebelangen 48
5.6 Salderen schuld met waarde TBS-pand 49

6 Wetsvoorstel Belastingplan Caribisch Nederland 2025 50
6.1 Verhoging tarief opbrengstbelasting 51
6.2 Vaststellen belastingvrije som en schijventarief 52
6.3 Verlagen instap tweede schijf IB van $ 322.769 naar $ 50.000 53

7 Wetsvoorstel overige fiscale maatregelen 2025 54
7.1 Vereenvoudigen regelingen m.b.t. zusterfusie vennootschappen 55

8 Certificering CPB 56

2 Inleiding

Om de transparantie te vergroten en de kwaliteit van de ramingen verder te borgen, worden met ingang van het Belastingplan 2018 toelichtingen op de budgettaire ramingen van fiscale maatregelen gepubliceerd. Voor deze publicatie is inspiratie ontleend aan de praktijk in het Verenigd Koninkrijk waar elk half jaar ramingstoelichtingen[1] worden gepubliceerd. De ramingen worden gecertificeerd door het Centraal Planbureau (CPB). Hierbij geeft het CPB een oordeel over de neutraliteit en redelijkheid van de ramingen en geeft het een inschatting van de onzekerheid ervan. Met deze certificering wordt het advies van de Studiegroep Begrotingsruimte[2] gevolgd.

Deze publicatie bevat de volgende onderdelen:

- De toelichting op de ramingsmethodieken bij de afzonderlijke maatregelen met een budgettair effect
- Het certificeringsdocument van het CPB.

Het certificeringsdocument van het CPB
In dit document is het certificeringsdocument van het CPB opgenomen. Met dit document is het CPB van oordeel is dat de raming 'redelijk en neutraal' is. Een raming is 'redelijk' als er bij het CPB geen betere bronnen of ramingsmethoden bekend zijn om de betreffende raming te maken. De term 'neutraal' houdt in dat de raming zuiver is en dus geen vooropgezette afwijking naar boven of naar beneden vertoont. Daarnaast geeft het CPB een oordeel over de mate van onzekerheid van de maatregel. Het certificeringsdocument is onafhankelijk door het CPB opgesteld en wordt eveneens op de website van het CPB gepubliceerd.

[1] http://obr.uk/category/policy-costings/
[2] Rijksoverheid (2015). 15e rapport Studiegroep Begrotingsruimte: Van Saldosturing naar stabilisatie, p.41.

3 Wetsvoorstel Belastingplan 2025

3.1 Verlagen aangrijpingspunt toptarief inkomstenbelasting (IB) met € 557

Korte beschrijving van de maatregel

Het aanvangspunt van het toptarief wordt per 1-1-2025 verlaagd met € 557. De budgettaire opbrengst wordt gebruikt als dekking voor het verwerpen van de afschaffing van de salderingsregeling. Omdat er nog een verhoging van het aanvangspunt van het toptarief met € 949 in het basispad zat die groter is dan de verlaging van € 557 wordt het aanvangspunt per saldo verhoogd, met € 392.

Budgettair effect maatregel, prijspeil lopende jaar (2024)

Bedragen in mln. euro, '+' = saldoverbeterend/lastenverzwarend.

	2024	2025	2026	2027	2028	Struc.
Verlaging aanvangspunt toptarief met € 557		212	212	212	212	2025

Kern van de raming

De budgettaire effecten zijn gebaseerd op berekeningen uit het microsimulatiemodel MIMOSI van het Centraal Planbureau (CPB). Het model is gebaseerd op gegevens uit de IPO-steekproef uit 2018 van het Centraal Bureau voor de Statistiek. Dit is een betrouwbaar model dat ook gebruikt wordt door het CPB. De onzekerheid in de ramingen is daarom naar verwachting relatief beperkt. De raming is gebaseerd op de versie van MIMOSI op basis van het CEP2024.

3.2 Aanpassen aftrek Specifieke Zorgkosten

Korte beschrijving van de maatregelen
De aanpassingen in de aftrek Specifieke Zorgkosten betreffen:
1. Aftrek vervoerskosten
2. Aftrek reiskosten bezoeken langdurig verpleegde personen.

Aftrek vervoerskosten
Vervoerskosten vallen uiteen in de volgende twee categorieën.

a. Uitgaven voor vervoer voor een medische behandeling of voor het verkrijgen van (farmaceutische) hulpmiddelen.
b. De, als gevolg van ziekte of invaliditeit, hogere vervoerskosten dan personen die qua inkomen, vermogen en gezinsomstandigheden in vergelijkbare omstandigheden verkeren, maar die niet ziek of invalide zijn (leefkilometers).

Bij de eerste categorie zijn op dit moment de werkelijke kosten aftrekbaar. De maatregel houdt in dat, indien gereisd wordt per auto, niet zijnde een taxi, de aftrekbare uitgaven worden gesteld op het reiskostenforfait (nu € 0,23 per kilometer). Bij de tweede categorie worden voorgesteld om beide elementen die nu van belang zijn voor aftrek (berekening werkelijke autokosten en de vergelijking met de vervoerskosten van een persoon in vergelijkbare financiële en gezinsomstandigheden die niet ziek of invalide is) te vervangen door een vast bedrag van € 925 dat voor aftrek in aanmerking komt wanneer iemand kan aantonen niet in staat te zijn meer dan 100 meter zelfstandig te lopen.

Aftrek reiskosten bezoeken langdurig verpleegde personen
De voorwaarde dat de bezoeker bij aanvang van de *ziekte of invaliditeit* een gezamenlijke huishouding voerde met de verpleegde wordt gewijzigd in de voorwaarde dat de bezoeker bij aanvang van de *verpleging* een gezamenlijke huishouding voerde met de verpleegde.

Budgettair effect maatregel, prijspeil lopende jaar (2024)
Bedragen in mln. euro, '+' = saldoverbeterend/lastenverzwarend.

	2025	2026	2027	2028	2029	Struc.
Aanpassen aftrek Specifieke Zorgkosten	-1	-1	-1	-1	-1	2025

Kern van de raming

- De inschatting is dat vervanging van de werkelijke autokosten door uitgaan van € 0,23 per kilometer geen significante budgettaire gevolgen heeft.
- Het budgettair effect van de maatregelen rond de extra vervoerskosten (leefkilometers) wordt geraamd op afgerond € 1 miljoen.
- Het budgettair effect van de wijziging in de *aftrek reiskosten bezoeken langdurig verpleegde personen* is verwaarloosbaar, omdat de wijziging naar verwachting slechts bij een heel beperkt aantal gevallen van invloed is.

3.3 Aanpassing kavelruilvrijstelling in de overdrachtsbelasting (OVB)

Korte beschrijving van de maatregel

Deze maatregel past de kavelruilvrijstelling in de overdrachtsbelasting aan omdat de huidige vrijstelling onbedoeld ruime mogelijkheden kent om onroerende zaken (grond en opstallen) vrij van overdrachtsbelasting (ovb) te verkrijgen. De vrijstelling wordt op vier punten aangepast.

- De kavelruilvrijstelling geldt niet meer voor de verkrijging van woningen behalve voor agrarische bedrijfswoningen.
- Alleen opstallen die bedrijfsmatig agrarisch worden geëxploiteerd kunnen onder de kavelruilvrijstelling vallen (landbouweis).
- Opstallen die door middel van de kavelruilvrijstelling worden verkregen moeten nog ten minste tien jaar bedrijfsmatig agrarisch worden geëxploiteerd (voortzettingseis).
- Als niet aan de voortzettingseis wordt voldaan is alsnog overdrachtsbelasting verschuldigd, behalve 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.
- Voor onbebouwde grond houdt deze maatregel geen wijzigingen in.

Budgettair effect maatregel, prijspeil lopende jaar (2024)

Bedragen in mln. euro, '+' = saldoverbeterend/lastenverzwarend.

	2024	2025	2026	2027	2028	Struc.
Aanpassing kavelruilvrijstelling in de overdrachtsbelasting		1	1	1	1	1

Kern van de raming

Voor de raming wordt er gekeken naar het aantal woningen dat op dit moment onder de kavelruilvrijstelling valt, maar na aanpassing onder de normale heffing valt. Voor de raming worden gegevens gebruikt van het Vastgoedkenniscentrum van de Belastingdienst en is er door de Belastingdienst gekeken naar woningen met/zonder agrarische bestemming aan de hand van de omgevingswet. Op basis daarvan bedraagt de opbrengst door de aanpassing circa € 1 mln.

3.4 Aanpassing kwijtscheldingswinstmaatregel in de vennootschapsbelasting in verband met de samenloop met de verliesverrekeningsmaatregel

Korte beschrijving van de maatregel
Met de voorgestelde maatregel wordt kwijtscheldingswinst (de voordelen verkregen door het prijsgeven van niet voor verwezenlijking vatbare rechten door schuldeisers) in de vennootschapsbelasting volledig vrijgesteld indien de te verrekenen verliezen meer dan € 1 miljoen bedragen, voor zover de voordelen het verlies dat overigens mocht zijn geleden in het jaar van het prijsgeven overtreffen.

Tegelijkertijd wordt de verliesverrekeningsvoorraad met hetzelfde bedrag als de vrijgestelde kwijtscheldingswinst verminderd. Deze maatregel voorkomt dat de samenloop van de verliesverrekeningsregels met de verliesverrekeningsgrens van € 1 miljoen en de kwijtscheldingswinstvrijstelling kan leiden tot een vennootschapsbelastingschuld die een mogelijke doorstart van bedrijven in de weg kan staan.

Budgettair effect maatregel, prijspeil lopende jaar (2024)
Bedragen in mln. euro, '+' = saldoverbeterend/lastenverzwarend.

	2024	2025	2026	2027	2028	Struc.
Aanpassing kwijtscheldingswinstmaatregel in de vennootschapsbelasting in verband met de samenloop met de verliesverrekeningsmaatregel		-3	-3	-3	-3	-3

Kern van de raming
Sinds de invoering van de verliesverrekeningsgrens van € 1 miljoen per 1 januari 2022 komt kwijtschelding van schulden in combinatie met te verrekenen verliezen van meer dan € 1 miljoen een stuk minder vaak voor. Dit blijkt uit signalen vanuit de Belastingdienst die worden gestaafd door de (nog onvolledige) aangiftegegevens over 2022. In de jaren 2010 t/m 2021 ging het gemiddeld nog om 44 van dergelijke gevallen per jaar.

De budgettaire raming is gebaseerd op de aangiftegegevens over 2017 tot en met 2021. De kwijtscheldingswinstvrijstelling en de te verrekenen verliezen zijn aparte rubrieken op het aangifteformulier vennootschapsbelasting, zodat deze gevallen exact in kaart kunnen worden gebracht. In de raming is rekening gehouden met het feit dat deze situatie sinds 2022 een stuk minder vaak voorkomt. De maatregel zal er naar verwachting toe leiden dat kwijtschelding van schulden in combinatie met te verrekenen verliezen van meer dan € 1 miljoen weer vaker zal voorkomen.

Dit betekent dat het aantal kwijtscheldingen en de toepassing van de kwijtscheldingswinstvrijstelling zal toenemen, zoals beoogd. Deze toename van het aantal kwijtscheldingen is een gedragseffect zonder budgettaire consequenties, omdat zowel in het basispad (geen kwijtschelding) als na invoering van deze maatregel (wel kwijtschelding, maar kwijtscheldingswinst vrijgesteld) de heffing nihil is. Het budgettaire effect is daarom bepaald aan de hand van het geschatte aantal gevallen dat zich vanaf 2022 nog wel voordeed.

3.5 Aanpassingen liquidatieverliesregeling

Korte beschrijving van de maatregel

Ingevolge de liquidatieverliesregeling is het negatieve verschil tussen het voor een deelneming opgeofferde bedrag en de daarvan verkregen liquidatie-uitkering in beginsel aftrekbaar in de vennootschapsbelasting. Voorgesteld wordt de liquidatieverliesregeling op twee onderdelen wijzigingen.

De eerste voorgestelde wijziging betreft het herstel van een verwijzingsomissie en ziet op de berekening van het voor de deelneming opgeofferde bedrag, dat nodig is om het in aanmerking te nemen liquidatieverlies te bepalen. De wijziging heeft tot gevolg dat rekening wordt gehouden met een door de 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.

De tweede wijziging heeft betrekking op de zogenoemde tussenhoudsterbepaling. 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. 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. Met de voorgestelde wijziging in de tussenhoudsterbepaling sluit de wettelijke regeling voortaan beter aan bij doel en strekking daarvan.

Budgettair effect maatregel, prijspeil lopende jaar (2024)

Bedragen in mln. euro, '+' = saldoverbeterend/lastenverzwarend.

	2024	2025	2026	2027	2028	Struc.
Aanpassing liquidatieverliesregeling m.b.t. afwaardering vorderingen		0	0	0	0	0
Aanpassing liquidatieverliesregeling tussenhoudsterbepaling		0	0	0	0	0

Kern van de raming

De eerste voorgestelde wijziging ziet op de berekening van het voor de deelneming opgeofferde bedrag, dat nodig is om het in aanmerking te nemen liquidatieverlies te bepalen. Daar wordt momenteel geen rekening gehouden met de eerdere afwaarderingen van vorderingen in het geval geen opwaarderingsreserve is gevormd. Dit is ongunstig voor de belastingplichtige. Echter, een belastingplichtige kan dit nu eenvoudig voorkomen door een opwaarderingsreserve te vormen. Dit heeft tot gevolg dat dat de facto met de voorgestelde maatregel de wet in lijn gebracht wordt met de praktijk. Hierdoor is er geen budgettair effect.

Bij de voorgestelde wijziging van de tussenhoudsterbepaling gaat het om een specifieke situatie waarin het doel van de liquidatieverliesregeling niet wordt bereikt doordat een niet-aftrekbaar deelnemingsverlies als liquidatieverlies genomen kan worden. Met de voorgestelde wijziging wordt dit voorkomen. Omdat het ook hier om een zeer specifieke situatie gaat (bij de Belastingdienst zijn er momenteel twee casussen bekend), is de verwachting dat dit geen noemenswaardige budgettaire gevolgen heeft. Doordat de casus met hetstandpunt van de Kennisgroep deelnemingsvrijstelling van 28 maart 2024 publiekelijk bekend is, wordt met de wetswijziging ook mogelijk een aanzuigende werking voorkomen.

3.6 Accijnsverlaging brandstoffen verlengen t/m 2025

Korte beschrijving van de maatregel

De huidige accijnsverlaging op brandstoffen wordt doorgetrokken in 2025. Dit betekent dat de accijnstarieven uit 2024 ook in 2025 zullen gelden. De korting op de brandstofaccijnzen in 2025 bestaat uit een korting op de brandstofaccijnzen uit 2023 en het niet indexeren van de brandstofaccijnzen in 2024 en 2025. Dit komt neer op een accijnskorting van 18,57 eurocent per liter benzine, een accijnskorting van 12,03 cent per liter diesel en een accijnskorting van 4,38 cent per liter LPG in 2025.

Budgettair effect maatregel, prijspeil lopende jaar (2024)

Bedragen in mln. euro, '+' = saldoverbeterend/lastenverzwarend.

	2024	2025	2026	2027	2028	Struc.
Accijnsverlaging brandstoffen verlengen t/m 2025	0	-1474	0	0	0	0

Kern van de raming

De verwachte accijnsopbrengsten in 2025 vormen de grondslag voor de raming. Deze grondslag is vermenigvuldigd met de procentuele accijnskorting in 2025 om de derving per brandstofsoort te berekenen. Vervolgens is een 20% standaard gedragseffect gebruikt waardoor de derving 20% lager uitvalt als gevolg van de toegenomen vraag door lagere accijnzen. De derving is vervolgens opgehoogd in verband met lagere btw inkomsten over de accijnsverlaging. Voor de accijns op diesel en LPG auto's geldt dat 21% van de kopers de btw niet kan verrekenen. Voor de accijns op benzine is dat 82%. Tot slot is de raming met de BBP-deflator teruggezet van prijspeil 2025 naar prijspeil 2024.

3.7 Afschaffen verlaagd btw-tarief op culturele goederen en diensten

Korte beschrijving van de maatregel

Met deze maatregel wordt het verlaagde btw-tarief (9%) op culturele goederen (zoals boeken, dag- en weekbladen, al dan niet in digitale vorm) en diensten (zoals musea, muziek- en toneeluitvoeringen) afgeschaft en geldt voortaan het algemene tarief (21%). Het verlaagde tarief blijft gelden voor 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.

Budgettair effect maatregel, prijspeil lopende jaar (2024)

Bedragen in mln. euro, '+' = saldoverbeterend/lastenverzwarend.

	2024	2025	2026	2027	2028	Struc.
Afschaffen verlaagd btw-tarief op culturele goederen en diensten			1221	1221	1221	1221

Kern van de raming

De basis voor deze ramingen zijn de btw-bestanden van het CBS, waarin de bestedingen van huishoudens en vrijgestelde sectoren zijn ingedeeld in tariefgroepen. Hierin is gekeken naar de bestedingen aan culturele goederen en diensten waarbij de posten 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 niet zijn meegenomen aangezien het verlaagde tarief voor deze posten niet wordt afgeschaft. Bij deze raming is er niet uitgegaan van een gedragseffect.

3.8 Afschaffen verlaagd btw-tarief op logiesverstrekking

Korte beschrijving van de maatregel

Met deze maatregel wordt het verlaagde btw-tarief (9%) op het verstrekken van logies binnen het kader van het hotel-, pension- en vakantiebestedingsbedrijf aan personen die daar slechts voor een korte periode verblijf houden afgeschaft en geldt voortaan het hoge btw-tarief (21%). Het verlaagde tarief voor het geven van gelegenheid tot kamperen wijzigt niet. Dit betekent bijvoorbeeld dat een overnachting in een hotel voortaan in het hoge btw-tarief zal vallen terwijl een overnachting op een camping in een zelf meegebrachte tent in het lage btw-tarief zal blijven.

Budgettair effect maatregel, prijspeil lopende jaar (2024)

Bedragen in mln. euro, '+' = saldoverbeterend/lastenverzwarend.

	2024	2025	2026	2027	2028	Struc.
Afschaffen verlaagd btw-tarief op logiesverstrekking			1110	1110	1110	1110

Kern van de raming

De basis voor deze ramingen zijn de btw-bestanden van het CBS, waarin de bestedingen van huishoudens en vrijgestelde sectoren zijn ingedeeld in tariefgroepen. Hierin is gekeken naar de bestedingen aan logies in totaal. Vervolgens is er aan de hand van aangifte gegevens gekeken welk deel van bestedingen aan logies bij kampeerterreinen valt zodat deze uit de raming gelaten kunnen worden. Voor deze raming is uitgegaan van een beperkt gedragseffect, omdat een groot deel van de consumptie toeristen betreft. Wanneer een overnachting in Nederland duurder wordt, zal het relatief aantrekkelijker worden om in het buitenland een overnachting te boeken waardoor een deel van de grondslag zal verdwijnen.

3.9 Aanscherpen CO2-heffing industrie voor afvalverbrandingsinstallaties (AVI's)

Korte beschrijving van de maatregel

Tijdens de Voorjaarsbesluitvorming 2023 is besloten tot het aanscherpen van de CO2-heffing, zodat aanvullende reductie van fossiele emissies wordt gerealiseerd bij de AVI's. In dit wetsvoorstel wordt dit gerealiseerd door het aantal beschikbare dispensatierechten voor AVI's te beperken met 1 MTon.

Budgettair effect maatregel, prijspeil lopende jaar (2024)

Bedragen in mln. euro, '+' = saldoverbeterend/lastenverzwarend.

	2024	2025	2026	2027	2028	Struc.
Aanscherping CO2 heffing industrie voor AVI's	0	0	0	30	42	0

Kern van de raming

Vanuit de Nederlandse Emissieautoriteit (NEA) zijn precieze uitstoot cijfers beschikbaar over de uitstoot van AVI's tot en met 2023. Daarnaast heet TNO een inschatting gemaakt van de ontwikkeling van de uitstoot van AVI's tot en met 2030 in het basispad. Daarnaast is gekeken naar de mogelijkheden tot opslag van CO2 via CCS. Ook in het basispad is de verwachting dat AVI's hun reductiedoelstelling niet gaan halen en dus heffing zullen moeten gaan betalen. De aanscherping zorgt voor extra inkomsten en daarmee een voor het inkomstenkader relevante budgettaire opbrengst.

3.10 Antifragmentatiemaatregel generieke renteaftrekbeperking

Korte beschrijving van de maatregel
De earningsstrippingmaatregel is een generieke renteaftrekbeperking: rente is niet aftrekbaar voor zover het saldo aan renten (verschil tussen bedrag aan aftrekbare rentelasten en het bedrag aan belastbare rentebaten) meer bedraagt dan het hoogste van een percentage van de ebitda van de belastingplichtige of € 1 miljoen (drempel). Naar aanleiding van 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 door de drempel geboden aftrekruimte door rentesaldi van belastingplichtigen te verdelen over verschillende vennootschappen.

Als gevolg van deze antifragmentatiemaatregel wordt de aftrekruimte van de earningsstrippingmaatregel voor vastgoedlichamen met aan derden verhuurd vastgoed buiten toepassing gelaten. De maatregel vindt, kort gezegd, toepassing ten aanzien van lichamen waarvan de bezittingen gedurende minimaal de helft van het jaar voor 70% of meer bestaan uit aan derden ter beschikking gestelde onroerende zaken.

Budgettair effect maatregel, prijspeil lopende jaar (2024)
Bedragen in mln. euro, '+' = saldoverbeterend/lastenverzwarend.

	2024	2025	2026	2027	2028	Struc.
Antifragmentatiemaatregel generieke renteaftrekbeperking	3	53	48	44	43	40

Kern van de raming
De basis van de raming wordt gevormd door de integrale aangiften vennootschapsbelasting over de periode 2013-2021. Aan de hand van deze aangiften is een simulatiemodel ontwikkeld waarop tot 2070 op bedrijfsniveau een te verwachten ontwikkeling van de vennootschapsbelastingopbrengst wordt doorgerekend. Hierbij wordt expliciet rekening gehouden met het verloop van de verliesvoorraad en de voortgewentelde niet-aftrekbare rente in de tijd.

