

Wijziging van enkele belastingwetten en enige andere wetten (Belastingplan 2023)

Memorie van toelichting

Inhoudsopgave

| | | |
|------|---|----|
| I. | ALGEMEEN..... | 3 |
| 1. | Inleiding | 3 |
| 2. | Opzet algemeen deel..... | 7 |
| 3. | Inkomensbeleid | 7 |
| 4. | Algemene toelichting maatregelen in wetsvoorstel Belastingplan 2023 | 10 |
| 4.1 | Box 3..... | 10 |
| 4.2 | Verhogen onbelaste reiskostenvergoeding | 11 |
| 4.3 | Uitfaseren oudedagsreserve..... | 14 |
| 4.4 | Verlagen zelfstandigenaftrek..... | 15 |
| 4.5 | Afschaffen middelingsregeling | 16 |
| 4.6 | Actualiseren leegwaardratio | 18 |
| 4.7 | Aanpassen culturele multiplier voor partners..... | 21 |
| 4.8 | Uitfaseren IACK..... | 22 |
| 4.9 | Afbouw algemene heffingskorting met verzamelinkomen..... | 25 |
| 4.10 | Repareren overgangsrecht scholingsaftrek | 26 |
| 4.11 | Oudedagsverplichting aanwenden ter verkrijging van een lijfrente | 27 |
| 4.12 | Introduceren twee schijven box 2 | 29 |
| 4.13 | Vervallen uitzondering op gebruikelijkloonregeling innovatieve start-ups..... | 30 |
| 4.14 | Beperken 30%-regeling | 31 |
| 4.15 | Verlagen schijfgrens vennootschapsbelasting naar € 200.000 en verhogen laag tarief naar 19% | 34 |
| 4.16 | Afschaffen en verlagen van de schenkingsvrijstelling eigen woning..... | 35 |
| 4.17 | Verhogen algemene tarief overdrachtsbelasting van 8% naar 10,4%..... | 36 |
| 4.18 | Algemeen btw-tarief op lachgaspatronen | 39 |
| 4.19 | Btw-nultarief op de levering en installatie van zonnepanelen | 40 |
| 4.20 | Beëindigen vrijstelling bpm bestelauto's ondernemers, aanpassing grondslag bpm bestelauto's en verhoging van het tarief in de motorrijtuigenbelasting voor bestelauto's ondernemers | 43 |
| 4.21 | Aanscherpen CO ₂ -heffing industrie | 46 |

| | | |
|--|--|-----------|
| 4.22 | Samenhangende wijzigingen Wet belastingen op milieugrondslag en Wet opslag duurzame energie- en klimaattransitie | 51 |
| 4.23 | Verhogen vliegbelasting | 62 |
| 4.24 | Verhogen tabaksaccijns | 63 |
| 4.25 | Verlengen verlaagde accijnstarieven op ongelode benzine, diesel en LPG | 64 |
| 4.26 | Verhogen verbruiksbelasting van alcoholvrije dranken | 66 |
| 4.27 | Uitzonderen toeslagpartnerbegrip en medebewonerschap huurtoeslag bij particuliere opvang ontheemde Oekraïners..... | 67 |
| 4.28 | Uitzonderen toeslagpartnerbegrip voor personen die wegens huiselijk geweld naar de opvang zijn gevlucht..... | 70 |
| 4.29 | Inkomensbeleid Caribisch Nederland | 72 |
| 5. | Budgettaire aspecten | 74 |
| 6. | Grenseffecten..... | 84 |
| 7. | EU-aspecten..... | 85 |
| 8. | Doenvermogen | 86 |
| 9. | Gevolgen voor burgers en bedrijfsleven | 93 |
| 10. | Uitvoeringsgevolgen Belastingdienst, Douane en Toeslagen | 96 |
| 11. | Advies en consultatie | 97 |
| II. ARTIKELSGEWIJZE TOELICHTING | | 99 |

I. ALGEMEEN

1. Inleiding

Voor u ligt het eerste pakket Belastingplan van het kabinet Rutte IV. Het pakket Belastingplan 2023 bestaat uit zeven wetsvoorstellen om diverse beleidsambities uit het coalitieakkoord¹ te realiseren. Deze ambities zijn verdiept in de Fiscale beleids- en uitvoeringsagenda en onderverdeeld in meerdere thema's.² In de wetsvoorstellen in dit pakket zijn vooral ambities op het terrein van arbeid en inkomen, vereenvoudiging, klimaat, vermogen en wonen en gezondheid uitgewerkt. De plannen voor die thema's worden hieronder kort toegelicht. Een uitgebreidere toelichting vindt u in de memorie van toelichting op het desbetreffende wetsvoorstel.

Samenstelling pakket Belastingplan 2023

Het pakket Belastingplan 2023 bestaat uit de volgende zeven wetsvoorstellen, die toegelicht zullen worden op basis van bovengenoemde thema's:

- het wetsvoorstel Belastingplan 2023;
- het wetsvoorstel Wet rechtsherstel box 3;
- het wetsvoorstel Overbruggingswet box 3;
- het wetsvoorstel Wet minimum CO₂-prijs industrie;
- het wetsvoorstel Wijziging van de Wet Milieubeheer in verband met de overgangperiode bij de invoering van een mechanisme voor koolstofcorrectie aan de grens;
- het wetsvoorstel delegatiebepaling geen invorderingsrente in specifieke gevallen; en
- het voorstel van wet tot wijziging van de Algemene Ouderdomswet en enkele andere wetten in verband met het afschaffen van de inkomensondersteuning voor AOW'ers alsmede tot wijziging van de Wet op het kindgebonden tot intensivering van het kindgebonden budget in verband met koopkrachtondersteuning.

Arbeid en inkomen

In het coalitieakkoord is afgesproken om de lasten met een pakket van € 3 miljard structureel te verlagen. Inmiddels is sprake van sterk gestegen inflatie, mede door fors gestegen energieprijzen. Het op peil houden van de koopkracht vormt dan ook een belangrijk onderdeel van het wetsvoorstel Belastingplan 2023. In de Voorjaarsnota is voorgesteld dit pakket gedeeltelijk in te vullen door de Algemene ouderdomswet (AOW) te koppelen aan de stapsgewijze verhoging van het wettelijk minimumloon.³ Daarnaast zijn aanvullende maatregelen genomen, zoals de verlaging van het btw-tarief op energie, verlaging van de accijns op benzine en diesel en het versneld inzetten op energiebesparende maatregelen voor kwetsbare huishoudens.⁴

¹ Coalitieakkoord Rutte IV 'Omzien naar elkaar, vooruitkijken naar de toekomst'.

² Kamerstukken II 2021/22, 32140, nr. 119.

³ Kamerstukken II 2021/22, 36120, nr. 1.

⁴ Kamerstukken II 2021/22, 36088, nr. 2.

Vereenvoudiging

In het coalitieakkoord is de ambitie uitgesproken om het belastingstelsel te vereenvoudigen. In het wetsvoorstel Belastingplan 2023 wordt hiervoor een aantal belangrijke stappen gezet door voor te stellen een vijftal specifieke regelingen af te schaffen. Zo wordt voorgesteld de inkomensafhankelijke combinatiekorting (IACK) af te schaffen. Hierdoor komt de effectieve marginale belastingdruk meer in lijn met de marginale belastingdruk vanuit de tarieven. Dit komt ook de eenvoud en transparantie van het belastingstelsel ten goede. Daarnaast wordt voorgesteld de middelingsregeling, de fiscale oudedagsreserve (FOR) en de gebruikelijk-loonregeling voor start-ups af te schaffen, omdat uit evaluaties of advies van de Afdeling Advisering van de Raad van State blijkt dat deze regelingen niet doeltreffend en doelmatig zijn. Ook wordt voorgesteld de schenkingsvrijstelling voor de eigen woning (vrijstelling EW) en de bpm-vrijstelling voor bestelauto's van ondernemers af te schaffen. Ten slotte wordt voorgesteld het btw-tarief voor zonnepanelen op woningen te verlagen naar 0%.

Klimaat

Het klimaatvraagstuk en de energietransitie hebben een centrale plaats in het beleid van dit kabinet, waarbij rekening wordt gehouden met de geopolitieke situatie door de oorlog in Oekraïne. De bijbehorende maatregelen zijn opgenomen in de wetsvoorstellen Belastingplan 2023, Wet minimum CO₂-prijs industrie en het wetsvoorstel Wijziging van de Wet Milieubeheer in verband met de overgangperiode bij de invoering van een mechanisme voor koolstofcorrectie aan de grens. Zo wordt er een minimum CO₂-prijs geïntroduceerd voor de industriële sector, de bestaande CO₂-heffing industrie aangescherpt, de vliegbelasting verhoogd, de bpm-vrijstelling ondernemers afgeschaft en worden diverse samenhangende maatregelen in de energiebelasting en de Opslag Duurzame Energie- en Klimaattransitie (ODE) getroffen.

Vermogen en wonen

Het thema vermogen en daarmee samenhangend het thema wonen komen uitgebreid terug in het pakket Belastingplan 2023. Het wetsvoorstel Wet rechtsherstel box 3 vormt de codificatie van het beleidsbesluit dat naar aanleiding van het arrest van de Hoge Raad van 24 december 2021⁵ rechtsherstel biedt aan belastingplichtigen in box 3. Het wetsvoorstel Overbruggingswet box 3 biedt een tijdelijke oplossing voor box 3 tot het moment dat het nieuwe stelsel voor box 3 dat is gebaseerd op een belastingheffing op werkelijk rendement per 2026 in werking treedt.

Daarnaast zijn tijdens de Voorjaarsbesluitvorming op basis van het interdepartementale beleidsonderzoek⁶ naar de vermogensverdeling in Nederland⁷ meerdere maatregelen voorgesteld om onwenselijke vermogensongelijkheid te verminderen. Daarbij gaat het bijvoorbeeld om de introductie van een progressief tarief in box 2 en de afbouw van de algemene heffingskorting met het verzamelinkomen. Daarnaast zijn de maatregelen uit het coalitieakkoord om de schenkingsvrijstelling EW af te schaffen en het algemeen tarief in de overdrachtsbelasting te

⁵ HR 24-12-2021, ECLI:NL:HR:2021:1963.

⁶ Kamerstukken II 2021/22, 30527.

⁷ Kamerstukken II 2021/22, 35925-IX, nr. 9.

verhogen van 8% naar 10,4% behulpzaam, vanwege de samenhang tussen vermogen en wonen bij onroerende zaken.

Gezondheid

Het kabinet maakt verder werk van de doelen uit het Nationaal Preventieakkoord. De fiscale maatregelen die aan deze doelen kunnen bijdragen zijn opgenomen in het wetsvoorstel Belastingplan 2023. Zo wordt de tabaksaccijns zodanig verhoogd dat de gemiddelde verkoopprijs voor een pakje sigaretten van 20 stuks in 2024 op ongeveer € 10 uitkomt. Dit gebeurt in twee gelijke, opeenvolgende stappen. De eerste stap vindt plaats in april 2023 en de tweede stap in april 2024. Daarnaast wordt de verbruiksbelasting van alcoholvrije dranken, zoals frisdrank, met ingang van 1 januari 2023 verhoogd naar € 20,20 en een jaar later naar € 22,67 per hectoliter alcoholvrije drank. Daarmee samenhangend wordt mineraalwater per 1 januari 2024 uitgezonderd van de verbruiksbelasting van alcoholvrije dranken. Dit volgt een jaar later omdat het een systeemaanpassing in de uitvoering betreft die niet eerder kan worden gerealiseerd.

Spreiding van wetgeving

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

Daarom hanteert het kabinet de volgende uitgangspunten voor fiscale wetgeving:

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

Deze uitgangspunten zijn ook bij de planning van de fiscale wetgeving uit het coalitieakkoord gehanteerd. Bij de start van het kabinet zijn de diverse wetsvoorstellen over meerdere jaren

verspreid. Dit is overzichtelijk terug te vinden in bijlage 3 bij de Fiscale beleids- en uitvoeringsagenda.⁸

Ondanks dat het kabinet deze uitgangspunten in acht neemt, heeft het huidige pakket Belastingplan 2023 een behoorlijke omvang. De oorzaak daarvan ligt vooral in de terechte verwachting van de samenleving dat het kabinet met urgentie een aantal belangrijke maatschappelijke problemen aanpakt. Dit heeft zijn weerslag gekregen in het coalitieakkoord. Dergelijke maatregelen worden voortvarend opgepakt en moeten daarom – zeker in de huidige economische omstandigheden – deels gedekt worden via fiscale maatregelen. Als gevolg daarvan moest een aantal fiscale maatregelen direct dit jaar vastgelegd worden. Deze maatregelen zijn opgenomen in het wetsvoorstel Belastingplan 2023. Een vergelijkbare omstandigheid speelt bij de wetsvoorstellen Wet rechtsherstel box 3 en Overbruggingswet box 3. Zij hangen budgettair dusdanig samen met het totaal aan uitgaven en inkomsten dat zij in het pakket Belastingplan 2023 zijn opgenomen. Ook moet er gevolg worden gegeven aan het arrest van de Hoge Raad van 24 december 2001 inzake box 3. Verder biedt het kabinet koopkrachtondersteuning aan via het voorstel van wet tot wijziging van de Algemene Ouderdomswet en enkele andere wetten in verband met het afschaffen van de inkomensondersteuning voor AOW'ers alsmede tot wijziging van de Wet op het kindgebonden tot intensivering van het kindgebonden budget. Tijdens de augustusbesluitvorming is de wens uitgesproken om dit per 1 januari in werking te laten treden vanwege de stijgende inflatie. Daarnaast moet het wetsvoorstel Wet minimum CO₂-prijs industrie per 1 januari 2023 in werking treden omdat het behulpzaam is bij het realiseren van de klimaatambities en het wetsvoorstel is daarom in het pakket Belastingplan 2023 opgenomen. Verder is het wetsvoorstel Wet Wijziging van de Wet Milieubeheer in verband met de overgangperiode bij de invoering van een mechanisme voor koolstofcorrectie aan de grens opgenomen in het pakket omdat het overgangsrecht voor de Europese richtlijn voor het mechanisme mogelijk terugwerkt tot begin 2023 en er in die situatie een bevoegde autoriteit voor de uitvoering aangewezen moet zijn. Ten slotte heeft bovenstaande werkwijze ertoe geleid dat er dit jaar geen wetsvoorstel Overige fiscale maatregelen in het pakket is opgenomen. Meer technische maatregelen die niet voldoen aan de hiervoor opgenomen omstandigheden, worden zoveel mogelijk opgenomen in een Fiscale verzamelwet. De Fiscale verzamelwet 2024 wordt naar verwachting in het voorjaar van 2023 ingediend. Van 19 juli tot 22 augustus heeft een Internetconsultatie plaatsgevonden van het wetsvoorstel Fiscale verzamelwet 2024. Dit jaar worden de beleidsbesluiten die zien op herstel box 3, de oudedagsvoorziening en de btw op lachgaspatronen omgezet in fiscale wetgeving via het wetsvoorstel Belastingplan 2023.

Verzamelwetsvoorstellen

Het onderhavige wetsvoorstel is een inhoudelijk verzamelwetsvoorstel en voldoet aan de criteria uit de notitie Verzamelwetgeving.⁹ In het onderhavige wetsvoorstel is sprake van budgettaire samenhang. De opbrengst van bepaalde maatregelen wordt gebruikt als dekking voor andere maatregelen. Daarnaast is dit het eerste Belastingplan van dit kabinet, waarin fiscale maatregelen

⁸ Kamerstukken II 2021/22, 32140, nr. 119.

⁹ Kamerstukken I 2010/11, 32500 VI, M.

voorgesteld worden ten aanzien van de hiervoor beschreven samenhangende thema's uit het coalitieakkoord.

Comptabiliteitswet artikel 3.1

Artikel 3.1 van de Comptabiliteitswet 2016 schrijft voor dat beleidsvoorstellen aan de Tweede Kamer dienen te zijn voorzien van een toelichting op nagestreefde doelstellingen, doeltreffendheid en doelmatigheid, beleidsinstrumentarium, financiële gevolgen voor het rijk en een evaluatieparagraaf. De afwegingskaders waarin deze toelichting op de beleidskeuzes van het kabinet worden beschreven, zijn toegevoegd als bijlage bij het Belastingplan 2023.

2. Opzet algemeen deel

De paragrafen in de algemene toelichting van deze memorie zijn op onderwerp en maatregel gerangschikt. Paragraaf 3 gaat in op de zogenoemde Augustusbesluitvorming. Vanaf paragraaf 4 wordt per maatregel in het wetsvoorstel Belastingplan 2023 een toelichting gegeven. In die paragraaf wordt ook per maatregel ingegaan op de doelmatigheid en de doeltreffendheid. Doeltreffendheid is de mate waarin de beleidsmaatregel er naar verwachting in zal slagen om het gestelde beleidsdoel te bereiken. Uiteengezet wordt *hoe* en *in welke mate* de in te zetten instrumenten naar verwachting bijdragen aan het realiseren van het doel. De doelmatigheid is de mate waarin dat tegen zo laag mogelijke kosten gebeurt en hoe dat in verhouding staat tot de gestelde doelen. Het kan gaan om budgettaire, maar ook maatschappelijke of uitvoeringskosten. Daarnaast wordt per maatregel in het algemeen deel informatie over een al dan niet beoogde evaluatie of monitoring van de op voorhand ingeschatte doelmatigheid en doeltreffendheid gegeven. Daarbij komt ook de benodigde beleidsinformatie aan bod. Het is belangrijk om voorafgaand aan de implementatie van nieuw beleid te bepalen hoe die informatie wordt vergaard en hoe het beleid zal worden geëvalueerd. Dit draagt bij aan een effectieve toetsing van de effectiviteit en efficiëntie van overheidsbeleid. Bijlage 9 van de Miljoenennota bevat een meerjarig overzicht van alle beleidsevaluaties op het terrein van belastingen en toeslagen.

Voor een nadere toelichting op de afzonderlijke maatregelen wordt ook verwezen naar de artikelsgewijze toelichting in deze memorie. Het slot van het algemeen deel van deze memorie gaat in een aantal paragrafen achtereenvolgens in op de budgettaire aspecten, de EU-aspecten, de gevolgen voor bedrijfsleven en burgers, de uitvoeringsgevolgen en het resultaat van advies en consultatie.

3. Inkomensbeleid

De verwachte ontwikkeling van de koopkracht over de periode 2022-2023 is sterk negatief en in historisch perspectief zeer uitzonderlijk. Hoewel de inflatie breder is dan de gestegen energierekening, is dit nog steeds de belangrijkste factor in de gestegen kosten van levensonderhoud. Het is onduidelijk hoe de geopolitieke situatie zich verder zal ontwikkelen en hoe

lang de hoge energieprijzen aanhouden. Structureel herstel van de koopkracht zal primair moeten komen vanuit loonstijging. Analyses van het CPB en DNB laten zien dat daarvoor ook ruimte is.¹⁰

Aanvullend neemt het kabinet een flink pakket aan maatregelen om huishoudens te ondersteunen bij de hoge energierekening. Het koopkrachtpakket dat in 2022 is ingezet wordt in 2023 grotendeels voortgezet en uitgebreid met verdere maatregelen. Daarbij geldt helaas dat niet al het verlies kan worden weggenomen en alle inkomensgroepen minder te besteden hebben door de hogere energieprijzen. De maatregelen richten zich vooral op de meest kwetsbare huishoudens door bijvoorbeeld het extra verhogen van de zorg- en huurtoeslag. Deze maatregelen worden via een andere weg gerealiseerd. De fiscale maatregelen, waar ook de middeninkomens van profiteren, zoals de lagere belastingtarieven op energie en de verlenging van de lagere brandstofaccijns, zijn in onderhavig wetsvoorstel opgenomen.

Verder wordt werken aantrekkelijker gemaakt door – naast de maatregelen om de energieprijzen te dempen – de lasten op arbeid te verlagen en het minimumloon per 1 januari met 10% te verhogen. In lijn met de aanbevelingen van het IBO Vermogensverdeling wordt de belasting van verschillende typen werkenden meer in evenwicht gebracht. Dit gebeurt met het verhogen van het lage vennootschapsbelastingtarief (Vpb-tarief) naar 19% en het verder afbouwen van de zelfstandigenaftrek. Er wordt meer evenwicht gebracht in het belasten van vermogen door het afschaffen van de doelmatigheidsmarge en het breder aanpakken van fiscale constructies. De uitwerking van laatstgenoemde maatregel vergt meer tijd en wordt opgenomen in voorgestelde wetgeving van volgend jaar. De opbrengst van voornoemde maatregelen wordt direct teruggegeven via vermindering van de lasten op arbeid voor werkgevers en werknemers. Hiermee komt de belasting op arbeid en vermogen meer met elkaar in balans.

Doeltreffendheid en doelmatigheid

De maatregelen in dit Belastingplan zijn onderdeel van een breder pakket aan maatregelen dat ten doel heeft om de koopkracht van lage inkomens te ondersteunen, werken meer lonend te maken en de belastingdruk op arbeid en vermogen meer in balans te brengen. De verhoging van de arbeidskorting maakt werken meer lonend en verlaagt de belastingdruk op arbeid. De verlaging van het tarief eerste schijf verlaagt de belastingdruk op inkomen in box 1. Daarmee dragen de maatregelen bij aan de doeltreffendheid van het pakket. Door de schijfgrens in box 1 te verlagen en het afbouwpercentage van de arbeidskorting te verhogen, worden de budgettaire kosten beperkt zonder dat dit ten koste gaat van de groepen die deze maatregelen het meest nodig hebben. Dit vergroot de doelmatigheid van het pakket.

Relatie aanpassing arbeidskorting en verhoging wettelijk minimumloon

De verlaging van de indexatie van de inkomensgrenzen en percentages van de arbeidskorting is onderdeel van de bijzondere verhoging van het Wettelijk Minimum Loon (WML)¹¹. Doel van deze verhoging is om werken lonender te maken en het bestaansminimum te verstevigen. De

¹⁰ Centraal plan bureau (CPB), cMEV augustus 2022. DNB, Economische Ontwikkelingen en Vooruitzichten juni 2022.

¹¹ Zie ook de 'Hoofdlijnenbrief bijzondere verhoging wettelijk minimumloon' van 17 juni 2022, Kamerstukken II 2021/22, 29544, nr. 1109.

inkomensgrenzen van de arbeidskorting worden wettelijk vastgesteld op basis van percentages van het WML. Op deze manier worden de grenzen, net als het WML, geïndexeerd volgens de contractloonontwikkeling. Bij een WML-verhoging stijgt normaliter wel het WML, maar stijgt de contractloonontwikkeling niet direct navenant mee. Gevolg hiervan is dat de verhoging van het WML deels zou worden afgeroomd voor onder andere deeltijdwerkers met een laag inkomen, omdat de arbeidskorting in het opbouwtraject sterk zou dalen. Dit gaat in totaal om ruim € 700 miljoen minder arbeidskorting voor werkenden met een benedenmodaal inkomen. Aan de andere kant zouden werkenden met een bovenmodaal inkomen (in het afbouwtraject van de arbeidskorting) er door deze indexatie van de grenzen als gevolg van de WML-verhoging juist gezamenlijk meer dan € 700 miljoen op vooruit gaan. Het kabinet acht een dergelijke doorwerking van de WML-verhoging onbedoeld en ongewenst. Met de voorgestelde maatregel wordt dit voorkomen en wordt de doeltreffendheid van de WML-verhoging vergroot, omdat juist het opbouwtraject van de arbeidskorting werken lonender maakt. Daarnaast wordt de doelmatigheid vergroot omdat een kostbaar neveneffect (een lastenverlichting voor hoge inkomens) wordt voorkomen.

De hierna opgenomen tabellen geven een overzicht van de belangrijkste parameters binnen box 1 van de inkomstenbelasting in 2022 en 2023. De bedragen voor 2023 zijn voor zover van toepassing geïndexeerd met de tabelcorrectiefactor zoals die geldt voor 2023, te weten 1,063.

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

| | 2022 | 2023 |
|----------------------------------|----------|----------|
| Tarief schijf 1 | 37,07% | 36,93% |
| Tarief schijf 2 | 49,50% | 49,50% |
| | | |
| Grens schijf 1 | € 69.398 | € 73.031 |
| | | |
| AHK: maximaal | € 2.888 | € 3.070 |
| AHK: afbouwpunt | € 21.317 | € 22.660 |
| AHK: afbouwpercentage | 6,007% | 6,095% |
| | | |
| Arbeidskorting: bedrag grens 1 | € 470 | € 884 |
| Arbeidskorting: bedrag grens 2 | € 3.887 | € 4.605 |
| Arbeidskorting: bedrag grens 3 | € 4.260 | € 5.052 |
| Arbeidskorting: bedrag grens 4 | € 0 | € 0 |
| Arbeidskorting: afbouwpunt* | € 36.649 | € 37.626 |
| Arbeidskorting: afbouwpercentage | 5,86% | 6,51% |
| | | |
| IACK: maximaal | € 2.534 | € 2.694 |
| IACK: inkomensgrens | € 5.219 | € 5.547 |
| IACK: opbouwpercentage | 11,45% | 11,45% |
| | | |
| Jonggehandicaptenkorting | € 771 | € 820 |
| | | |

| | | |
|---------------------|---------|---------|
| Zelfstandigenaftrek | € 6.310 | € 5.030 |
|---------------------|---------|---------|

*Het afbouwpunt van de arbeidskorting is gekoppeld aan het WML en is pas definitief na vaststelling van het WML in november 2022.