Om de vastgoedlichamen te definiëren is gekeken naar de balanspost 'gebouwen en terreinen' in de vennootschapsbelastingaangifte. Een deel hiervan is niet extern verhuurd. Om het percentage extern verhuurd vastgoed te bepalen is in de WOZ-database (de database met informatie over alle onroerende zaken in Nederland) gekeken welke onroerende zaken de belastingplichtigen in bezit hebben. Onroerende zaken die een gebruiker hebben buiten het concern van de belastingplichtige die het vastgoed bezit, worden gezien als extern verhuurd.

De verhouding tussen de WOZ-waarden van extern verhuurd vastgoed en niet extern verhuurd vastgoed is per belastingplichtige bepaald en toegepast op de balanspost 'gebouwen en terreinen'. In geval het bedrag hoger is dan 70% van de balanswaarde, is de onderneming in de raming als vastgoedlichaam geclassificeerd. Op deze manier is de relevante groep bepaald, waarbij de drempel van de earningsstrippingmaatregel buiten toepassing wordt gelaten.

Wel zijn daarbij twee afslagen gemaakt. In het geval op groepsniveau er voldoende ebitda aanwezig is, is aangenomen dat de extra heffing ontgaan kan worden door het verplaatsen ebitda door activiteiten over te hevelen, of leningen te verleggen. Ook is aangenomen dat als de externe verhuur binnen de groep minder dan 35% van de totaalbalans van de groep is, er ruimte is om het vastgoed dusdanig te verplaatsen binnen de groep dat per saldo het criterium van 70% ontweken kan worden. In deze situaties is in het simulatiemodel aangenomen dat deze belastingplichten geen gevolgen ondervinden van de maatregel.

3.11 Verhoging percentage generieke renteaftrekbeperking naar 25%

Korte beschrijving van de maatregel
De earningsstrippingmaatregel is een generieke renteaftrekbeperking in de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 op grond waarvan rente niet aftrekbaar is voor zover het saldo aan renten (verschil tussen bedrag aan aftrekbare rentelasten en het bedrag aan belastbare rentebaten) meer bedraagt dan het hoogste van 20% van de EBITDA van de belastingplichtige of € 1 miljoen. Dit percentage wordt verhoogd van 20% naar 25%, zodat het meer in lijn is met het Europese gemiddelde.

Budgettair effect maatregel, prijspeil lopende jaar (2024)
Bedragen in mln. euro, '+' = saldoverbeterend/lastenverzwarend.

	2024	2025	2026	2027	2028	Struc.
Verhoging percentage generieke renteaftrekbeperking naar 25%	-4	-435	-428	-426	-425	-424

Kern van de raming
De basis van de raming wordt gevormd door de integrale aangiften vennootschapsbelasting over de periode 2013-2021. Aan de hand van deze aangiften is een simulatiemodel ontwikkeld waarop tot 2070 op bedrijfsniveau een te verwachten ontwikkeling van de vennootschapsbelastingopbrengst wordt doorgerekend. Hierbij wordt expliciet rekening gehouden met het verloop van de verliesvoorraad en de voortgewentelde niet-aftrekbare rente in de tijd.

Om het effect van de voorgestelde verhoging van het percentage van de earningsstrippingmaatregel door te rekenen is bij alle bedrijven gekeken in hoeverre het saldo van de betaalde rente minus de ontvangen rente meer dan 20% van de ebitda is, rekening houdend met de drempel van € 1 miljoen. Dit scenario is het basispad. Daarna is dezelfde berekening gemaakt met het nieuwe percentage van 25% per 2025. Het verschil is relevant voor de raming.

In de eerdere ramingen van de invoering van de earningsstrippingmaatregel als zodanig is aangenomen dat internationale bedrijven het effect van de maatregel kunnen ontwijken of beperken door te vertrekken of eventueel ebitda of rente te verleggen. Als benadering van dit effect is nu aangenomen dat bij de meest flexibele groep bedrijven er geen derving zal zijn. Deze groep is gedefinieerd door te kijken naar de bedrijven die onder het APA/ATR-team van de Belastingdienst vallen.

Daarnaast kunnen ondernemingen die profiteren van de verruiming van de renteaftrek, besluiten om meer in Nederland te investeren, of op termijn meer activiteiten in Nederland te laten plaatsvinden. In lijn met het gedragseffect bij een algemene tariefsaanpassing, is hier uitgegaan van een gedragseffect van 20% van de budgettaire derving voor winsten boven de 500.000 euro. Woningcorporaties zijn van dit gedragseffect uitgezonderd omdat de activiteiten minder gevoelig zijn voor internationale planning en verplaatsing.

Verder is gekeken in hoeverre er in de periode 2013-2021 ontwikkelingen waren die niet representatief zijn voor de toekomst. Bij de woningcorporaties waren er in de periode 2013-2014 zeer grote afwaarderingen aanwezig, die grotendeels zijn teruggenomen in 2017 en 2018. Hetzelfde patroon is aanwezig bij de buitengewone lasten en baten. Bij de imputatie voor de toekomstige jaren (2019 en verder) is hierbij de aanname gedaan dat deze herwaarderingen, alsmede de buitengewone baten en lasten, slechts de helft zijn van de oorspronkelijke bedragen.

3.12 Afschaffen giftenaftrek Vpb en geven uit vennootschap

Korte beschrijving van de maatregel
Per 2025 worden de giftenaftrek in de Vpb en de vrijstelling in de dividendbelasting en in box 2 van de inkomstenbelasting (IB) voor giften vanuit de vennootschap afgeschaft.

Budgettair effect maatregel, prijspeil lopende jaar (2024)
Bedragen in mln. euro, '+' = saldoverbeterend/lastenverzwarend.

	2024	2025	2026	2027	2028	Struc.
Afschaffen giftenaftrek Vpb en geven uit vennootschap		43	49	55	61	61

Kern van de raming
Onderdelen raming
De maatregel heeft vier elementen die van belang zijn voor het budgettaire effect. Ten eerste ontstaat er in de Vpb een opbrengst door het afschaffen van de giftenaftrek in de Vpb. Ten tweede ontstaat er een opbrengst doordat de giften die samenhangen met de giftenaftrek in de Vpb niet meer vrijgesteld zijn van dividendbelasting en box-2-belasting in de (IB). Ten derde ontstaat er een opbrengst in het afschaffen van geven uit de vennootschap doordat sinds 2024 de vrijstellingen in de dividendbelasting en box-2-belasting verruimd zijn en sindsdien voor alle giften vanuit de vennootschap gelden, ook die boven de grens voor de giftenaftrek. Daardoor zijn de vrijgestelde giften toegenomen.

De daarmee samenhangende derving in de dividendbelasting en box 2 verdwijnt nu weer door de voorliggende maatregel. Ten vierde ontstaat er een opbrengst doordat de invoering per 2023 van het plafond van € 250.000 voor de aftrek in de IB van periodieke giften weer effectief wordt voor het box-2-gedeelte van die maatregel. De onderdelen worden hieronder verder toegelicht en samengevat in Tabel 1.

Tabel 1 Budgettair effect maatregel naar onderdelen (miljoen euro, + = opbrengst)

	2025	2026	2027	2028	2029	2030	Struc.
Afschaffen giftenaftrek in de Vpb	13	13	13	13	13	13	13
Afschaffen geven uit vennootschap	30	36	42	48	48	48	48
waarvan deel samenhangend met giftenaftrek Vpb	*11*	*11*	*11*	*11*	*11*	*11*	*11*
waarvan deel nieuwe giften boven grens giftenaftrek	*7*	*7*	*7*	*7*	*7*	*7*	*7*
waarvan deel maatregel beperking periodieke giften	*12*	*18*	*24*	*30*	*30*	*30*	*30*
Totaal	**43**	**49**	**55**	**61**	**61**	**61**	**61**

Afschaffen giftenaftrek in de Vpb
In 2020 werd in de Vpb € 39,5 miljoen aan giften in aftrek gebracht door bijna drieduizend belastingplichtigen. Opgehoogd met de ontwikkeling van het bbp komt dit in 2025 uit op € 56,0 miljoen. Dit wordt afgetrokken tegen een gemiddeld tarief van 24%, hetgeen een budgettair beslag oplevert van € 13 miljoen. Door de giftenaftrek in de Vpb af te schaffen, stijgt de opbrengst van de Vpb met dit bedrag.

Afschaffen geven uit vennootschap: deel giften uit giftenaftrek
Tot 2024 was geregeld dat giften die in aanmerking kwamen voor de giftenaftrek in de Vpb tevens vrijgesteld waren van dividendbelasting en inkomstenbelasting in box 2. Per 2024 werd deze vrijstelling uitgebreid naar alle giften. Deze vrijstellingen worden nu geheel afgeschaft. De opbrengst voor het deel dat samenhangt met de giftenaftrek volgt direct uit de hiervoor geraamde grondslag voor de giftenaftrek in de Vpb, na aftrek van de te betalen Vpb. Dat geeft een grondslag voor box 2 van € 42,5 miljoen in 2025, hetgeen een opbrengst oplevert van € 11 miljoen.

Afschaffen geven uit vennootschap: nieuwe giften boven grens giftenaftrek
In 2019 liepen circa 300 belastingplichtigen in de Vpb aan tegen de fiscale begrenzing van de giftenaftrek (maximaal € 100.000 en maximaal de helft van de winst) en daarmee de mogelijkheid om giften te doen vanuit de vennootschap die niet in box 2 belast worden. Het bedrag aan giftenaftrek in de Vpb bij deze groep bedroeg € 18 miljoen.

Op basis van het gedragseffect dat in 2012 optrad toen de begrenzing aangepast werd (toen daalde het bedrag op het fiscaal maximum met naar schatting 2/3), is ingeschat dat het bedrag aan giften dat voor 2024 nog beperkt werd, zal verdubbelen per 2024. Opgehoogd naar 2025 is het een bedrag van € 25 miljoen dat niet meer in box 2 belast zou worden. Tegen een gemiddeld tarief van 27,6% is dit een derving van € 7 miljoen in dividendbelasting en in de inkomstenbelasting box 2. De huidige maatregel voorkomt deze derving vanaf 2025. De opbrengst voor dit onderdeel is dus € 7 miljoen per jaar.

Opbrengst maatregel periodieke giften (dividendbelasting en inkomstenbelasting box 2)
Als gevolg van het Belastingplan 2023 is voor de aftrek van periodieke giften een plafond van € 250.000 per 1 januari 2023 ingevoerd. Die maatregel zou er, onder andere, toe leiden dat een deel van de giften afkomstig uit het box-2-inkomen niet meer aftrekbaar zou zijn en dus de facto € 136 miljoen extra grondslag in box 2 opleveren. De maatregel per 2024 om alle giften uit de vennootschap vrij te stellen maakte het voor de betrokken aanmerkelijkbelanghouders mogelijk de box-2-heffing te voorkomen door de betreffende gift niet meer vanuit privé te doen, maar vanuit de vennootschap.

Er is gerekend met een gedragseffect in de categorie groot (80%). Op die manier ging € 109 miljoen aan grondslag verloren, hetgeen tegen een gemiddeld tarief van 27,6% een derving van € 30 miljoen opleverde. Er is vanuit gegaan dat deze derving in vijf jaar zou ingroeien, omdat periodieke giften niet meteen kunnen worden aangepast. De huidige maatregel voorkomt deze derving weer vanaf 2025, en levert dus een opbrengst van € 30 miljoen, die volgens het oorspronkelijke pad ingroeit. De opbrengst materialiseert zich in het weer belasten van uitkeringen uit de vennootschap en treedt dus op in de dividendbelasting en inkomstenbelasting box 2.

Totaal effect
Voorgaande is samengevat in tabel 1 hiervoor, waar de opbrengst is uitgesplitst naar de inhoudelijke componenten en in tabel 2 hieronder, waar de opbrengst is uitgesplitst naar belastingsoort. Het gevolg van de maatregel kan zijn dat er vanuit vennootschappen minder gegeven wordt aan goede doelen, maar dat is budgettair niet relevant onder de aanname dat de winstuitkeringen wel op peil blijven.

Tabel 2 Budgettair effect maatregel naar belastingsoort (miljoen euro, + = opbrengst)

	2025	2026	2027	2028	2029	2030	Struc.
Vpb	13	13	13	13	13	13	13
Dividendbelasting	16	20	23	26	26	26	26
Inkomstenbelasting box 2	14	17	19	22	22	22	22
Totaal	**43**	**49**	**55**	**61**	**61**	**61**	**61**

3.13 Tariefstudie CO2-heffing industrie en glastuinbouw

Korte beschrijving van de maatregel
In het Belastingplan 2025 wordt het tarief van de CO2 heffing glastuinbouw aangepast.

Budgettair effect maatregel, prijspeil lopende jaar (2024)
Bedragen in mln. euro, '+' = saldoverbeterend/lastenverzwarend.

	2024	2025	2026	2027	2028	Struc.
Aanpassen CO2 heffing glastuinbouw	0	-15	-12	-8	-5	0

Kern van de raming
De raming is grotendeel gebaseerd op de uitkomsten van de tariefstudie van Kalavasta naar de benodigde hoogte van de CO2 heffing om het restemissiedoel te behalen. Het model geeft inzicht in de emissies per jaar bij een gegeven tariefpad. Hieruit kan ook de budgettaire opbrengst van de CO2 heffing afgeleid worden. Het budgettaire effect van de maatregel is vervolgens het verschil tussen de opbrengst in het basispad en de opbrengst na maatregel.

Tarieven voor en na maatregel in prijzen '24. Tarieven worden jaarlijks geïndexeerd.

	2025	2026	2027	2028	2029	2030
Tarief basispad	12,25	13,34	14,43	15,52	16,61	17,70
Tarief na aanpassing	9,50	11,14	12,78	14,42	16,06	17,70

3.14 Eindheffing doorlopend afwisselend gebruik bestelauto corrigeren voor inflatie

Korte beschrijving van de maatregel

Het bedrag van de eindheffing van € 300 per jaar 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, wordt met ingang van 1 januari 2025 te verhoogd naar € 438 per jaar en met ingang van 1 januari 2026 jaarlijks geïndexeerd.

Budgettair effect maatregel, prijspeil lopende jaar (2024)

Bedragen in mln. euro, '+' = saldoverbeterend/lastenverzwarend.

	2024	2025	2026	2027	2028	Struc.
Eindheffing doorlopend afwisselend gebruik bestelauto corrigeren voor inflatie	0	4	4	4	4	2025

Kern van de raming

Voor de raming is gebruik gemaakt van belastingdienstgegevens en de raming betreft een P x Q. In de eindheffing vallen in 2023 circa 32.000 bestelauto's. Met een gemiddelde jaarlijkse groei van dit aantal van 2,0% (periode 2014-2023) komt dit aantal in 2025 naar verwachting uit op circa 33.000. Dit maal een aanpassing van het bedrag per bestelauto van € 300 naar € 433 (in prijzen 2024) levert een budgettaire opbrengst op van € 4 miljoen in 2025 in prijzen 2024.

3.15 Herzieningsregeling diensten aan onroerende zaken

Korte beschrijving van de maatregel
Deze maatregel voert een herzieningstermijn van 5 jaar in voor bepaalde diensten aan onroerende zaken. Hiermee wordt de short-stay constructie aangepakt. In deze constructie verbouwt een vastgoedondernemer een bestaand pand en geeft het voor de rest van dat jaar een btw-belaste bestemming. Hierdoor mag de btw op de verbouwingskosten als geheel in vooraftrek genomen worden. Als het gebouw in het daarop volgende jaar een van btw-vrijgestelde bestemming krijgt, hoeft de btw niet terugbetaald te worden.

Hierdoor is het financieel aantrekkelijk om het gebouw eerst in het eerste jaar belast te verhuren (short-stay) om het vervolgens vrijgesteld te verhuren. Door deze maatregel moet de ondernemer in de jaren waarin het gebouw een vrijgestelde bestemming heeft de in vooraftrek genomen btw voor een deel terugbetalen, 1/5^{e} deel per jaar met vrijgestelde bestemming.

De herzieningstermijn zal gelden voor elke dienst aan een pand die de drempel van €30.000 overschrijdt en zal dus breder werken dan alleen bij woningverbouwingen. Daarnaast wordt er een kwalitatieve toets ingevoerd waardoor alleen diensten aan onroerende zaken met een duurzaam karakter worden aangemerkt voor de herzieningstermijn. Hierdoor wordt de bijvangst verminderd.

Budgettair effect maatregel, prijspeil lopende jaar (2024)
Bedragen in mln. euro, '+' = saldoverbeterend/lastenverzwarend.

	2024	2025	2026	2027	2028	Struc.
Herzieningsregeling diensten aan onroerende zaken			136	136	136	136

Kern van de raming
De grondslag van deze raming is vastgesteld op basis van het aantal nieuwe woningen in bestaande panden die ontstaan zijn door transformaties, woningsplitsingen of woningsamenvoegingen waarbij de verbouwing boven het drempelbedrag valt. Hierbij wordt vervolgens aangenomen dat bij 50% van de nieuwe woningen in bestaande panden gebruik gemaakt wordt van de short-stay constructie.

Hierbij worden nieuwe panden door administratieve handelingen uitgesloten. Het misgelopen bedrag wordt bepaald op basis van eerdere projecten die gezien zijn door het (voormalig) team short-stay van de Belastingdienst in Eindhoven. Dit is gebaseerd op verbouwingen die in vooroverleg zijn gegaan en zaken die opgestart zijn om het recht op aftrek te bestendigen. Het invoeren van een herzieningstermijn leidt naar verwachting tot een structurele opbrengst van € 136 mln. vanaf 2026.

3.16 Verhogen belastingvermindering energiebelasting (EB) met terugwerkende kracht t/m 1 januari 2024 met 4 cent

Korte beschrijving van de maatregel

De maatregel dat het financiële voordeel dat voortvloeit uit het amendement Omtzigt inzake walstroom op het Belastingplan 2024 (BP 2024)[3] in 2024 op andere wijze toekomt aan elektriciteitsverbruikers. Hiervoor wordt de belastingvermindering verhoogd en de verlaging uit het amendement teruggedraaid. Voor 2024 is dit reeds geregeld in de bijstellingsregeling 2024. Het wetsvoorstel zorgt dat het met terugwerkende kracht in de wet wordt aangepast.

Budgettair effect maatregel, prijspeil lopende jaar (2024)

Bedragen in mln. euro, '+' = saldoverbeterend/lastenverzwarend.

	2024	2025	2026	2027	2028	Struc.
Verhogen belastingvermindering energiebelasting (EB) met terugwerkende kracht t/m 1 januari 2024 met 4 cent	0	0	0	0	0	0

Kern van de raming

Het budgettaire effect van de maatregel is verwerkt bij de bijstellingsregeling 2024.

[3] Kamerstukken II 2023/24, 36418, nr. 27.

3.17 Verhogen belastingvermindering EB vanaf 2025 ter vervanging van tariefsverlaging eerste schijf elektriciteit EB

Korte beschrijving van de maatregel
De maatregel dat het financiële voordeel dat voortvloeit uit het amendement Omtzigt inzake walstroom op het Belastingplan 2024 (BP 2024)[4] in de periode 2025-2033 op andere wijze toekomt aan elektriciteitsverbruikers. Hiervoor wordt de belastingvermindering verhoogd en de verlagingen uit het amendement teruggedraaid.

Budgettair effect maatregel, prijspeil lopende jaar (2024)
Bedragen in mln. euro, '+' = saldoverbeterend/lastenverzwarend.

	2024	2025	2026	2027	2028	Struc.
Verhogen belastingvermindering EB vanaf 2025 ter vervanging van tariefsverlaging eerste schijf elektriciteit EB	0	0	0	0	0	0

Kern van de raming
De raming is grotendeels gebaseerd op grondslaggegevens van het Centraal Bureau voor de Statistiek (CBS). Het CBS heeft voor het jaar 2022 een uitsplitsing gemaakt van het verbruik van elektriciteit door bedrijven naar de verschillende verbruiksschijven van de energiebelasting (EB). Hier is het aardgasverbruik van huishoudens in 2022 aan toegevoegd.

Aangezien de voorgestelde tariefaanpassingen voor aardgas in de EB pas per 1 januari 2026 van kracht worden is het totale energieverbruik van huishoudens en bedrijven in 2020 geëxtrapoleerd naar 2030 met de geprognosticeerde groei van het energieverbruik dat uit de Klimaat- en Energieverkenning 2022 (KEV2022, PBL) volgt. Tevens is een correctie gemaakt voor de bijgestelde KEV2023 raming voor de industrie en gebouwde omgeving[5]. Hierbij zijn de EB tariefsaanpassingen voor 1,2 MTON reductie uit het Voorjaar 2023 niet meegenomen. Voor elk jaar in de periode 2023 tot en met 2030 zijn vervolgens afzonderlijke sleutels voor de verbruiksschijven van aardgas en elektriciteit vastgesteld. Voor het berekenen van de sleutels is derhalve rekening gehouden met de ontwikkeling van de grondslag.

Voor de raming is gerekend met een constante vaste prijselasticiteit van -0,2 over een periode van 10 jaar voor het energieverbruik. Dit gedragseffect is afgeleid uit het PBL rapport "Kostenefficiëntie van beleidsmaatregelen ter vermindering van broeikasgasemissies" uit 2016, waarbij het effect van een belastingschuif is geïllustreerd.

[4] Kamerstukken II 2023/24, 36418, nr. 27.
[5] Ten tijden van het opstellen van de voorjaarsnota 2024 is de KEV22 de meest accurate bron voor detail ramingen per sector. De correctie door middel van de KEV23 zorgt met name voor een correctie van realisatiecijfers.

3.18 Verlagen EB tarief op waterstof

Korte beschrijving van de maatregel

Het kabinet stelt 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. In de energiebelasting wordt energetisch verbruik van waterstof nu nog hetzelfde belast als energetisch verbruik van aardgas. Met een verlaagd tarief wordt voorkomen dat de energiebelasting een remmende werking heeft op energetische toepassing van waterstof waar het als vervanging kan dienen voor aardgas.

Budgettair effect maatregel, prijspeil lopende jaar (2024)

Bedragen in mln. euro, '+' = saldoverbeterend/lastenverzwarend.

	2024	2025	2026	2027	2028	Struc.
Verlagen EB tarief op waterstof	0	0	-2	-3	-3	-5

Kern van de raming

In het IBO Klimaat is ingeschat dat het belastbare deel waterstof in 2030 2 PJ is. Op basis van deze voorspelling is een pad opgesteld voor het verbruik van waterstof in de periode 2026 tot en met 2030. De budgettaire derving is vervolgens het verschil tussen het belasten onder de huidige wetgeving (als aardgas) en onder de nieuwe wetgeving met een verlaagd tarief in deze periode.

3.19 Verhogen tarief vierde en vijfde schijf aardgas EB ter dekking van het verlagen van het EB op waterstof

Korte beschrijving van de maatregel
Ter dekking van de budgettaire derving van de introductie van het verlaagd tarief waterstof worden de tarieven in de vierde en vijfde schijf aardgas verhoogd.

Budgettair effect maatregel, prijspeil lopende jaar (2024)
Bedragen in mln. euro, '+' = saldoverbeterend/lastenverzwarend.

	2024	2025	2026	2027	2028	Struc.
Verhogen tarief vierde en vijfde schijf aardgas EB ter dekking van het verlagen van het EB op waterstof	0	0	2	3	3	5

Kern van de raming
De raming is grotendeels gebaseerd op grondslaggegevens van het Centraal Bureau voor de Statistiek (CBS). Het CBS heeft voor het jaar 2022 een uitsplitsing gemaakt van het verbruik van aardgas door bedrijven naar de verschillende verbruiksschijven van de energiebelasting (EB). Hier is het aardgasverbruik van huishoudens in 2022 aan toegevoegd.

Aangezien de voorgestelde tariefaanpassingen voor aardgas in de EB pas per 1 januari 2026 van kracht worden is het totale energieverbruik van huishoudens en bedrijven in 2020 geëxtrapoleerd naar 2030 met de geprognosticeerde groei van het energieverbruik dat uit de Klimaat- en Energieverkenning 2022 (KEV2022, PBL) volgt. Tevens is een correctie gemaakt voor de bijgestelde KEV2023 raming voor de industrie en gebouwde omgeving[6]. Hierbij zijn de EB tariefsaanpassingen voor 1,2 MTON reductie uit het Voorjaar 2023 niet meegenomen. Voor elk jaar in de periode 2023 tot en met 2030 zijn vervolgens afzonderlijke sleutels voor de verbruiksschijven van aardgas en elektriciteit vastgesteld. Voor het berekenen van de sleutels is derhalve rekening gehouden met de ontwikkeling van de grondslag.

Voor de raming is gerekend met een constante vaste prijselasticiteit van -0,2 over een periode van 10 jaar voor het energieverbruik. Dit gedragseffect is afgeleid uit het PBL rapport "Kostenefficiëntie van beleidsmaatregelen ter vermindering van broeikasgasemissies" uit 2016, waarbij het effect van een belastingschuif is geïllustreerd.

[6] Ten tijden van het opstellen van de voorjaarsnota 2024 is de KEV22 de meest accurate bron voor detail ramingen per sector. De correctie door middel van de KEV23 zorgt met name voor een correctie van realisatiecijfers.

3.20 Afbouwen vrijstelling duaal en non-energetisch verbruik kolenbelasting

Korte beschrijving van de maatregel

In dit wetsvoorstel wordt geregeld dat de vrijstelling voor het duaal en non-energetisch kolen wordt afgeschaft per 1-1-2027.

Budgettair effect maatregel, prijspeil lopende jaar (2024)

Bedragen in mln. euro, '+' = saldoverbeterend/lastenverzwarend.

	2024	2025	2026	2027	2028	Struc.
Afbouwen vrijstelling duaal en non-energetisch verbruik kolenbelasting	0	0	0	77	77	5

Kern van de raming

De raming is primair gebaseerd op de impactstudie van Kalavasta uit 2023 naar afschaffing van de vrijstelling. Uit de studie kan worden bepaald hoeveel kolen er onder de vrijstelling valt in het huidige en toekomstige productieprocessen. Hierbij wordt uitgegaan van gedeeltelijke verduurzaming in 2030 en een structurele volledige verduurzaming in 2035. Hierdoor neemt de budgettaire opbrengst af.

3.21 Verlagen energiebelasting 1e en 2e schijf EB aardgas met 2,82 cent per m3

Korte beschrijving van de maatregel
Om een lagere energierekening voor huishoudens te realiseren heeft het kabinet besloten om de tarieven van de eerste en tweede schijf aardgas per 2025 te verlagen.

Budgettair effect maatregel, prijspeil lopende jaar (2024)
Bedragen in mln. euro, '+' = saldoverbeterend/lastenverzwarend.

	2024	2025	2026	2027	2028	Struc.
Verlagen energiebelasting 1e en 2e schijf aardgas EB	0	-271	-260	-275	-296	-385

Kern van de raming
De raming is grotendeels gebaseerd op grondslaggegevens van het Centraal Bureau voor de Statistiek (CBS). Het CBS heeft voor het jaar 2020 een uitsplitsing gemaakt van het verbruik van aardgas door bedrijven naar de verschillende verbruiksschijven van de energiebelasting (EB). Hier is het aardgasverbruik van huishoudens in 2020 aan toegevoegd.

Aangezien de voorgestelde tariefaanpassingen voor aardgas in de EB pas per 1 januari 2025 van kracht worden is het totale energieverbruik van huishoudens en bedrijven in 2020 geëxtrapoleerd naar 2030 met de geprognosticeerde groei van het energieverbruik dat uit de Klimaat- en Energieverkenning 2022 (KEV2022, PBL) volgt. Tevens is een correctie gemaakt voor de bijgestelde KEV2023 raming voor de industrie en gebouwde omgeving[7]. Hierbij zijn de EB tariefsaanpassingen voor 1,2 MTON reductie uit het Voorjaar 2023 niet meegenomen. Voor elk jaar in de periode 2023 tot en met 2030 zijn vervolgens afzonderlijke sleutels voor de verbruiksschijven van aardgas en elektriciteit vastgesteld. Voor het berekenen van de sleutels is derhalve rekening gehouden met de ontwikkeling van de grondslag.

Voor de raming is gerekend met een constante vaste prijselasticiteit van -0,2 over een periode van 10 jaar voor het energieverbruik. Dit gedragseffect is afgeleid uit het PBL rapport "Kostenefficiëntie van beleidsmaatregelen ter vermindering van broeikasgasemissies" uit 2016, waarbij het effect van een belastingschuif is geïllustreerd.

[7] Ten tijden van het opstellen van de voorjaarsnota 2024 is de KEV22 de meest accurate bron voor detail ramingen per sector. De correctie door middel van de KEV23 zorgt met name voor een correctie van realisatiecijfers.

3.22 Maatregel eenverdienersproblematiek – verruiming regeling voor uitbetaling algemene heffingskorting

Korte beschrijving van de maatregel

Door een samenloop van regelingen in de fiscaliteit, sociale zekerheid en toeslagen kunnen huishoudens in specifieke situaties onder het bestaansminimum terechtkomen. Het betreft -in deze casus- voornamelijk eenverdieners[8] met een uitkering die minder overhouden dan een bijstandspaar. Deze situatie heeft kunnen ontstaan doordat de afbouw van de overdraagbare algemene heffingskorting (OAHK) in de fiscaliteit in een sneller tempo heeft plaatsgevonden dan de afbouw van de dubbele AHK voor de bepaling van de hoogte van de bijstand.

Per 2028 wordt een fiscale oplossing voor dit probleem voorgesteld door de OAHK weer (gedeeltelijk) te introduceren. De AHK wordt per 2028 voor 40% overdraagbaar. Het maximaal overdraagbare bedrag wordt afgebouwd met het gezamenlijke verzamelinkomen van de belastingplichtige en zijn fiscaal partner. Verder wordt het maximaal overdraagbare bedrag verminderd met het recht op arbeidskorting van de partner. Dit wordt gedaan op een gerichte manier om zoveel mogelijk aan te sluiten bij de groep eenverdieners die te maken heeft met deze problematiek. In het basispad daalt de overdraagbare AHK stapsgewijs naar 0% in 2039, omdat dan de dubbele AHK voor de berekening van de bijstand is afgebouwd.

Budgettair effect maatregel, prijspeil lopende jaar (2024)

Bedragen in mln. euro, '+' = saldoverbeterend/lastenverzwarend.

	2024	2025	2026	2027	2028	Struc.
Oplossing eenverdienersproblematiek	-	-	-	-	-101	0

Kern van de raming

De budgettaire effecten zijn gebaseerd op berekeningen uit het microsimulatiemodel MIMOSI van het Centraal Planbureau (CPB). Het model is gebaseerd op gegevens uit de IPO-steekproef uit 2018 van het Centraal Bureau voor de Statistiek. Dit is een betrouwbaar model dat ook gebruikt wordt door het CPB. De onzekerheid in de ramingen is daarom naar verwachting relatief beperkt. De raming is gebaseerd op de versie van MIMOSI op basis van het CEP2024. In MIMOSI is de verruiming van de uitbetaling van de algemene heffingskorting geprogrammeerd.

[8] Het gaat ook om tweeverdieners, waarbij de minstverdiener een heel laag inkomen heeft. Doordat de minstverdiener een heel laag inkomen heeft kunnen dezelfde soort problemen ontstaan als omschreven in dit memo.

3.23 Aanpassing van de kwijtscheldingsgrens van belastingschulden naar aanleiding van verhoging huurtoeslag

Korte beschrijving van de maatregel
Tijdens de koopkrachtbesluitvorming in augustus 2023 en maart 2024 is besloten om de huurtoeslag te verhogen. Een neveneffect van deze verhoging van huurtoeslag is dat burgers minder snel in aanmerking komen voor kwijtschelding van Rijksbelastingen. Als een belastingplichtige niet in staat is om zijn belastingaanslag te betalen kan een verzoek om kwijtschelding worden ingediend.

Om te controleren of iemand in aanmerking komt voor kwijtschelding of uitstel van betaling wordt (onder meer) de betalingscapaciteit van deze persoon berekend. Er is sprake van betalingscapaciteit wanneer het netto besteedbare inkomen min bepaalde uitgaven hoger is dan de kosten van het bestaan. De verhoging van de huurtoeslag zorgt er voor dat de betalingscapaciteit van de burger stijgt.

Om dit effect ongedaan te maken is besloten om de berekening van de betalingscapaciteit te corrigeren met hetzelfde bedrag als de maandelijkse huurtoeslagverhoging. Onder aan de streep resteert dan eenzelfde betalingscapaciteit als voor de huurtoeslagverhoging waardoor burgers weer eerder in aanmerking komen voor kwijtschelding van Rijksbelastingschulden. Vanwege de systematiek van de berekening geldt de correctie voor alle belastingplichtigen, niet alleen wanneer zij daadwerkelijk huurtoeslag ontvangen.

Budgettair effect maatregel, prijspeil lopende jaar (2024)
Bedragen in mln. euro, '+' = saldoverbeterend/lastenverzwarend.

	2024	2025	2026	2027	2028	Struc.
Aanpassing kwijtscheldingsgrens belastingschulden	0	-1	-1	-1	-1	-1

Kern van de raming
De huurtoeslag is verhoogd met € 452 per jaar en de berekening van de betalingscapaciteit wordt daarom met eenzelfde bedrag gecorrigeerd. Als een belastingplichtige in aanmerking komt voor kwijtschelding, eist de Belastingdienst gedurende een jaar 80% van de betalingscapaciteit op voor aflossing van de Rijksbelastingschulden. De resterende schuld wordt kwijtgescholden. Dit betekent dat er door aanpassing van de berekening van de betalingscapaciteit € 361,63 per jaar per belastingplichtige minder kan worden afgelost en dus extra wordt kwijtgescholden.

Uit gegevens van de Belastingdienst blijkt dat er gemiddeld 3.500 verzoeken tot kwijtschelding per jaar worden gehonoreerd. Er zijn geen gegevens bekend over de hoogte van de betalingscapaciteit van deze belastingplichtigen dus is het niet met zekerheid vast te stellen hoeveel burgers gevolgen zullen ondervinden van de aanpassing van de berekening van de betalingscapaciteit.

Als er voor de wijziging al geen sprake was van betalingscapaciteit is dat na de wijziging ook niet het geval en heeft de wijziging geen gevolgen. Als er voor de wijziging wel sprake was van betalingscapaciteit en een jaar lang werd afgelost alvorens er werd overgegaan tot kwijtschelding hoeven deze belastingplichtigen voortaan jaarlijks € 361,63 minder af te lossen vanwege een lagere betalingscapaciteit. Er is verondersteld dat belastingplichtigen evenredig over deze twee groepen verdeeld zijn. Als de helft van de groep van 3.500 belastingplichtigen met kwijtschelding € 361,63 per jaar minder aflost leidt dit tot een derving van afgerond € 1 mln per jaar.

3.24 Reparatie heffingslek zeevarenden en anticiperen op introductie thuiswerkdrempel

Korte beschrijving van de maatregel
Onlangs is geconstateerd dat op basis van de huidige wet, in een specifieke situatie, Nederland diens heffingsrecht niet kan effectueren. De wetgeving wordt zodanig aangepast 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.

Budgettair effect maatregel, prijspeil lopende jaar (2024)
Bedragen in mln. euro, '+' = saldoverbeterend/lastenverzwarend.

	2024	2025	2026	2027	2028	Struc.
Reparatie heffingslek zeevarenden		1	1	1	1	1

Kern van de raming
De situatie waar de maatregel op ziet doet zich vooral voor bij zeevarenden. Op basis van aangiftegegevens 2021 zijn 88 zeevarenden gevonden waarbij Nederland diens heffingsrecht niet heeft kunnen effectueren. Bij deze groep is € 0,8 miljoen aan loonbelasting ingehouden, die conform de huidige wetgeving aan de belastingplichtige is terugbetaald. Door de maatregel zal dat niet meer het geval zijn.

Omdat de maatregel zich niet beperkt tot zeevarenden zal de opbrengst waarschijnlijk iets hoger zijn. Het is echter onwaarschijnlijk dat de daadwerkelijke opbrengst afgerond meer zal bedragen dan € 1 miljoen.

3.25 Tariefkorting motorrijtuigbelasting voor emissievrije personenauto's

Korte beschrijving van de maatregel

Momenteel zijn emissievrije personenauto's geen motorrijtuigenbelasting verschuldigd. Vanaf 2025 zullen ze een kwarttarief moeten betalen. Zonder nieuwe wetgeving zal de korting vanaf 2026 volledig komen te vervallen. Met deze maatregel komt er een tijdelijke tariefskorting van 25% in de periode 2026 tot en met 2029. De maatregel zorgt niet alleen voor een derving in de inkomsten uit de motorrijtuigenbelasting maar heeft ook gevolgen voor de belasting op personenauto's en motorrijwielen (bpm), accijns, energiebelasting, bijtelling en omzetbelasting (btw).

Budgettair effect maatregel, prijspeil lopende jaar (2024)

Bedragen in mln. euro, '+' = saldoverbeterend/lastenverzwarend.

Belastingsoort	2025	2026	2027	2028	2029	struc	Struc. in
Motorrijtuigbelasting	-3	-170	-214	-264	-332	6	2034
Belasting op personenauto's en motorrijwielen	-10	-40	-68	-36	-29	5	2034
Accijns	1	-6	3	-2	-3	-5	2034
Energiebelasting	0	1	3	5	5	0	2034
Bijtelling	6	12	-13	-18	6	0	2030
Btw	0	-1	0	0	0	-1	2034
Totaal	**-6**	**-203**	**-289**	**-318**	**-355**	**6**	**2034**

Kern van de raming

Voor maatregel die van invloed zijn op de ingroei van emissievrije (EV) motorrijtuigen in het wagenpark dient bij het ramen rekening gehouden te worden met te verwachte kruiselasticiteiten naar andere autobelastingen. Om rekening te houden met al de directe gedragseffecten van de maatregel op de MRB en andere autobelastingen wordt een integrale doorrekening gemaakt van de maatregel over een periode tot 5 jaar na de laatste aanpassing in de maatvoering, in dit geval 2034. Voor deze doorrekening is gebruikt gemaakt van het Strategisch Personenauto Rekenkader (SPARK). Dit is een micro-simulatie model voor lange termijnprognoses van het personenauto wagenpark in beheer van het Planbureau voor de leefomgeving en Rijkswaterstaat.

3.26 Beëindigen specifieke tarieftabel in de bpm voor PHEV's

Korte beschrijving van de maatregel

De Wet BPM 1992 kent met ingang van 1 januari 2017 een specifieke tarieftabel voor PHEV's omdat PHEV's in de praktijk gemiddeld een (veel) kleiner deel van hun kilometers elektrisch rijden dan het deel waarmee in de verbruiksmeting van de Europese typegoedkeuring wordt gerekend. Deze verbruiksmeting wordt aangepast zodanig dat de CO_2-uitstootwaarden uit de Europese typegoedkeuring uiteindelijk representatief worden voor PHEV's. Daardoor is de specifieke tarieftabel niet meer nodig en wordt deze per 2025 afgeschaft.

Budgettair effect maatregel, prijspeil lopende jaar (2024)

Bedragen in mln. euro, '+' = saldoverbeterend/lastenverzwarend.

	2024	2025	2026	2027	2028	Struc.
Beëindigen specifieke tarieftabel in de bpm voor PHEV's		-6	0	32	47	13

Kern van de raming

Voor de raming is als basis gebruik gemaakt van open data van de RDW (stand 15 januari 2024), waarbij geselecteerd is op de verkopen van nieuwe PHEV's in 2023. Dit zijn er bijna 46.500.

De testmethode aan de hand waarvan de CO_2-uitstoot van een PHEV wordt vastgesteld wordt in twee stappen gewijzigd met ingang van 1 januari 2025 en 1 januari 2027, om vanaf 2027 uit te komen op representatieve CO_2-uitstootwaarden voor PHEV's. Hiervoor wordt gekeken naar een langere afstand waarover gereden wordt: van 800 km (huidige test) naar 2200 km (per 2025) naar uiteindelijke 4260 km (per 2027). Hierdoor wordt het gebruik van fossiele brandstof in verhouding groter en van de batterij kleiner waardoor de CO_2-uitstoot hoger wordt volgens de test. De gemeten CO_2-emissies worden gewogen met een Utility Factor (UF) die wordt bepaald uit een UF-curve. De UF is afhankelijk van de actieradius die een PHEV kan afleggen totdat de batterij leeg is en is sterk afhankelijk van de accucapaciteit. Deze UF-curve wordt per 2025 en per 2027 aangepast.

De wijziging per 1 januari 2025 zorgt ervoor dat de WLTP-CO_2-uitstoot gemiddeld circa 2,5 keer zo hoog uitvalt (ceteris paribus). De WLTP-CO2-uitstoot voor PHEV neemt gemiddeld met circa 45 g/km toe, van 30 g/km naar circa 75 g/km per 1 januari 2025. De wijziging per 1 januari 2027 zorgt ervoor dat de WLTP CO_2-uitstoot voor PHEV met gemiddeld nog eens circa 30 g/km toeneemt naar circa 105 g/km (ceteris paribus).

De uiteindelijk voor de BPM relevante CO_2-uitstoot volgt uit een typegoedkeuring op basis van de hierboven beschreven testuitkomsten. Een typegoedkeuring kan in het ene jaar aan een voertuig gegeven worden, terwijl dit voertuig pas in het jaar erop wordt verkocht: circa de helft van de nieuwverkopen heeft een typegoedkeuringsnummer uit het jaar ervoor en circa de helft heeft een typegoedkeuringsnummer uit het verkoopjaar. De aanpassing van de typegoedkeuring werkt daarmee voor de helft door in 2025 en in 2027. Dit is meegenomen in de raming.

Er is geen anticipatie op de maatregel verondersteld in de raming. Vanaf 2027 bedraagt het gedragseffect 10%, met als veronderstelling dat men een volledig elektrische auto (EV) in plaats van een PHEV gaat kopen. Dit geeft kleine budgettaire effecten in de accijns, energiebelasting en de motorrijtuigenbelasting (mrb).

De aangepaste testmethode voor de CO_2-uitstoot van nieuwverkochte PHEV's heeft ook gevolgen voor de mrb. Voor voertuigen met een CO_2-uitstoot van meer dan 0 g/km en niet meer dan 50 g/km bedraagt de mrb in 2025 75% van het normale mrb-tarief (vanaf 2026 geldt geen korting meer voor deze voertuigen). Met de opgehoogde CO_2-uitstoot per 2025 komt 95% van de PHEV's in de gebruikte dataset uit op een waarde die hoger is dan 50 g/km. In de raming is daarom meegenomen dat voor dit deel van het nieuwverkopen niet langer de 25%-korting op de mrb (in 2025) van toepassing is, waarbij meegenomen is dat de aanpassing van de typegoedkeuring voor de helft doorwerkt in 2025.

3.27 Stroomlijnen fiscale definitie bestelauto

Korte beschrijving van de maatregel
De fiscale definitie van een bestelauto komt niet overeen met de Europese inrichtingseisen. Volgens de Europese categorieën is een bestelauto onder 3500kg aangeduid als een N1, en een personenauto met 4 wielen en max 9 zitplaatsen als een M1. De Nederlandse fiscale definitie voor een bestelauto kent echter andere inrichtingseisen dan de Europese N1 definitie. Hierdoor zijn er motorrijtuigen die momenteel als N1 worden aangeduid maar fiscaal als een personenauto worden behandeld. Door het stroomlijnen van de definitie gaan deze auto's fiscaal als een bestelauto worden behandeld. De maatregel kent een directe doorwerking, en daarmee een budgettair effect, in de bpm.