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

| | 2022 | 2023 |
|-------------------------------------|----------|----------|
| Tarief schijf 1 | 19,17% | 19,03% |
| Tarief schijf 2 | 37,07% | 36,93% |
| Tarief schijf 3 | 49,50% | 49,50% |
| Grens schijf 1 (geboren vanaf 1946) | € 35.472 | € 37.149 |
| Grens schijf 1 (geboren voor 1946) | € 36.409 | € 38.703 |
| Grens schijf 2 | € 69.398 | € 73.031 |
| AHK: maximaal | € 1.494 | € 1.583 |
| AHK: afbouwpunt | € 21.317 | € 22.660 |
| AHK: afbouwpercentage | 3,106% | 3,141% |
| Ouderenkorting: maximaal | € 1.726 | € 1.835 |
| Ouderenkorting: afbouwpunt | € 38.464 | € 40.888 |
| Ouderenkorting: afbouwpercentage | 15% | 15% |
| Alleenstaande ouderenkorting | € 449 | € 478 |

4. Algemene toelichting maatregelen in wetsvoorstel Belastingplan 2023

4.1 Box 3

Met de voorgestelde maatregelen omtrent box 3 wordt het huidige tarief in box 3 met 1%-punt per jaar verhoogd naar 34% in 2025 en met ingang van 1 januari 2023 wordt het heffingvrije vermogen verhoogd van € 50.650 naar € 57.000. Voor partners wordt het heffingvrije vermogen daarmee verhoogd van € 101.300 naar € 114.000. Vanaf 2026 gaat het nieuwe stelsel voor box 3 in. In het verleden is op basis van een forfaitair rendement belasting geheven in box 3, zonder rekening te houden met de werkelijke samenstelling van het vermogen. In de overbruggingsperiode de komende jaren en in het nieuwe stelsel van heffing op basis van het werkelijke rendement zullen belastingplichtigen met veel spaargeld een lagere belastingdruk krijgen. Mensen met een groot vermogen in beleggingen gaan juist meer belasting betalen. Het extra verhogen van het tarief in box 3 zal dus vooral gevoeld worden door de groepen die op basis van de werkelijke vermogensmix een hoog forfaitair rendement hebben. Dit is deels ook de groep die het meest profijt heeft gehad van het oude stelsel. Deze maatregelen komen voort uit de augustusbesluitvorming en worden daarom in dit wetsvoorstel opgenomen in plaats van in het eveneens op Prinsjesdag 2022 ingediende wetsvoorstel Overbruggingswet box 3.

Doeltreffendheid, doelmatigheid en evaluatie

De tariefsverhoging in box 3 is onderdeel van een breder pakket met als doel om de belastingdruk op arbeid en vermogen meer in balans te brengen. Deze verhoging van de lasten op inkomen uit vermogen in box 3 maakt een verlaging van de belastingdruk in box 1 van de inkomstenbelasting mogelijk. Het doel wordt daarmee bereikt. Door tegelijkertijd het heffingvrije vermogen te verhogen, wordt het effect van de tariefsverhoging gemitigeerd voor belastingplichtigen in box 3 met een relatief klein vermogen. De tariefsverhoging leidt naar verwachting niet tot een nieuwe prikkel om vermogen te verplaatsen naar box 2, omdat ook in box 2 de lasten worden verhoogd (door middel van het afschaffen van de doelmatigheidsmarge in het gebruikelijk loon en de verhoging van het tarief eerste schijf van de vennootschapsbelasting). Naar verwachting zijn de maatregelen derhalve ook doelmatig.

4.2 Verhogen onbelaste reiskostenvergoeding

Momenteel kan de werkgever voor de kosten van vervoer, een onbelaste vergoeding geven van maximaal € 0,19 per kilometer over de volledige reisafstand voor alle zakelijke kilometers die de werknemer aflegt. Dit is de zogenoemde onbelaste reiskostenvergoeding. De onbelaste reiskostenvergoeding maakt onderdeel uit van diverse gerichte vrijstellingen in de loonheffing die het mogelijk maken om werknemers onbelast bepaalde zakelijke kosten te vergoeden, te verstrekken of ter beschikking te stellen zonder dat dit ten koste gaat van de vrije ruimte. De onbelaste reiskostenvergoeding biedt de *mogelijkheid* voor werkgevers om maximaal € 0,19 per kilometer belastingvrij te vergoeden: het ligt aan de afspraken tussen werkgever en werknemer of en tegen welke hoogte de reiskosten worden vergoed. Er is geen wettelijke verplichting om de reiskosten te vergoeden. Uit onderzoek van Motivaction¹² blijkt dat ongeveer driekwart van de werknemers die reizen voor hun werk een vorm van reiskostenvergoeding wordt aangeboden. Wanneer sprake is van een vergoeding die gebaseerd is op een bedrag per kilometer, is in de meeste gevallen de reiskostenvergoeding € 0,19 per kilometer. Ongeveer een kwart van de werknemers ontvangt een kilometervergoeding van minder dan € 0,19 per kilometer.

Het maakt voor de onbelaste reiskostenvergoeding niet uit hoe de werknemer reist (auto, fiets, te voet, etc.). De woon-werkkilometers tellen in dit kader ook als zakelijke kilometers. Voor reizen per openbaar vervoer mag de werkgever de (hogere) werkelijke kosten onbelast vergoeden. Binnen de grenzen van de redelijkheid kan een werkgever ook de werkelijke kosten van een taxi, boot of luchtvaartuig onbelast vergoeden. De onbelaste reiskostenvergoeding is niet van toepassing op een door de werkgever ter beschikking gesteld vervoermiddel (bijvoorbeeld auto van de zaak of fiets van de zaak). Door op forfaitaire wijze kosten (deels) onbelast te kunnen vergoeden wordt de regeling eenvoudig gehouden.

Het maximum van de onbelaste reiskostenvergoeding is voor het laatst in 2006 verhoogd van € 0,18 naar € 0,19. Er vindt geen automatische jaarlijkse indexatie plaats. Uit diverse analyses blijkt dat kosten van onder andere autogebruik en openbaar vervoer sinds 2006 sterk zijn

¹² Motivaction, september 2022. "Onderzoek naar het gebruik van de onbelaste reiskostenvergoeding".

gestegen. Zo blijkt uit een onderzoek van het Centraal bureau voor de statistiek (CBS)¹³ dat de kosten van openbaar vervoer en de integrale autokosten in de periode 2009 – 2019 harder zijn gestegen dan de ontwikkeling van het algemeen prijspeil. Uit de publicatie van RAI-BOVAG Mobiliteit in Cijfers Auto's blijkt dat de benzineprijs in 2021 met 35,6% sinds 2005 en met 19,3% sinds 2010 is gestegen.¹⁴ Daarnaast zijn de brandstofkosten sinds het najaar van 2021 hard gestegen door de geopolitieke situatie en de koersontwikkeling van de euro ten opzichte van de dollar. Gelet op de stijging van de kosten en het feit dat het maximum van de onbelaste reiskostenvergoeding sinds 2006 niet is gewijzigd, is het kabinet voornemens om het maximum van de onbelaste reiskostenvergoeding per 1 januari 2023 te verhogen tot € 0,21 per kilometer. Het maximum van de onbelaste reiskostenvergoeding wordt hiermee sneller verhoogd dan in het coalitieakkoord was afgesproken.¹⁵ De recente snelle stijging van de kosten is doorslaggevend geweest voor deze versnelde verhoging. Hiermee geeft het kabinet tevens invulling aan de motie Heinen en Inge van Dijk van 5 april jl., die het kabinet oproept om bij het pakket Belastingplan 2023 te bezien of de onbelaste reiskostenvergoeding eerder kan worden verhoogd.¹⁶ Per 1 januari 2024 zal het maximum vervolgens verder worden verhoogd naar € 0,22 per kilometer.

Het kabinet is zich ervan bewust dat niet voor alle vervoersmodaliteiten eenzelfde kostenstijging zich heeft voorgedaan: voor een deel is de verhoging van het maximum te weinig en voor een ander deel is de verhoging wellicht niet nodig. Een generieke stijging van het maximum van de onbelaste reiskostenvergoeding van € 0,19 per kilometer sluit echter het beste aan bij de huidige uitvoeringsstructuur van de onbelaste reiskostenvergoeding, waarbij de vervoerswijze niet relevant is voor de hoogte van de vrije vergoeding. Een differentiatie van het onbelaste tarief naar vervoerswijze zou sterk complexiteit verhogend werken. De maatvoering van de tariefverhoging is daarnaast afgestemd op enerzijds de wens om het tarief van de onbelaste reiskostenvergoeding te verhogen en anderzijds de beschikbare budgettaire ruimte. In het verstrekken van de reiskostenvergoeding is overigens ook een expliciete rol voor de werkgever weggelegd: het verhogen van de onbelaste reiskostenvergoeding biedt enkel *de mogelijkheid* voor werkgevers om een groter deel van de reiskosten onbelast te vergoeden. Het staat de werkgevers daarnaast vrij om de reiskostenvergoeding verder te verhogen dan het onbelaste deel. Voor zover de hogere vergoeding het maximale onbelaste deel overstijgt, wordt dat deel wel als loon van de werknemer gezien. De werkgever kan deze hogere vergoeding echter met behulp van de werkkostenregeling (WKR) aanwijzen als eindheffingsloon. De vergoeding gaat dan ten koste van de vrije ruimte en zal – mits het totaal aan aangewezen loonbestanddelen de vrije ruimte niet overstijgt – onbelast blijven. Het daadwerkelijke financiële voordeel voor huishoudens hangt af van de vraag of en in welke mate werkgevers besluiten de reiskostenvergoeding te verhogen. Het kabinet verwacht dat ongeveer driekwart van de werkgevers de reiskostenvergoeding ook daadwerkelijk verhoogt.

Tot slot. De verhoging van het maximum van de onbelaste reiskostenvergoeding van € 0,19 per kilometer geldt voor werknemers in de loonheffing, maar eveneens voor de aftrekbaarheid van de

¹³ CBS, januari 2019. "Prijsontwikkeling openbaar vervoer en autokosten". Prijsontwikkeling openbaar vervoer en autokosten (cbs.nl).

¹⁴ 5.4 Prijzen van motorbrandstoffen sinds 1971 – Mobiliteit in Cijfers Auto 2021 (bovagrai.info).

¹⁵ Coalitieakkoord 'Omzien naar elkaar, vooruitkijken naar de toekomst', 15 december 2021.

¹⁶ Kamerstukken II 2021/22, nr. 35925-XV-148.

reiskosten van IB-ondernemers en resultaatgenieters waar het gaat om het gebruikmaken van een vervoermiddel dat behoort tot het privévermogen. Daarnaast kent de Wet inkomstenbelasting 2001 (Wet IB 2001) nog enkele forfaits van € 0,19 per kilometer. Om de hoogte van deze forfaits uniform te houden, worden deze eveneens verhoogd. Dit betreft:

- Aftrek specifieke zorgkosten voor reiskosten ziekenbezoek;
- Kilometervergoeding voor weekenduitgaven gehandicapten; en
- Giftenaftrek als een vrijwilliger afziet van reiskostenvergoeding.

Daarbij dient opgemerkt te worden dat uit de uitvoeringstoets blijkt dat dit voorstel uitvoerbaar is per 1 januari 2023, mits wordt geaccepteerd dat de verhoging mogelijk pas bij de definitieve aangifte inkomstenbelasting kan worden toegepast. Het is gegeven de nog resterende voorbereidingstijd namelijk niet zeker of de noodzakelijke aanpassingen nog over de hele linie tijdig kunnen worden doorgevoerd. Dit kan er bijvoorbeeld toe leiden dat er incidenteel nog ergens € 0,19 vermeld staat in het programma voor de voorlopige aangifte. De papieren versie van de voorlopige aanslag 2023 kan niet meer tijdig worden aangepast. Gezien de sterke wens om de onbelaste maximale reiskostenvergoeding per 1 januari 2023 te verhogen en omdat de verhoging – ook wanneer dit niet tijdig in de systemen kan worden verwerkt – gecorrigeerd wordt bij de definitieve aanslag 2023, heeft het kabinet deze kanttekening bij de uitvoerbaarheid geaccepteerd.

Doeltreffendheid, doelmatigheid en evaluatie

Het doel van het verhogen van het maximumbedrag van de onbelaste reiskostenvergoeding is om werkgevers te stimuleren om een hogere reiskostenvergoeding aan werknemers te verstrekken. Werknemers kunnen hierdoor een grotere tegemoetkoming krijgen voor de kosten die zij maken voor zakelijke reizen (inclusief woon-werk).

Het verhogen van het maximumbedrag van de onbelaste reiskostenvergoeding biedt werkgevers de *mogelijkheid* om een hogere vergoeding te geven voor de zakelijke kosten die een werknemer maakt. Wanneer het maximumbedrag niet zou worden verhoogd, is het voor werkgevers duurder om de reiskostenvergoeding in dezelfde mate te verhogen. Door de kosten voor werkgevers te verlagen wordt een zo sterk mogelijke prikkel gegeven aan werkgevers om de reiskostenvergoeding voor hun werknemers te verhogen. Op basis van een onderzoek uitgevoerd door onderzoeksbureau Motivaction is de verwachting dat circa driekwart van de werkgevers door de verhoging van het maximum onbelaste bedrag zal besluiten om een hogere reiskostenvergoeding te verstrekken aan werknemers. Doordat wordt gewerkt met een forfaitair bedrag en het niet uitmaakt met welk vervoersmiddel wordt gereisd is de maatregel goed uitvoerbaar. Het verhogen van het maximumbedrag vergroot de uitvoeringslast niet. Het voorstel is hiermee zowel doeltreffend als doelmatig.

De onbelaste reiskostenvergoeding wordt dit jaar geëvalueerd op doeltreffendheid en doelmatigheid. De resultaten van dit onderzoek zullen in de eerste helft van 2023 naar de Kamer worden gestuurd. Omdat de verhogingen pas per 2023 en 2024 van kracht worden kan deze beleidswijziging nog niet in de evaluatie meelopen. Daarom zal in 2028 opnieuw een evaluatie van de onbelaste reiskostenvergoeding plaatsvinden waarin specifiek aandacht is voor de verhoging.

De evaluatie uit 2023 vormt daarmee tevens een nulmeting voor het meten van veranderingen in het gebruik van reiskostenvergoedingen en het reisgedrag van werknemers.

4.3 Uitsfaseren oudedagsreserve

Voorgesteld wordt om de fiscale oudedagsreserve (FOR), die door ondernemers die belastingplichtig zijn voor de inkomstenbelasting kan worden benut, uit te faseren. Met dit wetsvoorstel wordt dat bereikt door te regelen dat met ingang van 1 januari 2023¹⁷ een oudedagsreserve niet verder meer kan worden opgebouwd, waarbij de tot en met 31 december 2022¹⁸ opgebouwde oudedagsreserve op basis van de huidige regels kan worden afgewikkeld.

De oudedagsreserve houdt in dat een ondernemer voor de inkomstenbelasting onder voorwaarden jaarlijks een deel van de winst fiscaal gefaciliteerd mag reserveren voor een oudedagsvoorziening. Het is mogelijk om voor het bedrag van de opgebouwde oudedagsreserve één of meer kwalificerende lijfrenten te bedingen. Tegenover de belaste afname van de oudedagsreserve staat dan een aftrekbare lijfrentebetaling, zodat per saldo niets wordt belast. Uiteindelijk worden, indien de oudedagsreserve wordt omgezet in een lijfrente, de lijfrente-uitkeringen in de belastingheffing begrepen.

De fiscale reservering in de vorm van een oudedagsreserve biedt echter geen zekerheid dat daadwerkelijk zal kunnen worden genoten van een oudedagsvoorziening, omdat de reservering bijvoorbeeld verloren gaat bij slechte resultaten, maar ook omdat (al dan niet in combinatie met het voorgaande) de reservering benut kan worden voor consumptieve onttrekkingen. Toevoeging aan de oudedagsreserve is een papieren handeling waarvoor – in tegenstelling tot premies voor lijfrenten – geen middelen aan de onderneming hoeven te worden onttrokken. Deze middelen blijven daarom ondanks het oormerk oudedagsvoorziening beschikbaar voor bijvoorbeeld investeringen. De oudedagsreserve dient daarmee het oorspronkelijke doel niet.

De oudedagsreserve wordt in ongeveer de helft van de gevallen uiteindelijk niet aangewend voor een oudedagsvoorziening en heeft daardoor vaak alleen het effect van belastinguitstel. Als er uiteindelijk geen lijfrente wordt aangeschaft, is de belastingplichtige op het moment van staking van de onderneming inkomstenbelasting verschuldigd over de vrijval van de oudedagsreserve. Gedurende de jaren waarin de oudedagsreserve is opgebouwd is dan belastinguitstel verkregen tot het stakingsmoment. Bovendien bestaat op dat moment een groter risico dat de over de vrijval van de oudedagsreserve verschuldigde belasting niet kan worden betaald.

Het kabinet realiseert zich dat er ook situaties zijn waarin de oudedagsreserve wel wordt benut voor de oude dag en dat ondernemers met dit voorstel worden beperkt in de mogelijkheden om te sparen voor hun oudedagsvoorziening. Tegelijkertijd stelt het Kabinet in de Wet toekomst pensioenen voor om de fiscale ruimte voor de derde pijler te vergroten, waarmee een stap wordt

¹⁷ Of bij een gebroken boekjaar met ingang van het eerste boekjaar dat aanvangt na 1 januari 2023.

¹⁸ Of het einde van het laatste boekjaar dat is aangevangen op of vóór 31 december 2022.

gezet richting een arbeidsvormneutraal pensioenkader. Daarmee worden de mogelijkheden om als ondernemer te sparen voor de oude dag vergroot. Mede in dat licht adviseert de Afdeling advisering van de Raad van State (de Afdeling) de oudedagsreserve af te schaffen.¹⁹ Het kabinet heeft in de Voorjaarsnota 2022 aangegeven voornemens te zijn de oudedagsreserve af te schaffen in de vorm van het met ingang van 1 januari 2023 niet meer fiscaal gefaciliteerd mogen opbouwen van de oudedagsreserve, waarbij de bestaande reeds opgebouwde oudedagsreserve nog wel op basis van de huidige regels kan worden afgewikkeld. Een gedeelte van de opbrengst daarvan wordt ingezet als dekking binnen het Algemene Ouderdomswet (AOW)-pakket. Om voornoemde redenen wordt in dit belastingplan voorgesteld om de oudedagsreserve uit te faseren.

Door het afschaffen van de aftrekbaarheid van toevoegingen aan de oudedagsreserve kan een meer gelijke fiscale behandeling van werknemers, ondernemers en aanmerkelijkbelanghouders worden bereikt, wordt het gebruik voor belastinguitstel zonder het vormen van een daadwerkelijke oudedagsvoorziening voorkomen en kan er voor worden gezorgd dat reële oudedagsvoorzieningen extern dienen te worden ondergebracht.²⁰

Doeltreffendheid, doelmatigheid en evaluatie

Het uitfaseren van de oudedagsreserve heeft de volgende doelen:

- 1) het komen tot een meer gelijke fiscale behandeling van arbeid voor werknemers in loondienst, ondernemers en directeuren-grotaandeelhouders,
- 2) het tegengaan van gebruik voor belastinguitstel, en
- 3) ervoor zorgen dat reële oudedagsvoorzieningen extern worden ondergebracht.

Daarnaast wordt met de Wet toekomst pensioenen de ruimte vergroot om in de derde pijler fiscaal gefaciliteerd pensioen op te bouwen. Dat geldt ook voor ondernemers in de inkomstenbelasting (IB-ondernemers).

Door het uitfaseren van de oudedagsreserve verdwijnt een (ondoelmatig) belastingvoordeel voor ondernemers in de inkomstenbelasting. Het is een relatief eenvoudige maatregel die bijdraagt aan de geschetste doelen. De maatregel is daarmee doeltreffend en doelmatig. Een evaluatie is niet van toepassing.

4.4 Verlagen zelfstandigenaftrek

In het coalitieakkoord is afgesproken om de afbouw van de zelfstandigenaftrek, zoals geregeld in het Belastingplan 2020 en het Belastingplan 2021, te versnellen en verder door te trekken. In de augustusbesluitvorming is besloten om versneld af te bouwen en het bedrag verder te verlagen. Met de afbouw van de zelfstandigenaftrek wordt beoogd het verschil in fiscale behandeling tussen werknemers en zelfstandigen te verkleinen. De afbouw is zo vormgegeven dat de zelfstandigenaftrek met ingang van 2023 in verschillende stappen (inclusief de eerdere afbouw van

¹⁹ De Afdeling advisering van de Raad van State heeft bij het voorstel van wet Wet toekomst pensioenen op 16 februari 2022 geadviseerd over de fiscale oudedagsreserve.

²⁰ Ook in Kamerstukken I 2021/22, 35572 AC wordt de optie van het afschaffen van de mogelijkheid om de oudedagsreserve op te bouwen aangehaald en daarbij wordt ook verwezen naar fiche 116 van de Bouwstenen voor een beter belastingstelsel.

de zelfstandigenaftrek op basis van het Belastingplan 2020 en het Belastingplan 2021) wordt verlaagd van € 6.310 in 2022 naar € 900 in 2027.

De verhoging van de zelfstandigenaftrek voor starters, de zogenoemde startersaftrek, blijft overigens ongewijzigd (€ 2.123), net zoals deze bij de wijzigingen van de zelfstandigenaftrek in het Belastingplan 2020 en het Belastingplan 2021 ongewijzigd bleef. Zoals aangegeven, wordt met de afbouw van de zelfstandigenaftrek beoogd het verschil in fiscale behandeling tussen werknemers en zelfstandigen te verkleinen, terwijl het doel van de startersaftrek is het stimuleren van ondernemerschap en het bevorderen van de bereidheid om startersrisico te lopen. Gelet op dit doel heeft het kabinet ervoor gekozen om het bedrag van de startersaftrek vooralsnog ongewijzigd te laten. Hierbij wordt opgemerkt dat de fiscale ondernemersregelingen, waaronder de zelfstandigenaftrek en de startersaftrek, volgend jaar (2023) worden geëvalueerd. Deze evaluatie kan aanleiding geven om de startersaftrek, waaronder de verhouding tot de zelfstandigenaftrek, nader te bezien.

Doeltreffendheid, doelmatigheid en evaluatie

Het doel van deze maatregel is om het verschil in fiscale behandeling tussen werknemers en zelfstandigen te verkleinen. Dit doel sluit aan bij de aanbeveling van de Commissie regulering van werk²¹ om te komen tot een meer gelijke fiscale behandeling van arbeid. Het verlagen van de zelfstandigenaftrek draagt bij aan het verkleinen van de fiscale verschillen tussen werknemers en zelfstandigen. De maatregel is dan ook doeltreffend.

4.5 Afschaffen middelingsregeling

In het coalitieakkoord²² is de ambitie uitgesproken om het belastingstelsel te vereenvoudigen en hervormen en daartoe worden in dit Belastingplan de eerste stappen gezet. Het afschaffen van de middelingsregeling is een van die stappen. De middelingsregeling biedt een tegemoetkoming voor het progressienadeel dat kan ontstaan bij belastingplichtigen met sterk wisselende inkomens in aaneengesloten kalenderjaren. Als gevolg van de progressie in het tarief van box 1 is het mogelijk dat een belastingplichtige met een sterk wisselend inkomen meer belasting betaalt dan als het inkomen gelijkmatig over de kalenderjaren zou zijn genoten. Met de middelingsregeling wordt de belasting over het inkomen uit werk en woning over een aaneengesloten tijdvak van drie kalenderjaren (het middelingstijdvak) herrekend naar de belasting over een gemiddeld inkomen over dit middelingstijdvak. Indien de herrekende belasting lager is dan de geheven belasting, bestaat recht op een middelingsteruggaaf ter hoogte van dit verschil minus de voor de middelingsteruggaaf geldende drempel van € 545.

In 2018 is de middelingsregeling geëvalueerd, kijkend naar de periode 2009 tot en met 2013.²³ In de evaluatie is geconcludeerd dat de doeltreffendheid en doelmatigheid van de regeling beperkt zijn. Dit komt onder andere door de lage benutting. 85% van de gevallen die recht hebben op een

²¹ Kamerstukken II 2019/20, 29544, nr. 970.

²² Coalitieakkoord Rutte IV 'Omzien naar elkaar, vooruitkijken naar de toekomst', p. 27.

²³ Kamerstukken II 2018/19, 32140, nr. 49.

middelingssteruggaaf maakt hier geen gebruik van. De bekendheid van de regeling is de laatste jaren wel toegenomen, maar nog altijd maakt een groot deel van de belastingplichtigen die in aanmerking komt voor een teruggaaf geen gebruik van de regeling.

Daarnaast wordt de doeltreffendheid van de regeling beperkt doordat de regeling niet compenseert voor de effecten van de op- of afbouw van heffingskortingen. Heffingskortingen en de op- en afbouw daarvan worden namelijk niet meegenomen in de middelingsregeling, maar hebben wel hetzelfde effect als een progressief tarief. Door de op- en afbouw van de heffingskortingen kunnen ook belastingplichtigen die alleen belast worden in de eerste tariefschijf, maar wel wisselende inkomens hebben, een nadeel ondervinden. Door de toegenomen inkomensafhankelijkheid van de heffingskortingen sinds de invoering van de Wet IB 2001 is dit nadeel steeds groter geworden.