Budgettair effect maatregel, prijspeil lopende jaar (2024)
Bedragen in mln. euro, '+' = saldoverbeterend/lastenverzwarend.

	2024	2025	2026	struc	Struc. in
Stroomlijnen fiscale definitie bestelauto	0	-1	-1	-1	2026

Kern van de raming
Voor de bpm geldt een gedifferentieerd tarief tussen bestelauto's en personenauto's. Daarnaast gaan vanaf 2025 ondernemers ook bpm betalen bij de aanschaf van een bestelauto. In deze raming is geen rekening gehouden met parallelexport. De aanname is dat de parallelexport een nihil effect heeft op de budgettaire gevolgen.

De raming betreft een *PxQ* berekening. Hierbij is *P* van €10.000 genomen o.b.v. co2 uitstoot (wltp) uit de rdw en belastingdienst gegevens. Deze P is dan het gemiddelde verschil in netto bpm per auto voor en na de stroomlijning. Voor *Q* is het aantal auto's dat voor de maatregel als fiscaal personenauto wordt behandeld en na het stroomlijnen van de definitie als fiscaal bestelauto. . Op basis van belastingdienstgegevens is er een steekproef genomen uit de periode 2021-2023. Het gaat om ongeveer 70 geïmporteerde bestelauto's per jaar. Dit zijn er naar schatting 70 per jaar. Daarmee is er met deze maatregel een budgettaire derving van € 1 miljoen gemoeid.

3.28 Terugdraaien verhoging tarief box 2 van 31% naar 33%

Korte beschrijving van de maatregel

Per amendement op het Belastingplan 2024 werd het hoge tarief in box 2 verhoogd van 31% naar 33%. Voorgesteld wordt deze verhoging terug te draaien, waardoor het hoge tarief in box 2 weer uitkomt op 31%.

Budgettair effect maatregel, prijspeil lopende jaar (2024)

Bedragen in mln. euro, '+' = saldoverbeterend/lastenverzwarend.

	2024	2025	2026	2027	2028	Struc.
Terugdraaien tarief box 2 - transactiebasis	-645	460	-172	-186	-199	-213
Terugdraaien tarief box 2 – lastenrelevant		-210	-210	-210	-210	-210

Kern van de raming

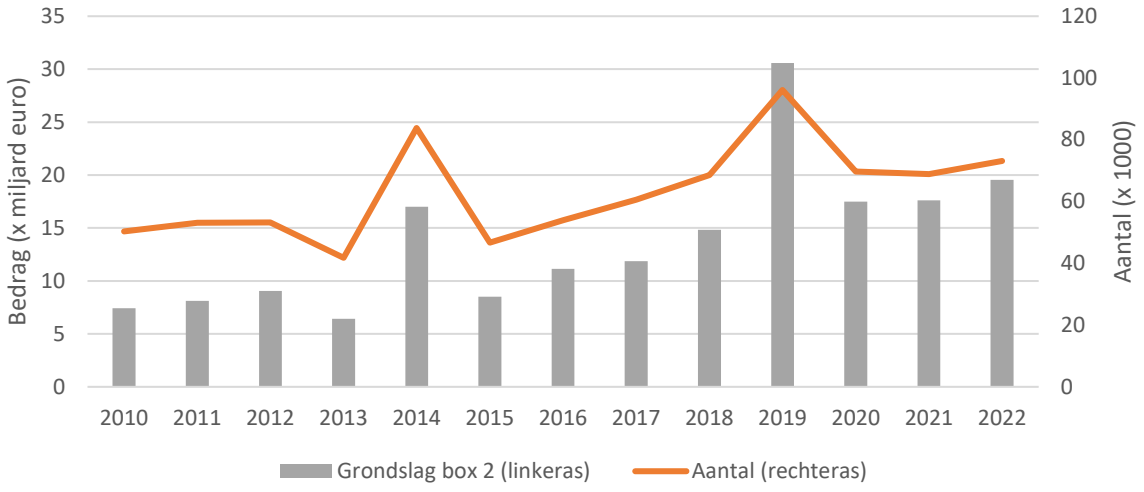
Inleiding

- De raming bestaat uit drie onderdelen: het bepalen van de grondslag van box 2 inclusief de verdeling over de tariefschijven, het bepalen van de gedragseffecten als gevolg van de maatregel en het bepalen van de budgettaire reeks op transactiebasis en de lastenrelevante reeks.[9]

Grondslag box 2

- In figuur 1 is de ontwikkeling getoond van de grondslag in box 2 tussen 2010 en 2022 (laatste jaar met voldoende aangiften). Duidelijk zichtbaar zijn de grote gedragsreacties in 2014 (tijdelijke tariefsverlaging) en 2019 (anticipatie op tariefsverhoging per 2020). Bij vorige ramingen moest vanwege de grote verschuivingen rond 2019 nog 2017 als uitgangspunt gebruikt worden voor het bepalen van de structurele grondslag.[10] Inmiddels zijn de aangiften over 2022 in voldoende mate beschikbaar. Er is geen reden om aan te nemen dat de grondslag in 2022 sterk afwijkt van de structurele ontwikkeling. Daarom is 2022 als uitgangspunt genomen.
- In 2022 bedroeg de grondslag € 19,537 miljard. Geïndexeerd met de bbp-ontwikkeling (stand CEP 2024) zou de raming voor 2025 uitkomen op € 22,137 miljard.[11] In de raming wordt verondersteld dat dit het structurele niveau van de grondslag is.[12]

Figuur 1: Ontwikkeling grondslag en aantal box 2



[9] Deze raming sluit nauw aan bij de raming van de maatregel in box 2 in het Belastingplan 2024, zie Ramingstoelichting Introduceren twee schijven box 2, bij Belastingplan 2024. Voornaamste verschil is dat de inschatting van de structurele grondslag is toegenomen op basis van nieuwe gegevens uit de aangiften inkomstenbelasting.

[10] De jaren 2020 en 2021 waren volgens toenmalige inschatting niet geschikt vanwege de te verwachten naijleffecten na een jaar met een groot gedragseffect.

[11] Bedrag in volume 2025, prijspeil 2024.

[12] Merk op dat dit niveau voor de structurele grondslag aanzienlijk hoger is dan vorig jaar geraamd werd, namelijk € 22 miljard vs. € 14 miljard. De voornaamste verklaring hiervoor is dat de grondslag tussen 2017 en 2022 veel sterker gestegen is dan vorig jaar werd ingeschat.

- Per 2024 zijn de tariefschijven in box 2 ingevoerd en is het gemiddelde tarief verhoogd. Hierdoor is reeds veel grondslag naar voren gehaald naar belastingjaar 2023.[13] Hiermee dient rekening gehouden te worden bij de voorliggende maatregel, omdat daardoor de verwachte grondslag in de jaren 2024-2028 lager zal zijn. Er zijn nog geen realisaties beschikbaar van de box-2-grondslag voor de jaren vanaf 2023. Daarom is uitgegaan van de relatieve verschuivingen in de vorige raming,[14] toegepast op de geraamde grondslag op basis van de laatste realisaties.
- Tabel 2 laat, voor 2022, de fictieve verdeling van de grondslag over de schijven zien, waarbij bij fiscale partners is uitgegaan van de dubbele schijflengte, aangezien zij het box-2-inkomen kunnen verdelen. De schijfgrens van € 67.000 in 2024 is teruggerekend naar 2022 met de inflatie.

Tabel 2: Verdeling grondslag over de schijven (2022)

	Bedrag (miljoen €)	Relatief
Lage schijf	4.590	23,5%
Hoge schijf	14.947	76,5%
Totaal	19.537	100,0%

Gedragseffecten

- Er is gerekend met twee gedragseffecten: het substitutie-effect en het anticipatie-effect. Verder wordt verondersteld dat fiscale partners rationeel het box-2-inkomen zullen verdelen over elkaar. Aangezien er door invoering van de conserverende aanslag bij emigratie geen lek meer is voor de box-2-claim is er geen structureel gedragseffect verondersteld.
- Substitutie-effect: het substitutie-effect is het effect dat hoge box-2-inkomens zullen worden uitgesmeerd over de tijd om op die manier in een zo laag mogelijke tariefschijf te vallen. Het is bekend dat in de huidige situatie aanmerkelijkbelanghouders zich slechts zelden een dividend uitkeren. Verondersteld wordt dat dit dus zal veranderen en aanmerkelijkbelanghouders vaker zullen uitkeren om te profiteren van de lage schijf. Op microniveau is gesimuleerd dat voor elke aanmerkelijkbelanghouder die in 2022 box-2-inkomen heeft opgegeven dit bedrag aan inkomen na de invoering van het tweeschijventarief per 2024 wordt uitgesmeerd over vijf jaar. Dit komt ruwweg overeen met de huidige verhouding totaal aantal aanmerkelijkbelanghuishoudens (circa 400.000)[15] ten opzichte van de jaarlijkse uitkeerders (73.000 in 2022): in de situatie zonder schijven keerde een aanmerkelijkbelanghouder gemiddeld eens in de vijf jaar uit. Dat verandert dus naar een nieuwe situatie waarin de gemiddelde aanmerkelijkbelanghouder (bijna) elk jaar gaat uitkeren.[16] Verondersteld wordt dat het uitsmeren vanaf de invoering van de tariefschijven in 2024 volledig is opgetreden. In tabel 3 is het substitutie-effect getoond. Door het uitsmeren daalt het aandeel grondslag in de hoogste schijf van 76,5% naar 47,3%.

Tabel 3: Verdeling uitgesmeerde grondslag over de schijven (op basis van 2022)

	Bedrag (miljoen €)	Relatief
Lage schijf	10.303	52,7%
Hoge schijf	9.234	47,3%
Totaal	19.537	100,0%

- Anticipatie-effect: Figuur 1 illustreert reeds dat er grote anticipatie-effecten te verwachten zijn. Op basis van het gedrag in 2014 wordt het anticipatie-effect bepaald op 22% verschuiving van de grondslag per procentpunt tariefsaanpassing. De 22% is bepaald op basis van het verschil van de grondslag in 2014 met de gemiddelde jaarlijkse grondslag over de periode 2011-2017.[17]

[13] Zie Ramingstoelichting Introduceren twee schijven box 2, bij Belastingplan 2024.
[14] *Ibidem*.
[15] Vergelijk IBO Vermogensverdeling 2022, tabel 3.2, op basis van dezelfde data, daar op huishoudniveau.
[16] Het aantal uitkeerders in een gegeven jaar vervijfvoudigt volgens deze veronderstelling, van 73.000 in 2022 naar 365.000 in een gegeven jaar vanaf 2024..
[17] De anticipatie rond 2019 werd ook beïnvloed door het Wetsvoorstel excessief lenen. Daarom is ervoor gekozen het anticipatie-effect net als in de vorige raming te baseren op 2014.

- Er is verondersteld dat eerst substitutie volledig heeft opgetreden waarna de anticipatie optreedt. Oftewel: de rationele ab-houder zal eerst voor zichzelf uittekenen hoe hij in het nieuwe stelsel gaat uitkeren en bepaalt daarna wat hij nog kan doen voor het stelsel ingaat. Bij een tariefswijziging voor een bepaalde schijf is het anticipatie-effect bepaald door te berekenen welk deel van de structurele grondslag in die schijf eerder wordt uitgekeerd.
- In de jaren na invoering wordt de anticipatie weer ingehaald. Er wordt aangenomen dat dit bij een tariefsverlaging meteen in het volgende jaar gebeurt.
- Door het anticipatie-effect treedt er voor de bovenste schijf uitstel op van € 1,954 miljard aan grondslag van 2024 naar 2025. Daardoor treedt er een derving van de opbrengst in box 2 in 2024 op van € 645 miljoen. In 2025 is er, per saldo, door deze verschuiving juist een extra opbrengst. Dit is weergegeven in Tabel 1, reeks op transactiebasis.

Budgettaire reeks op transactiebasis en lastenrelevante reeks

- In Tabel 1 is de budgettaire reeks op transactiebasis getoond, waarin zichtbaar is dat in het jaar voordat de maatregel wordt ingevoerd, dus in 2024, al een derving van € 645 miljoen wordt verwacht en in 2025 juist een extra opbrengst van € 460 miljoen. In de jaren daarna is de derving lager dan het structurele niveau doordat de geraamde grondslag in die jaren nog lager is als gevolg van de vorige maatregel, namelijk de invoering van de tariefschijven per 2024. Naar verwachting wordt in 2029 het structurele niveau van een derving van € 213 miljoen per jaar bereikt.
- Aangezien door de maatregel belastinginkomsten verschuiven in de tijd is de vlakke reeks met dezelfde netto contante waarde bepaald, beginnend in het jaar van invoering. Dit is de lastenrelevante reeks. Er is uitgegaan van een discontovoet van 2,25%.[18] De netto-contante waarde is een derving van € 9,560 miljard. De vlakke reeks die hierbij hoort is een reeks van € -210 miljoen per jaar vanaf 2025. De lastenrelevante derving is iets lager dan de structurele derving doordat in de lastenrelevante derving meeweegt dat de grondslag in de komende jaren lager is door de grondslagverschuivingen als gevolg van de vorige maatregelen per 2024.

[18] Conform Rapport Werkgroep Discontovoet 2020, 9 oktober 2020.

3.29 Verhogen tarief kansspelbelasting in twee stappen naar 37,8%

Korte beschrijving van de maatregel
De kansspelbelasting (KSB) is een belasting die deelnemers of organisatoren van kansspelen moeten betalen over het voordeel dat zij behalen met het kansspel. Er zijn twee manieren waarop deze belasting wordt geheven. Het overgrote deel van de kansspelmarkt wordt belast op basis van bruto spelresultaat (BSR). Dat is de totale inzet minus de uitgekeerde prijzen.

Alleen bij loterijen wordt de KSB geheven op basis van het uitgekeerde prijzengeld. Hierbij geld ook de 'prijzenvrijstelling' waardoor prijzen tot € 449 zijn vrijgesteld van KSB. Hierdoor is de effectieve lastendruk op loterijen lager dan bij andere kansspelaanbieders. In het Hoofdlijnenakkoord is afgesproken dat de KSB per 2025 wordt verhoogd van 30,5% naar 37,8%. Om de sector tijd te geven om zich aan te passen aan dit hogere tarief is besloten om het KSB tarief in twee stappen te verhogen naar 37,8%. Hiermee wordt de KSB per 2025 verhoogd naar 34,2% en vanaf 2026 verder verhoogd naar 37,8%.

Budgettair effect maatregel, prijspeil lopende jaar (2024)
Bedragen in mln. euro, '+' = saldoverbeterend/lastenverzwarend.

	2024	2025	2026	2027	2028	Struc.
Verhogen tarief kansspelbelasting van 30,5% naar 37,8%	0	102	202	202	202	202

Kern van de raming
De raming is gebaseerd op de macroraming van het ministerie van Financiën van de opbrengst van de KSB in 2025. Deze raming is zelf weer gebaseerd op ramingen van het Centraal Planbureau en data van de Belastingdienst over de realisaties van de KSB in de afgelopen jaren. Er is ook rekening gehouden met een gedragseffect van 20%. Dit effect valt uiteen in een vraag- en een aanbodzijde. Aan de vraagzijde zal de verhoging waarschijnlijk worden doorgerekend naar gokkers. De verwachting is dat de vraag naar kansspelen hierdoor zal afnemen doordat mensen minder gaan gokken, minder geld inzetten of naar het illegale circuit of buitenlandse aanbieders trekken.

De tariefsverhoging zal ook een effect hebben op het aanbod van kansspelen. Dit komt doordat de kansspelmarkt gereguleerd is, bijvoorbeeld met het reclame maken en de maximale inzet bij spelautomaten. Hierdoor kan een deel van de kansspelmarkt de hogere kosten van de tariefsverhoging waarschijnlijk niet doorrekenen. Dit kan ertoe leiden dat het aanbod van kansspelen zal afnemen omdat de winstgevendheid van aanbieders afneemt. De berekening van de verhoging van 30,5% naar 34,2% en daarna naar 37,8% inclusief een gedragseffect van 20% resulteert in een opbrengst van € 102 miljoen in 2025 en vervolgens een structurele opbrengst van € 202 miljoen vanaf 2026.

3.30 Koopkrachtmaatregelen in de IB

Korte beschrijving van de maatregel

In het Belastingplan 2025 zijn enkele maatregelen in de inkomstenbelasting (IB) opgenomen die de lasten (op arbeid) van burgers beïnvloeden (a t/m d). De maatregelen vloeien voort uit de augustusbesluitvorming en bevatten onder andere de uitwerking van de in het Hoofdlijnenakkoord afgesproken lastenverlichting voor burgers.

a) Verhogen tarief eerste schijf als dekking zorgpremies en verhoging huurtoeslag
b) Wijziging van de tarieven waardoor er weer drie zichtbare schijven zijn in de inkomstenbelasting
c) Afbouwpunt algemene heffingskorting koppelen aan het wettelijk minimumloon
d) Verlagen algemene heffingskorting met € 335

Budgettair effect maatregel, prijspeil lopende jaar (2024)

Bedragen in mln. euro, '+' = saldoverbeterend/lastenverzwarend.

Maatregel	2025	2026	2027	2028	2029	Struc	Struc jaar
a. Aanpassen TES	369	111	145	147	98	98	2028
b. Wijziging tarieven	-4450	-4966	-5437	-5673	-5819	-4983	2060
c. Afbouwpunt AHK koppelen aan WML	-1700	-1758	-1868	-2036	-2036	-2036	2028
d. Verlagen AHK met € 335	2796	2857	2909	2933	2933	2933	2028

Kern van de raming

De budgettaire effecten waarop deze ramingstoelichting betrekking heeft zijn gebaseerd op berekeningen uit het microsimulatiemodel MIMOSI van het Centraal Planbureau (CPB). Het model is gebaseerd op gegevens uit de IPO-steekproef uit 2018 van het Centraal Bureau voor de statistiek. Dit is een betrouwbaar model dat ook gebruikt wordt door het CPB. De onzekerheid in de ramingen is daarom naar verwachting relatief beperkt. De reeksen van bovenstaande maatregelen staan in bovenstaande tabel in prijzen 2024. Deze zijn gebaseerd op de versie van MIMOSI op basis van de cMEV 2025. Om rekening te houden met de interactie tussen de maatregelen zijn ze op volgorde doorgerekend. De maatregelen zijn doorgerekend op volgorde a – b – c - d.

Onderstaande tabel toont de uiteindelijke tarieven voor de inkomstenbelasting.

IB-tarieven na Belastingplan 2025

Maatregel	2025	2026	2027	2028	2029	Struc
Schijf 1	35,82%	35,60%	35,51%	35,36%	35,31%	35,31%
Schijf 2	37,48%	37,51%	37,54%	37,44%	37,39%	37,39%
Schijf 3	49,50%	49,50%	49,50%	49,50%	49,50%	49,50%

3.31 Aanpassen 30%-regeling

Korte beschrijving van de maatregel

De versobering van de 30%-regeling tot een 30-20-10% regeling als gevolg van het aangenomen amendement tijdens de Kamerhandeling van BP2024 wordt teruggedraaid. Vervolgens wordt per 1 januari 2027 het percentage van 30% verlaagd naar 27% en worden de salarisnormen verhoogd. De huidige slarisnorm van € 46.107 (2024) wordt verhoogd met € 4.329, de lagere salarisnorm van € 35.048 met € 3.290. Het nieuwe constante forfait en de verhoging van de salarisnormen gaan in per 1 januari 2027 voor iedereen die vanaf 1 januari 2024 van de 30%-regeling gebruik maakt. De verhogingsbedragen worden tot invoering in 2027 jaarlijks geïndexeerd.

Budgettair effect maatregel, prijspeil lopende jaar (2024)

Bedragen in mln. euro, '+' = saldoverbeterend/lastenverzwarend.

	2024	2025	2026	2027	2028	2029	Struc.
Terugdraaien versobering 30% regeling	0	-3	-43	-98	-166	-194	-194

Budgettair effect maatregel, prijspeil lopende jaar (2024)

Bedragen in mln. euro, '+' = saldoverbeterend/lastenverzwarend.

	2025	2026	2027	2028	2029	Struc.
Verlaging forfaitair percentage van 30% naar 27%	0	0	101	126	135	135
Verhoging salarisnormen	0	0	17	21	23	23
Totaal	**0**	**0**	**118**	**147**	**158**	**158**

Kern van de raming

De kosten van het terugdraaien van het amendement zijn gelijk aan de destijds ingeboekte opbrengst. De basis voor de raming van de nieuwe maatregelen zijn de gegevens van de Belastingdienst over de belastingplichtigen die in 2023 gebruik maakten van de 30%-regeling. Daarnaast is gebruik gemaakt van cijfers uit het evaluatierapport van de 30%-regeling van SEO (en eerder Dialogic).

Deze betreffen onder andere de jaarlijkse uitstroom, gedragseffecten, het aandeel belastingplichtigen waarvoor geen of een lagere salarisnorm geldt en de verdeling van het inkomen. Onder de hierop gebaseerde aannames levert het invoeren van een lager constant forfaitair percentage per 1 januari 2027 een opbrengst op van € 101 miljoen in 2027, oplopend tot structureel € 135 miljoen in 2029. Het verhogen van de salarisnormen levert een opbrengst op van € 17 miljoen in 2027, oplopend tot structureel € 23 miljoen in 2029.