Een verbeteringsslag om ervoor te zorgen dat de regeling doeltreffender wordt, kan bereikt worden door de heffingskortingen bij de middelingsregeling te betrekken. Dit zou echter leiden tot een aanzienlijke stijging van de complexiteit van het stelsel, de uitvoeringskosten en het budgettaire beslag. Het introduceren van een complexere regeling past niet bij de doelstelling van het creëren van een eenvoudiger belastingstelsel voor burgers en de Belastingdienst. Daarnaast zou hiermee de deur worden geopend voor belastingplichtigen, zoals bijvoorbeeld starters, om via de middelingsregeling met terugwerkende kracht heffingskortingen te claimen voor jaren waarin geen inkomen is genoten.²⁴ Om dit te voorkomen is er bij de invoering van de Wet IB 2001 bewust voor gekozen om bij de middelingsregeling geen rekening te houden met heffingskortingen.²⁵

Sinds de per 1 januari 2020 ingevoerde tariefstructuur, voor wat betreft het gecombineerde belasting- en premietarief²⁶ bestaande uit twee schijven, is de doeltreffendheid van de regeling nog verder beperkt. Er is – als ook rekening wordt gehouden met het maximale percentage voor de premie volksverzekeringen – namelijk geen relevant (gecombineerd) tariefverschil meer tussen de voormalige eerste, tweede en derde schijf.²⁷ Doordat de middelingsregeling juist compenseert voor tariefverschillen tussen de schijven, is de middelingsregeling hierdoor in belang afgenomen. Om nog van de middelingsregeling gebruik te kunnen maken geldt daardoor in de regel dat het inkomen sindsdien in ten minste één van de drie jaren deels in de hoogste schijf (2022: meer dan € 69.398) dient te vallen.²⁸

In het evaluatierapport is verder aangegeven dat de regeling over de middelingsstijdvakken 2009-2011, 2010-2012 en 2011-2013 een budgettair beslag heeft van € 70 tot € 90 miljoen, terwijl het potentieel budgettaire beslag wordt geschat op ongeveer € 300 miljoen. Hoewel het budgettaire beslag de jaren erna zowel absoluut als relatief wel is gestegen (€ 185 miljoen in 2021 bij een gelijkblijvend potentieel budgettair beslag), blijft de doeltreffendheid van de regeling laag.

²⁴ In die jaren is geen gecombineerde inkomensheffing verschuldigd en bestaat er dus ook geen recht op toepassing van heffingskortingen.

²⁵ Kamerstukken II 1998/99, 26727, nr. 3, p. 190–191.

²⁶ Uitgaande van een belastingplichtige die premieplichtig is voor alle volksverzekeringen.

²⁷ Dit geldt niet voor belastingplichtigen die in het gehele middelingsstijdvak de AOW-leeftijd hebben bereikt. Zij hebben nog altijd te maken met een drieschijvenstelsel.

²⁸ Dit geldt nog niet als een jaar van vóór 2020 in het middelingsstijdvak is betrokken.

De regeling is naast beperkt doeltreffend ook beperkt doelmatig. Schattingen van de uitvoeringskosten en de administratieve lasten bedroegen in het evaluatierapport respectievelijk € 1,1 miljoen en € 2 miljoen op jaarbasis. In 2019 is een nieuwe applicatie bij de Belastingdienst geïntroduceerd die aangiftegegevens koppelt, waardoor de uitvoeringskosten zijn gedaald tot naar schatting € 0,6 miljoen. Ondanks dat deze applicatie het proces deels heeft geautomatiseerd, blijft er menselijke inzet nodig voor onder meer bezwaarafhandeling en klantcontact over de berekening. Ook is menselijke inzet nodig voor de situaties waarin het instrument niet voorziet (bijvoorbeeld bij overlijden en migratie) en in het geval van uitworp als het middelingsverzoek niet aan de wettelijke voorwaarden voldoet. Ook voor burgers is het teruggaafproces vereenvoudigd. Zij hoeven met het nieuwe formulier nog slechts de jaren door te geven waarover zij willen middelen, in plaats van een volledige berekening. Desondanks ligt het initiatief nog steeds bij henzelf om het meest voordelige middelingsstijdvak te kiezen en een middelingsverzoek in te dienen.

Voorgesteld wordt om de middelingsregeling per 1 januari 2023 af te schaffen, maar nog wel overgangsrecht op te nemen voor jaren na 2022, mits ook 2022 in het middelingsstijdvak wordt betrokken. Dit betekent dat middelen over een middelingsstijdvak met alleen kalenderjaren vanaf 2023 niet meer mogelijk is. Het laatste tijdvak waarover nog kan worden gemiddeld omvat derhalve de kalenderjaren 2022, 2023 en 2024. Daarna is er voor belastingplichtigen geen mogelijkheid meer om een tegemoetkoming te krijgen voor progressienadelen als gevolg van de verschillende tarieven in box 1. Dit zal met name invloed hebben op belastingplichtigen die te maken hebben met veel (grote) inkomensschommelingen en belastingplichtigen die incidenteel een hoger inkomen genieten door bijvoorbeeld een nabetaling. Zij verliezen het voordeel dat de middelingsregeling momenteel biedt.

Doeltreffendheid, doelmatigheid en evaluatie

Zoals toegelicht, wordt met de afschaffing van de middelingsregeling een stap gezet naar vereenvoudiging van het belastingstelsel. Uit de evaluatie van de middelingsregeling is gebleken dat de regeling beperkt doeltreffend en doelmatig is. Aanpassing van de regeling zodat deze doeltreffender wordt, zou leiden tot een toename in de complexiteit van de regeling en het belastingstelsel, en daarmee in de uitvoeringskosten en administratieve lasten. Het kabinet geeft daarom de voorkeur aan afschaffing van de regeling.

4.6 Actualiseren leegwaarderatio

Zowel in box 3 in de Wet IB 2001 als in de Successiewet 1956 (SW 1956) wordt de waarde van woningen vastgesteld volgens hoofdstuk IV van de Wet waardering onroerende zaken (de zogenoemde WOZ-waarde). Daarbij kan het gaan om verhuurde woningen, al dan niet met huurbescherming. De waarde van verhuurde woningen met huurbescherming wordt bepaald door de WOZ-waarde te vermenigvuldigen met de leegwaarderatio. Het percentage van de leegwaarderatio hangt af van de verhouding van de jaarlijkse huurprijs tot de WOZ-waarde van de woning, ofwel het directe rendement. Zo zorgt de leegwaarderatio ervoor dat aan de hand van de

WOZ-waarde de waarde in het economische verkeer van een woning kan worden bepaald als deze in verhuurde staat verkeert. Huurders genieten namelijk doorgaans huurbescherming, waardoor een nieuwe eigenaar de huur niet zomaar kan aanpassen of nieuwe huurders kan aantrekken. De WOZ-waarde gaat juist uit van de waarde in vrij opleverbare staat. Hierbij wordt geen rekening gehouden met het feit dat de verhuurde staat gevolgen heeft of kan hebben voor de waarde. De leegwaarderatio geldt onder omstandigheden²⁹ eveneens voor een pachtovereenkomst die voor ten minste twaalf jaar is aangegaan.

SEO Economisch Onderzoek³⁰ (SEO) heeft onderzoek gedaan naar de waarde van woningen in verhuurde staat. Het rapport van SEO beschrijft de evaluatie en mogelijke actualisatie van de leegwaarderatio. Zoals toegelicht in de aanbiedingsbrief inclusief kabinetsreactie³¹ naar aanleiding van dit onderzoek, is het kabinet voornemens om de leegwaarderatio te blijven hanteren met geactualiseerde percentages, op basis van genoemd onderzoek van SEO. Daarnaast is het kabinet voornemens om deze percentages in de toekomst actueel te houden.

Daarmee wordt weliswaar afgeweken van het coalitieakkoord, waarin is opgenomen dat de leegwaarderatio wordt afgeschaft, maar door de actualisatie van de tabel van de leegwaarderatio kan vrijwel hetzelfde worden bereikt. Als de leegwaarderatio zou worden afgeschaft, worden verhuurde en onverhuurde woningen voor de box 3-heffing gelijk gewaardeerd, terwijl geen sprake is van gelijke gevallen. De gelijke behandeling van ongelijke gevallen, zonder dat daarvoor een objectieve en redelijke rechtvaardiging bestaat, is in strijd met artikel 14 het Europees Verdrag voor de Rechten van de Mens (EVRM), namelijk het discriminatieverbod.

Belastingplichtigen kunnen zich op de strijdigheid met het EVRM beroepen. Dit heeft bezwaar- en beroepsprocedures tot gevolg. Met een aanpassing in de tabel van de leegwaarderatio, afhankelijk van de hoogte van de geactualiseerde percentages, kan vrijwel hetzelfde worden bereikt als is beoogd met het afschaffen, zonder dat inbreuk wordt gemaakt op het waarderingsprincipe van vermogensbestanddelen in box 3 of strijdigheid met het EVRM zou ontstaan. Daardoor heeft dit niet het juridische risico dat volledig afschaffen van de leegwaarderatio wel heeft. Beoogd is dat de belastingheffing over het rendement op verhuurd vastgoed in box 3 meer zal gaan aansluiten bij de werkelijke waarde. Met een actualisering van de leegwaarderatio wordt bovendien de in het coalitieakkoord voorziene budgettaire opbrengst ook gerealiseerd. Actualisering van de leegwaarderatio vindt plaats door aanpassing van het UBIB 2001 en het UBSW 1956 per 1 januari 2023.

Uit genoemd onderzoek van SEO blijkt dat doeltreffendheid en doelmatigheid van de leegwaarderatio nog kan worden verbeterd door naast huurbescherming ook een vast huurcontract als vereiste op te nemen. Bij een tijdelijk huurcontract krijgt de eigenaar immers op korte termijn het volle en onbezwaarde eigendom over de woning, zodat er vrijwel geen sprake is van een waarde drukkend effect van de verhuurde toestand. Naar aanleiding van genoemd onderzoek

²⁹ Dat is het geval indien op deze verpachting titel 5 van Boek 7 van het Burgerlijk Wetboek van toepassing is.

³⁰ SEO (2022): De waarde van woningen in verhuurde staat, actualisatie en evaluatie van de leegwaarderatio. Kamerstukken II 2021/22, 32140, nr. 132.

³¹ Kamerstukken II 2021/22, 32140, nr. 132.

wordt voorgesteld om de reikwijdte van de leegwaarderatio, zowel voor box 3 in de Wet IB 2001 als voor de schenk- en erfbelasting te beperken, door wettelijk tijdelijke contracten uit te sluiten van de toepassing van de leegwaarderatio. De waarde van verhuurde woningen wordt bij tijdelijke verhuur zowel in box 3 in de Wet IB 2001 als in de SW 1956 derhalve vastgesteld op de WOZ-waarde. Voor tijdelijke contracten wordt de leegwaarderatio dus afgeschaft.

Bij verhuur aan gelieerde partijen wordt uitgegaan van het hoogste percentage in de tabel van de leegwaarderatio. Dat percentage zal vanaf 1 januari 2023 100% bedragen. Voor verhuursituaties in gelieerde verhoudingen betekent dit dat de leegwaarderatio voor dit onderdeel de facto wordt afgeschaft. In vrijwel alle gevallen van niet-marktconforme huur is sprake van een door de verhuurder doelbewust gekozen situatie. De verhuurder geeft er zelf de voorkeur aan om de woning te verhuren aan bijvoorbeeld diens zoon of dochter. Daarom vindt de regering een afslag op de WOZ-waarde niet logisch en passend in deze situatie.

Doeltreffendheid, doelmatigheid en evaluatie

Uit het onderzoek van SEO Economisch Onderzoek (SEO) naar de waarde van woningen in verhuurde staat blijkt dat actualisatie van de leegwaarderatio doeltreffender en doelmatiger is dan afschaffing, zoals is voorgesteld in het coalitieakkoord. Met de voorgestelde aanpassingen in de regeling leegwaarderatio wordt beoogd te voorkomen dat ongelijke gevallen, zonder dat daarvoor een objectieve en redelijke rechtvaardiging bestaat, gelijk worden behandeld. Daardoor wordt voorkomen dat in strijd wordt gehandeld met artikel 14 van het Europees Verdrag voor de Rechten van de Mens (EVRM), namelijk het discriminatieverbod.

Daarnaast blijkt uit bovengenoemd onderzoek van SEO dat de doeltreffendheid en doelmatigheid van de leegwaarderatio nog kan worden verbeterd door naast huurbescherming ook een vast huurcontract als vereiste op te nemen. Bij een tijdelijk huurcontract krijgt de eigenaar immers op korte termijn het volle en onbezwaarde eigendom over de woning, zodat er vrijwel geen sprake is van een waardedrukkend effect van de verhuurde toestand. Naar aanleiding van genoemd onderzoek wordt voorgesteld om de reikwijdte van de leegwaarderatio, zowel voor box 3 in de Wet IB 2001 als voor de schenk- en erfbelasting te beperken, door wettelijk tijdelijke contracten uit te sluiten van de toepassing van de leegwaarderatio.

Deze aanpassing zorgt ervoor dat belastingplichtigen de vraag moeten beantwoorden of sprake is van een tijdelijk contract. Daardoor wordt een beperkt beroep gedaan op het doenvermogen van deze belastingplichtigen. Dit beroep is beperkt omdat het belastingplichtigen betreft die nauw betrokken zijn geweest bij het sluiten van deze contracten, daardoor over deze contracten beschikken en deze vraag vrij eenvoudig kunnen beantwoorden in korte tijd.

De voorgestelde actualisatie van de leegwaarderatio heeft tot gevolg dat bij een jaarlijkse huurprijs van meer dan 5% ten opzichte van de WOZ-waarde het percentage van de leegwaarderatio wordt verhoogd naar 100%. Ook bij verhuur aan gelieerde partijen wordt voorgesteld uit te gaan van 100%. Voor deze verhuursituaties betekent dit dat de leegwaarderatio voor dit onderdeel de facto wordt afgeschaft, evenals voor de belastingplichtigen met een tijdelijk huurcontract. Dat heeft tot gevolg na aanpassing van de voorgestelde wetgeving dat veel belastingplichtigen deze regeling niet meer kunnen toepassen. Zoals opgemerkt, wordt een

beperkt beroep gedaan op het doenvermogen van de belastingplichtigen die na de aanpassingen een beroep (kunnen) doen op de regeling leegwaardratio. Naar de mening van het kabinet weegt dit op tegen de wens van het kabinet de regeling leegwaardratio doeltreffender en doelmatiger te maken.

4.7 Aanpassen culturele multiplier voor partners

De giftenaftrek kent sinds 1 januari 2012 een multiplier voor giften aan culturele algemeen nut beogende instellingen (ANBI's). De multiplier in de inkomstenbelasting houdt in dat het bedrag aan aftrekbare giften aan culturele ANBI's wordt verhoogd met 25%, maar ten hoogste met € 1.250.³² De maximering van de multiplier komt voort uit een amendement.³³ Noch uit het amendement noch uit de toelichting op dat amendement blijkt op welke wijze deze maximering volgens de indieners van het amendement zou moeten werken als sprake is van fiscaal partnerschap. Bij de budgettaire raming van het amendement is uitgegaan van het eenmaal toepassen van de multiplier bij fiscale partners en ook het aangifteprogramma van de Belastingdienst en de commerciële aangiftesoftware nemen bij fiscale partners eenmaal de multiplier in aanmerking. Sinds 1 januari 2012 wordt deze regeling op deze wijze toegepast. Deze uitvoeringspraktijk is nooit in twijfel getrokken tot vragen aan de voormalige Staatssecretaris van Financiën – Fiscaliteit en Belastingdienst – zijn gesteld. In de brief van 21 juni 2022³⁴ is de Tweede Kamer geïnformeerd dat er naar aanleiding van vragen aan de voormalige Staatssecretaris van Financiën – Fiscaliteit en Belastingdienst – een juridische analyse heeft plaatsgevonden waaruit blijkt dat de multiplier voor giften aan culturele ANBI's bij fiscale partners nu onjuist wordt toegepast. Op grond van de wet bedraagt deze voor fiscale partners maximaal € 2.500. Het betreft voor het jaar 2019³⁵ 1.512 partners die samen recht hadden op een hogere multiplier dan € 1.250 op een totaal van 109.000 belastingplichtigen die gebruik hebben gemaakt van de multiplier. Hoewel het een zeer beperkte groep betreft, heeft deze uitkomst grote gevolgen voor de uitvoering van de Belastingdienst, enerzijds omdat belastingaanslagen vanaf het belastingjaar 2017 tot de juiste hoogte vastgesteld dienen te worden, anderzijds omdat de Belastingdienst niet in staat is om op korte termijn de aanpassingen in de IH-systemen aan te brengen. De Tweede Kamer wordt op korte termijn geïnformeerd over de wijze waarop de Belastingdienst de multiplier voor de belastingjaren vanaf 2017 tot en met 2022 overeenkomstig de analyse zal toepassen. Hiervoor wordt € 6 miljoen gereserveerd. Zoals in de brief van 22 juni 2022 ook is vermeld, wordt voorgesteld om per 1 januari 2023 de wettekst in lijn te brengen met de huidige uitvoeringspraktijk. Dat wil zeggen dat voor de toepassing van de multiplier de culturele giften van fiscale partners worden samengevoegd en dit bedrag vervolgens wordt verhoogd met 25%, maar ten hoogste met € 1.250. In dit geval is geen aanpassing van het aangifteprogramma nodig. Deze wijziging doet geen beroep op het IV-portfolio van de Belastingdienst.

³² De multiplier in de vennootschapsbelasting bedraagt 50% van de aftrekbare giften aan culturele ANBI's, doch ten hoogste € 2500.

³³ Kamerstukken II 2011/12, 33006, nr. 10. In de toelichting van dit amendement is vermeld:

"Met dit amendement wordt geregeld dat de in het voorstel van wet opgenomen multiplier in de giftenaftrek in de Wet inkomstenbelasting 2001 wordt verlaagd naar 25%, met een absoluut maximum van € 1250. Dit betekent dat de verhoging van 25% wordt toegepast over maximaal € 5000 van de aan culturele instellingen gedane giften. Dit amendement levert in totaal € 7 miljoen op. Dit dient als dekking voor het amendement Omtzigt/Neppérus, Kamerstukken II 2011/12, 33006, nr. 11."

³⁴ Kamerstukken II 2021/22, 35927, nr. 134.

³⁵ 2019 is het meest recente jaar waarover volledige gegevens over toepassing van de multiplier in de aangifte inkomstenbelasting beschikbaar zijn.

Er zijn andere wetswijzigingen overwogen. Een andere optie betrof, kortgezegd, een multiplier voor de samengevoegde culturele giften bij fiscale partners van maximaal € 2.500. Deze optie zou de multiplier meer in lijn brengen met de wijze waarop andere fiscale regelingen in de inkomstenbelasting zijn vormgegeven. In nagenoeg alle gevallen waarvoor een gezamenlijke regeling voor fiscale partners is gekozen, worden de relevante bedragen namelijk zodanig vastgesteld dat de regeling in totaal zoveel mogelijk tot dezelfde uitkomst leidt als bij tweemaal een individuele benadering. Dit vergt echter een aanpassing in het aangifteprogramma van de Belastingdienst en de commerciële software voor het doen van de aangifte inkomstenbelasting en premie volksverzekeringen. De aanpassing van het aangifteprogramma van de Belastingdienst is een structuurwijziging van de IH-systemen. Alleen al het inbouwen van een structuurwijziging kost naar verwachting 15,5 maand. Dit legt beslag op het IV-portfolio dat op dit moment erg onder druk staat. Ook een afschaffing van de multiplier is overwogen. Dit zou echter ook een structuurwijziging in de IH-systemen zijn en doet tevens een beslag op het IV-portfolio. Daarnaast vormt de onjuiste toepassing van de multiplier geen aanleiding om de regeling af te schaffen. Voorgesteld wordt, alles afwegende, te kiezen voor de optie om de wetgeving in lijn te brengen met de uitvoeringspraktijk, met een inwerkingtreding per 1 januari 2023.

Doeltreffendheid, doelmatigheid en evaluatie

Door de aanpassing wordt de wetgeving in lijn gebracht met de uitvoeringspraktijk. Daarmee is de maatregel doeltreffend. Doelmatigheid en een evaluatie zijn niet aan de orde.

4.8 Uitfaseren IACK

De inkomensafhankelijke combinatiekorting (IACK) is een heffingskorting die wordt toegekend aan alleenstaande ouders of minstverdienende partners die arbeid en zorg voor jonge kinderen combineren, en voldoen aan de overige voorwaarden van de IACK. Het doel van deze regeling is het stimuleren van deze groep om arbeid en zorg over jonge kinderen te combineren, waardoor de arbeidsparticipatie van deze groep wordt bevorderd. In lijn met het coalitieakkoord wordt voorgesteld om de IACK vanaf 2025 af te schaffen, behalve voor ouders met (een of meer) kinderen die vóór 1 januari 2025 zijn geboren.

Doelstelling

Het afschaffen van de IACK kent zijn grondslag in vier overwegingen. Allereerst is in het coalitieakkoord een fundamentele herziening van de kinderopvangtoeslag (KOT) aangekondigd. De regering kiest voor een inkomensafhankelijke vergoeding van 96% (tot de maximum uurprijs) voor werkende ouders. Deze vergoeding wordt rechtstreeks door de overheid betaald aan kinderopvangorganisaties. Deze hoge vergoeding draagt bij aan de betaalbaarheid van de kinderopvang en daarmee wordt het aantrekkelijker voor ouders om werk en zorg voor jonge kinderen te combineren, waardoor de arbeidsparticipatie van ouders wordt bevorderd. Daarmee valt het doel van de IACK samen met een van de doelen van de (herziening van de) KOT.

Ten tweede is in het coalitieakkoord de ambitie uitgesproken om het belastingstelsel te vereenvoudigen en te hervormen en daartoe worden in dit Belastingplan de eerste stappen gezet. Het afschaffen van de IACK is een van die stappen. Door het afschaffen van de IACK komt de marginale druk vanuit de belastingtarieven meer in lijn met de effectieve marginale belastingdruk, wat de eenvoud en transparantie van het belastingstelsel ten goede komt.

Ten derde zorgt de afschaffing van de IACK ervoor dat de verschillen in belastingdruk tussen een- en tweeverdienershuishoudens met kinderen beperkt worden. Sinds de invoering van de Wet IB 2001 zijn deze verschillen groter geworden, wat heeft geleid tot onbegrip bij sommige burgers.

Tot slot levert de afschaffing van de IACK structureel vanaf 2037 € 1.772 miljoen op ter dekking van andere maatregelen die relevant zijn voor de koopkracht en het huishoudinkomen.

Inkomenseffecten en overgangsrecht

De regering heeft – zoals hiervoor is aangestipt – ervoor gekozen de IACK niet in één keer geheel af te schaffen, maar de IACK gefaseerd over de periode 1 januari 2025 tot en met 31 december 2036 af te schaffen door ouders van kinderen die zijn geboren vóór 1 januari 2025 nog wel in aanmerking te laten komen voor het recht op de IACK (overgangsrecht).

Vanaf 1 januari 2037 hebben alle kinderen geboren vóór 1 januari 2025 de leeftijd van 12 jaar bereikt en bestaat daardoor voor geen enkele ouder nog recht op de IACK.

De gekozen vormgeving van het overgangsrecht heeft als reden dat ouders met kinderen die geboren zijn vóór 1 januari 2025 het recht op de IACK niet abrupt verliezen of verlaagd zien worden. Hiermee wordt bewerkstelligd dat ouders die vóór 2025 al recht hebben op de IACK niet te maken krijgen met negatieve inkomenseffecten door het afschaffen van de IACK. Daarnaast wordt bewerkstelligd dat ouders die vóór 2025 geen recht hebben op de IACK, omdat niet wordt voldaan aan alle voorwaarden voor het recht op de IACK, maar op een later moment na 2025 wel wordt voldaan aan alle voorwaarden, deze ouders ook recht krijgen op de IACK. Op het moment dat zij gaan voldoen aan alle voorwaarden voor het recht op de IACK verkeren zij namelijk in exact dezelfde situatie als de ouders die het recht hebben behouden.

Ouders die vanaf 1 januari 2025 (nog steeds) recht hebben op de IACK komen ook in aanmerking voor de herziene KOT, mits gebruik wordt gemaakt van formele kinderopvang en wordt voldaan aan de overige voorwaarden. Dit houdt in dat er ouders zijn, met (een of meer) kinderen die geboren zijn op of na 1 januari 2025 die alleen recht krijgen op de herziene KOT, maar geen recht op de IACK. Zij bevinden zich in een vergelijkbare positie als de ouders die het recht op de IACK behouden, behalve dat zij, in tegenstelling tot ouders die nog wel recht hebben op de IACK, geen kinderen hebben die geboren zijn vóór 2025. Het moment waarop een kind wordt geboren met een harde grens tussen 31 december 2024 en 1 januari 2025 maakt het verschil voor ouders tussen 12 jaar lang (uiterlijk tot en met 2036) in aanmerking kunnen komen op de IACK of

helemaal niet in aanmerking komen voor de IACK. Dergelijke hardheid is echter inherent aan de keuze voor een dergelijke grens.

Een alternatief om de IACK gefaseerd af te schaffen zonder een dergelijke hardheid en zonder negatieve inkomenseffecten, is er niet. De hardheid kan wel worden voorkomen door te kiezen voor een alternatief waarbij de IACK in de periode van 1 januari 2025 tot 1 januari 2037 gefaseerd wordt afgeschaft door het maximumbedrag jaarlijks te verlagen tot nihil in 2037. Bij dit alternatief zouden ouders met uitsluitend (een of meer) kinderen die geboren zijn op of na 1 januari 2025 ook recht krijgen op de IACK, mits aan alle voorwaarden van de IACK wordt voldaan. Zowel de laatstgenoemde ouders als de ouders die voor 2025 al recht hadden op de IACK zouden tot en met 2036 jaarlijks te maken krijgen met negatieve inkomenseffecten door een lagere IACK. De regering heeft de voorkeur gegeven aan het voorkomen van deze negatieve inkomenseffecten.

Arbeidsmarkteffecten

Zoals hiervoor aangegeven valt het doel van de IACK samen met een van de doelen van de KOT, namelijk, het voor ouders met jonge kinderen aantrekkelijk maken om arbeid en zorg te combineren. Ondanks dat beide maatregelen hetzelfde doel nastreven, zijn de groepen ouders die met de verschillende maatregelen worden bereikt niet geheel dezelfde. De IACK is namelijk specifiek gericht op de alleenstaande ouders en minstverdienende partners met jonge kinderen – een groep die relatief sterk reageert op financiële prikkels – waarbij het niet uitmaakt of wel of geen gebruik wordt gemaakt van formele kinderopvang. De KOT is daarentegen gericht op werkende ouders die gebruikmaken van formele kinderopvang. Doordat de IACK, in tegenstelling tot de KOT, gericht een groep ouders bereikt die relatief sterk reageert op financiële prikkels en het gebruik maken van formele kinderopvang geen vereiste is, is de IACK volgens de modellen van het Centraal Planbureau (CPB) per euro effectiever in het bevorderen van de arbeidsparticipatie van ouders met jonge kinderen dan de KOT. Per saldo leiden de maatregelen daardoor volgens de modellen tot een (beperkt) negatief effect op het arbeidsaanbod. Hierbij is wel opgemerkt dat het berekenen van de effectiviteit van de KOT en de IACK in de modellen complex is, omdat in het verleden beleidswijzigingen vaak tegelijkertijd plaatsvonden en de individuele effecten daardoor lastig te berekenen zijn. Daarnaast is de KOT in tegenstelling tot de IACK voor veel ouders zichtbaarder, hetgeen de effectiviteit in de praktijk kan versterken.

Doeltreffendheid, doelmatigheid en evaluatie

Met het afschaffen van de IACK voor ouders met kinderen geboren na 2025 wordt een drietal doelen nagestreefd en bereikt: (1) het vereenvoudigen van het belastingstelsel, (2) het beperken van de verschillen in belastingdruk tussen een- en tweeverdienershuishoudens met kinderen en (3) het beschikbaar maken van middelen op termijn ter (gedeeltelijke) dekking van de herziening van de kinderopvang. Dit maakt de maatregel doeltreffend. Het doel dat de IACK nastreeft (het stimuleren van het combineren van arbeid en zorg over jonge kinderen) wordt met de herziening van de kinderopvang grotendeels voortgezet. De maatregel heeft daardoor slechts beperkt negatieve arbeidsmarkteffecten. Daarnaast kent de maatregel geen negatieve inkomenseffecten voor bestaande gevallen, namelijk ouders met uitsluitend (een of meer) kinderen die zijn geboren vóór 2025. Wel zijn er de eerste 12 jaar hogere uitvoeringslasten omdat onderscheid moet worden

gemaakt tussen oude en nieuwe gevallen. Op lange termijn leidt de maatregel tot minder uitvoeringslasten bij de Belastingdienst en beperkt het beroep op het doenvermogen van burgers. Door de gekozen uitfasering ontstaat een situatie waarbij ouders met een kind geboren vóór 1 januari 2025 nog maximaal 12 jaar lang van de IACK profiteren én daarnaast ook voordeel hebben van de hogere kinderopvangtoeslag. Dit voordeel kan oplopen tot maximaal € 30.000 ten opzichte van ouders die een kind krijgen op of net na 1 januari 2025. Een dergelijke harde grens kan leiden tot onbegrip bij ouders. Omdat de maatregel vanaf 1 januari 2025 nog maximaal 12 jaar duurt, wordt er geen evaluatie ingepland.

4.9 Afbouw algemene heffingskorting met verzamelinkomen

De algemene heffingskorting (AHK) is een korting van maximaal € 2.888 (2022) voor iedere belastingplichtige voor de inkomstenbelasting. Voor belastingplichtigen met een inkomen uit werk en woning (box 1) van meer dan € 21.317 (2022) wordt de korting verminderd met 6,007% (2022) van het surplus tot nihil bij het begin van de hoogste tariefschijf in box 1 (€ 69.398). Met de voorgestelde maatregel wordt deze afbouw niet langer uitsluitend afhankelijk van de hoogte van het inkomen uit werk en woning, maar van het verzamelinkomen, dat bestaat uit het inkomen uit werk en woning (box 1), het inkomen uit aanmerkelijk belang (box 2) en het inkomen uit sparen en beleggen (box 3) verminderd met het daarin begrepen te conserveren inkomen. De afbouw van de AHK is al sinds 2014 bepalend voor het marginale tarief in box 1 en zorgt de facto voor een extra schijf in box 1 van circa 43%. De algemene heffingskorting geldt voor alle belastingplichtigen. Met de huidige afbouw van de AHK heeft echter niet elke belastingplichtige in dezelfde mate te maken. Gegeven het feit dat de AHK een afbouw kent, acht de regering dit verschil ongewenst. Met de voorgestelde maatregel geldt de afbouw voor iedere belastingplichtige met hetzelfde verzamelinkomen op gelijke wijze, ongeacht de bron van inkomen.

Hiermee wordt tevens bereikt dat inkomen uit vermogen (box 2- en box 3-inkomen) in het afbouwtraject van de AHK onder omstandigheden zwaarder wordt belast. Belastingplichtigen met een laag of geen inkomen uit werk en woning en daarnaast een voldoende hoog inkomen uit aanmerkelijk belang of sparen en beleggen gaan door deze maatregel meer belasting betalen. Daarnaast zorgt de maatregel ervoor dat de afbouw van heffingskortingen enigszins uniformer plaatsvindt. De ouderenkorting wordt namelijk reeds afgebouwd met het verzamelinkomen. Deze maatregel kan overigens ook gevolgen hebben voor sommige keuzes binnen box 2 of box 3. Zo kan deze maatregel, waarbij het deel van de dividenduitkering dat in het afbouwtraject valt en met een extra 6 procentpunt wordt belast, ervoor zorgen dat het in sommige gevallen voordeliger wordt om dividenduitkeringen uit te stellen tot een grote uitkering ineens.

Met de maatregel wordt vrijwel geen extra beroep gedaan op het doenvermogen van belastingplichtigen voor wat betreft de toekenning van de AHK. In beginsel heeft iedere belastingplichtige recht op de AHK. De hoogte van de AHK wordt door de systemen berekend en automatisch toegekend. Door de wijziging zullen wel meer belastingplichtigen in het afbouwtraject van de AHK terechtkomen en een deel of de gehele AHK verliezen. Voor sommige

belastingplichtigen die met de hoogte van box 2- of box 3-inkomen kunnen schuiven over kalenderjaren, kan de berekening van de marginale druk iets complexer zijn.

Door de maatregel kan de goedkeuring vooruitlopend op wetgeving uit het Besluit heffingskortingen, die regelt dat het inkomen uit werk en woning voor het bepalen van de hoogte van de AHK wordt verminderd met het daarin begrepen te conserveren inkomen, komen te vervallen. Voor het vaststellen van het verzamelinkomen wordt het totale inkomen namelijk al verminderd met het daarin begrepen te conserveren inkomen.

Doeltreffendheid, doelmatigheid en evaluatie

Het doel van de maatregel is om de afbouw van de AHK voor iedere belastingplichtige met hetzelfde verzamelinkomen gelijk toe te passen, ongeacht de samenstelling van het inkomen, en om verzamelinkomen in het afbouwtraject van de AHK dat verhoudingsgewijs meer uit box 2- en box 3-inkomen bestaat, zwaarder te belasten. De opbrengst dient ter dekking van een deel van de derving die optreedt vanwege de herstellwetgeving en de overbruggingswetgeving voor box 3 na het 'Kerstarrest' van de Hoge Raad. De maatregel is naar verwachting doeltreffend en beperkt doelmatig. Doeltreffend omdat de maatregel realiseert dat de afbouw van de AHK voor iedere belastingplichtige met hetzelfde verzamelinkomen gelijk wordt toegepast. Dat zorgt voor een circa 6% (circa 3% bij AOW'ers) hogere marginale druk voor belastingplichtigen met een verzamelinkomen tussen grofweg € 21.000 en € 70.000, gegeven dat dit verzamelinkomen voor een deel uit box 2 en/of box 3 inkomen bestaat. Belastingplichtigen met een inkomen in box 1 boven ruim € 69.000 worden door de maatregel niet geraakt omdat de AHK voor hen al nihil is).

Meer algemeen geldt dat de afbouw van de AHK, die de facto zorgt voor een extra schijf in box 1 van circa 43% tussen € 21.000 en € 69.000 de eenvoud en transparantie niet ten goede komt. Een extra tariefschijf in het basistarief van box 1 is wat dat betreft inzichtelijker. Enkel vanuit de dekkingsmaatregel beredeneerd zou het alternatief van een algemene verhoging van het box-2- en het box-3-tarief wat dat betreft doelmatiger zijn.

Daarnaast is het eerder in deze memorie geschetste neveneffect op keuzes in box 2 in enkele gevallen niet doelmatig, met name wanneer de afbouw van de AHK leidt tot een omgekeerde prikkel dan beoogd met het voorgestelde gedifferentieerde box 2-tarief. Ook verhoogt de maatregel de reeds hoge complexiteit van de inkomstenbelasting; het wordt moeilijker voor belastingplichtigen om hun marginale belastingdruk in ieder van de drie boxen in te schatten. Door de afbouw te verbreden naar box 2 en 3 wordt het marginale tarief in iedere box afhankelijk van het inkomen in de andere twee boxen. Verhoging van het tarief is doelmatiger, omdat de geschetste neveneffecten niet optreden.

4.10 Repareren overgangsrecht scholingsaftrek

Met ingang van 1 januari 2022 is de fiscale aftrek van scholingsuitgaven in de inkomstenbelasting afgeschaft, behoudens een overgangsbepaling die ziet op het overgangsrecht dat was ingevoerd

naar aanleiding van de invoering van het sociale leenstelsel.³⁶ Op grond van dit overgangsrecht kunnen scholingsuitgaven die betrekking hebben op studiejaren tot en met het studiejaar 2014/2015 en die destijds niet tot aftrek leidden omdat recht bestond op een prestatiebeurs, alsnog (forfaitair) in aftrek worden gebracht als scholingsuitgaven als in een jaar de prestatiebeurs definitief niet wordt omgezet in een gift. In dat jaar blijkt dan dat de eerder gedane scholingsuitgaven wel hebben gedrukt op de belastingplichtige en kunnen de forfaitaire bedragen of het bedrag aan ontvangen prestatiebeurs als dit lager is, in aftrek worden gebracht. Bij de afschaffing van de fiscale aftrek van scholingsuitgaven is ervoor gekozen om dit bestaande overgangsrecht te continueren en de (forfaitaire) aftrek van scholingsuitgaven voor deze specifieke situatie in stand te laten. Dit overgangsrecht vervalt per 1 januari 2031, omdat het dan materieel is uitgewerkt.³⁷

Met de Wet afschaffing fiscale aftrek scholingsuitgaven is de wettelijke bepaling voor het overgangsrecht in de inkomstenbelasting blijven staan, maar is de betreffende afdeling voor de aftrek van scholingsuitgaven geheel komen te vervallen. Hiermee is er geen wettelijke grondslag meer voor aftrek van scholingsuitgaven onder het overgangsrecht. Voorgesteld wordt daarom het overgangsrecht met terugwerkende kracht te repareren vanaf het moment dat de fiscale aftrek van scholingsuitgaven is afgeschaft, zijnde per 1 januari 2022.

Door deze reparatie blijven alle relevante bepalingen die voorheen van toepassing waren op de aftrek van de hierboven omschreven (forfaitaire) aftrek van toepassing.³⁸ Daarmee wordt de wettekst in lijn gebracht met het doel om bij de afschaffing het reeds bestaande overgangsrecht in zijn toenmalige vorm te continueren.³⁹

Doeltreffendheid, doelmatigheid en evaluatie

De voorgestelde wetwijziging betreft reparatie van het overgangsrecht met terugwerkende kracht vanaf het moment dat de fiscale aftrek van scholingsuitgaven is afgeschaft, zijnde per 1 januari 2022. Hiermee wordt de wettekst in lijn gebracht met het doel om bij de afschaffing het reeds bestaande overgangsrecht in zijn toenmalige vorm te continueren. Daarmee is de maatregel doeltreffendheid. Doelmatigheid en een evaluatie zijn niet aan de orde.

4.11 Oudedagsverplichting aanwenden ter verkrijging van een lijfrente

Op 1 april 2017 zijn de maatregelen van de Wet uitfasering pensioen in eigen beheer en overige fiscale maatregelen in werking getreden, waarbij een deel van de maatregelen terugwerkt tot en met 1 januari 2017. Het was vanaf 1 april 2017 tot en met 2019 mogelijk om het volledige in eigen beheer verzekerde deel van de opgebouwde pensioenaanspraak geruisloos om te zetten in een aanspraak ingevolge een oudedagsverplichting (ODV). In het overgangsrecht van de Wet op de wet op de loonbelasting 1964 (wet LB 1964) is een aantal voorwaarden gegeven voor de

³⁶ Kamerstukken II 2019/20, 35306, nr. 3, p. 3-4.

³⁷ Uitgaande van de reguliere termijn van 10 jaar die DUO hanteert om een diploma te behalen voor een studie waarvoor een prestatiebeurs is verstrekt, en een mogelijke verlenging van 5 jaar in bijzondere omstandigheden.

³⁸ Artikel 6.1 en afdeling 6.7 Wet IB 2001.

³⁹ Kamerstukken II 2019/20, 35306, nr. 3, p. 4.

afwikkeling van de ODV. Een ODV dient uiterlijk twee maanden na het bereiken van de AOW-gerechtigde leeftijd in te gaan en te worden uitgekeerd in een periode van 20 jaar met gelijke tussenposen van ten hoogste een jaar. Zolang er nog geen termijnen zijn ingegaan uit de ODV kan deze ODV fiscaal geruisloos worden aangewend ter verkrijging van een lijfrente, een lijfrenterekening of een lijfrentebeleggingsrecht.

In de praktijk bleek dit te knellen voor gevallen waarin de ODV wel al was ingegaan. In het Verzamelbesluit pensioenen is hiervoor reeds eerder gedeeltelijk een oplossing gevonden door met toepassing van de hardheidsclausule goed te keuren dat een ODV ook na de ingang van de termijnen uit deze ODV aangewend mag worden voor een lijfrente, een lijfrenterekening of een lijfrentebeleggingsrecht mits dit plaatsvindt voor de uiterste ingangsdatum van een lijfrente of de uitkering van de termijnen van een lijfrenterekening, onderscheidenlijk een lijfrentebeleggingsrecht, zijnde het einde van het kalenderjaar waarin de leeftijd die vijf jaar hoger is dan de AOW-gerechtigde leeftijd wordt bereikt.⁴⁰

Ook deze goedkeuring bleek in de praktijk nog onvoldoende ruimte te bieden. Belastingplichtigen die vijf jaar ouder zijn dan de AOW-gerechtigde leeftijd en om hen moverende redenen de bv willen opheffen, kunnen dat niet doen vanwege de ODV. De ODV dient immers in een periode van twintig jaar te worden uitgekeerd. Al die tijd dient de bv in stand te worden gehouden. Vanwege signalen uit de praktijk hierover stelt de regering voor om onder nader te stellen voorwaarden het mogelijk te maken dat een ODV ook kan worden aangewend ter verkrijging van een lijfrente, een lijfrenterekening of een lijfrentebeleggingsrecht na het kalenderjaar waarin de leeftijd wordt bereikt die vijf jaar hoger is dan de AOW-gerechtigde leeftijd.

Na de Commissie voor de Verzoekschriften en de Burgerinitiatieven van de Tweede Kamer hierover te hebben geïnformeerd is hier vooruitlopend op wetgeving ook al in voorzien door middel van een beleidsbesluit.⁴¹ De nader te stellen voorwaarden zijn in dit beleidsbesluit al opgenomen. Deze blijven ongewijzigd. Met dit wetsvoorstel wordt voorgesteld deze maatregelen te codificeren. De regering stelt voor aan deze maatregelen terugwerkende kracht te verlenen tot en met 1 april 2017 zodat ook eventuele gevallen waarin reeds na het kalenderjaar waarin de leeftijd is bereikt die vijf jaar hoger is dan de AOW-gerechtigde leeftijd een ODV is aangewend ter verkrijging van een lijfrente, een lijfrenterekening of een lijfrentebeleggingsrecht, fiscaal zijn toegestaan.

Doeltreffendheid, doelmatigheid en evaluatie

Ook bij belastingplichtigen die vijf jaar ouder zijn dan de AOW-gerechtigde leeftijd bestaat de wens om een ODV aan te wenden ter verkrijging van een lijfrente, zodat zij de bv kunnen opheffen. De voorgestelde maatregel is doeltreffend, omdat hiermee aan die wens wordt tegemoetgekomen. Verder is de voorgestelde maatregel doelmatig om deze enerzijds niet tot extra uitvoeringskosten voor de Belastingdienst leidt en anderzijds tot een verlaging van administratieve lasten voor belastingplichtigen leidt.

⁴⁰ Besluit van 11 december 2018, nr. 2018-28514 (Stcrt. 2018, 68653).

⁴¹ Besluit van 22 juni 2022, nr. 2022-13302 (Stcrt. 2022, 17162).

De maatregel voldoet aan het gestelde doel en is naar verwachting doelmatig. Er is daarom niet voorzien in een aparte evaluatie van deze maatregel.

4.12 Introduceren twee schijven box 2

Als dekking voor het rechtsherstel dat op grond van het arrest van 24 december 2021⁴² over box 3 moet worden geboden, wordt voorgesteld de lasten in box 2 van de inkomstenbelasting te verhogen. Voorgesteld wordt om per 2024 twee schijven te introduceren in het box 2-tarief. In de huidige situatie is sprake van één vlaktarief dat geldt voor het gehele bedrag aan belastbaar inkomen uit aanmerkelijk belang in box 2 van de inkomstenbelasting. Dit tarief bedraagt 26,9% in 2022. Voorgesteld wordt om per 2024 twee schijven te introduceren in box 2 met een basistarief van 24,5% voor de eerste € 67.000 (bedrag 2024) aan inkomsten per belastingplichtige en een tarief van 31% voor het meerdere.

Doordat een dividenduitkering tot € 67.000 tegen het lage tarief van 24,5% wordt belast, wordt de belastingplichtige in box 2 gestimuleerd om jaarlijks (een deel van) de winst van de bv in de vorm van dividend uit te laten keren. Als de belastingplichtige in een jaar een hoger inkomen uit aanmerkelijk belang geniet dan € 67.000, bijvoorbeeld bij vervreemding van de aandelen of bij een hogere dividenduitkering, dan betaalt de belastingplichtige namelijk over het inkomen dat uitgaat boven € 67.000 het hoge tarief. In het geval van fiscaal partnerschap geldt dat inkomen uit aanmerkelijk belang een gemeenschappelijk inkomensbestanddeel is dat aan beide partners kan worden toegerekend. Dit houdt in dat een aanmerkelijkbelanghouder die inkomen uit aanmerkelijk belang geniet van € 134.000 en de partners kiezen het inkomen gelijk over hen te verdelen, het lage tarief van toepassing op het volledige inkomen uit aanmerkelijk belang van € 134.000. De nieuwe tariefschijven zullen jaarlijks worden aangepast aan de inflatie.

Doeltreffendheid, doelmatigheid en evaluatie

De introductie van de twee schijven in box 2 is primair bedoeld als dekkingsmaatregel voor het rechtsherstel dat moet worden geboden voor box 3. Daarnaast zorgt deze maatregel ervoor dat werkenden (werknemers, IB-ondernemers en directeur groot aandeelhouders (dga's)) fiscaal meer gelijk behandeld worden. De invoering van het tweeschijventarief in box 2 betekent een lastenverhoging voor aanmerkelijkbelanghouders (waaronder veel dga's) en is daarmee doeltreffend in het behalen van belastingopbrengsten. Daarnaast wordt het aantrekkelijker om jaarlijks dividend uit te keren tegen het lage tarief, waardoor belastinguitstel door winstinhouding wordt tegengegaan. Het vaker uitkeren van dividend heeft mogelijk meer administratiekosten, maar dit weegt niet op tegen het voordeel van minder belastinguitstel door winstinhouding.

Er is niet voorzien in een aparte evaluatie van de voorliggende maatregel, aangezien deze naar verwachting voldoet aan de gestelde doelen van het behalen van meer belastingopbrengst en een meer gelijke fiscale behandeling. Daarnaast is het onderwerp van de verschillende fiscale behandeling van werkenden, ook in relatie tot de fiscale behandeling van inkomen uit vermogen,

⁴² HR 24 december 2021, ECLI:NL:HR:2021:1963.

voortdurend onderwerp van onderzoek, zie als voorbeelden het rapport van de Commissie Regulering van Werk⁴³, de Bouwstenen voor een beter belastingstelsel,⁴⁴ en ook het recente IBO-rapport over de vermogensverdeling.⁴⁵

4.13 Vervallen uitzondering op gebruikelijkloonregeling innovatieve start-ups

Met ingang van 2017 is de gebruikelijkloonregeling versoepeld voor zogenoemde innovatieve start-ups⁴⁶. Het belastbare loon van belastingplichtigen die aanmerkelijkbelanghouder zijn van die innovatieve start-ups en arbeid verrichten ten behoeve van die innovatieve start-ups mag voor de toepassing van de gebruikelijkloonregeling worden vastgesteld op het wettelijke minimumloon. De regeling mag maximaal drie jaar worden toegepast, waarna de normale regels voor de bepaling van het gebruikelijke loon weer gelden. Het doel van deze regeling is het stimuleren van innovatieve start-ups door een verbetering van hun liquiditeitspositie. De regeling is destijds voorzien van een horizonbepaling op grond waarvan de tegemoetkoming met betrekking tot de gebruikelijkloonregeling voor innovatieve start-ups zou vervallen per 1 januari 2022, tenzij de maatregel voor die datum positief zou worden geëvalueerd. De regeling is bij het Belastingplan 2022 met een jaar verlengd, omdat de evaluatie destijds nog niet was afgerond.

Het ministerie van Economische Zaken en Klimaat heeft de maatregel inmiddels geëvalueerd op doelmatigheid en doeltreffendheid. Hieruit blijkt dat slechts een klein deel van de belastingplichtigen die in aanmerking komen voor de regeling er ook gebruik van maakt. Een zeer kleine groep ontvangt een gebruikelijk loon dat exact overeenkomt met het wettelijke minimumloon (WML). Hierbij speelt mee dat een lager gebruikelijk loon ook mogelijk is in nader overleg met de Belastingdienst. In uitzonderlijke gevallen is het zelfs mogelijk dat daar een lager loon uit volgt dan het WML. Hierdoor is het niet met zekerheid te zeggen dat een verlaging van het gebruikelijke loon ook een effect is van de regeling. Door het beperkte gebruik van de regeling is het effect op de liquiditeitspositie van innovatieve start-ups gering en is de regeling daarmee niet doeltreffend. Omdat er beperkt gebruik wordt gemaakt van de regeling kan er weinig gezegd worden over de doelmatigheid. De regeling zorgt ervoor dat gebruikers waarschijnlijk niet meer in overleg hoeven te treden met de Belastingdienst over de hoogte van het gebruikelijke loon, waardoor de kosten relatief laag zijn. Door het beperkte gebruik zijn de baten echter ook laag. De regeling slaagt er al met al dus niet goed in om innovatieve start-ups te stimuleren door hun liquiditeitspositie te verbeteren. Daarom wordt voorgesteld de regeling per 1 januari 2023 te laten vervallen.

Bij de invoering van de regeling is aangegeven dat overgangsrecht zou worden opgenomen voor bestaande gevallen in het geval dat de regeling zou worden afgeschaft.⁴⁷ Aanmerkelijkbelanghouder(s) die in 2022 al gebruikma(a)k(t)en van de regeling, kunnen daarom

⁴³ Kamerstukken II 2019/20, 29544, nr.970.

⁴⁴ Kamerstukken II 2019/20, 32140, nr. 71.

⁴⁵ Kamerstukken II 2021/22, 35925 IX, nr. 38.

⁴⁶ Onder een innovatieve start-up wordt in dit kader verstaan een lichaam als bedoeld in artikel 12a, derde lid, Wet LB 1964 waaraan een S&O-verklaring als bedoeld in artikel 1, eerste lid, onderdeel s, WVA is afgegeven voor in het kalenderjaar verricht speur- en ontwikkelingswerk waarop het percentage, bedoeld in artikel 23, zevende lid, eerste volzin, van die wet, van toepassing is.

⁴⁷ Kamerstukken II 2016/17, 34552, nr. 19, p. 5.

op grond van het onderhavige wetsvoorstel de regeling blijven toepassen. De voorwaarden voor de tegemoetkoming zoals die op 31 december 2022 gelden, blijven in dat geval gelden voor de resterende duur waarin de aanmerkelijkbelanghouder nog gebruik kan maken van de tegemoetkoming. Concreet zijn dit de kalenderjaren 2023 en 2024, afhankelijk van in welk kalenderjaar de regeling voor het eerst door de belastingplichtige is toegepast. Voorgesteld wordt daarom om het overgangsrecht met ingang van 1 januari 2025 te laten vervallen.