3.32 Introductie algemeen woningtarief van 8%

Korte beschrijving van de maatregel

Met deze maatregel wordt er een nieuw tarief geïntroduceerd in de overdrachtsbelasting (ovb). De voorgestelde maatregel bestaat uit het verlagen van het tarief op woningen voor niet-zelfbewoning van 10,4% naar 8% per 1 januari 2026. Dit wordt gedaan door de introductie van een algemeen woningtarief van 8%. Voor alle niet-woningen blijft het algemeen tarief van 10,4% gelden. Het bestaande verlaagde tarief voor woningen voor zelfbewoning (2%) en de startersvrijstelling blijven ongewijzigd.

Budgettair effect maatregel, prijspeil lopende jaar (2024)

Bedragen in mln. euro, '+' = saldoverbeterend/lastenverzwarend.

	2024	2025	2026	2027	Struc.	Struc in
Introductie algemeen tarief woningen van 8%	0	0	-108	-108	-108	2031
Anticipatie-effect	0	-205	158	0	0	2031
Totaal	0	-205	49	-18	-108	2031

Kern van de raming

De basis van deze raming zijn de aangiftegegevens van de overdrachtsbelasting in 2023. Hierin is zichtbaar wat de grondslag is van de opbrengsten tussen de verschillende huidige tariefgroepen (2% en 10,4%). Vervolgens wordt deze verdeling toegepast op de raming van de toekomstige ovb-opbrengsten om de opbrengst uit het algemene tarief te bepalen. De grondslag van het algemene tarief bestaat uit voor 45% uit woningen voor 55% uit niet-woningen. Op de grondslag voor woningen in het algemene tarief wordt een gedragseffect toegepast waardoor de grondslag met 6,5% toeneemt voor iedere procentpunt verlaging van het ovb-tarief.

Dit gedragseffect is gebaseerd op (internationale) literatuur over de effecten van een ovb-tarief aanpassing. Deze laat zien dat het aantal transacties (en daarmee de grondslag) toeneemt wanneer de belasting op verkrijging van onroerende zaken lager wordt. De derving van de maatregel is vervolgens deze grondslag maal de tariefsaanpassing (-2,4 procentpunt) wat leidt tot een budgettair beslag van €108 mln. per jaar.

Tot slot gaat invoering van de maatregel gepaard met grote anticipatie-effecten waardoor de opbrengsten in 2025 en 2026 verschillen van de structurele opbrengst. Deze zijn geschat aan de hand van de historische ontwikkeling van het aantal transacties rond vorige wijzigingen in de ovb, zoals de wet differentiatie ovb en de verdere verhoging van algemene tarief naar 10,4%.

4 Wetsvoorstel salderingsregeling

4.1 Afschaffen Salderingsregeling

Korte beschrijving van de maatregel
De salderingsregeling is een regeling in de elektriciteitswet en energiebelasting voor kleinverbruikers die achter de eigen meter elektriciteit opwekken (veelal met zonnepanelen) en terugleveren aan het net. De elektriciteit die wordt teruggeleverd aan het net wordt jaarlijks weggestreept tegen de elektriciteit die wordt afgenomen van het net. Alleen over het saldo hoeft de kleinverbruiker een vergoeding te betalen aan zijn energieleverancier inclusief de daarop drukkende energiebelasting en BTW. Dit tegen elkaar wegstrepen van afname van en teruglevering aan het net heet salderen.

Voor salderen is de bovengrens de (jaarlijks) van het net afgenomen elektriciteit. Voor zover de hoeveelheid teruggeleverde elektriciteit groter is dan de hoeveelheid afgenomen van het net ontvangt de kleinverbruiker van zijn energieleverancier een terugleververgoeding.
De salderingsregeling kent een budgettair beslag binnen de energiebelasting (eb), en de btw die over zowel over de leverprijsprijs als energiebelasting geheven wordt. De maatregel beoogd deze regeling af te schaffen.

Budgettair effect maatregel, prijspeil lopende jaar (2024)
Bedragen in mln. euro, '+' = saldoverbeterend/lastenverzwarend.

	2027	2028	2029	struc	Struc. in
Afschaffen salderingsregeling	-574	-576	-573	-665	2026

Kern van de raming
Van het CBS is een tabel verkregen met teruggeleverde en gesaldeerde elektriciteit van kleinverbruikers over het jaar 2022 uit gesplitst naar huishoudens, bedrijven en overig. Daarnaast is er een tabel van het PBL met de teruggeleverde met zonnepanelen opgewekte elektriciteit per sector op basis waarvan de geraamde groei van kleinverbruikers kan worden geschat. Op basis van deze cijfers is een raming gemaakt van de totale hoeveelheid teruggeleverde elektriciteit bij kleinverbruikersaansluitingen.

In de ramingen wordt ook btw meegenomen. Dit betreft de btw over de EB en de btw over de levering van elektriciteit. De salderingsregeling ziet er namelijk ook op dat deze kosten gesaldeerd moeten worden. Deze ontbrekende leveringskosten verlagen de energierekening en daarmee het btw deel. Btw wordt betaald door huishoudens en instellingen die geen btw kunnen. Op basis van de aandelen van huishoudens en bedrijven in het reguliere verbruik in de schijven van de energiebelasting (o.b.v. CBS 2020 data) en de leveringsprijs van het jaar 2024, is een schatting gemaakt van de btw-relevante grondslag per schijf.

5 Wetsvoorstel fiscale bedrijfsovergangsfaciliteiten 2025

5.1 Versoepelen bezits- en voortzettingseis BOR

Korte beschrijving van de maatregel
De versoepeling van de bezits- en voortzettingseis bestaat uit de volgende elementen:

1. De uitkomsten van de 29 mei-arresten van de HR (toepassing bezitseis op uitbreidingsinvesteringen) worden kortgezegd gerespecteerd;
2. Herstructureringen in de bezitstermijn worden vergemakkelijkt;
3. Invoering van een faciliteit in geval van overheidsingrijpen tijdens de bezitsperiode;
4. Verkorting van de voortzettingstermijn van vijf jaar naar drie jaar;
5. Herstructureringen in de voortzettingstermijn worden vergemakkelijkt.

Het inkorten van de voortzettingstermijn van 5 naar 3 jaar treedt in werking per 1-1-2025 (voor verkrijgingen vanaf die datum). De overige maatregelen per 1-1-2026.

Budgettair effect maatregel, prijspeil lopende jaar (2024)
Bedragen in mln. euro, '+' = saldoverbeterend/lastenverzwarend.

	2024	2025	2026	2027	2028	Struc.
Versoepelen bezits- en voortzettingseis BOR	0	0	0	0	0	-8

Kern van de raming
Voor reële bedrijfsoverdrachten wordt geen noemenswaardig budgettair effect verwacht. Gegeven het grote fiscale voordeel van de BOR zal men momenteel ofwel afzien van herstructureringen tijdens de bezitstermijn, ofwel na herstructurering de schenking uitstellen totdat weer voldaan is aan de bezitstermijn. Om die reden leiden de versoepelingen voor reële bedrijfsoverdrachten hoofdzakelijk tot een budgettaire schuif in de tijd zonder noemenswaardige structurele budgettaire effecten.

Het inkorten van de voorzettingstermijn leidt naar verwachting wel tot een relatief beperkte toename in het oneigenlijk gebruik van de BOR doordat de financiële risico's die gepaard gaan met het opzetten van oneigenlijk gebruik routes door de inkorting afnemen. Hierdoor zal de BOR vaker worden opgezocht met een budgettaire derving tot gevolg. Deze derving treedt vanaf 2029 (bezitstermijn van 5 jaar opgeteld bij het jaar waarin de maatregel is aangekondigd) op. Op basis van de economische literatuur over risico-aversie en aangiftegegevens over schenkingen van aanmerkelijk belangen is de toename van het oneigenlijk gebruik geschat.

5.2 Aanpak onbedoeld gebruik BOR door personen op hoge leeftijd

Korte beschrijving van de maatregel
Deze maatregel verlengt de bezitstermijn voor de BOR voor schenkers en erflaters op (zeer) hoge leeftijd met als doel om 'rollatorinvesteringen' te bemoeilijken. Bij rollatorinvesteringen vormen vermogenden op (zeer) hoge leeftijd hun niet-ondernemingsvermogen zodanig om dat dit kwalificeert als ondernemingsvermogen met als doel van de BOR gebruik te maken.

Binnen de BOR bedraagt de bezitstermijn voor schenkers momenteel 5 jaar (ongeacht leeftijd schenker) en 1 jaar voor erflaters (ongeacht leeftijd erflater). De maatregel zorgt ervoor dat vanaf een leeftijd van 3 jaar na de AOW-gerechtigde leeftijd de bezitstermijn voor erflaters stapsgewijs wordt verhoogd met zes maanden per jaar. Voor schenkers vangt de stapsgewijze verhoging met dezelfde stapgrootte aan vanaf zeven jaar na de AOW-gerechtigde leeftijd. Beide stapsgewijze verhogingen kennen geen maximum termijn.

Budgettair effect maatregel, prijspeil lopende jaar (2024)
Bedragen in mln. euro, '+' = saldoverbeterend/lastenverzwarend.

	2024	2025	2026	2027	2028	Struc.
Aanpak onbedoeld gebruik BOR door personen op hoge leeftijd	0	0	19	19	19	19

Kern van de raming
Een deel van het ondernemingsvermogen dat door schenkers of erflaters op hogere leeftijd wordt overgedragen zal niet lang genoeg in bezit zijn geweest om te voldoen aan de nieuwe langere bezitstermijn en daarmee niet voor de BOR kwalificeren. Hierdoor wordt die vermogensoverdracht zonder gehele of gedeeltelijke BOR-vrijstelling in de schenk- of erfbelasting belast, wat tot een budgettaire opbrengst leidt.

Uit de aangiftegegevens over de BOR valt niet op te maken hoe lang het ondernemingsvermogen in bezit is geweest van de schenker of erflater. Wel is de leeftijd van de schenker of erflater op het moment van de vermogensoverdracht bekend en het genoten fiscale voordeel onder de BOR. Als proxy voor de bezitsduur op het moment van schenking of erflating is daarom gekeken naar de bestaansduur van beëindigde IB-ondernemingen, uitgesplitst naar de leeftijd van eigenaar op het moment van beëindiging. Deze bestaansduur vormt een proxy voor de bezitsduur bij schenking of erflating, omdat naar alle type beëindigingen is gekeken (dus ook naar ondernemingen die vanwege bijvoorbeeld faillissement zijn beëindigd) en omdat naar een type onderneming is gekeken (bv's bijvoorbeeld konden niet worden meegenomen in de analyse).

Vervolgens is op basis van de bestaansduur van beëindigde IB-ondernemingen per leeftijd geschat welk percentage van de ondernemingen door de maatregel niet langer in aanmerking komt voor de BOR. Deze percentages zijn gekoppeld aan de BOR-aangiftegegevens op basis van leeftijd en vermenigvuldigd met het genoten fiscale voordeel onder de BOR om tot de budgettaire opbrengst van de maatregel te komen. Bij de berekening van het budgettaire effect is tot slot rekening gehouden met het gedragseffect dat men de schenking kan uitstellen (eventueel tot de nalatenschap) om te voldoen aan de hogere bezitstermijn.

5.3 Aanpak constructies met bedrijfsopvolgingscarrousel

Korte beschrijving van de maatregel
De maatregel gaat onder andere zogeheten dubbele BOR-constructies tegen. Bij een 'klassieke' dubbel-BOR schenkt de ouder een onderneming aan het kind. Na de voortzettingsperiode van vijf jaar koopt de ouder de onderneming terug van het kind. Na de bezitsperiode van vijf jaar schenkt de ouder de onderneming weer aan het kind.[19] Op deze wijze gaat niet alleen de onderneming onbelast of laag belast over naar het kind, maar ook het spaargeld van de ouder (namelijk in de vorm van de koopsom).

De maatregel houdt in dat de BOR niet toegepast kan worden tot het bedrag van de eerdere verkoopprijs. Over de waardeaangroei na verkoop kan de BOR wel toegepast worden. Het gaat er bij de te bestrijden misbruiksituatie kort gezegd om dat de verkrijger een onderneming verkrijgt die hij al eerder bezat. De voorgestelde maatregel is van toepassing op zowel schenkingen als erfenissen.

Budgettair effect maatregel, prijspeil lopende jaar (2024)
Bedragen in mln. euro, '+' = saldoverbeterend/lastenverzwarend.

	2024	2025	2026	2027	2028	Struc.
Aanpakken constructies met bedrijfsopvolgingscarrousel	1	1	1	2	2	3

Kern van de raming
Het aantal dubbele BOR-constructies wordt niet actief gemonitord en geregistreerd. Daarom is op basis van expertkennis binnen de Belastingdienst een inschatting gemaakt van het jaarlijks aantal dubbele BOR-constructies.

Naar verwachting zal men door de maatregel afzien van het opzetten van een dubbele BOR constructie. Aangenomen wordt dat men als alternatief het vermogen dat werd aangewend voor de terugkoop van de onderneming verspreid over meerdere jaren zal schenken, om op die manier de progressie binnen de schenk- en erfbelasting te ontwijken. Het vermogen wordt dan niet langer fiscaal gunstig via de BOR overgedragen, maar bij overdracht tegen de reguliere tarieven in de schenk- en erfbelasting belast. Dit leidt tot een budgettaire opbrengst.

De maatregel treedt in werking per 1-1-2026 voor verkrijgingen door vererving of schenking vanaf 1 januari 2026. De eerdere vervreemding door de verkrijger kan voor die datum hebben plaatsgevonden. De budgettaire opbrengst in de jaren voor 2026 is het gevolg van anticipatie; de maatregel is aangekondigd in 2023 en aangenomen is dat cohorten vanaf dat jaar geen dubbele BOR-constructie meer opzetten en in de plaats daarvan het vermogen verspreid over meerdere jaren schenken.

[19] Een soortgelijke constructie is mogelijk als het kind de onderneming zelf heeft opgericht. Het kind verkoopt die onderneming aan de ouder en de ouder schenkt de onderneming na vijf jaar weer aan het kind. Ook nu is het spaargeld onbelast overgegaan op het kind.

5.4 Beperken reikwijdte BOR en DSR ab tot gewone aandelen met een belang van ten minste 5%

Korte beschrijving van de maatregel

De toegang tot de BOR en de DSR abwordt beperkt tot reguliere aandelen die volledig meedelen in de winstgerechtigdheid en liquidatieopbrengst met een belang van ten minste 5% in het totale geplaatste kapitaal in plaats van elke ab-houder. Momenteel staat toegang tot de BOR kort gezegd open voor elke IB-ondernemer en ab-houder. De DSR ab kan - onder voorwaarden - door elke ab-houder bij schenking of vererving worden toegepast. Door aansluiting bij het ab-begrip is het momenteel mogelijk dat ook belangen met een relatief zeer beperkte kapitaalsdeelname of risico kunnen kwalificeren voor de BOR en de DSR ab. Door de maatregel kwalificeren de volgende type belangen niet langer voor de BOR en DSR ab:

- opties op aandelen
- winstbewijzen en lidmaatschapsrechten van een coöperatie
- AB-pakketten minder dan 5% van het totaal geplaatste kapitaal
- AB op grond van de meesleepregeling
- fictief AB
- tracking stocks

Deze maatregel treedt in werking per 1-1-2026. Verder zorgt de maatregel ervoor dat hybride aandelen kwalificeren voor de BOR en de DSR ab voor zover de waarde betrekking heeft op het niet preferente kapitaal waarmee ondernemersrisico wordt gelopen. Deze maatregel (bij nota van wijziging op het wetsvoorstel) treedt in werking per 1-1-2026.

Budgettair effect maatregel, prijspeil lopende jaar (2024)

Bedragen in mln. euro, '+' = saldoverbeterend/lastenverzwarend.

	2024	2025	2026	2027	2028	Struc.
Beperken reikwijdte BOR en DSR ab tot gewone aandelen met een belang van ten minste 5%	0	1	19	20	20	22

Kern van de raming

Door de maatregel wordt het schenken of nalaten van ongewone aandelen tegen een hoger tarief in de schenk- en erfbelasting belast. Bovendien is het niet langer mogelijk om belastingbetaling uit te stellen over de vervreemdingswinst bij het schenken of nalaten van die ongewone aandelen (uitsluiting van DSR ab). De budgettaire opbrengst daarvan bestaat uit de tijdswaarde van dit uitstel.

Op basis van expertkennis binnen de Belastingdienst is een inschatting gemaakt van het jaarlijks aantal BOR-gevallen waarin er sprake is van een schenking of nalatenschap van ongewone aandelen. Het heffingsbelang is vervolgens ingeschat met behulp van aangiftegegevens over de BOR door het jaarlijks aantal gevallen te vermenigvuldigden met het gemiddelde heffingsbelang onder de BOR. In de raming is verder rekening gehouden met het gedragseffect dat een deel van de ongewone aandelen omgezet zal worden naar gewone aandelen.

De budgettaire opbrengst in 2025 is het gevolg van schenkingen die naar voren worden gehaald. Door dit anticipatie-effect ligt de budgettaire opbrengst in de jaren 2026 tot en met 2029 lager dan de structurele opbrengst.

5.5 Uitstel inwerkingtreding uitbreiding verwateringsregeling en kleine familiebelangen

Korte beschrijving van de maatregel
Voorgesteld wordt om de verruiming van de verwateringsregeling BOR en DSR ab en de toegang voor kleine familiebelangen van de BOR niet per 1 januari 2025 in werking te laten treden. Het betreft op grond van amendement 36421 nr. 11 de verruiming van de verwateringsregeling naar belangen van minder dan 0,5% en het verruimen van de BOR naar directe belangen van minder dan 5%, mits er samen met de familie een belang van ten minste 25% is.

Het vorige kabinet heeft de Tweede Kamer bij brief van 16 mei 2024 geïnformeerd over de gevolgen van de verruiming van de verwateringsregeling en de toegang voor kleine familiebelangen voor staatssteun, het gelijkheidsbeginsel en de uitvoering.[20] Om te voorkomen dat sprake is van ongeoorloofde staatssteun wordt de inwerkingtredingsdatum aangepast en treden deze uitbreidingen in werking op een bij koninklijk besluit te bepalen tijdstip. Dit biedt extra tijd om goedkeuring bij de Europese Commissie te vragen.

Budgettair effect maatregel, prijspeil lopende jaar (2024)
Bedragen in mln. euro, '+' = saldoverbeterend/lastenverzwarend.

	2024	2025	2026	2027	2028	Struc.
Uitstel inwerkingtreding uitbreiding verwateringsregeling en kleine familiebelangen	0	2	2	0	0	0

Kern van de raming
Het is onbekend hoeveel tijd het proces van het aanvragen van goedkeuring bij de Europese Commissie in beslag neemt. Voor de raming is verondersteld dat de inwerkingtreding met een jaar wordt uitgesteld. Door het uitstel blijft het nagelaten vermogen dat door verruiming wel zou kwalificeren voor de BOR en DSR ab in 2025 nog uitgesloten van de BOR en DSR ab, en wordt tegen een hoger tarief belast. Schenkingen worden naar verwachting uitgesteld naar het verondersteld jaar van inwerkingtreding 2026. Per saldo leiden beide effecten tot een budgettaire opbrengst in 2025 en 2026.

De grondslag voor de raming kan niet worden afgeleid uit gegevens uit de belastingaangiften. De grondslag is geraamd op basis van omzetgegevens uit openbare jaarverslagen van de groep ondernemingen die door de verruiming wordt geraakt. De omzetgegevens zijn vervolgens met behulp van gangbare vuistregels die bij het waarderen van bedrijven worden gehanteerd vertaald naar een totaal aan ondernemingsvermogen. Om tot slot tot de relevante grondslag te komen is rekening gehouden met het feit dat de kleine belangen zien op een beperkt deel van het totaal aan ondernemingsvermogen.

[20] Brief van 16 mei 2024, Kamerstukken II, 2023/24, 36421, nr. 12.

5.6 Salderen schuld met waarde TBS-pand

Korte beschrijving van de maatregel
Indien de erflater of schenker een pand ter beschikking stelt aan de eigen vennootschap ten behoeve van de onderneming in die vennootschap, wordt dit pand voor de toepassing van de BOR als ondernemingsvermogen beschouwd indien de verkrijger tegelijkertijd het pand en aandelen in die vennootschap verkrijgt. Als tegelijkertijd met aandelen ook de ter beschikking gestelde onroerende zaak door de schenker/erflater wordt overgedragen, is de BOR op de aandelen en het pand van toepassing.

Als het pand is gefinancierd, wordt meestal de schuld gelijktijdig met het pand overgedragen. Voor het bepalen van de hoogte van de BOR-vrijstelling wordt de schuld echter niet meegenomen, waardoor een te hoge vrijstelling wordt toegekend. De maatregel zet deze omissie recht door de BOR van toepassing te laten zijn op het saldo van de waarde van het ter beschikking gestelde pand en de daarop betrekking hebbende (hypotheek)schulden.

Budgettair effect maatregel, prijspeil lopende jaar (2024)
Bedragen in mln. euro, '+' = saldoverbeterend/lastenverzwarend.

	2024	2025	2026	2027	2028	Struc.
Salderen schuld met waarde TBS-pand	0	0	0	0	0	0

Kern van de raming
De maatregel zorgt ervoor dat bij het bepalen van de hoogte van de BOR-vrijstelling niet langer wordt uitgegaan van de waarde van het ter beschikking gestelde pand, maar van het saldo van de waarde van het pand en een eventuele schuld die op het pand rust. Hierdoor valt naar verwachting bij een beperkt aantal schenkingen en erflatingen de hoogte van de BOR-vrijstelling lager uit, waardoor minder vermogen voor de BOR kwalificeert. Het van de BOR uitgesloten vermogen zal bij schenking of erflating zonder BOR-vrijstelling worden belast. Vanwege het beperkte aantal gevallen waarin de maatregel van toepassing zal zijn en de kleine heffingsbelangen bij deze gevallen is de budgettaire opbrengst van de maatregel verwaarloosbaar.