Doeltreffendheid, doelmatigheid en evaluatie

De tegemoetkoming in de gebruikelijk-loonregeling voor innovatieve startups bevatte een horizonbepaling op basis waarvan de regeling zou vervallen tenzij deze positief zou worden geëvalueerd op doeltreffendheid en doelmatigheid. Nu de regeling negatief is geëvalueerd, vervalt de tegemoetkoming.

4.14 Beperken 30%-regeling

In de Voorjaarsnota 2022⁴⁸ is aangekondigd dat de 30%-regeling voor ingekomen werknemers per 1 januari 2024 wordt beperkt tot de zogenoemde Balkenende-norm. Hiermee wordt verwezen naar de bezoldigingsnorm voor topfunctionarissen in de Wet normering topinkomens (WNT-norm).⁴⁹ In 2022 bedraagt deze WNT-norm € 216.000 op jaarbasis. Aftopping binnen de 30%-regeling komt dus aan de orde als de grondslag voor de 30%-regeling⁵⁰ hoger is dan € 216.000.⁵¹

Voor bepaalde werknemers die vanuit een ander land naar Nederland komen om hier te werken (ingekomen werknemers), geldt dat hun werkgever bepaalde extra kosten vanwege het tijdelijk werken en verblijven in Nederland vrij van loonheffingen mag vergoeden (gerichte vrijstelling). Deze extra kosten (zogenoemde extraterritoriale kosten (ETK)) kunnen op declaratiebasis worden vergoed, maar het is onder voorwaarden ook mogelijk om hiervoor toepassing van de zogenoemde 30%-regeling aan te vragen. Met toepassing van de 30%-regeling kan een werkgever, kort gezegd, maximaal 30% van het "loon"⁵² van een ingekomen werknemer onbelast vergoeden zonder nadere onderbouwing van de kosten.

In 2017 is de 30%-regeling voor ingekomen werknemers geëvalueerd. Het rapport Evaluatie 30%-regeling (hierna de evaluatie) is op 13 juni 2017 aangeboden aan de Tweede Kamer en is op 20 april 2018 van een kabinetsreactie voorzien. Uit de evaluatie komt naar voren dat voor ongeveer de helft van de gebruikers het forfait een ruimere onbelaste vergoeding lijkt te bieden dan waarvan sprake zou zijn bij vergoeding van de daadwerkelijk gemaakte ETK. Dat is bij hogere

⁴⁸ Kamerstukken II 2021/22, 36120, nr. 1.

⁴⁹ Artikel 2.3 WNT.

⁵⁰ De grondslag is opgenomen in artikel 10ea, eerste lid, onderdeel a, UBLB 1965 en betreft het loon uit tegenwoordige dienstbetrekking ter zake van het verblijf buiten het land van herkomst dat is genoten tijdens de looptijd van de bewijsregel en waarover met toepassing van de artikelen 20a, 20b, 26 en 26b Wet LB 1964 belasting wordt geheven, voor zover de ingekomen of uitgezonden werknemer ter zake geen recht heeft op voorkoming van dubbele belasting vermeerderd met de vergoeding voor ETK.

⁵¹ In de tekst wordt vooralsnog uitgegaan van de in 2022 geldende WNT-norm. Het bedrag van de WNT-norm is echter gekoppeld aan de ontwikkeling van de contractuele loonkosten voor de overheid en zal daardoor in 2024 vermoedelijk op een hoger bedrag worden vastgesteld.

⁵² Dit betreft het loon uit tegenwoordige dienstbetrekking ter zake van het verblijf buiten het land van herkomst dat is genoten tijdens de looptijd van de bewijsregel en waarover met toepassing van de artikelen 20a, 20b, 26 en 26b Wet LB 1964 belasting wordt geheven, voor zover de ingekomen of uitgezonden werknemer ter zake geen recht heeft op voorkoming van dubbele belasting vermeerderd met de vergoeding voor ETK.

inkomens vaker aan de orde. Dit hangt samen met de omstandigheid dat de omvang van de onbelaste vergoeding ingevolge de 30%-regeling wordt bepaald op basis van de hoogte van het "loon". De ETK kunnen echter inkomensafhankelijk zijn, zoals bijvoorbeeld een taalcursus, dan wel, zullen niet evenredig toenemen bij een hoger loon. Uit de evaluatie komt naar voren dat het forfait binnen de 30%-regeling vanaf een loon van € 100.000 steeds minder goed aansluit bij de daadwerkelijk gemaakte ETK en dat het percentage aan werkelijke kosten dat tegenover het forfait staat kan dalen tot slechts 6%. Door de onbelaste vergoeding binnen de 30%-regeling voor hogere inkomens te maximeren, zal de 30%-regeling beter aansluiten bij het vergoeden van de daadwerkelijk gemaakte ETK. Hoewel voornoemd effect zich voordoet vanaf een loon van € 100.000 kiest het kabinet voor een ruime marge boven deze grens. Hiermee wordt tegemoetgekomen aan de omstandigheid dat in individuele situaties afhankelijk van factoren als het land van herkomst en de grootte van het gezin de werkelijke kosten kunnen afwijken van wat gemiddeld aan de orde is. Het kabinet kiest ervoor aan te sluiten bij een bestaande norm om de grens te bepalen vanaf waar een minder ruimhartige tegemoetkoming wordt geboden. Het kabinet meent met de aansluiting bij de WNT-norm een dergelijke grens te hebben gevonden. De WNT-norm ligt in 2022 op € 216.000. Door hierbij aan te sluiten mag binnen de 30%-regeling maximaal € 64.800 (30% van € 216.000) onbelast worden vergoed. Het kabinet meent dat dit een dermate hoog bedrag aan ETK omvat dat ook ingekomen werknemers met een hoger loon in toereikende mate van de regeling gebruik kunnen maken. Mocht dat in een individueel geval toch niet het geval zijn, dan kan men in plaats van de 30%-regeling nog steeds zonder maximering de daadwerkelijk gemaakte ETK onbelast vergoed krijgen. Overigens zal het bedrag van de WNT-norm in 2024 naar verwachting vermoedelijk hoger liggen, omdat dit bedrag is gekoppeld aan de ontwikkeling van de contractuele loonkosten voor de overheid. Behalve dat met de aansluiting bij de WNT-norm een loonontwikkeling wordt geïncorporeerd, wordt met de WNT-norm een duidelijke en bekende norm gehanteerd. De voorgestelde maatregel houdt in dat de onbelaste vergoeding binnen de 30%-regeling jaarlijks wordt gemaximeerd op 30% van het bedrag van de WNT-norm. Indien de 30%-regeling slechts een deel van het kalenderjaar bij een werknemer wordt toegepast – omdat de werknemer slechts een deel van het kalenderjaar kwalificeert voor toepassing van de 30%-regeling dan wel voor een deel van het kalenderjaar bijvoorbeeld de regeling voor vergoeding van werkelijke ETK wordt toegepast⁵³ – vindt herrekening van het maximaal in aanmerking te nemen forfait (op basis van het bedrag 2022 is dat 30% van € 216.000 = € 64.800)⁵⁴ naar tijdsgelang plaats.

Ook internationale schoolgelden kwalificeren als ETK. Als een werkgever schoolgelden voor een internationale school of een internationale afdeling van een niet-internationale school vergoedt aan een ingekomen werknemer, kan deze vergoeding kwalificeren als een gericht vrijgestelde vergoeding. Als een werknemer in aanmerking komt voor de 30%-regeling, is het (naast de 30%-

⁵³ Samenloop van beide regelingen binnen een kalenderjaar kan ingevolge het voorgestelde artikel 31a, zeventiende en achttiende lid, Wet LB 1964 aan de orde zijn in het eerste jaar van tewerkstelling en in latere jaren indien de mogelijkheid van toepassing van de 30%-regeling gedurende het jaar – anders dan door vertrek uit Nederland als ingekomen werknemer – eindigt.

⁵⁴ In de tekst wordt voornamelijk uitgegaan van de in 2022 geldende WNT-norm. Het bedrag van de WNT-norm is echter gekoppeld aan de ontwikkeling van de contractuele loonkosten voor de overheid en zal daardoor in 2024 vermoedelijk op een hoger bedrag worden vastgesteld.

vergoeding zelf) ook mogelijk om de internationale schoolgelden onbelast te vergoeden. De voorgestelde maatregel brengt hier geen verandering in aan.

Verder blijft het zoals aangegeven mogelijk om in plaats van toepassing van de 30%-regeling de ETK op declaratiebasis te vergoeden, ook als men binnen de 30%-regeling met aftopping te maken zou krijgen.

Daarnaast wordt voorgesteld dat per kalenderjaar een keuze dient te worden gemaakt voor het vergoeden van ETK op declaratiebasis dan wel op basis van de 30%-regeling. Met het vergoeden van ETK op basis van de 30%-regeling worden administratieve lasten voorkomen. In plaats van het moeten onderbouwen van de gemaakte kosten met bonnetjes, kan zonder nadere onderbouwing het forfait in aanmerking worden genomen. Veelal wordt vanwege de administratieve eenvoud van het forfait en de voorspelbaarheid van de hoogte van de vergoeding – bij het voldoen aan de voorwaarden van de 30%-regeling – deze regeling dan ook toegepast.⁵⁵ De keuze voor het vergoeden van ETK op basis van óf de 30%-regeling óf de regeling voor werkelijke ETK sluit aan bij de doelstelling van beide regelingen. Het is immers niet de bedoeling dat voor dezelfde kosten tweemaal een onbelaste vergoeding in aanmerking wordt genomen. Dat een dergelijke keuze is beoogd valt echter in mindere mate af te leiden uit de tekst van de wet- en regelgeving. Met het oog op de aftopping van de 30%-regeling waarbij het potentieel aantrekkelijker zou kunnen worden om de 30%-regeling en de regeling voor werkelijke ETK afwisselend toe te passen, wordt voorgesteld per 2023 expliciet te maken dat per kalenderjaar slechts toepassing van een van beide regelingen aan de orde is. Hierop wordt een uitzondering gemaakt voor de eerste vier maanden van tewerkstelling vanwege het proces van aanvragen van een zogenoemde 30%-beschikking.⁵⁶ De voorgestelde maatregel op basis waarvan een keuze dient te worden gemaakt geldt logischerwijze voor alle extraterritoriale werknemers⁵⁷ dus voor zowel ingekomen als uitgezonden werknemers.

Om eventueel oneigenlijk gebruik te voorkomen wordt tevens een delegatiebepaling voorgesteld op grond waarvan nadere regels kunnen worden gesteld voor de situatie dat een ingekomen werknemer voor meerdere met elkaar verbonden inhoudingsplichtigen⁵⁸ of voor een of meer natuurlijke personen die voor ten minste een derde gedeelte belang hebben in de inhoudingsplichtige⁵⁹ werkzaamheden verricht.

Beoogd is dat de aftoppingsmaatregel per 1 januari 2024 in werking treedt. Er wordt een overgangsregeling voorgesteld op basis waarvan voor ingekomen werknemers bij wie de 30%-regeling over het laatste loontijdvak van 2022 is toegepast, geldt dat de aftopping van de 30%-regeling pas toepassing vindt vanaf 1 januari 2026. Voor deze groep ingekomen werknemers geldt dat bij aanvang van toepassing van de 30%-regeling nog niet definitief vaststond dat het binnen de regeling maximaal in aanmerking te nemen bedrag vanaf 1 januari 2024 zou worden afgetopt.

⁵⁵ Kamerstukken II 2016/17, 34552, nr. 84 en bijlage 810249, p.60 en 61.

⁵⁶ Artikel 10ei UBLB 1965.

⁵⁷ Artikel 10e, tweede lid, onderdeel a, UBLB 1965.

⁵⁸ In de zin van artikel 10a, zevende lid, Wet LB 1964.

⁵⁹ Waar hierna wordt gesproken over verbonden vennootschappen wordt daaronder tevens verstaan een of meer natuurlijke personen die voor ten minste een derde gedeelte belang hebben in de inhoudingsplichtige.

Met een overgangperiode van twee jaar heeft ook deze groep voldoende tijd om hier rekening mee te houden. Per 1 januari 2019 is de maximale looptijd van de 30%-regeling verkort van acht naar vijf jaar. De voorgestelde overgangperiode van twee jaar sluit aan op de gehanteerde overgangperiode bij die verkorting van de looptijd.

Voor ingekomen werknemers die vanaf 1 januari 2023 toetreden tot de 30%-regeling is reeds op voorhand duidelijk dat met ingang van 1 januari 2024 aftopping van het maximaal in aanmerking te nemen bedrag aan de orde kan zijn.

Doeltreffendheid, doelmatigheid en evaluatie

De 30%-regeling biedt de mogelijkheid om 30% van het loon onbelast te vergoeden als forfaitaire compensatie voor gemaakte extraterritoriale kosten (ETK). Uit de evaluatie van 2017 komt naar voren dat voor ongeveer de helft van de gebruikers het forfait een ruimere onbelaste vergoeding lijkt te bieden dan waarvan sprake zou zijn bij vergoeding van de daadwerkelijk gemaakte ETK. Dat zal zeker bij (zeer) hoge inkomens vaker aan de orde zijn, omdat de werkelijke kosten niet evenredig toenemen bij een hoger loon. Verder komt uit de evaluatie naar voren dat het forfait binnen de 30% regeling vanaf een loon van € 100.000 steeds minder goed aansluit bij de daadwerkelijk gemaakte ETK en het percentage aan werkelijke kosten dat tegenover het forfait staat kan dalen tot slechts 6%. Door de onbelaste vergoeding binnen de 30%-regeling te maximaleren op 30% van het bedrag van de WNT-norm, zal de 30%-regeling beter aansluiten bij het vergoeden van de daadwerkelijk gemaakte ETK. De 30%-regeling wordt hierdoor doeltreffender en doelmatiger. De 30%-regeling wordt in 2025 geëvalueerd, waarbij ook deze aanpassing meeloopt.

4.15 Verlagen schijfgrens vennootschapsbelasting naar € 200.000 en verhogen laag tarief naar 19%

Voorgesteld wordt de schijfgrens in de vennootschapsbelasting (Vpb) te verlagen van € 395.000 naar € 200.000 vanaf 1 januari 2023. Hierdoor betalen bedrijven met ingang van 1 januari 2023 het hoge Vpb-tarief van 25,8% vanaf een belastbaar bedrag van meer dan € 200.000. Daarnaast wordt voorgesteld het tarief voor een belastbaar bedrag tot en met € 200.000 te verhogen van 15% naar 19%.

Doeltreffendheid, doelmatigheid en evaluatie

Het doel van deze maatregel is om een bijdrage te leveren aan de middelen van het Rijk en de disbalans in het belasten van werknemers, IB-ondernemers en dga's te verkleinen. De maatregel vloeit voort uit het IBO "Vermogensverdeling". Daarin wordt aangegeven dat het lage Vpb-tarief de balans in het belasten van werknemers, IB-ondernemers en dga's verstoort. Met het verlagen van de schijfgrens en het verhogen van het lage tarief wordt deze disbalans kleiner. In de afgelopen jaren is het voordeel van het lage tarief toegenomen. Dit zorgt voor een sterke arbitrageprikkel om vaker gebruik te maken van dit lage tarief, door het opsplitsen van bedrijven. Met de verlaging van de schijfgrens en het verhogen van het lage Vpb-tarief wordt het fiscaal

minder aantrekkelijk om (ondernemings)activiteiten te verdelen over meerdere (Vpb-plichtige) lichamen of fiscale eenheden. In 2024 wordt het lage tarief in de Vpb geëvalueerd.

4.16 Afschaffen en verlagen van de schenkingsvrijstelling eigen woning

De regering stelt - in lijn met het coalitieakkoord - voor om de verhoogde vrijstelling eigen woning (EW) per 1 januari 2024 te laten vervallen. Deze vrijstelling EW van € 106.671 (bedrag 2022) in de schenkbelasting geldt voor aan personen tussen de 18 en 40 jaar gedane schenkingen die verband houden met de verwerving of verbouwing van een eigen woning, de afkoop van rechten van erfpacht, opstal of beklemming met betrekking tot die woning dan wel voor de aflossing van de eigenwoningschuld of een restschuld van de vervreemde eigen woning (schenkingen EW). Voor deze schenkingen EW geldt een spreidingsmogelijkheid van drie jaar: het in het eerste jaar onbenutte deel van de vrijstelling (van thans maximaal € 106.671) kan in de daaropvolgende twee jaar alsnog worden benut.

Bij de invoering van de vrijstelling EW per 1 januari 2017 is voorzien in een evaluatie met betrekking tot de effectiviteit en doelmatigheid van deze regeling. Deze evaluatie is inmiddels uitgevoerd door het SEO. De evaluatie is op 30 juni 2021 aan de Eerste en Tweede Kamer gezonden.⁶⁰ Doelstelling van de regeling was het verminderen van de eigenwoningschuld en het verlagen van het percentage onderwaterhypotheken. De onderzoekers hebben geconcludeerd dat de vrijstelling EW minder doeltreffend en doelmatig is dan ander beleid om de hypotheekschuld te verlagen en onderwaterproblematiek te beperken. Ontvangers van een schenking die al een woning hebben, hebben hun hypotheekschuld in beperkte mate verkleind ten opzichte van vergelijkbare huishoudens die geen schenking hebben ontvangen. Een deel gaat duurdere wonen. Starters gebruiken de schenking deels om minder te lenen dan op basis van hun inkomen had gekund, maar ook om een duurdere woning te kopen dan starters zonder schenking. De onderzoekers stellen vast dat ander beleid beter aansluit bij de doelstellingen en minder nadelige neveneffecten met zich meebrengt, zoals de verlaagde maximale verhouding van de lening tot de waarde van de eigen woning (de zogenoemde loan-to-value) naar 100 procent en de ingevoerde fiscale aflossingseis. Daarnaast vergroot de vrijstelling EW de vermogensongelijkheid binnen generaties. De financiële uitgangspositie van huishoudens die een dergelijke schenking ontvangen is namelijk vaak al gunstiger ten opzichte van huishoudens zonder schenking.

Het toenmalige kabinet heeft na de evaluatie van de vrijstelling EW⁶¹ de beslissing over eventuele aanpassing van de vrijstelling EW overgelaten aan het nieuwe kabinet. Het coalitieakkoord van 15 december 2021 voorziet in afschaffing van de vrijstelling EW per 1 januari 2024. Op verzoek van de Tweede Kamer heeft het kabinet onderzocht of de vrijstelling EW niet per 1 januari 2024 maar al per 1 januari 2023 kan worden afgeschaft of worden verlaagd. Op 1 maart 2022 heeft het kabinet de Tweede Kamer geïnformeerd over de (on)mogelijkheden tot afschaffing of verlaging van de vrijstelling EW per 1 januari 2023.⁶² In de daaropvolgende brief van 8 maart

⁶⁰ SEO (2021): Hulp voor huiseigenaren met vermogende ouders. Kamerstukken II 2020/21, 35572, nr. 95, bijlage.

⁶¹ Kamerstukken II 2020/21, 35572, nr. 95.

⁶² Aanhangsel Handelingen II 2021/22, nr. 1928.

2022 heeft het kabinet voorgesteld om per 1 januari 2023 de vrijstelling EW te verlagen tot het bedrag van de voor één kalenderjaar verhoogde vrijstelling voor schenkingen van ouders aan hun kinderen die niet aan bestedingsvoorwaarden is gebonden, dit is voor 2023 € 28.947.⁶³

Materieel betekent de variant die in dit wetsvoorstel is opgenomen, dat de vrijstelling EW in de relatie ouders/kinderen tussen 18 en 40 jaar per 1 januari 2023 wordt afgeschaft. Normaliter zal namelijk in de relatie ouders/kinderen in 2023 geen beroep op de vrijstelling EW meer worden gedaan, gelet op de alternatieve mogelijkheid om tot hetzelfde bedrag gebruik te maken van de eenmalig verhoogde vrijstelling van € 28.947 in de relatie ouders/kinderen waaraan geen voorwaarden zijn verbonden. Het zou in dat geval wetstechnisch gezien de voorkeur hebben om de vrijstelling EW in de relatie ouders/kinderen per 1 januari 2023 ook formeel af te schaffen, maar dit vergt een structuuraanpassing in de systemen van de Belastingdienst die op zijn vroegst per 1 januari 2024 haalbaar is.

In samenhang met de verlaging per 1 januari 2023 en afschaffing per 1 januari 2024 wordt voorgesteld de huidige spreidingsmogelijkheid te laten vervallen voor schenkingen EW die voor het eerst in 2023 worden gedaan en de spreidingsmogelijkheid voor schenkingen EW die in 2022 zijn gedaan, te beperken tot twee jaar. Dit laatste betekent concreet dat een bij een schenking in 2022 onbenut gebleven deel van de maximumvrijstelling nog kan worden benut voor een schenking in 2023, maar niet meer voor een schenking in 2024.⁶⁴ Voor alle duidelijkheid wordt opgemerkt dat het wel mogelijk blijft de voor het eerst in 2022 ontvangen schenkingen EW uiterlijk 31 december 2024 te besteden.⁶⁵

Doeltreffendheid, doelmatigheid en evaluatie

Doelstelling van de vrijstelling EW was het verminderen van de eigenwoningschuld en het verlagen van het percentage onderwaterhypotheek.⁶⁶ In voormelde evaluatie van SEO is geconcludeerd dat de vrijstelling EW minder doeltreffend en doelmatig is dan ander beleid om de hypotheekschuld te verlagen en onderwaterproblematiek te beperken. De afschaffing van de vrijstelling EW is in lijn met deze conclusie. Omdat het om een afschaffing van een fiscale maatregel gaat, wordt er geen (nieuwe) evaluatie uitgevoerd.

4.17 Verhogen algemene tarief overdrachtsbelasting van 8% naar 10,4%

Verhoging algemene tarief overdrachtsbelasting van 8% naar 10,4%

In het coalitieakkoord is afgesproken om het algemene tarief voor de overdrachtsbelasting met ingang van 1 januari 2023 te verhogen van 8% naar 9%. Daarnaast wordt in het kader van de Voorjaars- en Augustusbesluitvorming voorgesteld om het algemene tarief verder te verhogen tot 10,4%. Deze maatregel beoogt de relatieve positie van de starter en doorstromer ten opzichte van

⁶³ Kamerstukken II 2021/22, 35927, nr. 113.

⁶⁴ Dit was reeds aangekondigd in de fiscale beleids- en uitvoeringsagenda, bijlage 3 "Bijlage omschrijving fiscale wetgeving" 3 juni 2022, Kamerstukken II 2021/22, 32140, nr. 119.

⁶⁵ De voorwaarden waaraan een schenking EW dient te voldoen, zijn opgenomen in lagere regelgeving, te weten in artikel 5 van de Uitvoeringsregeling schenk- en erfbelasting.

⁶⁶ Kamerstukken II 2015/16, 34302, nr. 3.

de belegger op de koopwoningmarkt te verbeteren en dient ter dekking van maatregelen in het coalitieakkoord en de Voorjaars- en Augustusbesluitvorming. De regering kiest er daarmee voor een bestaande parameter binnen de fiscaliteit op rijksniveau te gebruiken voor de beoogde doelen. De verhoging van het algemene tarief van 8% naar 10,4% versterkt naar verwachting het beoogde effect van de Wet differentiatie overdrachtsbelasting en brengt een budgettaire opbrengst met zich mee.

Differentiatie overdrachtsbelasting

Op 1 januari 2021 is de Wet differentiatie overdrachtsbelasting in werking getreden. Eén van de maatregelen in deze wet betreft een beperking van de toepassing van het verlaagde tarief van 2% voor de verkrijging van woningen door opname van een hoofdverblijfcriterium. De verkrijging van woningen die niet bestemd zijn voor eigen gebruik (als hoofdverblijf) is belast tegen het algemene tarief. Het gevolg van deze maatregel is dat beleggers zwaarder worden belast bij de verkrijging van woningen die ter belegging worden aangeschaft. Verder is per 1 januari 2021 het algemene tarief verhoogd van 6% naar 8%. Hiermee is het overdrachtsbelastingtarief op woningen die *niet* als hoofdverblijf worden gebruikt verhoogd van 2% naar 8% en het tarief van niet-woningen van 6% naar 8%.⁶⁷ Dit voorstel verhoogt dit algemene tarief met ingang van 1 januari 2023 naar 10,4%.

Andere ontwikkelingen woningmarkt

Het is de verwachting dat door de verhoging van het algemene tarief binnen de bestaande woningvoorraad een (verdere) verschuiving optreedt van het huur- naar het koopsegment. Met name omdat het aankopen van woningen (met het oog op verhuur) voor beleggers minder aantrekkelijk wordt als dat zwaarder belast wordt. De mogelijkheid bestaat dat een deel van de overdrachtsbelasting zal worden verdisconteerd in (hogere) huurprijzen. Er zijn – naast de verhoging van de overdrachtsbelasting – in het coalitieakkoord verschillende maatregelen aangekondigd die een dempend effect hebben op het rendement op verhuur van onroerende zaken, zoals regulering van de stijging van de huurprijs, het invoeren van huurprijsbescherming in het middenhuursegment en een bovengrens op de WOZ-waarde (WOZ-cap) in het woningwaardesysteem. Het is belangrijk om deze maatregelen en het effect op de woningmarkt in samenhang te bezien.

Doeltreffendheid, doelmatigheid en evaluatie

Het doel van de maatregel is tweeledig: 1) koopstarters en doorstromers een relatief sterkere positie geven op de koopwoningmarkt ten opzichte van beleggers; en 2) een budgettair doel ter dekking van de overige maatregelen in het coalitieakkoord en de Voorjaarsbesluitvorming.