6 Wetsvoorstel Belastingplan Caribisch Nederland 2025

6.1 Verhoging tarief opbrengstbelasting

Korte beschrijving van de maatregel

De opbrengstbelasting belast (winst)uitkeringen aan algemeenbelanghouders (AB-houders) binnen de inkomstenbelasting. Het huidige tarief is 5%. Met de maatregel wordt het tarief verhoogd naar 7,5%.

Budgettair effect maatregel, prijspeil lopende jaar (2024)

Bedragen in mln. euro, '+' = saldoverbeterend/lastenverzwarend.

	2024	2025	2026	2027	struc	Struc. in
Verhogen tarief opbrengstbelasting	2	2	3	4	4	2027

Kern van de raming

Volgens cijfers van de belastingdienst Caribisch Nederland was de opbrengst van de opbrengstbelasting in de periode 2019-2021 ongeveer €8 miljoen per jaar. Met de verhoging van 5% naar 7,5% zou er, zonder bijkomend gedragseffect, een opbrengst van ongeveer €12 miljoen worden gerealiseerd. Het is echter aannemelijk dat er zich een anticipatie effect voordoet bij het invoeren van deze maatregel.

AB-houders halen hun winstuitkeringen naar voren waardoor er in 2024 al een opbrengst wordt gerealiseerd ten koste van het budgettaire effect in 2025 en 2026. Er wordt rekening gehouden met een anticipatie effect van 50% ten koste van de opbrengsten in 2025 en 2026. Theoretisch gezien kan er ook een anticipatie in de jaren 2027 en later zich voordoen. In deze jaren wordt voor deze maatregel het effect echter nihil verwacht. Structureel levert de maatregel € 4 miljoen op.

6.2 Vaststellen belastingvrije som en schijventarief

Korte beschrijving van de maatregel

De belastingvrije som wordt gekoppeld aan een gewogen gemiddelde van de wettelijk minimumlonen op Bonaire, St. Eustatius en Saba. Een gemiddelde WML-groei van 1% zorgt daarmee ook voor een belastingvrije som-groei van 1%.

Budgettair effect maatregel, prijspeil lopende jaar (2024)

Bedragen in mln. euro, '+' = saldoverbeterend/lastenverzwarend.

	2024	2025	2026	2027	struc	Struc. in
Vaststellen belastingvrije som en schijventarief	-	-3	-6	-9	-15	2030

Kern van de raming

Er is in de regel geen vaste WML-verhoging in Caribisch Nederland. Echter, blijkt uit historische gegevens over de periode 2013-2024, dat, gecorrigeerd voor inflatie, het WML ieder jaar met gemiddeld 3,5 % toeneemt. Een jaarlijkse verhoging van de belastingvrije som met 3,5% per jaar zorgt voor een budgettaire derving van € 3 mln. per jaar. Omdat deze derving cumulatief is, loopt de derving op tot structureel € 15 mln. in 2030.

6.3 Verlagen instap tweede schijf IB van $ 322.769 naar $ 50.000

Korte beschrijving van de maatregel

De inkomstenbelasting in Caribisch Nederland kent twee schijven. Schijf 1 belast inkomen boven de belastingvrije tot en met $ 322.769 tegen een tarief van 30,4 %. Elke dollar meer dan $ 322.769 boven de belastingvrije som wordt belast tegen een tarief van 35,4 %. Deze meetregel stelt voor om het aangrijpingspunt van de tweede schijf te verlagen naar $ 50.000 boven de belastingvrije som. Omdat meer mensen in de tweede schijf zullen vallen kent deze maatregel een budgettaire opbrengst.

Budgettair effect maatregel, prijspeil lopende jaar (2024)

Bedragen in mln. euro, '+' = saldoverbeterend/lastenverzwarend.

	2024	2025	2026	2027	struc	Struc. in
Verlagen instap tweede schijf IB	-	4	4	4	4	2025

Kern van de raming

Bij een verlaging van het aangrijpingspunt van de tweede schijf naar $ 50.000 gaat men feitelijk, door de belastingvrije som van $ 20.424, voor iedere verdiende dollar boven $ 70.424 een tarief inkomstenbelasting van 35,4% betalen. Op basis van aangiftedata uit 2019-2021 en het huidige aangrijpingspunt voor de tweede schijf zullen er door de beoogde verlaging ongeveer 1800 meer personen onder het tweede schijf tarief van 35,4 % vallen. Het totaal aan inkomen dat in de tweede schijf belast wordt gaat, omgerekend in prijspeil 2024, van ongeveer $ 30 mln. naar $ 110 mln. De maatregel levert daarmee € 4 mln. op.

7 Wetsvoorstel overige fiscale maatregelen 2025

7.1 Vereenvoudigen regelingen m.b.t. zusterfusie vennootschappen

Korte beschrijving van de maatregel

In dit wetsvoorstel worden maatregelen voorgesteld om de fiscale begeleiding van bepaalde fusies uit te breiden op het niveau van de belastingplichtige aandeelhouders die betrokken zijn bij een fusie. De wijzigingen zien onder meer op de teboekstelling van de aandelen in de verkrijgende vennootschap, respectievelijk de verkrijgingsprijs voor het aanmerkelijk belang, het opgeofferd bedrag in de verkrijgende vennootschap voor de liquidatieverliesregeling in de vennootschapsbelasting en de hoogte van het gestort kapitaal van de verkrijgende vennootschap voor de dividendbelasting.

Budgettair effect maatregel, prijspeil lopende jaar (2024)

Bedragen in mln. euro, '+' = saldoverbeterend/lastenverzwarend.

	2024	2025	2026	2027	2028	Struc.
Vereenvoudigen regelingen zusterfusies		0	0	0	0	0

Kern van de raming

Deze maatregel heeft geen noemenswaardige budgettaire gevolgen, omdat de zusterfusies nu namelijk al kunnen worden vormgegeven als een "gewone fusie" (door het uitreiken van één aandeel) waardoor de faciliteiten nu al kunnen worden toegepast.

8 Certificering CPB

Centraal Planbureau

Certificering budgettaire ramingen Belastingplan 2025 en overige wetsvoorstellen

Deze publicatie certificeert de budgettaire ramingen van verschillende fiscale beleidsmaatregelen uit het wetsvoorstel Belastingplan 2025 en overige wetsvoorstellen in het pakket Belastingplan 2025. Het CPB heeft 28 fiscale maatregelen uitvoerig getoetst. Het CPB acht de ramingen van de budgettaire effecten van de maatregelen redelijk en neutraal.

Bij iedere budgettaire raming geeft het CPB een afzonderlijke inschatting van de onzekerheid. Tabel 2.1 geeft een overzicht van alle gecertificeerde maatregelen. In paragraaf 2 wordt de certificering van enkele specifieke ramingen toegelicht.

CPB - september 2024

Romain Rey, Francis Weyzig, Arina den Besten
Hannah Heitplatz, Koen van Ruijven

Samenvatting en conclusies

Deze publicatie certificeert budgettaire ramingen van fiscale beleidsmaatregelen uit het wetsvoorstel Belastingplan 2025 en overige wetsvoorstellen in het pakket Belastingplan 2025. De certificering betreft de beoordeling van fiscale maatregelen die worden ingevoerd via nieuwe wetgeving en beleidsbesluiten.

In totaal zijn 28 fiscale maatregelen aan een toetsing onderworpen. Deze maatregelen zijn vermeld in tabel 2.1. De getoetste maatregelen hebben een budgettair effect van minimaal 50 mln euro, een sterk onzekere grondslag en/of grote gedragseffecten. Het CPB acht de budgettaire effecten van de beoordeelde ramingen redelijk en neutraal. Bij iedere budgettaire raming geeft het CPB een afzonderlijke inschatting van de onzekerheid. In paragraaf 2 wordt de certificering van en de onzekerheidsanalyse voor enkele specifieke ramingen toegelicht.

1 Inleiding

Certificering van de budgettaire ramingen houdt in dat het Centraal Planbureau (CPB) toetst of de ramingen neutraal en redelijk zijn en aangeeft wat de bijbehorende mate van onzekerheid is.[1] Een raming kwalificeert als redelijk wanneer er bij het CPB geen betere bronnen of ramingsmethoden bekend zijn om de desbetreffende raming te maken. De term neutraal houdt in dat de raming geen systematische afwijking naar boven of naar beneden vertoont. Een gedetailleerde beschrijving van het toetsingskader is te vinden in de bijlage.

Het CPB certificeert in principe zowel de budgettaire raming voor de komende jaren als het structurele budgettaire effect. Standaard worden voor elke maatregel de beleidsmatige lasten gepresenteerd, die van belang zijn voor besluitvorming over het inkomstenkader.[2] In de budgettaire ramingen wordt rekening gehouden met eerste-orde gedragseffecten, maar niet met macro-economische doorwerking.[3]

In deze publicatie certificeert het CPB budgettaire ramingen van fiscale beleidsmaatregelen door het ministerie van Financiën, zoals opgenomen in het Belastingplan 2025 en overige wetsvoorstellen in het pakket Belastingplan 2025. Het CPB geeft een uitvoerige beoordeling van maatregelen met een geraamd budgettair effect van minimaal 50 mln euro en maatregelen met grote gedragseffecten of een sterk onzekere grondslag.[4] Daarbij wordt ingegaan op de ramingswijze, met nadruk op de berekening van de grondslag, en de validiteit van de gebruikte aannamen en ingeschatte gedragseffecten. In het bijzonder wordt gekeken naar onzekerheden in de raming, die kunnen voortkomen uit de gebruikte data, modellen, aannamen en mogelijk gedrag. Het CPB geeft daarbij per budgettaire raming een afzonderlijke inschatting van de onzekerheid van de puntschatting van het budgettaire effect.

---

[1] De oorsprong van de vastgelegde certificeringsronde is het advies van het vijftiende rapport van de Studiegroep Begrotingsruimte in 2016: Van saldosturing naar stabilisatie, Vijftiende rapport van de Studiegroep Begrotingsruimte, Den Haag, juli 2016, p.37 en 4 (link).
[2] Het kaderrelevante budgettaire effect wijkt in sommige gevallen af van de bijbehorende kasontvangsten of transactiebedragen naar belastingjaar. Om meer inzicht te bieden in budgettaire gevolgen op korte termijn, worden de bedragen bij afwijking ook volgens de kas- of transdefinitie vermeld.
[3] Zie voor een nadere toelichting de gezamenlijke publicatie van het CPB en het ministerie van Financiën: Gedragseffecten belastingmaatregelen, CPB, 2024 (link)
[4] Ramingen waarbij sprake lijkt van grote onzekerheid vanwege gedragseffecten of grote onderliggende verschuivingen kwalificeren voor een uitgebreide toetsing, omdat een raming van maximaal 50 mln euro in dat geval geen garantie is voor een relatief beperkt budgettair effect. Uitgebreide beoordeling is ook gewenst als een maatregel in de bijzondere belangstelling staat van het parlement.

Conform de aanbevelingen uit de evaluatie van de certificeringen van fiscale maatregelen[5] beschouwt het CPB niet alle maatregelen uit het Belastingplan 2025 en overige wetsvoorstellen. In deze certificeringsronde heeft het CPB ervoor gekozen om steekproefsgewijs maatregelen die een beperkte budgettaire omvang hebben (minder dan 50 mln), geen grote gedragseffecten teweegbrengen en geen grote onderliggende budgettaire verschuivingen kennen, te beschouwen. Tabel 1.1 geeft een overzicht van fiscale maatregelen die buiten beschouwing gelaten zijn, omdat deze zich niet in de steekproef bevinden.

Tabel 1.1 Overzicht niet-beschouwde maatregelen

Maatregel
Belastingplan 2025
Stroomlijnen fiscale definities voertuigen met kentekenregister in de belasting voor personenauto's en motorrijwielen (bpm) en de motorrijtuigenbelasting (mrb) (voertuigclassificaties)
Reparatie heffingsrecht Nederlandse zeevarenden
Eindheffing bestelauto corrigeren voor inflatie
Aanpassen liquidatieverliesregeling in de vennootschapsbelasting (vpb)
Aanpassen kwijtscheldingswinstmaatregel i.v.m. samenloop met verliesverrekeningsmaatregel
Aanpassen kavelruilvrijstelling in de overdrachtsbelasting (ovb)
Verhogen belastingvermindering energiebelasting (EB) met terugwerkende kracht t/m 1 januari 2024 met 4 cent (inclusief btw)
Verhogen belastingvermindering EB vanaf 2025 ter vervanging van tariefsverlaging eerste schijf elektriciteit EB
Verhogen tarief vierde en vijfde schijf aardgas EB ter dekking van het verlagen van de EB op waterstof
Verlagen EB-tarief op waterstof
Tariefstudie CO_2-heffing industrie en glastuinbouw
Aanpassing van de kwijtscheldingsgrens van belasting- en toeslagenschulden naar aanleiding van verhoging huurtoeslag
Overige maatregelen
Salderen schuld TBS-pand BOR
Uitstel inwerkingtreding van uitbreiding BOR en DSR ab naar kleine belangen
Vereenvoudigen regelingen m.b.t. zusterfusie vennootschappen

[5] Evaluatie certificering ramingen fiscale maatregelen, CPB Notitie, 2021 (link)

2 Certificering

Tabel 2.1 geeft een overzicht van de gecertificeerde maatregelen en de beoordeling daarvan. Het CPB acht de raming van de budgettaire effecten van de maatregelen neutraal en redelijk. In totaal krijgen dertien maatregelen het onzekerheidsoordeel 'hoog', acht het oordeel 'gemiddeld' en zeven maatregel het oordeel 'laag'.

Tabel 2.1 Overzicht gecertificeerde maatregelen

Maatregel	Geraamd budgettair effect								Onzekerheid
	mln euro (a), (b)								
	2024	2025	2026	2027	2028	2029	2030	Struc.	
Belastingplan 2025									
Fiscale maatregelen koopkracht en IB BP2025									
a. Aanpassen tarief eerste schijf (TES)	0	369	111	145	147	98	98	98	
b. Wijzigen tarieven (c)	0	-4450	-4966	-5437	-5673	-5819	-5792	-4983	
c. Afbouwpunt AHK koppelen aan WML	0	-1700	-1758	-1868	-2036	-2036	-2036	-2036	Laag
d. Verlagen AHK met € 335	0	2796	2857	2909	2933	2933	2933	2933	
e. Verlagen aangrijpingspunt toptarief IB met € 557	0	212	212	212	212	212	212	212	
f. Maatregelen eenverdienersproblematiek (d)	0	0	0	0	-101	-90	-81	0	
Aanpassen aftrek specifieke zorgkosten	-1	-1	-1	-1	-1	-1	-1	-1	Laag
Aanpassen tarieftabel bpm voor (plug-in) hybride aangedreven personenauto's (PHEV) o.b.v. nieuwe Europese normen (e)	0	-6	0	32	53	44	37	21	Hoog
Invoeren tijdelijke tariefkorting mrb voor emissievrije personenauto's van 25%(f)	0	-6	-203	-289	-318	-355	24	6	Hoog
Afbouwen vrijstelling duaal en non-energetisch verbruik kolenbelasting (f)	0	0	0	77	77	77	42	5	Hoog
Aanscherpen CO_2-heffing industrie voor afvalverbrandingsinstallaties (AVI's) (g)	0	0	0	30	42	53	60	0	Hoog
Verhogen renteaftrekbeperking (earningsstripping) vpb van 20% naar 25%	-4	-435	-428	-426	-424	-424	-424	-424	Hoog
Aanpassen drempel earningsstrippingmaatregel voor vastgoedlichamen (antifragmentatiemaatregel) (h)	3	53	48	44	43	42	41	40	Hoog
Invoeren aftrekherziening btw op onroerende investeringsdiensten (kortdurende verhuurconstructies)	0	0	136	136	136	136	136	136	Gemiddeld
Afschaffen verlaagde btw-tarief voor logies, exclusief kamperen	0	0	1110	1110	1110	1110	1110	1110	Gemiddeld
Afschaffen verlaagde btw-tarief voor culturele goederen en diensten, exclusief bioscopen en dagrecreatie	0	0	1221	1221	1221	1221	1221	1221	Gemiddeld
Verlagen tarief overdrachtsbelasting woningen naar van 10,4% naar 8%	0 (0)	0 -205	-108 49	-108 (-108)	-108 (-108)	-108 (-108)	-108 (-108)	-108 (-108)	Hoog
30%-regeling									
Terugdraaien amendement 30-20-10%-regeling (i)	0	-3	-43	-98	-166	-194	-194	-194	
Verlaging forfaitair percentage van 30% naar 27%	0	0	0	101	126	135	135	135	Gemiddeld
Verhoging salarisnormen	0	0	0	17	21	23	23	23	

Beperken giftenaftrek vpb en geven uit de vennootschap	0	43	49	55	61	61	61	61	Gemiddeld
Terugdraaien verhoging tarief box 2 van 31% naar 33%	0 (-645)	-210 (460)	-210 (-172)	-210 (-186)	-210 (-199)	-210 (-213)	-210 (-213)	-210 (-213)	Hoog
Stapsgewijs verhogen kansspelbelasting van 30,5% naar 37,8%	0	102	202	202	202	202	202	202	Hoog
Verlagen energiebelasting 1e en 2e schijf EB aardgas met 2,82 cent per m3 (h)	0	-271	-260	-275	-296	-381	-392	-385	Gemiddeld
Accijnsverlaging brandstoffen verlengen t/m 2025	0	-1480	0	0	0	0	0	0	Gemiddeld
Wetsvoorstel salderingsregeling									
Afschaffen salderingsregeling per 2027 (e)	0	0	0	574	576	573	602	665	Gemiddeld
Wetsvoorstel fiscale bedrijfsovergangsfaciliteiten 2025									
Versoepelen bezits- en voortzettingseis BOR	0	0	0	0	0	-8	-8	-8	Hoog
Tegengaan onbedoeld gebruik BOR door aanpak rollatorinvesteringen	0	0	19	19	19	19	19	19	Hoog
Tegengaan onbedoeld gebruik BOR door aanpak dubbel gebruik (h)	0	0	1	2	2	3	3	3	Hoog
Toegang tot de BOR en doorschuifregeling (DSR) beperken tot reguliere aandelen met een minimaal belang van 5% (h)	0	0	19	20	20	21	22	22	Hoog

(a) + is saldoverbeterend/lastenverzwarend
(b) Bedragen hebben betrekking op de beleidsmatige lastenontwikkeling (blo). De tussen haken gerapporteerde waarden zijn de bedragen op transactiebasis naar belastingjaar.
(c) Structureel vanaf 2060
(d) Structureel vanaf 2038
(e) Structureel vanaf 2032
(f) Structureel vanaf 2035
(g) Structureel vanaf 2040
(h) Structureel vanaf 2031
(i) De budgettaire reeks is het tegengestelde van het amendement, het CPB heeft de achterliggende raming niet beoordeeld

Hieronder wordt de certificering toegelicht van de budgettaire ramingen met het onzekerheidsoordeel 'hoog', of met een budgettair effect van boven de 1 mld euro. Daarnaast is een toelichting opgenomen voor aanpassing van de 30%-regeling, omdat die deels bestaat uit het terugdraaien van een amendement waarvan de budgettaire reeks buiten de reikwijdte van de certificering viel. Verdere toelichtingen van de raming van fiscale maatregelen die opgesteld zijn door het ministerie van Financiën bevinden zich als bijlage bij de wetsvoorstellen.

Fiscale maatregelen koopkrachtpakket en inkomstenbelasting (IB) Belastingplan 2025

In het Belastingplan 2025 is een zestal maatregelen opgenomen met betrekking tot box 1 van de inkomstenbelasting. De eerste vier (a tot en met d) maatregelen maken deel uit van het koopkrachtpakket voor 2025 en dragen bij aan budgettaire dekkingsopgaven. Daarnaast zijn twee maatregelen al in eerdere besluitvorming opgenomen. Het aanvangspunt van het toptarief is verlaagd als dekking voor het verwerpen van de salderingsregeling (e). Ook is er een gerichte herintroductie van de overdraagbare algemene heffingskorting voor specifieke eenverdieners, die door een samenloop van regelingen in de fiscaliteit, sociale zekerheid en toeslagen onder het sociaal minimum terecht kunnen komen (f).

a) Verhogen tarief eerste schijf als dekking zorgpremies en verhoging huurtoeslag
b) Wijziging van de tarieven waardoor er weer drie zichtbare schijven zijn in de inkomstenbelasting
c) Afbouwpunt AHK koppelen aan het wettelijk minimumloon
d) Verlagen algemene heffingskorting (AHK) met € 335
e) Verlagen aangrijpingspunt toptarief IB met € 557
f) Maatregelen eenverdienersproblematiek (verruiming regeling voor uitbetaling AHK)

Het CPB beoordeelt deze ramingen als neutraal en redelijk, met een lage onzekerheid. De maatregelen zijn geraamd op basis van de cMEV 2025 en doorgerekend met Mimosi, het CPB-microsimulatiemodel voor belastingen, sociale zekerheid, loonkosten en koopkracht. Het model vereist weinig aannames over parameters en maakt de simulaties op basis van administratieve data van hoge kwaliteit, waardoor er weinig onzekerheid in het model of de data zit.

Aanpassen tarieftabel bpm voor (plug-in) hybride aangedreven personenauto's (PHEV) op basis van nieuwe Europese normen

Per 2025 vervalt de aparte bpm-tabel voor PHEV's en wordt de CO_2-uitstoot van PHEV's op een andere manier berekend. De grondslag voor de bpm is de CO_2-uitstoot per kilometer van een personenauto. De CO_2-uitstoot voor reguliere fossiele auto's wordt bepaald op basis van een wereldwijd geharmoniseerde test voor voertuigen (WLTP). Voor PHEV's wordt ook een WLTP-test gebruikt om de CO_2-uitstoot (per km) te bepalen, maar moeten er aannames gedaan worden voor de verhouding van de op accu gereden kilometers versus de op fossiele brandstof gereden kilometers. Op basis van EU-onderzoek blijkt dat in de praktijk PHEV's een veel lager percentage van de kilometers op de accu rijden dan initieel werd aangenomen. Om te komen tot realistischere uitstootcijfers wordt in twee stappen de verhouding van de op accu gereden kilometers omlaag aangepast. De eerste stap vindt plaats in 2025, de tweede in 2027. Dit leidt er in berekeningen toe dat de CO_2-uitstoot zo'n twee (in eerste stap) tot drie (in tweede stap) keer hoger uitvalt dan onder de oude aannames. Momenteel geldt er voor PHEV's een aparte bpm-tabel. Vanaf 2025 wordt de bpm berekend via de reguliere bpm-tabel.

Het uitgangspunt van de raming is het basispad in het automodel SPARK.[6] De heffingsgrondslag wordt bepaald door een combinatie van factoren. Het belangrijkste is in dit geval het verschil tussen de CO_2-uitstoot volgens de reguliere bpm-tabel en de CO_2-uitstoot die is berekend op basis van de oude PHEV-bpm-tabel. Om te bepalen hoe zich dit vertaalt in een hoger bpm-bedrag moeten er aannames worden gedaan over de ontwikkeling van de CO_2-uitstoot voor nieuwe PHEV's. Daarnaast wordt de omvang van de grondslag bepaald door het verwachte aantal nieuw verkochte PHEV's. Op basis van gegevens van RDW blijkt het aantal gerealiseerde nieuwverkopen in PHEV's met name in 2023 hoger dan in het basispad van SPARK. Het basispad is aangepast om bij deze realisaties aan te sluiten. Deze aanpassing is redelijk en noodzakelijk voor de raming van de budgettaire effecten. Zowel in SPARK als in het aangepaste basispad zit een afloop van nieuwverkopen van PHEV's naar nul in 2035, omdat dan alleen nog maar emissievrije auto's mogen worden verkocht.

[6] Op verzoek van het ministerie van Infrastructuur en Waterstaat hebben Rijkswaterstaat en het Planbureau voor de Leefomgeving een nieuw landelijk personenautoparkmodel ontwikkeld, genaamd Strategisch Personenauto Rekenkader (SPARK). (link)

In de raming worden gedragseffecten meegenomen. Het eerste-orde gedragseffect is bepaald op basis van SPARK, met de daarin gebouwde elasticiteiten. De elasticiteiten in SPARK zijn gebaseerd op (voor zover bekend) de best beschikbare literatuur. Het gedragseffect leidt ertoe dat er minder nieuwverkopen van PHEV's zullen plaatsvinden. Vervolgens is er een aanname gedaan over de substitutie naar ofwel fossiele auto's, ofwel volledig elektrische auto's (EV's). Deze aanname betreft een beredeneerde inschatting zonder empirische onderbouwing. Deze aanname is redelijk, maar zeer onzeker.

Het CPB beoordeelt de raming als redelijk en neutraal, maar zeer onzeker. De voornaamste bron van onzekerheid komt voort uit de gedragseffecten.

Invoeren tijdelijke tariefkorting motorrijtuigenbelasting voor emissievrije personenauto's van 25%

In de periode 2026 tot en met 2029 wordt een tariefkorting in de motorrijtuigenbelasting (mrb) van 25% ingevoerd voor emissievrije personenauto's. De korting vervalt in 2030. Momenteel zijn emissievrije voertuigen (EV's) vrijgesteld van mrb. In het basispad geldt vanaf 2025 een kwarttarief (75% tariefkorting) en in 2026 vervalt de korting volledig. De tariefkorting vanaf 2026 geldt uitsluitend voor emissievrije personenauto's. Andere emissievrije voertuigen maken hierop geen aanspraak.

Het uitgangspunt van de raming is het basispad in het automodel SPARK. De grondslag in de mrb is gebaseerd op het gewicht van de auto. In SPARK zijn daarom (exogeen) verwachtingen geïmplementeerd voor het verwachte gewicht en de verwachte kostenontwikkeling. Het lijkt erop dat het verwachte gewicht van EV's een-op-een overeenkomt met het huidige gewicht van EV's – informatie hierover ontbreekt. Verder leunt het model sterk op een autonome ingroei van EV's. Om dit basispad op te stellen, is de ingroei van EV's van de afgelopen jaren geëxtrapoleerd richting de toekomst. Hierbij worden expertinschattingen toegepast (vanuit RWS en PBL). De expertinschatting vanuit PBL en RWS voor het EV-basispad lijkt betrouwbaar (maar onzeker).

In de raming worden gedragseffecten meegenomen. De gedragseffecten zijn bepaald op basis van SPARK, met de daarin gebouwde elasticiteiten. De elasticiteiten in SPARK zijn gebaseerd op (voor zover bekend) de best beschikbare literatuur. Dit gedragseffect leidt ertoe dat het bezit van EV's zal toenemen ten opzichte van het basispad.

De modeluitkomsten worden met een correctiefactor buiten het model om bijgestuurd. Door een fout in SPARK komt de totale mrb-opbrengst uit het basispad niet overeen met het budgettaire beslag van 2025. Het verschil in 2025 is ongeveer een factor 1,6. Deze factor is gebruikt om ex-post de budgettaire effecten uit SPARK op te hogen. Hierbij wordt impliciet aangenomen dat de correctiefactor constant is over de tijd. Deze correctie leidt tot hoge onzekerheid, maar is binnen de beperkingen van het model de best mogelijke aanpak.

Het CPB beoordeelt de raming als redelijk en neutraal, met een hoge mate van onzekerheid. De onzekerheid is met name het gevolg van de gehanteerde correctiefactor. Daarnaast zijn de gedragseffecten met onzekerheid omgeven.

Afbouwen vrijstelling duaal en non-energetisch verbruik kolenbelasting

De vrijstelling voor het duaal en non-energetisch verbruik van kolen in de kolenbelasting wordt per 2027 afgeschaft. Deze maatregel maakte eerder deel uit van het wetsvoorstel fiscale klimaatmaatregelen industrie en elektriciteit, maar is in december 2023 door de Eerste Kamer verworpen. De maatregel wordt nu opnieuw ingediend.

De raming baseert zich op het verbruik van kolen door één bedrijf in Nederland op basis van een impactanalyse.[7] Het verbruik door andere partijen is verwaarloosbaar. De raming is afhankelijk van aannames over de grondslagontwikkeling van kolenverbruik voor duaal en non-energetisch gebruik. Er wordt aangenomen dat het verbruik van kolen tot 2029 constant blijft, dat in 2030 het bedrijf zal overstappen op een 50% Direct Reduced Iron-proces (DRI) en in 2035 op een 100% DRI-proces. Als het verduurzamingsproces in een ander tempo verloopt, zal de ontwikkeling van de grondslag anders uitvallen.

Er wordt geen rekening gehouden met gedragseffecten. Ander beleid, zoals ETS en CO2-heffing, zorgen al voor een prikkel tot verduurzaming. Ten opzichte hiervan is de impact van het afschaffen van de vrijstellingen in de kolenbelasting beperkt. De grondslagerosie als gevolg van de verduurzaming maakt deel uit van deze raming, waardoor de opbrengst op korte termijn afwijkt van de structurele situatie.

Het CPB beoordeelt de raming als redelijk en neutraal. Omdat het onzeker is in welk tempo de verduurzaming daadwerkelijk zal plaatsvinden, is de raming met veel onzekerheid omgeven.

Aanscherpen CO2-heffing industrie voor afvalverbrandingsinstallaties (AVI's)

Om de fossiele emissies van afvalverbrandingsinstallaties (AVI's) te verminderen, wordt het aantal beschikbare dispensatierechten verder beperkt. De dispensatierechten nemen jaarlijks af via de procesemissiefactor en de nationale reductiefactor. De afbouwfactoren zijn bekend tot 2030. Vanaf 2026 wordt het aantal dispensatierechten verder beperkt met de AVI-reductiefactor, zodat er in 2030 0,62 Mton aan rechten beschikbaar is in plaats van 1,52 Mton zonder aanscherping.

Om de uitstoot in het basispad te berekenen, worden gegevens over de emissies van AVI's tot 2023 gebruikt van de Nederlandse Emissieautoriteit (NEa). Het basispad bevat al emissiereducties door de verduurzaming van AVI's en het gebruik van CO2-opslag (CCS). De gegevens over de verduurzaming van AVI's komen uit een TNO-studie en de reductie door het gebruik van CCS is berekend op basis van het aantal afgegeven CCS-beschikkingen. Geschat wordt dat dit zal leiden tot een emissiereductie van 0,5 Mton in 2030 ten opzichte van de huidige emissies.

De mate van netto-emissiereducties van AVI's in het basispad is onzeker. Vertragingen in de CCS-implementatie zouden bijvoorbeeld de emissiereducties beperken, wat zou leiden tot een grotere heffingsgrondslag en hogere opbrengsten. Hoewel er nauwkeurige en betrouwbare historische emissiegegevens beschikbaar zijn, leidt onzekerheid over mogelijke toekomstige emissiereducties tot onzekerheid over de grondslag.

Er wordt aangenomen dat de maatregel leidt tot een aanvullende reductie van 0,5 Mton in 2030. Dit komt doordat de lastenverzwaring kan leiden tot een afname van de afvalimport of minder emissie-intensieve afvalimport. Dit gedragseffect heeft geen empirische onderbouwing en is zeer onzeker.

De maatregel kent naar verwachting geen structurele opbrengst. De nieuwe begrotingsregels schrijven voor dat grondslagerosie in principe tot vijf jaar vooruit moet worden meegenomen.[8] De verwachting is dat de uitstoot van AVI's zal afnemen richting 0 in 2040, in lijn met de doelstelling in het klimaatakkoord. Om recht te doen aan deze structurele situatie wordt bij uitzondering 2040 als structureel jaar genomen. Het pad na 2030 is echter zeer onzeker.

[7] Kalavasta (2023), Impactanalyse belastingmaatregelen basisindustrie, onderzoek in opdracht ministerie van Financiën.
[8] Studiegroep Begrotingsruimte, 2023, Bijsturen met het oog op de toekomst, Rapport van de 17e Studiegroep Begrotingsruimte, 1 juli. (link)

De raming is redelijk en neutraal, maar de onzekerheid is groot. Het basispad is gebaseerd op onzekere aannames. Vanaf 2030 zijn de reductiefactoren nog niet bekend. Bovendien is het gedragseffect onzeker.

Verhogen renteaftrekbeperking (earningsstripping) vpb van 20% naar 25%

Per 1 januari 2025 wordt de earningsstrippingmaatregel uit de ATAD1-Richtlijn verruimd door het aftrekbare saldo aan renten te maximeren op 25% van het brutobedrijfsresultaat (ebitda). Net als voorheen mag de eerste 1 mln euro volledig worden afgetrokken. Niet-afgetrokken rente kan onbeperkt worden doorgeschoven naar volgende jaren.

Het ministerie van Financiën benadert de grondslag voor de raming van deze maatregel met behulp van een bij het ministerie intern ontwikkeld microsimulatiemodel. Het model wordt gebaseerd op de aangiftegegevens van individuele belastingplichtigen in de vennootschapsbelasting over de jaren 2013 tot en met 2022. De representativiteit van deze aangiftejaren voor de toekomstige jaren is bepalend voor de mate van onzekerheid over de grondslag.

In de raming wordt gecorrigeerd voor twee gedragseffecten. Bepaalde vennootschappen die onderdeel zijn van een internationale concernstructuur kunnen volledig inspelen op de aanscherping. Het gaat met name om (tussen)houdsters en vennootschappen met financiële dienstverleningsactiviteiten in concernverband. Zij kunnen zich verplaatsen, rentelasten beperken via aanpassingen in de financiële structuur van het concern, of de maatregel ontwijken door activiteiten op te splitsen of samen te voegen. Voor deze groep wordt een gedragseffect van 100% verwacht.

Daarnaast is een standaard gedragseffect gehanteerd van 20% voor winsten boven de 500.000 euro. Ondernemingen die profiteren van de verruiming van de renteaftrek, kunnen besluiten om meer in Nederland te investeren, of op termijn meer activiteiten in Nederland te laten plaatsvinden. Dit gedragseffect is in de simulatie toegepast, waarbij bij de woningcorporaties geen gedragseffect is toegepast.

Hoewel deze raming naar het oordeel van het CPB neutraal en redelijk is, leunt ze sterk op gevoelige aannamen over de grondslag en gedragseffecten. De geraamde opbrengst is daarom in hoge mate onzeker.

Aanpassen drempel earningsstrippingmaatregel voor vastgoedlichamen (antifragmentatiemaatregel)

Per 2025 wordt de earningsstrippingdrempel voor vastgoedbedrijven verlaagd van 1 mln euro naar 0 euro. De drempel houdt in dat een belastingplichtige altijd een minimaal bedrag aan netto-rente mag aftrekken. Dit leidt tot een prikkel om bedrijven te splitsen om vaker gebruik te maken van deze drempel. Voor vastgoedbedrijven wordt deze drempel nu naar nul gebracht. Deze bedrijven worden gedefinieerd als bedrijven waarvan extern verhuurde activa minimaal 70% van het balanstotaal bedragen. Met extern verhuurd wordt verhuur bedoeld buiten de groep van de belastingplichtige.

De raming maakt gebruik van het hierboven genoemde microsimulatiemodel. Voor de classificatie als vastgoedbedrijf is gebruikgemaakt van de WOZ-database van het Kadaster. Hierbij worden twee gedragseffecten toegepast voor het verplaatsen van vastgoed en ebitda binnen een concern om zo de extra heffing te ontlopen.

Het eerste gedragseffect geldt in het geval de externe verhuur binnen de groep minder dan 35% van de totaalbalans van de groep bedraagt. Voor die gevallen is aangenomen dat er voldoende ruimte is om het vastgoed dusdanig te verplaatsen binnen de groep, dat het criterium van 70% ontweken kan worden. Het tweede gedragseffect houdt in dat als op groepsniveau voldoende ebitda aanwezig is om de renteaftrek onder

de 25% te brengen, de extra heffing voorkomen kan worden via het verplaatsen van ebitda of de lening. Deze aannames zijn redelijk, maar kennen enige onzekerheid.

Daarnaast is een standaard gedragseffect gehanteerd van 20% voor winsten boven de 500.000 euro. Vastgoedondernemingen die nadeel ondervinden van de maatregel, kunnen besluiten om minder in Nederland te investeren of om de omvang, samenstelling of financiering van hun activiteiten aan te passen.

Er is in deze raming rekening gehouden met de verhoging van het earningsstrippingpercentage naar 25%. Door deze verhoging heeft het schrappen van de drempel een kleinere opbrengst. In de volgorde is eerst het percentage verhoogd en daarna de drempel verlaagd. Hierdoor slaat het interactie-effect neer in de reeks van de vastgoedmaatregel.

Hoewel deze raming naar het oordeel van het CPB neutraal en redelijk is, leunt ze sterk op gevoelige aannamen over de grondslag en gedragseffecten. De geraamde opbrengst is daarom in hoge mate onzeker.

Afschaffen verlaagde btw-tarief voor logies, exclusief kamperen

Per 2026 wordt het verlaagde btw-tarief voor logiesverstrekking afgeschaft, met uitzondering van kamperen. Afschaffing houdt in dat het btw-tarief van 9% naar 21% gaat. Onder logies vallen overnachtingen in hotels, pensions en vakantieparken, maar ook het ter beschikking stellen van kortdurend verblijf (short-stay) en vormen van kamerverhuur. Het geven van gelegenheid tot kamperen blijft onder het verlaagde tarief van 9% vallen.

De raming maakt gebruik van gedetailleerde en vertrouwelijke btw-bestanden van het CBS. De btw-nota bevat realisaties en is beschikbaar tot en met 2021. De btw-bijlage bevat voorlopige cijfers en kent een iets andere indeling en aggregatieniveau, deze is beschikbaar tot en met 2023. Dit zijn betrouwbare en recente data. Voor de raming is uitgegaan van de post 'Logiesverstrekking' uit de btw-bijlage 2022. Bij de raming is rekening gehouden met zakelijke reizigers die hun btw in vooraftrek kunnen nemen en het feit dat voor aanvullende diensten het btw-tarief ongewijzigd blijft. Om het aandeel van kamperen in de totale logiesverstrekking te bepalen, is gebruikgemaakt van gegevens van de Belastingdienst uit 2023. De aanname is dat dit aandeel constant is gebleven over de tijd.

Voor logies is uitgegaan van een beperkt gedragseffect. Normaal gesproken wordt geen specifiek gedragseffect gehanteerd bij btw-maatregelen. Aangenomen wordt dat een deel van de buitenlandse en binnenlandse toeristen die gebruikmaken van logiesverstrekking zal uitwijken naar andere bestemmingen. De omvang van het gedragseffect is afhankelijk van de mate waarin de tariefverhoging wordt doorberekend in de prijs en van de prijselasticiteit. Deze zijn gebaseerd op de ambtelijke fichebundel naar aanleiding van de evaluatie van het verlaagde btw-tarief.[9]

De raming is naar het oordeel van het CPB redelijk en neutraal, met een gemiddelde mate van onzekerheid. De voornaamste bron van onzekerheid is de omvang van het gedragseffect. Daarnaast is er enige onzekerheid in hoe de afbakening in de praktijk wordt vormgegeven. Zo zal er mogelijk een grijs gebied zijn in het onderscheid tussen het gelegenheid geven tot kamperen en overige logiesverstrekking.

Afschaffen verlaagde btw-tarief voor culturele goederen en diensten, exclusief bioscopen en dagrecreatie

Per 2026 wordt het verlaagde btw-tarief voor culturele goederen en diensten afgeschaft, met uitzondering van bioscopen en dagrecreatie. Afschaffing houdt in dat het btw-tarief van 9% naar 21% gaat. Bioscopen en toegang tot dagrecreatie blijven onder het verlaagde tarief van 9% vallen.

[9] Ambtelijke fichebundel naar aanleiding van de evaluatie van het verlaagde btw-tarief | Ambtsbericht | Rijksoverheid.nl

De raming maakt gebruik van gedetailleerde en vertrouwelijke btw-bestanden van het CBS. De btw-nota bevat realisaties en is beschikbaar tot en met 2021. De btw-bijlage bevat voorlopige cijfers en kent een iets andere indeling en aggregatieniveau, deze is beschikbaar tot en met 2023. Dit zijn betrouwbare en recente data. Voor bioscopen en circussen is gebruikgemaakt van aanvullende openbare bronnen. Zo zijn voor bioscopen jaarcijfers voor 2022 gebruikt van NVPI Film.

De raming is naar het oordeel van het CPB redelijk en neutraal, met een gemiddelde mate van onzekerheid. Er is enige onzekerheid in hoe de afbakening in de praktijk wordt vormgegeven. Zo zal er mogelijk een grijs gebied zijn in het onderscheid tussen cultuur en dagrecreatie.

Verlagen tarief overdrachtsbelasting woningen van 10,4% naar 8%

Per 2026 wordt het algemene tarief voor woningen in de overdrachtsbelasting (OVB) verlaagd van 10,4% naar 8%. Voor niet-woningen, bijvoorbeeld zakelijk vastgoed, blijft het algemene tarief van 10,4% gelden. De maatregel heeft geen betrekking op woningen die onder het verlaagde tarief van 2% vallen of die zijn vrijgesteld van overdrachtsbelasting.

De grondslag in het basispad kent enige onzekerheid. Het uitgangspunt van de raming is de geraamde opbrengst van de OVB in 2026 op basis van de cMEV 2025. De OVB-opbrengst fluctueert van jaar op jaar, mede door beleidsmaatregelen in recente jaren. De meest recente realisatiecijfers zijn van 2023, een jaar waarin een substantiële tariefverhoging is doorgevoerd.

De raming maakt gebruik van aangiftedata en van gegevens van het Kadaster. De verdeling van de grondslag tussen het verlaagde tarief en het reguliere tarief volgt uit gegevens van de Belastingdienst over 2023. De verdeling tussen woningen en niet-woningen wordt bepaald op basis van gegevens van het Kadaster over 2016-2018. De mate waarin deze verdelingen representatief zijn is onzeker.

Er wordt rekening gehouden met een standaard gedragseffect voor de overdrachtsbelasting. Een verlaging van het tarief leidt tot een grotere grondslag (aantal transacties maal prijs). Dit gedragseffect, van 6,5% per %-punt tariefwijziging, is gebaseerd op een uitgebreide literatuurstudie van empirische studies in Europese landen.

Anticipatie-effecten leiden tot een verschuiving van belastinginkomsten over de tijd. In het jaar voor de tariefverlaging worden transacties uitgesteld. Hierdoor ontstaat een additionele derving. Dit effect wordt na invoering weer ingehaald (tegen een lager tarief), waardoor er dan een tijdelijke opbrengst ontstaat. De omvang van het anticipatie-effect is gebaseerd op realisatiecijfers omtrent de tariefwijzigingen in 2021 en 2023, maar kent een hoge mate van onzekerheid.

De raming is naar het oordeel van het CPB neutraal en redelijk met een hoge mate van onzekerheid. De voornaamste onzekerheid zit in de verdeling van de grondslag tussen woningen en niet-woningen in 2026. De raming is sterk afhankelijk van de mate waarin deze representatief is. Daarnaast zijn het gehanteerde basispad en de gedragseffecten met onzekerheid omgeven.

Aanpassing 30% regeling naar constant forfait van 27%

De versobering van de 30%-regeling wordt deels teruggedraaid en op een andere manier ingevuld. De regeling is eind vorig jaar per amendement aangepast naar een 30-20-10%-regeling. Deze wijziging wordt ongedaan gemaakt. Per 2027 wordt het forfaitair percentage verlaagd naar 27% en worden ook de normen van het salaris waarboven de regeling van toepassing is verhoogd.