Het Kadaster geeft aan dat de positie van (jonge) starters en doorstromers op de woningmarkt sinds de inwerkingtreding van de Wet differentiatie overdrachtsbelasting lijkt te zijn verbeterd ten opzichte van andere kopers, zoals beleggers. Zo nam bijvoorbeeld het aandeel jonge kopers tot

⁶⁷ Op basis van de Wet fiscale maatregelen Klimaatpakket zou met ingang van 1 januari 2021 het tarief van 6% reeds worden verhoogd naar 7%. Die wijziging werd echter op diezelfde datum ingehaald door de wijziging bij de Wet differentiatie overdrachtsbelasting. Bij die laatste wet werd het tarief vastgesteld op 8%.

35 jaar oud in het eerste kwartaal van 2022 toe waarmee dit – sinds 2015 - opnieuw boven de 50% is komen te liggen.⁶⁸ Het aantal aankopen van woningen door beleggers is in 2021 ten opzichte van 2020 juist gedaald met bijna 50%.⁶⁹ De verhoging van het algemene tarief van 8% naar 10,4% versterkt – voor zover dit beleggers raakt – naar verwachting de positie van koopstarters en doorstromers op de koopwoningmarkt ten opzichte van andere kopers, zoals beleggers. De maatregel levert tevens extra belastinginkomsten op ter dekking van overige maatregelen in het coalitieakkoord en de Voorjaarsbesluitvorming. De maatregel lijkt daarmee doeltreffend.

Slechts 30% van de grondslag waarop het algemene tarief wordt toegepast bestaat uit woningen die niet bestemd zijn voor eigen gebruik (als hoofdverblijf). De overige 70% van de grondslag bestaat uit niet-woningen, zoals bedrijfsgebouwen. De verhoging van het algemene tarief leidt voor deze laatste groep tot een rem op investeringen zonder dat hier een duidelijk (beleids)doel tegenover staat anders dan een budgettaire opbrengst. Deze versturende werking vermindert de doelmatigheid van de verhoging van het algemene tarief van 8% naar 10,4%. Verder betreft de maatregel een parameterwijziging die eenvoudig en uitvoerbaar is en niet leidt tot een structurele verhoging van de administratieve lasten voor burgers en het bedrijfsleven, wat in zoverre een positief effect heeft op de doelmatigheid van de maatregel.

In de loop van 2024 wordt de Wet differentiatie overdrachtsbelasting geëvalueerd.⁷⁰ De resultaten zullen naar verwachting in het voorjaar van 2025 beschikbaar komen. Zoals eerder aangegeven, worden ook de gegevens die beschikbaar komen uit de tussentijdse monitoring van het gebruik van de startersvrijstelling door de Belastingdienst jaarlijks in het eerste kwartaal bekend gemaakt.⁷¹ In de geplande evaluatie zal onder andere gekeken worden naar de doelmatigheid en doeltreffendheid van de bij de Wet differentiatie overdrachtsbelasting genomen maatregelen. Daarbij wordt onder andere gekeken naar: de ontwikkeling van het aantal transacties naar hoogte van het tarief van de overdrachtsbelasting dat van toepassing is; de ontwikkeling van de opbrengst van de overdrachtsbelasting; het leeftijds criterium; de uitvoerbaarheid bij de Belastingdienst en het notariaat en de handhaafbaarheid.

De ontwikkelingen zullen vergeleken worden met de verwachte effecten van die wet zoals deze zijn aangegeven in de memorie van toelichting bij het toenmalige voorstel voor die wet.⁷² De verhoging van het algemene tarief van 8% naar 10,4% zal hier automatisch in meelopen, omdat de cijfers van 2023 onderdeel uitmaken van deze evaluatie. Het zal echter lastig zijn om het effect van de verhoging van het algemene tarief met 2,4%-punt als geïsoleerde maatregel te

⁶⁸ Kadaster Kwartaalbericht woningmarkt 1e kwartaal van 2022.

⁶⁹ Kadaster, 2022.

⁷⁰ Kamerstukken II 2020/21, 35576, nr. 3, p. 15-16.

⁷¹ Kamerstukken II 2021/22, 35927, nr. 4, p. 12.

⁷² Kamerstukken II 2020/21, 35576, nr. 3, p. 3: "De differentiatie in de overdrachtsbelasting vergroot het aantal potentiële koopstarters dat de koopwoningmarkt kan betreden. Het verlagen van de overdrachtsbelasting van 2% naar 0% (vrijstelling) voor starters leidt op zichzelf naar schatting tot circa 1 tot 2% meer woningtransacties door koopstarters volgens onderzoeksbureau Dialogic. Doordat bovendien de positie ten opzichte van beleggers wordt verbeterd, kan het totale aantal starters dat de koopwoningmarkt betreedt naar schatting stijgen met circa 2 tot 10%. De definities van dit wetsvoorstel wijken iets af van de door Dialogic onderzochte variant, dat hierna nader wordt toegelicht in de passage «Alternatieve definitie starter en belegger». Het effect op het aantal starters is naar verwachting dan ook groter, doordat in de voorgestelde variant minder aanspraak kan worden gemaakt op het verlaagde tarief van 2% door andere kopers, zoals doorstromers en beleggers".

beoordelen. Naast het overdrachtsbelastingtarief hebben namelijk ook externe factoren zoals de conjunctuur- en renteontwikkeling en wijzigingen in het woningmarktbeleid invloed op koopbeslissingen van huishoudens. Voorbeelden van wijzigingen in het woningmarktbeleid op de koopwoningmarkt zijn de (stapsgewijze) verlaging van het maximale aftrektarief van de rente, kosten eigen woning tot per 2023 het basistarief, de stapsgewijze verlaging van het eigenwoningforfait in de jaren, 2021 en 2023 en de per 2019 ingevoerde uitfasering van de aftrek wegens geen of geringe eigenwoningschuld (aftrek Hillen). In de huurwoningmarkt spelen stijgende huurprijzen, de maximering van huurprijsstijging, de WOZ-cap en de opkoopbescherming en de omvorming van box 3 naar een stelsel van werkelijk rendement een rol.

4.18 Algemeen btw-tarief op lachgaspatronen

Het Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden heeft in zijn uitspraak van 1 juni 2021⁷³ geoordeeld dat de levering van distikstofmonoxide/N₂O patronen⁷⁴ ter zake waarvan het aannemelijk wordt geacht dat de distikstofmonoxide (lachgas) die kennelijk bestemd is om te worden gebruikt voor de bereiding van eet- en drinkwaren en daarin (geheel of ten dele) opgaat⁷⁵ belast is tegen het verlaagde btw-tarief. Dit oordeel wijkt af van het eerder in een beleidsbesluit⁷⁶ ingenomen standpunt. Met de voorgestelde maatregel wordt bewerkstelligd dat de door de regering wenselijk geachte situatie wettelijk wordt verankerd, namelijk dat het algemene btw-tarief van toepassing is op de levering van met lachgas gevulde patronen. Ingevolge de voorgestelde maatregel geldt het algemene btw-tarief ongeacht de aanwending van het lachgas door de afnemer (behoudens de toepassing van een specifieke uitzondering voor de levering van lachgas dat kwalificeert als geneesmiddel⁷⁷). Lachgas wordt naast voor eigenlijke toepassingen (bijvoorbeeld voor de bereiding van slagroom) ook gebruikt als recreatief roesmiddel. Voor verkopers is in de meeste gevallen niet kenbaar met welk doel lachgas wordt gekocht. De bewijslast voor het (correct) toepassen van het btw-tarief ligt bij de ondernemer die dat tarief toepast. Om die reden wordt voorgesteld de levering van lachgas, behalve lachgas dat kwalificeert als geneesmiddel, uit te sluiten van het verlaagde btw-tarief. Daarnaast is toepassing van het algemene btw-tarief op de levering van lachgas in lijn met de door de regering voorgenomen wijziging van het Opiumwetbesluit en lijst II behorende bij de Opiumwet.⁷⁸

Doeltreffendheid, doelmatigheid en evaluatie

De regering beoogt dat het algemene btw-tarief van toepassing is op de levering van lachgas(patronen). Door deze reparatiewetgeving valt de levering van lachgas onder het algemene btw-tarief. De maatregel is daarmee doeltreffend. Doelmatigheid en evaluatie van de maatregel zijn niet van toepassing voor deze reparatiewetgeving.

⁷³ Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden 1 juni 2021, ECLI:NL:GHARL:2021:5432.

⁷⁴ In het oordeel van het gerechtshof wordt van N₂O-patronen gesproken. N₂O is de chemische formule voor distikstofmonoxide. De formule wordt in het vervolg van deze toelichting niet gebruikt. Er is voor gekozen om in deze toelichting een term te gebruiken die gangbaar is in het dagelijkse spraakgebruik voor de aanduiding van distikstofmonoxide (namelijk: lachgas).

⁷⁵ Zie tabel I, post a.1, onder b, Wet OB 1968.

⁷⁶ Besluit van 22 december 2017, nr. 2017-16288, Omzetbelasting, Toelichting Tabel I (Stcrt. 2017, 72177).

⁷⁷ Namelijk op grond van tabel I onderdeel a, onder 6, behorende bij de Wet OB 1968 welke ziet op geneesmiddelen. Omdat het kabinet het wenselijk acht dat het verlaagde btw-tarief onder meer van toepassing blijft op de levering van lachgas dat kwalificeert als geneesmiddel als bedoeld in artikel 1, eerste lid, onderdeel b, van de Geneesmiddelenwet waarvoor een handelsvergunning is verleend, wordt voorgesteld deze specifieke uitzondering te maken.

⁷⁸ Kamerstukken II 2021/22, 35954, A/nr. 1.

4.19 Btw-nultarief op de levering en installatie van zonnepanelen

De BTW-richtlijn 2006⁷⁹ kent de mogelijkheid om op verschillende producten en diensten een verlaagd btw-tarief en een nultarief toe te passen. Tot voor kort bood die richtlijn geen mogelijkheid om op de levering en installatie van zonnepanelen op een woning (of in de onmiddellijke nabijheid daarvan) een verlaagd- of btw-nultarief toe te passen. De Raad van de Europese Unie heeft inmiddels een richtlijn vastgesteld over de btw-tarieven (tarievenrichtlijn)⁸⁰ die de BTW-richtlijn 2006 op (onder andere) dit punt heeft gewijzigd. Daarmee is het de EU-lidstaten toegestaan om een btw-nultarief toe te passen op de levering en installatie van zonnepanelen op en in de onmiddellijke nabijheid van particuliere woningen, huisvesting en openbare en andere gebouwen die worden gebruikt voor activiteiten van algemeen belang. Het vorige kabinet heeft zich tijdens de onderhandelingen over de tarievenrichtlijn ingespannen voor de opname van zonnepanelen in de limitatieve opsomming in de BTW-richtlijn 2006 van de mogelijkheden om een btw-nultarief toe te passen. Het huidige kabinet wil gebruikmaken van de gecreëerde mogelijkheid om de administratieve lasten voor zonnepaneelhouders en de Belastingdienst te verminderen en (bijkomend) investeringen in zonnepanelen en zonnepanelen als dakbedekking (hierna tezamen: 'zonnepanelen', tenzij expliciet onderscheid wordt gemaakt) te stimuleren.

De BTW-richtlijn 2006 kent ook een mogelijkheid het btw-nultarief toe te passen voor zover zonnepanelen worden geleverd en geïnstalleerd op openbare en andere gebouwen die worden gebruikt voor activiteiten van algemeen belang. Gelet op de hiervoor genoemde doelstellingen van het kabinet is het gewenst om het btw-nultarief zo snel mogelijk toe te passen op de levering en installatie van zonnepanelen op of in de onmiddellijke nabijheid van woningen (per 1 januari 2023). Daarom is ervoor gekozen die maatregel nu voor te stellen en daarin niet de openbare gebouwen en andere gebouwen die worden gebruikt voor activiteiten van algemeen belang mee te nemen. Verder onderzoek zal moeten plaatsvinden (met name gericht op de afbakeningsproblematiek) of en zo ja in hoeverre het mogelijk en wenselijk is het btw-nultarief ook toe te passen wanneer zonnepanelen worden geleverd en geïnstalleerd op openbare en andere gebouwen die worden gebruikt voor activiteiten van algemeen belang.

De levering en de installatie van zonnepanelen, is op dit moment belast met 21% btw. Particuliere zonnepaneelhouders kunnen deze btw geheel of gedeeltelijk terugvragen door zich te registreren en aangifte te doen voor de btw. Zonnepaneelhouders zijn namelijk btw-ondernemer wanneer zonnepaneelhouders stroom tegen vergoeding aan het energiebedrijf leveren.⁸¹ In de praktijk levert dit voor zonnepaneelhouders en de Belastingdienst een aanzienlijke administratieve en uitvoeringslast op. Het gaat om grote aantallen particuliere zonnepaneelhouders, die niet goed thuis zijn in de btw-regelgeving en deze als ingewikkeld ervaren. Met specifiek beleid tracht de

⁷⁹ Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PbEU 2006, L 347).

⁸⁰ Richtlijn (EU) 2022/542 van de Raad van 5 april 2022, tot wijziging van Richtlijnen 2006/112/EG en (EU) 2020/285 wat de btw-tarieven betreft (PbEU 2022, L 107).

⁸¹ HvJ 20 juni 2013, C-219/12 (Thomas Fuchs), ECLI:EU:C:2013:413.

Belastingdienst nu al de administratieve lasten van particuliere zonnepaneelhouders zoveel mogelijk te verminderen.⁸² Ook kunnen zonnepaneelhouders net als andere btw-ondernemers gebruikmaken van de kleineondernemersregeling (KOR)⁸³, indien hun jaaromzet niet meer is dan het drempelbedrag (nu € 20.000). Het hiervoor bedoelde beleid voorkomt echter niet dat particuliere zonnepaneelhouders meerdere administratieve stappen moeten doorlopen om de btw (gedeeltelijk)⁸⁴ terug te krijgen en dat bij de Belastingdienst een uitvoeringslast ontstaat.⁸⁵ Het beleid voorkomt ook niet dat zonnepaneelhouders of andere ondernemers die gebruik maken van de kleineondernemersregeling (KOR-ondernemers) geen btw-aftrek krijgen als zij voor hun woning (opnieuw) zonnepanelen aanschaffen of laten installeren.⁸⁶

De toepassing van een btw-nultarief op de levering en installatie van zonnepanelen op of in de onmiddellijke nabijheid van woningen leidt tot lastenverlichting voor particuliere zonnepaneelhouders en uitvoeringsverlichting voor de Belastingdienst. Door de toepassing van een btw-nultarief drukt er geen btw meer op de aanschaf en de installatie van de zonnepanelen⁸⁷, waardoor er geen teruggaafbelang is bij particuliere zonnepaneelhouders. Voor de stroomleveringen aan het energiebedrijf kan in de meeste gevallen gebruik worden gemaakt van de KOR zonder aanmeldverplichting door de registratiedrempel.⁸⁸ Voor veel particuliere zonnepaneelhouders zal het introduceren van een btw-nultarief op de aanschaf en de installatie van zonnepanelen, in samenhang met de genoemde registratiedrempel, ertoe leiden dat zij geen btw-druk of -verplichtingen hebben, waardoor hun administratieve lasten wegvallen. Dat betekent dat particulieren vaak btw-vrij in zonnepanelen kunnen investeren zonder zich bij de Belastingdienst als btw-ondernemer te hoeven melden. De Belastingdienst hoeft dan ook niet langer de aanmeldingen en btw-aangiften van hen te verwerken. De toepassing van een btw-nultarief lost ook het hiervóór gesignaleerde probleem op voor KOR-ondernemers die zonnepanelen aanschaffen of erbij laten plaatsen. In deze gevallen wordt immers geen (alsdan: niet-aftrekbare) btw meer in rekening gebracht.⁸⁹ Het kabinet stelt voor een btw-nultarief toe te passen op leveringen, intracommunautaire verwervingen, invoer⁹⁰ en installatie van zonnepanelen en zonnepanelen als dakbedekking, bestemd om te worden geïnstalleerd op of in de onmiddellijke nabijheid van woningen.

⁸² Beleidsbesluit van de Staatssecretaris van Financiën van 23 november 2021 inzake Omzetbelasting. Btw-heffing en toepassing KOR bij zonnepanelen, nr. 2021-19540 (Stcrt 2021, 47567).

⁸³ KOR-ondernemers zijn vrijgesteld van btw, dit betekent dat zij geen btw verschuldigd zijn, maar ook geen recht op btw-aftrek hebben.

⁸⁴ Voor zover het gaat om zonnepanelen als dakbedekking.

⁸⁵ Zie ook het rapport 'Stand van de uitvoering van de Belastingdienst 2021' gepubliceerd op 31 januari 2022.

⁸⁶ Ondernemers die de KOR toepassen zijn hier tenminste drie jaar aan gebonden. Dat betekent dat KOR-ondernemers, naast dat zij geen btw verschuldigd zijn, ook geen recht op teruggaaf van btw hebben als zij binnen die driejaarstermijn zonnepanelen laten plaatsen.

⁸⁷ Als het een afzonderlijke levering betreft en (bijvoorbeeld) niet deel uitmaakt van de levering van een goed waarop het nultarief niet van toepassing is, zoals een woning.

⁸⁸ Ondernemers die hiervan gebruik maken blijven ondernemer voor de btw en de KOR is onverkort van toepassing echter met uitzondering van de verplichte toepassingstermijn van drie jaar. Deze ondernemers kunnen zich dus op elk moment alsnog aanmelden als ondernemer en zijn dan niet verplicht om de KOR toe te passen, ook niet als de driejaarstermijn nog niet is verstreken. (Zie het Beleidsbesluit van 10 juni 2021 inhoudende Omzetbelasting. Registratiedrempel voor kleine ondernemers, nr. 2021-12740 (Stcrt. 2021, 30899.)). Als een ondernemer bij overschrijding van de registratiedrempel gebruik wil blijven maken van de KOR is deze verplicht om zich alsnog te melden voor de KOR.

⁸⁹ Met de voorgestelde maatregel worden niet alle knelpunten rondom zonnepaneelhouders opgelost. Zo zullen ZZP-ers die geen gebruik kunnen of willen maken van de KOR nog steeds btw moeten afdragen voor hun stroomleveringen aan het net (de levering van stroom aan het net valt niet onder het btw-nultarief en dit is ook niet mogelijk op grond van de Btw-richtlijn 2006) en over hun privégebruik, en ook de huurders van zonnepanelen zullen, wanneer zij de btw op de huur van hun zonnepanelen willen aftrekken, aangifte moeten blijven doen en btw moeten afdragen over hun stroomleveringen aan het net. In veel gevallen biedt de voorgestelde maatregel echter een verlichting in de administratieve last van zonnepaneelhouders.

⁹⁰ Voor de leesbaarheid worden leveringen, intracommunautaire verwervingen en invoer niet afzonderlijk benoemd, maar alle als 'levering(en)' aangeduid.

De vermindering van administratieve en uitvoeringslasten voor zonnepaneelhouders en de Belastingdienst is de voornaamste doelstelling van de introductie van een btw-nultarief op de levering en installatie van zonnepanelen en zonnepanelen als dakbedekking op of in de onmiddellijke nabijheid van woningen.⁹¹ Daarnaast is te verwachten dat deze administratieve lastenverlichting stimulerend werkt op de aanschaf van zonnepanelen. Het wordt immers eenvoudiger om zonder btw-druk in zonnepanelen en zonnepanelen als dakbedekking te investeren, ook bij herinvestering. Ook kan de maatregel voor verhuurondernemers, indien zij geen btw-af trek hebben wanneer zij zonnepanelen (laten) installeren (zoals, in sommige gevallen, woningcorporaties), een belastingvoordeel opleveren dat de investering hierin stimuleert.⁹² Tot slot levert een btw-nultarief op de levering en installatie van zonnepanelen als dakbedekking een stimulering op omdat het gedeelte van de btw dat toerekenbaar is aan de functie als dakbedekking en aan het privégebruik niet op aangifte kon/kan worden afgetrokken.

Doeltreffendheid, doelmatigheid en evaluatie

Het terugvragen van de btw bij aanschaf van zonnepanelen levert, ondanks speciaal op de zonnepaneelhouders toegepast beleid, voor zowel zonnepaneelhouders als de Belastingdienst een administratieve en uitvoeringslast op. De primaire doelstelling van de voorgestelde maatregel is om deze lasten zoveel mogelijk weg te nemen. Deze maatregel is naar verwachting doeltreffend omdat zonnepaneelhouders zich na aankoop/installatie niet meer hoeven te melden voor de btw-teruggaaf. Het nultarief lost daarnaast ook problemen op die de KOR oproept bij een herinvestering in zonnepanelen.

Niet-financiële instrumenten worden al ingezet om de administratieve lasten voor de belastingplichtige, particuliere zonnepaneelhouders te beperken. De Belastingdienst stroomlijnt en digitaliseert het aanmeldproces en voorziet via een beleidsbesluit in tegemoetkomingen en informatie aan particuliere zonnepaneelhouders. Dit specifieke beleid gaat echter nog steeds gepaard met hoge uitvoeringslasten bij de Belastingdienst en zonnepaneelhouders blijven toch een zekere administratieve last ervaren. Zolang er sprake is van een heffing lijkt het niet mogelijk de administratieve lasten effectief verder te verminderen. Met deze maatregel wordt dat doel wel bereikt, tegen niet al te hoge budgettaire kosten. De maatregel is daarmee naar verwachting doelmatig.

Vanaf minimaal een jaar na invoering van de maatregel wordt gemonitord of de maatregel uitwerkt zoals verwacht en welke eventuele neveneffecten er zijn opgetreden. Bij de ex-durante evaluatie wordt gekeken naar onderstaande vragen:

- Melden zonnepaneelhouders zich minder als btw-ondernemer en zo ja; hoeveel minder?
- In hoeverre is de uitvoeringslast voor de Belastingdienst afgenomen?
- Wat zien we in de prijsontwikkeling van de levering en installatie van zonnepanelen op of in de onmiddellijke nabijheid van woningen?

⁹¹ Mede gelet op die doelstelling, maar ook omdat dit op grond van de Btw-richtlijn 2006 op dit moment onmogelijk is, kiest het kabinet ervoor om bijvoorbeeld isolatie, warmtepompen, windmolens, zonneboilers, thuisbatterijen, waterstof en laadpalen niet onder een btw-nultarief te brengen.

⁹² De verhuur van zonnepanelen is belast tegen het btw-tarief van 21%. Dit wetsvoorstel beoogt geen wijziging van dit uitgangspunt. De Btw-richtlijn 2006 staat het niet toe om het btw-tarief naar nul te verlagen voor de verhuur van zonnepanelen.

- Komt het geraamde budgettaire effect overeen met wat we in de data zien?

In hoeverre groeit de markt voor zonnepanelen als dakbedekking en welke invloed heeft dit op het geraamde budgettaire effect?

Behalve deze ex-durante evaluatie zal er uiterlijk vijf jaar na invoering een ex-post evaluatie plaatsvinden die kijkt naar de doeltreffendheid en doelmatigheid van de maatregel.

4.20 Beëindigen vrijstelling bpm bestelauto's ondernemers, aanpassing grondslag bpm bestelauto's en verhoging van het tarief in de motorrijtuigenbelasting voor bestelauto's ondernemers

In de Wet BPM 1992 geldt een vrijstelling voor bestelauto's die op naam worden gesteld van een ondernemer als bedoeld in de Wet OB 1968. De grondslag voor de heffing van de bpm voor bestelauto's in de overige gevallen is gebaseerd op de netto cataloguswaarde.

Zoals de Algemene Rekenkamer in haar onderzoek *Effecten van elektrische auto's en bestelauto's*⁹³ en het onderzoeksbureau SEO in haar onderzoek *Evaluatie bijzondere regelingen in de autobelastingen*⁹⁴ hebben geconcludeerd leveren de bijzondere regelingen voor de bestelauto van ondernemers een aanzienlijke belastingderving in de autobelastingen op. Als beleidsinstrument gaan deze regelingen daarmee met hoge kosten gepaard. Voorts stoten bestelauto's, in vergelijking tot personenauto's relatief meer CO₂, stikstofoxiden en fijnstof uit en dragen daarmee substantieel bij aan de totale emissie door het wegverkeer. Daarom stelt het kabinet voor om in de Wet BPM 1992 de vrijstelling voor een bestelauto van de ondernemer (ondernemersvrijstelling) met ingang van 1 januari 2025 af te schaffen. Verder wordt de grondslag voor bestelauto's omgezet naar CO₂-uitstoot. Voor de inschrijving van bestelauto's is daarmee voortaan bpm verschuldigd afhankelijk van de CO₂-uitstoot. Hiermee wordt de grondslag in de bpm voor bestelauto's gelijkgetrokken met die voor personenauto's.

Daarnaast wordt het tarief van de motorrijtuigenbelasting (mrb) voor bestelauto's van ondernemers verhoogd. Een ondernemer betaalt voor een bestelauto een verlaagd tarief. De verhoging dient als dekking voor de lagere opbrengst van de aanpassingen in de bpm bestelauto ten opzichte van wat bij de start van het kabinet Rutte IV was geraamd. Deze dekking is zoals gebruikelijk gezocht binnen hetzelfde domein. In 2025 betreft de verhoging van de mrb 15%, in 2026 gaat het om een verdere verhoging met 6,96% (zie ook paragraaf 5).

Tarief bestelauto

De verschuldigde bpm wordt berekend aan de hand van het tarief, een vast bedrag ter grootte van € 66,91 (prijspeil 2023), te vermenigvuldigen met het aantal gram CO₂-uitstoot per kilometer. De bpm van een emissievrije bestelauto bedraagt daarmee nihil.