Voor het terugdraaien van het amendement is de reeks gelijk aan de oorspronkelijke raming. Die raming was niet gecertificeerd omdat het een amendement betreft. Het is aannemelijk dat dit amendement pas vanaf

2025 een budgettair effect zou hebben en dat het amendement zelf op zo'n korte termijn nog geen substantiële, onomkeerbare gedragseffecten teweeg heeft gebracht. Daarom is het gepast om voor de budgettaire reeks van het terugdraaien dezelfde bedragen te hanteren als bij het amendement. Het CPB velt geen oordeel over dit onderdeel van de maatregel.

De basis voor de raming van de nieuwe aanpassingen zijn aangiftedata van de Belastingdienst over 2023. Dit zijn betrouwbare en recente data. De gegevens over instroom in de afgelopen jaren zijn volledig, maar die over uitstroom niet. Dit brengt beperkte onzekerheid met zich mee. Voor de budgettaire effecten van aanpassing van de salarisnormen is op sommige aspecten een benadering nodig omdat deze niet nauwkeurig uit de gegevens kunnen worden afgeleid, zoals voor hoeveel gebruikers de lage of geen salarisnorm geldt. Dit betreft echter een relatief klein onderdeel van de raming en draagt daarom maar weinig bij aan onzekerheid in de totale raming.

Voor de ontwikkeling van de grondslag in het basispad zijn beredeneerde aannames gemaakt op basis van de ontwikkeling van het aantal gebruikers: een stijging van 10% in 2024 en 2025 en daarna 5% per jaar. Deze aannames zijn redelijk en neutraal. Vanwege corona en verschillende eerdere wijzigingen in de regeling is er geen sprake van een trendmatige ontwikkeling en is de grondslagontwikkeling moeilijk in te schatten. Dit leidt tot een gemiddelde mate van onzekerheid.

Het gedragseffect, een elasticiteit van 0,4, is ontleend aan de recente SEO-evaluatie van de regeling.[10] SEO heeft deze elasticiteit gebaseerd op een combinatie van econometrische analyse van verkorting van de termijn van acht naar vijf jaar, literatuurstudie en een keuze-experiment. Daarbij concludeerde SEO dat de financiële afweging van expats gebaseerd is op het totale voordeel over de hele periode, en dat de elasticiteit daarom zowel van toepassing is op verkorting van de termijn als op tariefaanpassingen.

De raming is naar het oordeel van het CPB redelijk en neutraal, met een gemiddelde mate van onzekerheid. De onzekerheid heeft met name betrekking op de data over uitstroom en op het gedragseffect.

Terugdraaien verhoging tarief box 2 van 31% naar 33%

Per 1 januari 2025 wordt het box 2-tarief in de tweede schijf 31%. Hiermee wordt de extra verhoging in 2024 per amendement op het Belastingplan 2024 van 31% naar 33% teruggedraaid. Het is hierbij van belang dat gedragseffecten in box 2 niet symmetrisch zijn tussen tariefverhogingen en -verlagingen. Het terugdraaien van een maatregel sorteert dus geen tegengesteld effect als de oorspronkelijke maatregel.

De raming volgt de methodiek van een eerdere, in 2022, door het CPB gecertificeerde raming van de invoering van het tweeschijvenstelsel in box 2. Er wordt rekening gehouden met grondslagverschuivingen als gevolg van de maatregelen per 2024. Hierdoor wijken de bedragen voor 2024-2028 af van het structurele bedrag.

Anticipatie-effecten leiden tot een verschuiving van belastinginkomsten over de tijd. In het jaar voor de tariefverlaging worden uitkeringen uitgesteld. Hierdoor ontstaat een additionele derving. Dit effect wordt na invoering weer ingehaald (tegen een lager tarief), waardoor er dan een tijdelijke opbrengst ontstaat. Om te corrigeren voor dergelijke verschuivingen in de tijd wordt de lastenrelevante reeks gepresenteerd als een vlakke reeks met dezelfde netto contante waarde, beginnend in het jaar van invoering.

De onzekerheid is groter dan normaal, vanwege de stapeling van ramingen. De geraamde grondslag als gevolg van de eerdere maatregelen vormt het basispad voor deze raming. Kasrealisaties in de

[10] SEO (2024), Evaluatie 30%-regeling, extraterritoriale kostenregeling & partiële buitenlandse belastingplicht 2016-2022, onderzoek in opdracht van ministerie van Financiën.

dividendbelasting en inkomensheffing van eind 2023 en begin 2024 wijzen erop dat de grondslagverschuiving mogelijk groter is dan geraamd. Het is echter niet direct duidelijk in hoeverre dit doorwerkt in het effect van de huidige maatregel. Onzekerheid over het te hanteren gedragseffect, en over de bestaande grondslag werken bovendien deels tegen elkaar in.

De raming is redelijk en neutraal, met een hoge mate van onzekerheid vanwege de stapeling van aannames omtrent de grondslag en gedragseffecten. Deze extra onzekerheid heeft met name betrekking op de raming op transactiebasis voor 2024 en 2025. De lastenrelevante raming is hier minder gevoelig voor.

Stapsgewijs verhogen kansspelbelasting van 30,5% naar 37,8%

Het tarief in de kansspelbelasting wordt in twee stappen verhoogd van 30,5% naar 37,8%. Per 1 januari 2025 wordt het tarief verhoogd naar 34,2%. Per 1 januari 2026 geldt het tarief van 37,8%. De opbrengst van deze maatregel is geraamd op basis van de proportionele stijging van de belastingontvangsten, waarbij een standaard gedragseffect van 20% wordt toegepast.

De veronderstelde omvang van het gedragseffect is redelijk, maar wel onzeker. Bij een hoger tarief zal naar verwachting de vraag naar kansspelen afnemen, omdat de effectieve prijs toeneemt. Daarnaast kan een deel van de aanbieders van kansspelen de hogere kosten mogelijk niet (volledig) doorberekenen aan de deelnemer. Dit heeft een negatieve impact op de winstgevendheid van deze aanbieders waardoor het aanbod van kansspelen zal afnemen. Met beide effecten is rekening gehouden in de keuze voor een gedragseffect van 20%.

Het CPB acht de raming redelijk en neutraal, maar de onzekerheid is groot. De tariefverhoging is relatief fors, waardoor het gedragseffect met grotere onzekerheid omgeven is dan gebruikelijk.

Versoepelen bezits- en voortzettingseis BOR

De bezits- en voortzettingsvereisten binnen de BOR worden op drie manieren versoepeld: Per 2025 wordt de voortzettingstermijn verkort van vijf jaar naar drie jaar. Per 2026 wordt een aantal type herstructureringen vergemakkelijkt tijdens de bezits- en voortzettingstermijn. Dit betekent dat wanneer deze herstructureringen plaatsvinden, dit niet meer zal leiden tot de start van een nieuwe bezitsperiode voor de BOR. Per 2026 wordt de faciliteit voor overheidsingrijpen uitgebreid, zodat regelingen, besluiten en plannen die nog in de bezwaar- en beroepsfase verkeren ook onder dit begrip vallen.

Er wordt gebruikgemaakt van een door Financiën ontwikkeld simulatiemodel om een inschatting te maken van de toename van het oneigenlijk gebruik binnen de BOR door het verkorten van de voortzettingstermijn. De parameters voor de simulatie en de verdeling van risico-aversie over de populatie zijn gebaseerd op literatuur. De uitkomsten hebben echter een hoge mate van onzekerheid.

De inschatting van de omvang van de grondslag is met veel onzekerheid omgeven. Het belang van de BOR wordt bepaald op basis van aangiftegegevens uit 2019. Deze data zijn relatief oud en de omvang van bedrijfsoverdrachten kan aanzienlijk verschillen van jaar op jaar, dit brengt dus een hoge mate van onzekerheid met zich mee. Daarnaast zijn er slechts in zeer beperkte mate data beschikbaar over hoe vaak herstructureringen plaatsvinden, hoe vaak de voortzettingstermijn doorbroken wordt en in welke mate er sprake is van oneigenlijk gebruik binnen de BOR.

De raming is redelijk en neutraal, maar de onzekerheid is groot. Zowel de omvang van de grondslag als de gehanteerde aannames in het model zijn onzeker.

Tegengaan onbedoeld gebruik BOR door aanpak rollatorinvesteringen

Met deze maatregel wordt per 2026 de bezitstermijn voor schenkers en erflaters die gebruik willen maken van de BOR verlengd. Het doel is om zogeheten "rollatorinvesteringen" te bemoeilijken. Het gaat dan om het omzetten van vrije beleggingen of liquide middelen in een bedrijf om zo gebruik te kunnen maken van de BOR en minder belasting te betalen.

Het uitgangspunt voor de raming betreft BOR-aangiftedata over 2019. Hoewel de onderliggende data als betrouwbaar kunnen worden beschouwd, zijn ze relatief gedateerd. Door de variabiliteit in het jaarlijkse gebruik van de BOR ontstaat er veel onzekerheid met betrekking tot de grondslag voor de raming.

Per leeftijdsgroep zijn gedragseffecten verondersteld die gebaseerd zijn op vuistregelpercentages. De vier groepen die worden onderscheiden zijn logisch en de veronderstelde gedragsreacties voor elke groep zijn aannemelijk, omdat dit alleen het wel of niet uitstellen van overdrachten betreft en een overdracht doorgaans bewust wordt gepland. De verdeling van de omvang van overdrachten binnen een groep heeft relatief weinig invloed op de uitkomst, want de gedragsreacties zijn ofwel groot/volledig (80%-100%) ofwel klein (20%). De gedragsreacties brengen daarom een lage tot gemiddelde onzekerheid met zich mee.

De raming leunt daarnaast op verschillende aannames. Er wordt aangenomen dat de bezitstermijn voor ab-ondernemingen gelijk is aan die van ib-ondernemingen. Per leeftijdsgroep is het gemiddelde voordeel van de BOR verondersteld op de overdrachten die niet meer kwalificeren. Rollatorinvesteringen die worden opgezet om erf- of schenkbelasting te ontwijken, komen naar verhouding even vaak voor bij ib-ondernemingen als bij ab-ondernemingen. Deze aannames zijn redelijk, maar brengen wel onzekerheid met zich mee.

Het CPB acht de raming redelijk en neutraal. Vanwege de sterk fluctuerende grondslag en de gehanteerde aannames kent de raming een grote onzekerheid.

Tegengaan onbedoeld gebruik BOR door aanpak dubbel gebruik

Per 2026 geldt dat bij de tweede schenking alleen de waardegroei van de onderneming ten opzichte van de verkoopprijs onder de BOR kan vallen. De maatregel voorkomt het opzetten van zogeheten 'dubbele BOR-constructies'. Hierbij schenkt een ouder een onderneming aan een kind, koopt de onderneming na vijf jaar terug (om een geldsom te schenken) en schenkt na vijf jaar de onderneming opnieuw. Via deze constructie kan zowel een onderneming als spaargeld laag belast of onbelast geschonken worden.

De raming is gebaseerd op een inschatting van het aantal dubbele BOR-constructies per jaar en het gemiddelde heffingsbelang van een BOR-schenking. De inschatting is gemaakt door BOR-experts binnen de Belastingdienst. Deze inschatting is door het CPB niet te verifiëren, maar er is geen andere bron beschikbaar. Deze component kent een hoge onzekerheid, omdat het niet op (aangifte)data gebaseerd is. Het gemiddelde heffingsbelang is gebaseerd op aangiftegegevens voor het jaar 2019. Hoewel de onderliggende data als betrouwbaar kunnen worden beschouwd, zijn ze relatief gedateerd. Door de variabiliteit in het jaarlijkse gebruik van de BOR ontstaat er veel onzekerheid met betrekking tot de grondslag voor de raming.

Als gevolg van deze maatregel vindt er anticipatie plaats. De maatregel is in 2023 aangekondigd en naar verwachting worden er vanaf dan geen nieuwe constructies meer opgezet. In plaats van het terugkopen van de onderneming wordt de koopsom in delen geschonken. Dit wordt verspreid over tien jaar zodat de jaarlijkse schenking volledig in de eerste schijf van de schenkbelasting valt. Hierdoor kent de maatregel al voor invoering een opbrengst en loopt de reeks op tot het structurele bedrag. Het anticipatie-effect is een redelijke aanname, maar kent een grote onzekerheid omdat er geen studies zijn die dit effect kunnen staven.

Het CPB beoordeelt de raming als redelijk en neutraal, maar met een hoge mate van onzekerheid. Dit komt met name door mogelijke verschillen ten opzichte van het gebruikte referentiejaar.

Toegang tot de BOR en doorschuifregeling (DSR) beperken tot reguliere aandelen met een minimaal belang van 5%

Per 2026 wordt het aantal gevallen beperkt waarin gebruikgemaakt kan worden van de BOR en de DSR ab. Beide regelingen zullen alleen nog openstaan voor reguliere aandelen die volledig meedelen in de winstgerechtigdheid en liquidatieopbrengst met een belang van ten minste 5% van het geplaatste kapitaal. Hierdoor zullen de volgende type belangen niet langer in aanmerking komen voor de BOR en DSR ab: opties op aandelen, winstbewijzen en lidmaatschapsrechten van een coöperatie, ab-pakketten minder dan 5% van het totaal geplaatste kapitaal, ab op grond van de meesleepregeling, fictief ab, tracking stocks.

Het aantal BOR-gevallen waarbij sprake is van een niet-regulier belang is gebaseerd op expert-inschattingen. Dit leidt tot een inschatting van 2,5% van de BOR-gevallen die geraakt worden door de maatregel. Deze bepaling is zeer onzeker. De omvang van de BOR-schenkingen is gebaseerd op het gemiddelde uit aangiftedata van de aangiftegegevens schenk- en erfbelasting van de Belastingdienst voor het jaar 2019. Echter, schenkingen die gebruikmaken van de BOR kunnen sterk van jaar op jaar verschillen en dit brengt dus een hoge mate van onzekerheid met zich mee.

Er wordt een niet-standaard gedragseffect gehanteerd van 35%. Er wordt aangenomen dat een deel van de niet-reguliere belangen, wordt omgezet naar belangen die wel onder de BOR vallen. Experts van de Belastingdienst geven aan dat deze omzetting tussen ‘eenvoudig’ en ‘moeilijk’ inzit. Bij wijze van uitzondering wordt hier dus het midden genomen tussen de vaste vuistregelpercentages 20% en 50%. Deze aanname is redelijk, maar brengt wel aanzienlijke onzekerheid met zich mee voor de structurele opbrengst.

Omdat de maatregel ingaat per 2026 en al eerder is aangekondigd, zal een deel van de schenkingen al in 2025 worden gedaan. Dit anticipatie-effect zorgt voor een budgettaire opbrengst in 2025 en een lagere budgettaire opbrengst tussen 2026 en 2029. De grootte van het anticipatie-effect is gebaseerd op elasticiteiten uit een CPB-studie uit 2022.[11] Deze aanname is redelijk en brengt weinig onzekerheid voor de budgettaire opbrengst met zich mee, omdat dit gedragseffect een beperkte invloed heeft op de raming tot en met 2029 en niet van invloed is op de structurele opbrengst.

Het CPB beoordeelt de raming als redelijk en neutraal, maar zeer onzeker. Dit komt door de variabiliteit van de grondslag en onzekerheid over gedragsreacties.

Accijnsverlaging brandstoffen verlengen tot en met 2025

De huidige accijnsverlaging op brandstoffen wordt verlengd tot en met 2025. Dit betekent dat de accijnstarieven zoals die in 2024 gelden ook in 2025 zullen gelden. De huidige accijnsverlaging op brandstoffen bestaat uit een korting op de brandstofaccijnzen uit 2023 en het niet indexeren van de accijnstarieven in 2024. Dit komt neer op een accijnsverlaging van 18,57 eurocent per liter benzine, een accijnsverlaging van 12,03 cent per liter diesel en een accijnsverlaging van 4,38 cent per liter lpg ten opzichte van het basispad in 2025.

Het uitgangspunt van de raming is de geraamde opbrengst van de brandstofaccijns in 2025 op basis van het CEP 2024. De verdeling van de accijns op minerale oliën tussen diesel en lpg is gebaseerd op aangiftegegevens van de Belastingdienst. Conform de nieuwe begrotingsregels is ook het directe effect op de btw-ontvangsten meegenomen in de raming.

[11] Sturrock, D., Groot, S., & Möhlmann, J. (2022). *Wealth, gifts, and estate planning at the end of life.* CPB Discussion Paper.

Er is rekening gehouden met een standaard gedragseffect. Het gaat daarbij voornamelijk om veranderingen in autogebruik en prikkels tot grens-tanken. Het gedragseffect betreft daarnaast ook een correctie voor veranderingen in autobezit en brandstofefficiency, die vanwege de tijdelijkheid van de maatregel minder voorkomend zijn. Het gedragseffect van 20% is een vast vuistregelpercentage op basis van theoretisch en empirisch onderzoek.

De raming is naar het oordeel van het CPB redelijk en neutraal, met een gemiddelde mate van onzekerheid. De onzekerheid komt voort uit het gedragseffect.

Bijlage: Toetsingskader

Het CPB hanteert een toetsingskader voor de certificering van fiscale maatregelen. Eerst wordt bekeken of de raming van fiscale maatregelen in aanmerking komt voor uitgebreide beoordeling. Dat is het geval als het budgettaire effect volgens de raming van het ministerie van Financiën groter is dan 50 mln euro, de belastinggrondslag erg onzeker lijkt, er sprake kan zijn van sterke gedragseffecten, of als de maatregel politiek omstreden is.[12] Van belastingmaatregelen die niet aan deze criteria voldoen, maar (mogelijk) wel budgettaire gevolgen hebben, wordt een steekproef genomen. Maatregelen in de steekproef krijgen dezelfde uitgebreide beoordeling. Maatregelen die buiten de steekproef vallen en technische maatregelen zijn die naar hun aard geen budgettaire gevolgen hebben, worden bij de certificering verder buiten beschouwing gelaten.

Uitvoerige beoordeling

De toetsing begint met een aantal vragen, die uiteindelijk elk met 'ja' dienen te worden beantwoord.

1. Is de huidige stand van zaken duidelijk verwoord?
2. Is de beleidswijziging voldoende toegelicht?
3. Wordt de kwaliteit van de data voldoende toegelicht?
4. Worden de onzekerheden van de raming voldoende toegelicht?
5. Zijn de aannamen voldoende onderbouwd?
6. Volgt de ex-ante budgettaire raming logisch uit de data en de gemaakte aannamen?
7. Worden de aanwezigheid en inhoud van eerste-orde gedragseffecten toegelicht?
8. Is rekening gehouden met (directe) effecten op andere regelingen?

Verder wordt altijd naar de volgende aspecten van een raming gekeken en beoordeeld of de raming daarbij neutraal en redelijk is:

- Is er informatie over de omvang van de **grondslag**? Hoe betrouwbaar is deze informatie?
- Waarop zijn de **aannamen** gebaseerd en zijn deze aannamen redelijk? Komt de raming overeen met de uitkomsten die op basis van CPB-modellen kunnen worden verwacht?
- Zijn de **gedragseffecten** redelijk en in overstemming met wat in de literatuur gebruikelijk is? Als er geen literatuur is, zijn er dan vuistregels af te leiden uit informatie van de uitvoeringspraktijk bij eerdere beleidsveranderingen? Waarop zijn de gedragseffecten gebaseerd?

Onzekerheid

Het Centraal Planbureau geeft een inschatting van de onzekerheid van de raming. Vooralsnog wordt hierbij gebruikgemaakt van het kader dat geboden wordt door The Office for Budget Responsibility (OBR) in het Verenigd Koninkrijk. Zie daarvoor tabel B1 en hier.

Drie aspecten van de raming worden in beschouwing genomen: onzekerheden in de modellering, in de data en in het gedrag. De onzekerheid in het gebruikte model is afhankelijk van de gebruikte aannamen en

[12] Deze condities zijn vergelijkbaar met door de OBR gestelde condities.

de eenvoud waarmee een basispad en een variant berekend kunnen worden. Dataonzekerheden hangen samen met de hoeveelheid beschikbare relevante gegevens en de betrouwbaarheid van de bron. Onzekerheid kan ook voortkomen uit gedrag, wanneer er grote gedragseffecten te verwachten zijn en deze effecten moeilijk in te schatten zijn.

Tabel B1 Beoordelingscriteria onzekerheid

Beoordeling	Model	Data	Gedrag
Zeer hoog	Zeer moeilijk te modelleren Zeer gevoelig voor onverifieerbare aannamen	Zeer weinig data Slechte kwaliteit	Geen informatie over potentieel gedrag
Hoog	Zeer moeilijk te modelleren Zeer gevoelig voor onverifieerbare aannamen	Weinig data Veel van slechte kwaliteit	Gedrag is volatiel of sterk afhankelijk van factoren buiten het belastingstelsel
Gemiddeld-hoog	Moeilijk te modelleren Aanmaken basispad beperkt mogelijk Gevoelig voor aannamen	Niet systematisch verzamelde data Lastig te beoordelen externe bron Aannamen kunnen niet gemakkelijk worden gecheckt	Gedrag is moeilijk voorspelbaar
Gemiddeld	Enigszins moeilijk te modelleren Aanmaken basispad beperkt mogelijk	Incomplete data Hoogwaardige externe bron Verifieerbare aannamen	Aanzienlijke gedragsreacties of afhankelijk van factoren buiten belastingstelsel
Gemiddeld-laag	Modelleren is eenvoudig Aantal gevoelige aannamen	Hoge datakwaliteit	Gedrag is redelijk voorspelbaar
Laag	Modelleren is eenvoudig Nieuwe parameters voor bestaand beleid Weinig of geen gevoelige aannamen	Hoge datakwaliteit	Stabiele en voorspelbare gedragseffecten
Relevantie		[hoog – gemiddeld – laag]	
Totale beoordeling		[hoog – gemiddeld – laag]	

Voor elk van deze onzekerheidsaspecten zal de relevantie per raming variëren. De een-na-laatste rij beschrijft de relevantie van ieder aspect voor de desbetreffende raming. De laatste rij geeft een totaaloordeel over de raming op basis van de voorgaande afwegingen.