Door de ondernemersvrijstelling af te schaffen en door, net als bij personenauto's, de CO₂-uitstoot bepalend te laten zijn voor de hoogte van de bpm, is vanaf 2025 voor conventionele bestelauto's (met een fossiele brandstofmotor) (meer) bpm verschuldigd. Door de CO₂-grondslag bedraagt de bpm voor emissievrije bestelauto's nihil. Hoe hoger de CO₂-uitstoot van de bestelauto, hoe hoger

⁹³ Kamerstukken II 2019/20, 32800, nr. 68.

⁹⁴ Kamerstukken II 2019/20, 32800, nr. 76.

de verschuldigde bpm. De voorgestelde maatregelen vergroten het verschil in belastingdruk tussen een conventionele - en een emissievrije bestelauto. De prikkel om een emissievrije of zeer zuinige bestelauto aan te schaffen neemt hierdoor toe.

Afschrijvingstermijn

Bij de berekening van de verschuldigde bpm voor gebruikte bestelauto's, die niet op naam worden gesteld van ondernemers die van bpm zijn vrijgesteld, wordt een vermindering toegepast. De vermindering is afhankelijk van de tijdspanne tussen de eerste ingebruikname en het moment dat de bpm verschuldigd wordt. Voor een bestelauto bedraagt die vermindering op dit moment 100% indien die tijdspanne vijf jaar of meer bedraagt.⁹⁵ Door het vervallen van de ondernemersvrijstelling kan er een ongelijk speelveld ontstaan tussen binnenlandse en geïmporteerde bestelauto's. Om dit te voorkomen wordt met ingang van 1 januari 2025 de afschrijvingstermijn van vijf jaar verlengd naar 25 jaar. Op basis van de voorgestelde wijziging vormt voor de nieuwe situaties de werkelijke waarde van de binnenlandse referentieauto het uitgangspunt voor de vaststelling van de verschuldigde bpm.⁹⁶

Overgangsbepalingen

Ondernemers kunnen tot en met 31 december 2024 gebruikmaken van de vrijstelling voor een bestelauto en daar ook ongewijzigd gebruik van blijven maken als wordt voldaan aan de voorwaarden en beperkingen die aan de vrijstelling zijn verbonden. Als wordt voldaan aan de voorwaarden en beperkingen voor vrijstelling hoeft gedurende de nog niet verstreken duur van de vijfjaarsperiode het vrijgestelde bedrag aan bpm niet te worden (terug)betaald bij verkoop van de bestelauto aan een particulier.

Voorts regelen de overgangsbepalingen dat een ondernemer die een gebruikte bestelauto importeert, afhankelijk van de datum eerste toelating, de ondernemersvrijstelling kan toepassen. Daarmee wordt voorkomen dat een geïmporteerde bestelauto zwaarder wordt belast, dan een vergelijkbare binnenlandse bestelauto.

Verschuiving belastingplicht vanaf 2025

Thans wordt de bpm voor bestelauto's, anders dan bij personenauto's en motorrijwielen, geheven van degene op wiens naam de bestelauto wordt of is gesteld in het kentekenregister. De ratio hiervan is dat doorgaans sprake zal zijn van een bestelauto die te naam wordt gesteld op een ondernemer die aanspraak kan maken op de vrijstelling. Pas na de tenaamstelling is de hoedanigheid van de feitelijke gebruiker bekend én kan worden bepaald of aan de voorwaarden van de vrijstelling wordt voldaan. Als dat niet het geval is, moet de tenaamgestelde de bpm binnen een maand na tenaamstelling op aangifte voldoen. Degene die de kentekeninschrijving aanvraagt (bij een nieuwe bestelauto doorgaans de importeur) hoeft dan niet vooraf te beoordelen of de vrijstelling van toepassing is en hoeft de bpm ook niet voor te financieren. Door het vervallen van de ondernemersvrijstelling is dit onderscheid vanaf 2025 alleen nog relevant voor degene die

⁹⁵ Artikel 10, derde lid, Wet BPM 1992.

⁹⁶ De voorgestelde wijziging van artikel 10, tweede lid, Wet BPM 1992.

in aanmerking komt voor een teruggaafregeling, zoals de bestelauto die is ingericht te worden gebruikt voor gehandicaptenvervoer. De belastingplicht wordt dan ook verschoven van de tenaamgestelde naar de inschrijver van de bestelauto in het kentekenregister. De belastingplicht voor de tenaamgestelde blijft alleen van toepassing voor bestelauto's die voor een bepaald doel zijn ingericht, zoals voor gehandicaptenvervoer. Men kan voorkomen dat men bij dergelijke bestelauto's met voorfinanciering van bpm te maken krijgt door gebruik te maken van de verrekenmogelijkheid die de Wet BPM 1992 kent. De importeur of dealer van de bestelauto kan op basis van de inrichting onderscheid maken of deze als inschrijver van die bestelauto in het kentekenregister wel of niet de belastingplichtige is.

Doeltreffendheid, doelmatigheid en evaluatie

De maatregel zorgt ervoor dat ondernemers net als particulieren bpm gaan betalen. Het afschaffen van de ondernemersvrijstelling draagt dan ook bij aan de vereenvoudiging van de autobelastingen en leidt tot een budgettaire opbrengst. Tot slot is de verwachting dat de maatregel leidt tot een CO₂-reductie. De af te schaffen vrijstelling is een bijzondere regeling waar alleen ondernemers gebruik van kunnen maken. Door deze vrijstelling af te schaffen en de belastinggrondslag aan te passen naar de CO₂-uitstoot zullen naar verwachting de emissievrije bestelauto's in aanschaf direct vanaf 2025 goedkoper dan conventionele bestelauto's zijn. Zonder de aanpassing in de bpm zou dit omslagpunt, pas in 2035 liggen. De zogenoemde total cost of ownership (TCO) wordt als gevolg van het beëindigen van de vrijstelling ook snel lager dan conventionele bestelauto's. Naar verwachting zal de TCO van emissievrije bestelauto's in 2030 over een gebruiksduur van 6 jaar circa € 12.000 lager zijn dan de TCO van conventionele bestelauto's. De beëindiging van de vrijstelling voor ondernemers en de aanpassing van de grondslag naar CO₂ vormen hiermee een belangrijke prikkel om een emissievrije bestelauto aan te schaffen in plaats van een conventionele bestelauto: naar verwachting stijgt de groei van nieuwverkochte emissievrije bestelauto's van 33% (zonder bpm-maatregel) naar 86% (met bpm-maatregel) in 2030. De CO₂-uitstoot van het bestelautowagenpark neemt hierdoor naar verwachting in 2030 met circa 0,7 Mton af, bovenop de verwachtingen van de Klimaat- en Energieverkenning 2021. Hierdoor bedraagt in 2030 de totale CO₂-uitstoot van de bestelautomarkt in Nederland naar verwachting maximaal 2,8 Mton.

Het is wellicht mogelijk dat de benodigde groei van emissievrije bestelauto's voor de beoogde CO₂-reductie van 0,7 Mton ook behaald zou kunnen worden met een minder groot verschil in aanschaf/TCO tussen emissievrije bestelauto's en conventionele bestelauto's, maar waar dat omslagpunt ligt is op dit moment lastig te voorspellen. De groei van emissievrije bestelauto's zou mogelijk ook bereikt kunnen worden via doortrekken aanschafsubsidie voor emissievrije bestelauto's na 1 januari 2025 in combinatie met het verlengen van de vrijstelling/korting in de motorrijtuigenbelasting voor emissievrije bestelauto's en verhogen van de dieselaccijns, maar dan ontbreekt de budgettaire opbrengst die beoogd is met deze maatregel en worden de lasten voor alle gebruikers van diesel verhoogd. Bovendien, zodra gestopt wordt met de stimulering zal de groei terugzakken naar het basispad waarmee stimulering niet doelmatig te noemen is. Doordat de CO₂-uitstoot de grondslag wordt, levert de maatregel op korte termijn geld op, maar structureel niet aangezien steeds meer bestelauto's emissievrij gaan worden. Tot slot geeft het afschaffen van

de vrijstelling in de bpm voor bestelauto ondernemers ook een belangrijke vereenvoudiging van de autobelastingen. Dit zou niet worden bereikt met een nieuwe korting in de motorrijtuigenbelasting of doortrekken van de SEBA-subsidie.

De maatregel wordt uiterlijk in 2029 geëvalueerd. Hierbij wordt gekeken naar de ontwikkeling van CO₂-reductie als gevolg van de ingroei van emissievrije bestelauto's in het wagenpark. Het doel is om in 2030 een additionele CO₂-reductie van 0,7 Mton te realiseren bovenop de verwachtingen van de Klimaat- en Energieverkenning 2021. Daarnaast zal gekeken worden naar de doelmatigheid van het gebruik van de CO₂-uitstoot als grondslag voor de bpm en de daaruit automatisch volgende volledige vrijstelling voor emissievrije bestelauto's. Hierbij wordt ook de hogere verschuldigde motorrijtuigenbelasting voor (elektrische) bestelauto's en de ontwikkeling van de tweedehandsmarkt betrokken.

4.21 Aanscherpen CO₂-heffing industrie

In het Klimaatakkoord is voor de industrie de doelstelling opgenomen om de uitstoot van broeikasgassen in 2030 met 14,3 megaton te verminderen. De CO₂-heffing industrie is in 2021 geïntroduceerd om deze emissiereductiedoelstelling voor de industrie te borgen. Bedrijven die meer broeikasgassen uitstoten dan de vrijgestelde emissieruimte moeten over deze uitstoot de heffing betalen. De vrijgestelde emissieruimte wordt toegekend in de vorm van verhandelbare dispensatierechten. Het aantal dispensatierechten wordt hierbij geleidelijk verminderd tot een emissieruimte die correspondeert met de emissiereductiedoelstelling in 2030.

Deze door de regering voorgestelde wijziging van de CO₂-heffing industrie per 1 januari 2023 om heeft meerdere aanleidingen. In de eerste plaats is in de memorie van toelichting bij het wetsvoorstel CO₂-heffing industrie een herijking aangekondigd.⁹⁷ In de tweede plaats is in het coalitieakkoord afgesproken om de CO₂-heffing industrie aan te scherpen. De aanscherping stimuleert de industrie om de uitstoot van broeikasgasemissies met een extra vier megaton te verminderen in 2030. Dit komt bovenop de reductiedoelstelling van 14,3 megaton uit het Klimaatakkoord.

De nu voorliggende wetswijziging zorgt per saldo voor een versnelde lineaire afbouw van het aantal dispensatierechten voor de industrie. Naar verwachting worden er daarmee in 2030 vier megaton minder dispensatierechten aan de industrie verstrekt. Op korte termijn heeft de maatregel beperkt effect vanwege de geleidelijke afbouw in het aantal dispensatierechten. Dit geeft gelegenheid om ook de overige maatregelen uit het coalitieakkoord ter verduurzaming van de industrie verder uit te werken. In 2024 wordt dan bezien of voor het behalen van de verhoogde emissiereductiedoelstelling ook een aanpassing van het tarief van de CO₂-heffing per 1 januari 2025 nodig is. De regering beoogt hiermee een goede balans aan te brengen in de beleidsmix gericht op (een versnelde) verduurzaming van de industrie.

⁹⁷ Kamerstukken II 2020/21, 35575, nr. 3, p. 10.

De voorgestelde wetwijziging bestaat uit drie onderdelen. Hierna worden deze onderdelen nader toegelicht:

- Herijking reductiefactor op basis van de nieuwe benchmarks die binnen het Europese Emissiehandelssysteem (EU ETS) worden gebruikt;
- Aanscherping reductiefactor CO₂-heffing industrie op basis van het coalitieakkoord;
- Herijking tarief op basis van de tariefstudie van het Planbureau voor de Leefomgeving (PBL).

Per saldo komt de reductiefactor door de combinatie van deze onderdelen voor het jaar 2023 uit op 1,213. De reductiefactor neemt ieder daaropvolgend kalenderjaar af met 0,078. Het tariefpad van de CO₂-heffing industrie wordt niet gewijzigd per 1 januari 2023.

Het voorstel wordt mede namens de minister voor Klimaat en Energie ingediend. Naast de aanscherping van de bestaande CO₂-heffing industrie stelt de regering ook voor om een minimum CO₂-prijs industrie te introduceren. Dit laatste voorstel is als een separaat wetsvoorstel ingediend bij het Belastingplan 2023.

Herijking reductiefactor CO₂-heffing industrie op basis nieuwe benchmarks binnen EU ETS

In de memorie van toelichting bij het wetsvoorstel CO₂-heffing industrie is aangekondigd dat per 1 januari 2023 rekening zal worden gehouden met nieuwe benchmarkwaarden die binnen het EU ETS worden gehanteerd. Door de introductie van deze nieuwe benchmarkwaarden daalt het aantal dispensatierechten dat binnen de CO₂-heffing industrie wordt toegekend. De nu voorliggende wetwijziging zorgt ervoor dat de reductiefactor zodanig wordt verhoogd dat het totaal aantal dispensatierechten dat naar verwachting wordt toegekend niet wijzigt door aanpassing van de benchmarks.

Het totaal aantal dispensatierechten dat over ieder belastingjaar wordt uitgegeven daalt geleidelijk zodat in 2030 het aantal dispensatierechten overeenkomt met de emissies die zijn afgesproken in het Klimaatakkoord. Emissies boven deze grens worden belast met het tarief van de CO₂-heffing industrie.

Het aantal dispensatierechten voor de CO₂-heffing industrie die de Nederlandse Emissieautoriteit (NEa) ieder jaar verstrekt is afhankelijk van⁹⁸:

- De productie van de desbetreffende belastingplichtige installaties, uitgedrukt als activiteitsniveaus voor de verschillende benchmarks voor het EU ETS;
- Benchmarks van het EU ETS die weergeven hoeveel CO₂-uitstoot gemoeid is met de productie bij de 10% best presterende installaties in de desbetreffende productcategorie;
- Een lineair aflopende reductiefactor die ervoor zorgt dat het totaal aantal dispensatierechten dat wordt uitgegeven in stappen toe beweegt naar de nationale klimaatdoelstelling voor de industrie in 2030.

In formulevorm wordt het aantal dispensatierechten dat een belastingplichtig bedrijf ontvangt als volgt berekend:

⁹⁸ Zie voor een meer gedetailleerde beschrijving afdeling 3.3 "Berekening aantal dispensatierechten" van de Regeling CO₂-heffing industrie.

$$\text{Aantal dispensatierechten} = \text{Productie} \times \text{EU ETS benchmark} \times \text{nationale reductiefactor}$$

Op dit moment wordt binnen de CO₂-heffing industrie gebruik gemaakt van EU ETS benchmarks samengesteld voor de jaren 2013 – 2020. Deze benchmarks zijn gebaseerd op historische emissie- en productiegegevens van Europese bedrijven die aan het EU ETS deelnemen. De benchmarks geven weer hoeveel CO₂-uitstoot naar verwachting gemoeid is met de productie bij de 10% best presterende installaties gedurende de jaren 2013 – 2020.

Per 1 januari 2021 zijn binnen het EU ETS nieuwe benchmarkwaarden vastgesteld voor de jaren 2021 – 2025. Deze nieuwe benchmarkwaarden zijn vastgesteld op basis van nieuwe emissie- en productiegegevens van Europese bedrijven die aan het EU ETS deelnemen. De nieuwe benchmarkwaarden zijn gedaald omdat deze bedrijven in de loop van de tijd met minder uitstoot van broeikasgasemissies zijn gaan produceren. Per ton productie worden er minder broeikasgasemissies in de atmosfeer uitgestoten in de verschillende bedrijfstakken.

In de memorie van toelichting bij het wetsvoorstel CO₂-heffing industrie is aangekondigd dat de nationale reductiefactor per 1 januari 2023 zal worden herijkt voor deze EU-benchmarkaanpassing. Daartoe zullen in de eerste plaats per 1 januari 2023 in de Regeling CO₂-heffing industrie de nieuwe benchmarkwaarden voor de jaren 2021 – 2025 worden vastgelegd. Daarnaast is de NEa gevraagd om de reductiefactor te berekenen die bij deze nieuwe benchmarkwaarden hoort. Deze herijking leidt ertoe dat de reductiefactor in 2023 stijgt van 1,086⁹⁹ naar 1,227. De jaarlijkse afname van de reductiefactor stijgt van 0,057 naar 0,064. Deze herijking van de reductiefactor wordt meegenomen in de hier voorliggende maatregel. Dit tezamen met een aanscherping van de reductiefactor die hierna nader wordt toegelicht.

Met de herijking van de reductiefactor en de gelijktijdige introductie van de nieuwe EU ETS-benchmarks, wijzigt het aantal dispensatierechten dat in de loop van de tijd wordt uitgegeven niet. Doordat de EU ETS-benchmarks dalen, stijgt de reductiefactor. Wel treden er onderling verschuivingen op in de hoeveelheid dispensatierechten die individuele bedrijven krijgen toegewezen. Bedrijven waarvan de uitstoot achterblijft bij de daling van de benchmarks krijgen relatief minder dispensatierechten toegekend. Bedrijven die relatief snel zijn verduurzaamd, ontvangen juist relatief meer dispensatierechten.

Per 1 januari 2025 worden er binnen het EU ETS wederom nieuwe benchmarkwaarden geïntroduceerd en zal ook wederom de reductiefactor van de CO₂-heffing industrie worden herijkt. Bij de herijking zal hierbij ook rekening worden gehouden met nieuwe verwachtingen ten aanzien van de productie van de Nederlandse industrie.

Aanscherping reductiefactor CO₂-heffing industrie op basis van coalitieakkoord

In het coalitieakkoord zijn diverse maatregelen overeengekomen om de verduurzaming van de industrie te versnellen. Hiervoor bevat het coalitieakkoord zowel subsidies als beprijzingsmaatregelen. Eén van de maatregelen is om de huidige CO₂-heffing industrie aan te

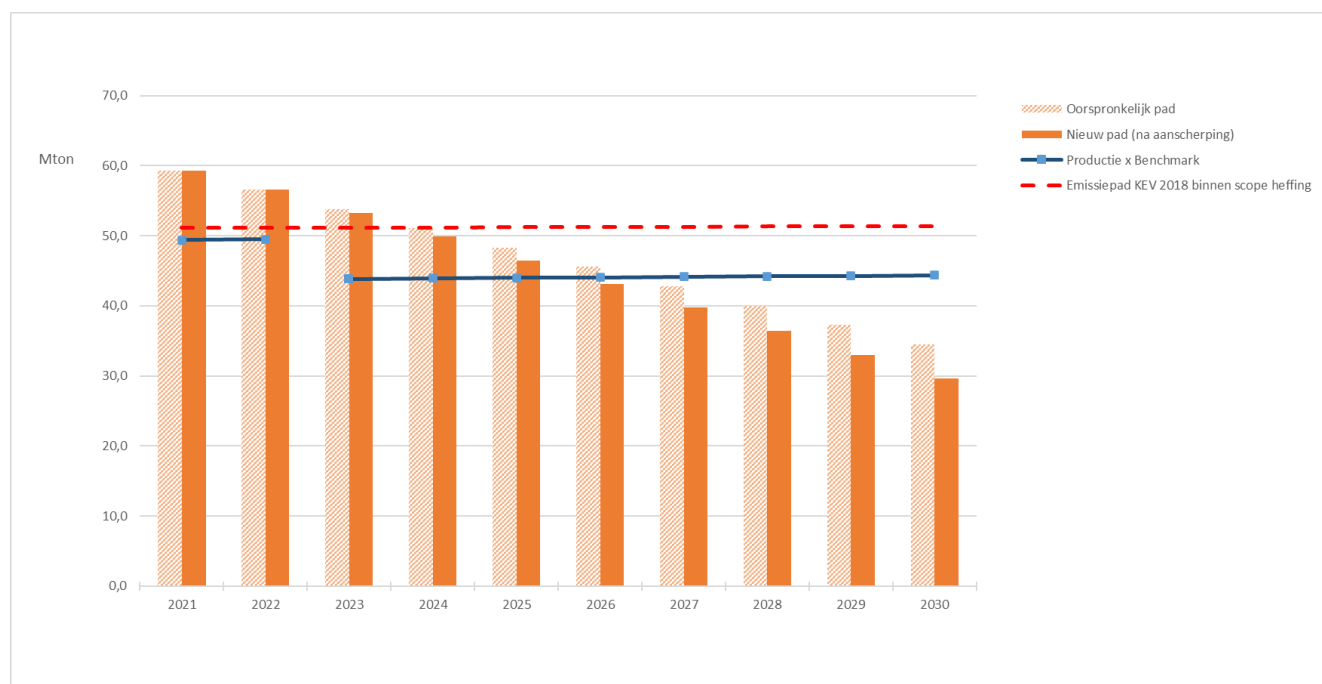
⁹⁹ Volgens de huidige wetgeving bedraagt de reductiefactor in 2023 1,086, namelijk 1,2 in het jaar 2021 minus twee keer 0,057.

scherpen, zodat ten opzichte van de huidige reductiedoelstelling van 14,3 megaton een extra CO₂-reductie wordt gerealiseerd van vier megaton in 2030.

Om uitvoering te geven aan deze afspraak wordt de reductiefactor per 1 januari 2023 in lineaire stappen aangepast, zodat in 2030 naar verwachting 4,85 megaton minder dispensatierechten worden uitgegeven. Het aantal dispensatierechten neemt hierbij meer af dan vier megaton omdat in de grondslag van de CO₂-heffing ook installaties zijn opgenomen die niet onder de emissiereductiedoelstelling van de industrie vallen. Het gaat hierbij voor het belangrijkste deel om emissies van restgasverbrandingsinstallaties en industriële warmtekrachtcentrales in de energiesector.

De aanscherping uit het coalitieakkoord resulteert in een lagere reductiefactor. Op basis van berekeningen van de NEa daalt deze in 2023 van 1,227 (herijkte reductiefactor) naar 1,213. De jaarlijkse afname van de reductiefactor wordt ook groter, van 0,064 naar 0,078. Onderstaand figuur laat het aantal dispensatierechten zien dat naar verwachting wordt uitgegeven, zowel met als zonder de aanscherping van de reductiefactor.

Figuur 1: Aantal dispensatierechten per jaar met en zonder aanscherping



Herijking tarief CO₂-heffing industrie op basis tariefstudie PBL

De regering kiest ervoor om per 1 januari 2023 geen wijziging in het tariefpad van de CO₂-heffing industrie aan te brengen. Overeenkomstig de memorie van toelichting bij het wetsvoorstel CO₂-heffing industrie heeft het PBL in 2022 een tariefstudie uitgevoerd.¹⁰⁰ Het PBL heeft hierbij geanalyseerd welk tarief naar verwachting nodig is om de huidige emissiereductiedoelstelling van 14,3 megaton in 2030 voor de industrie te kunnen halen. In deze studie staat PBL ook stil bij de

¹⁰⁰ Planbureau voor de Leefomgeving, Analyse tarief CO₂-heffing industrie, Tariefstudie 2022, 3 juni 2022.

wens van de Tweede Kamer om bij de vaststelling van het tarief rekening te houden met een ruime mate van zekerheid.¹⁰¹ De conclusie van PBL is dat het huidige tarief van de CO₂-heffing waarschijnlijk voldoende is om de emissiereductiedoelstelling van 14,3 megaton te realiseren.

PBL concludeerde al eerder in de Klimaat- en Energieverkenning 2021 dat de emissiereductiedoelstelling van de industrie zoals deze is afgesproken in het Klimaatakkoord waarschijnlijk zal gaan worden gehaald. De PBL-tariefstudie bevestigt dit beeld nogmaals voor de CO₂-heffing industrie.

De regering acht het vooralsnog niet opportuun om het tarief van de CO₂-heffing te verhogen op basis van de verhoogde emissiereductiedoelstelling uit het coalitieakkoord. Dit in de eerste plaats omdat de industrie door de aanscherping van de reductiefactor al geleidelijk wordt gestimuleerd om aan de verhoogde emissiereductiedoelstelling te voldoen. In de tweede plaats omdat verschillende (subsidie)maatregelen uit het coalitieakkoord voor de industrie nog onvoldoende zijn uitgewerkt.

De regering wil in 2024 opnieuw het tarief van de CO₂-heffing industrie (tezamen met de reductiefactor) herijken. Dit op basis van een nieuwe PBL-tariefstudie waarin rekening kan worden gehouden met het dan uitgewerkte klimaatbeleid van het kabinet. Bij deze herijking houdt de regering ook rekening met het risico op koolstoflekkage en het risico dat de benodigde infrastructuur voor verduurzaming van de industrie niet tijdig wordt gerealiseerd. Dit laatste overeenkomstig de motie van de leden Ladders en Agnes Mulder.¹⁰² Het risico op koolstoflekkage wordt hierbij beoordeeld aan de hand van een zogenoemde speelveldtoets. Ook bij de totstandkoming van de huidige tariefstelling is een speelveldtoets gedaan.¹⁰³ Het risico dat infrastructuur niet tijdig wordt gerealiseerd kan worden beoordeeld aan de hand van het nationaal Programma Infrastructuur Duurzame Industrie (PIDI). Dit programma heeft als doel om de realisatie van de infrastructuur te versnellen die nodig is voor de verduurzaming van de industrie. Industriële bedrijven, netbeheerders, energieproducenten en regionale overheden hebben in 2021 gezamenlijk Cluster Energiestrategieën (CES'en) opgesteld. Bij de herijking zal worden beoordeeld in hoeverre tegemoet is gekomen aan deze plannen in het Meerjarenprogramma Infrastructuur Energie en Klimaat (MIEK).

Doeltreffendheid, doelmatigheid en evaluatie

De maatregel heeft tot doel om een extra emissiereductie van 4,85 megaton in 2030 bij de belastingplichtigen van de CO₂-heffing te borgen. Dit komt bovenop de 16,9 megaton emissiereductie die volgt uit het Klimaatakkoord. De extra emissiereductie zelf wordt gerealiseerd door de inzet van een beleidsmix bestaande uit zowel subsidies als beprijzende maatregelen. De aangescherpte CO₂-heffing borgt de extra emissiereductie. Dit door vanaf belastingjaar 2023 jaarlijks het aantal dispensatierechten voor de CO₂-heffing extra te verminderen, tot de extra

¹⁰¹ Kamerstukken II 2020/21, 35572, nr. 78, p. 95.

¹⁰² Kamerstukken II 2020/21, 35572, nr. 50.

¹⁰³ PwC, De effecten van een nationale heffing op broeikasgas in de industrie, maart 2019 en PwC, De effecten van de overwogen vormgeving van de nationale heffing op broeikasgasemissies in de industrie, juni 2019.

vermindering in 2030 4,85 megaton bedraagt. Over emissies waarvoor geen dispensatierechten beschikbaar zijn moet het tarief van de CO₂-heffing industrie worden betaald moet worden. Dit tarief wordt in 2024 zodanig herijkt dat de beoogde reductie wordt gerealiseerd. Daarmee is de maatregel doeltreffend. Daarnaast is de aanscherping van de CO₂-heffing industrie doelmatig aangezien de heffing zo is ontworpen dat de reductie daar plaatsvindt waar dit het meest efficiënt gerealiseerd kan worden.

De CO₂-heffing industrie wordt overeenkomstig de in de Klimaatwet opgenomen planning geëvalueerd. Dit betekent dat jaarlijks via de Klimaat en Energieverkenning wordt nagegaan in hoeverre de industrie naar verwachting de emissiereductiedoelstelling voor 2030 realiseert.

4.22 Samenhangende wijzigingen Wet belastingen op milieugrondslag en Wet opslag duurzame energie- en klimaattransitie

Het kabinet neemt voor 2023 een aantal incidentele maatregelen vanwege de hoge energieprijzen. Daartoe stelt het kabinet wijzigingen voor in de energiebelasting. Het gaat om een incidentele verlaging van de energiebelasting voor aardgas en elektriciteit en een tijdelijke hogere belastingvermindering in de energiebelasting. De stijging van de energierekening van huishoudens en het midden- en kleinbedrijf (mkb) wordt op deze manier gedempt.

Vanwege de hoge energieprijzen temporiseert het kabinet maatregelen uit het coalitieakkoord die betrekking hebben op de energiebelasting. De verhoging van het tarief op aardgas en de verlaging van het tarief voor elektriciteit als klimaatprikkel in de energiebelasting worden doorgevoerd vanaf 2024 in plaats van 2023. In het coalitieakkoord is ook afgesproken dat een bijmengverplichting voor groen gas wordt geïntroduceerd. Hiervoor is een wetsvoorstel in voorbereiding. Omdat de kosten van de consumptie van aardgas zullen stijgen bij de introductie van de verplichting, verhoogt het kabinet de belastingvermindering per 1 januari 2023.

Verder stelt de regering voor het energiebelastingstelsel te vereenvoudigen. De tarieven voor de opslag duurzame energie- en klimaattransitie (ODE) worden opgenomen in de energiebelasting.

De energiebelasting in het licht van de hoge energieprijzen

Sinds de zomer van 2021 zijn de gas- en elektriciteitsprijzen sterk gestegen. In eerste instantie werden de prijsstijgingen gedreven door economisch herstel na de Coronacrisis. Sinds begin 2022 drijft de geopolitieke situatie de gas- en elektriciteitsprijzen verder op: eind augustus 2022 werd voor aardgas de grens van 300 euro/MWh doorbroken. In 2020 schommelde de groothandelsprijs voor aardgas nog rond de 15 euro/MWh. Ook de prijzen van elektriciteit zijn fors gestegen. Deze hoge energieprijzen hebben naar verwachting een forse impact op de energierekening van huishoudens. Het kabinet verwacht dat zonder aanvullend beleid in 2023 de energierekening in 2023 voor een huishouden met gemiddeld verbruik in een ordegrrootte van enkele duizenden euro's stijgt ten opzichte van het niveau van 1 januari 2021. De gevolgen van de hoge energieprijzen voor bedrijven zijn niet eenduidig en zijn onder andere afhankelijk van de mogelijkheid om de kostenstijging door te berekenen. Met name bij de energie-intensieve bedrijven zijn er forse negatieve uitschieters zichtbaar.

In 2022 is, als onderdeel van een breder koopkrachtpakket, de energiebelasting fors verlaagd om de hogere energieprijzen te dempen voor huishoudens. Het kabinet stelt voor om de demping via de energiebelasting voort te zetten en te intensiveren in 2023. De tarieven in de eerste verbruiksschijf van de energiebelasting dalen verder en de belastingvermindering stijgt met € 284,39 (exclusief btw) ten opzichte van het niveau van 2022. Zie tabel 3 voor de maatvoering van deze maatregelen.

Tabel 3: Maatvoering incidentele maatregelen energiebelasting (excl. btw).

| | Mutaties 2022-2023 | Tarieven 2023 (na indexatie) |
|--|--------------------|------------------------------|
| Tariefswijziging gas 0 – 170.000 m ³ (cent/m ³) | - 6,31 | 42,27 |
| Tariefswijziging elektriciteit 0 -10.000 kWh (cent/kWh) | - 7,06 | 5,09 |
| Verhoging belastingvermindering (in euro's) | + 284,39 | 777,66 |

Deze generieke maatregelen leiden tot een demping van de stijgende energierekening voor alle huishoudens. Dit is van belang omdat de stijgende energieprijzen impact hebben op alle huishoudens, inclusief bijvoorbeeld huishoudens met een modaal inkomen waarvoor de energietoeslag niet geldt. Daarnaast profiteert ook het mkb van een verlaging van de energiebelasting. Tegelijkertijd erkent het kabinet dat met deze maatregelen niet de gehele prijsstijging kan worden weggenomen. Voor de meest kwetsbare huishoudens neemt het kabinet aanvullende maatregelen, zoals het verhogen van de zorgtoeslag en een eenmalige energietoeslag via gemeenten.

Het verhogen van de belastingvermindering en het verlagen van de tarieven werken op verschillende manieren door in de energierekening. De belastingvermindering is een vaste korting op het energiebelastingdeel van de energierekening en geldt per elektriciteitsaansluiting met verblijfsfunctie. Aangezien de belastingvermindering een vast bedrag is, hebben huishoudens met een klein inkomen naar verhouding een groter voordeel van de belastingvermindering dan huishoudens met een hoog inkomen. De verlaging van de tarieven geldt per verbruikseenheid (kWh of m³), waardoor huishoudens die een hoger verbruik kennen – en daardoor ook meer last hebben van de prijsstijgingen – een hoger bedrag voor demping van de energieprijzen krijgen. Een groter deel van het budget voor de belastingvermindering ten opzichte van het verlagen van het tarief voor aardgas en elektriciteit van de eerste verbruiksschijf (bij de belastingvermindering 94% ten opzichte van 73% bij aardgas en 77% bij elektriciteit) komt terecht bij huishoudens. Dit komt doordat een deel van het verbruik in de eerste schijf bij het bedrijfsleven valt. Van het totaal aantal elektriciteitsaansluitingen is een kleiner deel bedrijfsmatig.

In tabel 4 word voor diverse huishoudprofielen een indicatie gegeven van de verlaging van het belastingdeel van de energierekening tussen 2021 en 2023 bij een constant verondersteld energieverbruik.

Tabel 4: Mutatie belastingdeel energierekening huishoudprofielen incidenteel tussen 2021 en 2023 (incl. btw)

| | | Gas (m3) | Elektrici teit (kWh) | Demping prijsstijging via belastingdeel energierekening |
|---|--|-------------|----------------------------|--|
| Nationaal gemiddelde (PBL) ¹⁰⁴ | | 1.154 | 2.151 | -€ 588 |
| Profielen CBS ¹⁰⁵ | Omschrijving (indicatief) | | | |
| 1 | Een bewoner in nieuw, klein appartement | 640 | 1560 | -€ 529 |
| 2 | Een bewoner in oud, klein appartement | 810 | 1540 | -€ 530 |
| 3 | Twee of meer bewoners in oud, klein appartement | 990 | 2260 | -€ 596 |
| 4 | Een bewoner in oude, kleine rijwoning (tussen, hoek of 2-onder-1-kap) | 1040 | 1680 | -€ 545 |
| 5 | Een bewoner in oude, middelgrote rijwoning (tussen, hoek of 2-onder-1-kap) | 1230 | 1980 | -€ 575 |
| 6 | Twee of meer bewoners in oude, kleine rijwoning (tussen, hoek of 2-onder-1-kap) | 1210 | 2780 | -€ 645 |
| 7 | Twee of meer bewoners in nieuwe, middelgrote rijwoning (tussen, hoek of 2-onder-1-kap) | 1070 | 3250 | -€ 685 |
| 8 | Twee of meer bewoners in oude, middelgrote rijwoning (tussen, hoek of 2-onder-1-kap) | 1360 | 3190 | -€ 684 |
| 9 | Twee of meer bewoners in oude, grote rijwoning (tussen, hoek of 2-onder-1-kap) | 1890 | 3880 | -€ 752 |
| 10 | Twee of meer bewoners in oude, grote vrijstaande woning | 2350 | 4480 | -€ 811 |

¹⁰⁴ Het Planbureau voor de Leefomgeving raamt in de nog te publiceren Klimaat- en Energie Verkenning (KEV) 2022 het gemiddelde aardgasverbruik per huishouden voor 2023 op 1.154 m³ en de gemiddelde elektriciteitslevering op 2.151 kWh. Doordat er een onzekerheid is over de toekomstige ontwikkelingen is er ook onzekerheid in de raming van deze gemiddelden. Deze bandbreedte is opgenomen in de KEV 2022.

¹⁰⁵ Het CBS heeft het energieverbruik van verschillende type woningen en huishoudens inzichtelijk gemaakt op basis van een dataset van tien veel voorkomende huishoudprofielen. Deze huishoudprofielen zijn opgesteld op basis van woningtype, bouwperiode, grootte en aantal personen. Voor elk van deze tien profielen is het gemiddelde gas- en elektriciteitsverbruik berekend. Ook binnen de huishoudprofielen is sprake van (grote) spreiding van het verbruik. De huishoudprofielen zijn gebaseerd op verbruiksdata van 2020 van woningen met een traditionele energievoorziening. Dit zijn woningen met een gas- en elektriciteitsaansluiting. Woningen met een niet-traditionele energievoorziening (stadsverwarming of all-electric) zijn niet in de dataset meegenomen. Daarbij zijn de verbruikscijfers door het CBS voor temperatuur gecorrigeerd, hetgeen betekent dat het CBS voor de vaststelling van de gemiddelde verbruikscijfers met weersinvloeden zoals een koude winter rekening heeft gehouden.

Uitvoering energiebelastingmaatregelen coalitieakkoord

In het coalitieakkoord is afgesproken de tarieven in de energiebelasting per 2023 en 2024 te wijzigen teneinde een prikkel te geven om minder aardgas te verbruiken en elektrificatie te bevorderen. Gegeven de hoge energieprijzen stelt het kabinet voor om de tariefaanpassingen een jaar uit te stellen naar 2024 en 2025 (zie onder (a) en (b)). Hierdoor krijgen bedrijven die de meeste impact ondervinden van de hoge gasprijzen meer tijd om hun processen aan te passen en worden hun lasten in 2023 niet verder verhoogd. Dit betekent ook dat de bedrijven die baat hadden bij de initiële vormgeving van het schijvenstelsel in de hogere schijven uit het coalitieakkoord nog geen lastenverlichting ervaren in 2023. Tot slot wordt in deze paragraaf toegelicht de verhoging van de belastingvermindering vanwege de in het coalitieakkoord afgesproken bijmengverplichting van groen gas (zie onder (c)).

(a) Schuif in de eerste verbruiksschijf vanaf 2024

In de eerste verbruiksschijf van de energiebelasting wordt elektriciteit op dit moment in termen van energie-inhoud (euro/GJ) meer dan twee keer hoger belast dan aardgas. Het kabinet stelt voor om vanaf 2024 stapsgewijs het tarief voor elektriciteit in de eerste verbruiksschijf te verlagen en het tarief voor aardgas in de eerste verbruiksschijf te verhogen. Doordat het tarief op aardgas wordt verhoogd, wordt het gebruik van aardgas ontmoedigd en worden verduurzamingsopties zoals isolatie aantrekkelijker. De tariefschuif brengt de belastingdruk op elektriciteit en aardgas, gemeten naar energie-inhoud, in de laagste verbruiksschijven meer in balans. Hiermee worden elektrificatie en besparing van aardgas fiscaal gestimuleerd en wordt de overstap naar duurzamere energiebronnen – zoals een warmtepomp – financieel rendabeler voor huishoudens. Per saldo leidt de tariefschuif daarnaast tot een structurele lastenverlichting voor huishoudens van circa € 731 miljoen in 2030. In tabel 5 worden de tariefmutaties in de eerste verbruiksschijf voor gas en elektriciteit weergegeven. De tariefschuif leidt bovendien naar verwachting tot een additionele CO₂-reductie van circa 1 Mton in 2030.

Tabel 5: Tariefmutaties eerste verbruiksschijf gas en elektriciteit ten opzichte van tarief 2023

| | 2024 | 2025 | 2026 | 2027 | 2028 | 2029 | 2030 |
|---|--------|--------|--------|--------|--------|--------|--------|
| Tariefswijziging aardgas (cent/m ³) | 2,500 | 3,000 | 3,500 | 4,000 | 4,500 | 5,230 | 5,230 |
| Tariefswijziging elektriciteit (cent/kWh) | -2,500 | -3,000 | -3,500 | -4,000 | -4,500 | -5,230 | -5,230 |

(b) Wijzigingen in de hogere verbruiksschijven van de energiebelasting vanaf 2024 en 2025

De energiebelasting kent een degressieve tariefstructuur: hoe hoger het verbruik, hoe lager het belastingtarief. Daarnaast wordt aardgas in termen van energie-inhoud (euro/GJ) in de tweede en derde schijf minder zwaar belast dan elektriciteit. Door beide factoren wordt de CO₂-uitstoot in deze verbruiksschijven van de energiebelasting onvoldoende beprijsd en is de prikkel om minder aardgas te verbruiken of over te stappen op duurzamere (geëlektrificeerde) technieken te klein.

Om de verduurzamingsprikkel te vergroten stelt het kabinet voor om de tariefstructuur in de energiebelasting met structureel € 500 miljoen minder degressief te maken en om met structureel € 500 miljoen het tarief in de tweede en derde verbruiksschijf voor elektriciteit te verlagen. Voor

deze tariefschuif in de hogere verbruiksschijven heeft het kabinet drie varianten overwogen, weergegeven in tabel 6. Het voornaamste verschil tussen de varianten is de verdeling van de lastenverzwaring (van € 500 miljoen) over de verschillende verbruiksschijven. Het kabinet heeft gekozen voor variant A+ om een goede balans te vinden in het afbouwen van de degressiviteit tussen de hogere verbruiksschijven en een zo groot mogelijke CO₂-reductie. Om de verduurzamingsprikkel te vergroten stelt het kabinet voor om de tariefstructuur in de energiebelasting met structureel € 500 miljoen minder degressief te maken en om met structureel € 500 miljoen het tarief in de tweede en derde verbruiksschijf voor elektriciteit te verlagen. In 2024 en 2025 worden de wijzigingen van deze variant in twee stappen in de tarieven van de energiebelasting opgenomen.

Tabel 6: Structurele invulling schuif van + € 500 mln. en – € 500 mln. in 2030 (in € mln.)

| | Variant A | Variant A+ | Variant B |
|----------------------|-----------|------------|-----------|
| <i>Gas</i> | | | |
| Schijf 2 | + 210 | + 190 | + 125 |
| Schijf 3 | + 290 | + 240 | + 125 |
| Schijf 4 | + 0 | + 25 | + 87 |
| | | | |
| <i>Elektriciteit</i> | | | |
| Schijf 2 | -323 | -293 | -262 |
| Schijf 3 | -177 | -207 | -238 |
| Schijf 4 | + 0 | + 45 | + 163 |

De effecten van de vormgeving van de tarieven in de hogere verbruiksschijven zijn op verzoek van het kabinet onderzocht door Trinomics in een impactanalyse en Strategy& in een speelveldtoets. Hierbij is geen rekening gehouden met de maatregelen die conform het coalitieakkoord in 2025 zullen aanvangen, bijvoorbeeld het afschaffen van het verlaagd energiebelastingtarief voor de glastuinbouw en het beperken van de WKK-inputvrijstelling voor gas. Deze onderzoeken worden meegezonden met de Prinsjesdagstukken.

De belangrijkste conclusies van deze onderzoeken zijn als volgt. Het emissiereductiedoel van de schuif in de hogere verbruiksschijven is 0,5 Mton CO₂-equivalent en wordt naar verwachting gehaald. De voorgestelde schuif vergroot de prikkel om het gasverbruik te verminderen en te elektrificeren, zoals hierboven beschreven. Het handelingsperspectief van individuele bedrijven om te verduurzamen hangt evenwel sterk af van de beschikbare infrastructuur, bijvoorbeeld de mogelijkheid om een netaansluiting te faciliteren.

Verder verandert de verdeling van de lasten van de energiebelasting over de verschillende sectoren. Voor de meeste sectoren stijgen of dalen de totale bedrijfskosten enkele procenten, maar er zijn enkele uitschieters zichtbaar. Door de schuif van belasting op elektriciteit naar gas dalen de energielasten voor bedrijven met een relatief laag gas- en elektriciteitsverbruik of relatief hoog elektriciteitsverbruik (met name voor het midden- en kleinbedrijf, de dienstensector en maatschappelijk-vastgoedsectoren). Anderzijds nemen de energielasten toe voor bedrijven die een hoog gasverbruik kennen (met name de (grote) industrie en glastuinbouw). Ter illustratie is

hieronder een tabel 7 opgenomen met de energiebelasting van verschillende fictieve bedrijfsprofielen.

De mate waarin de gestegen kosten impact hebben op een individueel bedrijf hangt sterk af van de energiecontracten die het bedrijf heeft afgesloten en de mogelijkheden van het bedrijf om de meerkosten door te berekenen, in hoeverre het bedrijf in staat is te verduurzamen of zijn energieverbruik te verlagen. Voor bedrijven die in een internationale context opereren resulteert dit in een beperkte toename van het weglekrisico. Uit de speelveldtoets blijkt overigens dat enkele bedrijven al duurzaamheidsinvesteringen in andere landen overwegen. Het is ingewikkeld om een inschatting van het weglekrisico te maken. Een van de redenen hiervoor is dat ook andere factoren de weglekrisico's beïnvloeden. Tevens is het (belasting)beleid van landen waar bedrijven zijn gevestigd waarmee Nederlandse bedrijven concurreren lastig te voorspellen. Temeer omdat dit beleid afhankelijk is van de volatiele energieprijzen, waardoor het ingewikkeld is de actuele situatie tussen verschillende landen te beschrijven.

Tabel 7: Bedrijfsprofielen energiebelasting (excl. btw)

| Bedrijfsprofiel | Basispad | | Variant A+ | |
|--|-----------|-----------|------------|-----------|
| | 2025 | 2030 | 2025 | 2030 |
| Voedings- en genotsmiddelen industrie | 154.900 | 153.700 | 173.200 | 181.400 |
| Papier- en grafische industrie | 107.900 | 107.300 | 104.200 | 106.900 |
| Basischemie | 1.198.700 | 1.168.600 | 2.659.100 | 2.962.700 |
| Bouwmaterialen industrie | 98.500 | 97.300 | 91.100 | 92.500 |
| Overige metaal- en metaalproducten industrie | 23.500 | 23.300 | 20.900 | 21.200 |
| Perkplanten teelt | 24.000 | 23.900 | 26.400 | 27.700 |
| Chrysanten teelt | 146.500 | 142.500 | 135.900 | 136.900 |
| Paprika teelt | 31.900 | 31.600 | 34.200 | 35.700 |
| Potplanten teelt | 25.200 | 24.900 | 21.900 | 22.100 |
| Tomaten teelt | 39.000 | 38.500 | 46.700 | 49.400 |
| Verpleeg- of verzorgingstehuis | 53.200 | 53.100 | 51.700 | 53.200 |
| Sportvelden met veldsport | 4.600 | 4.600 | 3.900 | 3.900 |
| Sporthal en/of sportvelden met zwembad | 61.500 | 61.500 | 60.500 | 62.500 |
| Ziekenhuis | 115.400 | 115.200 | 114.000 | 117.500 |
| (Speciaal) basisonderwijs | 9.800 | 9.800 | 9.000 | 9.200 |
| Voortgezet (speciaal) onderwijs | 32.500 | 32.400 | 30.700 | 31.600 |
| Cafetaria warm & restaurant | 6.300 | 6.300 | 5.000 | 5.000 |
| Bakker | 6.700 | 6.600 | 5.000 | 5.000 |
| Hotel | 15.200 | 15.100 | 13.400 | 13.700 |
| Detailhandel non-food | 2.300 | 2.300 | 1.900 | 1.800 |

| | | | | |
|-------------------------------------|--------|--------|--------|--------|
| Grootschalige logistiek met koeling | 91.600 | 89.500 | 79.100 | 78.900 |
|-------------------------------------|--------|--------|--------|--------|

(c) Verhoging belastingvermindering vanwege bijmengverplichting groen gas

Conform de afspraken in het coalitieakkoord wordt gewerkt aan een wetsvoorstel voor een bijmengverplichting voor groen gas.¹⁰⁶ Daardoor zullen de kosten voor de consumptie van aardgas stijgen, aangezien groen gas duurder is dan aardgas. Om dit effect te dempen, stelt het kabinet voor om de belastingvermindering per aansluiting op het elektriciteitsnet met een verblijfsfunctie structureel te verhogen met € 27,32 (exclusief btw) per 1 januari 2023.

Oploop ODE-tarieven en integratie van de ODE in de energiebelasting

Het kabinet stelt voor de ODE-tarieven per 1 januari 2023 te integreren in de tarieven van de energiebelasting, daarna op € 0 te stellen en om per 1 januari 2024 de Wet ODE in te trekken. De ODE is ingevoerd met als doel de Stimulering Duurzame Energieproductie en Klimaattransitie (SDE++) te financieren en kent dezelfde systematiek als de energiebelasting. Met de ont koppeling van de SDE++ vervalt het bestaansrecht van de ODE als losse heffing naast de energiebelasting. Daarom stelt het kabinet voor om de ODE te laten vervallen als losstaande heffing en het tariefpad van de ODE te laten opgaan in de energiebelasting. Hiermee wordt het belastingstelsel vereenvoudigd.

De tarieven zijn vastgelegd tot en met 2022. Het bestaande basispad voor de ODE-tarieven tot en met 2030, weergegeven in tabel 8, blijft staan. Dit pad volgt uit de verwachting van destijds van de hoogte van de SDE++ subsidies in de jaren 2023 tot en met 2030. Derhalve kennen de nieuwe tarieven een oploop van 2023 tot en met 2030. Bij het vaststellen van de nieuwe tarieven is aangesloten bij de systematiek die is afgesproken in het Klimaatakkoord in 2020. Hierbij geldt voor de ODE een lastenverdeling van 1/3 voor huishoudens en 2/3 voor bedrijven

Tabel 8: Budgettaire reeks ODE 2022 tot en met 2030 (bedragen zijn de geraamde opbrengsten van de ODE)

| | 2022 | 2023 | 2024 | 2025 | 2026 | 2027 | 2028 | 2029 | 2030 |
|------------------------------------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|
| Budgettaire reeks ODE (in € mln.) | 2895 | 3068 | 3333 | 3494 | 3239 | 3224 | 3248 | 3527 | 3747 |

Het opnemen van de ODE in de energiebelasting is niet van invloed op de lastenontwikkeling of -verdeling. In de artikelsgewijze toelichting zijn de integrale nieuwe tarieven van de energiebelasting voor de periode tot en met 2030 weergegeven. Voor 2023 geldt dat de voorziene oploop van het tarief in de eerste verbruiksschijf van elektriciteit en aardgas niet plaatsvindt door de incidentele demping van de prijsstijgingen. Vanaf 2024 wordt weer aangesloten bij het basispad.

¹⁰⁶ Kamerstukken II 2021/22, 32 813, nr. 1063.

Maatvoering

Het tarief voor aardgas wordt verhoogd in de eerste tot en met vierde verbruiksschijf in de periode 2024 tot en met 2030. In tabel 9 is een overzicht opgenomen van de ontwikkeling van de integrale energiebelastingtarieven. Hierin zijn alle relevante tariefmaatregelen uit het verleden betrokken. Daarbij is tevens rekening gehouden met de impact van alle additionele maatregelen die nu in het pakket Belastingplan 2023 worden aangekondigd. Het gaat onder meer om de implementatie van variant A+ en het incidentele compensatiepakket voor de energierekening in 2023.

Het tarief voor elektriciteit wordt verlaagd in de eerste tot en met vierde niet-zakelijke en vierde zakelijke verbruiksschijf in 2023 (zie tabel 9).

In de mutaties geldt dat de tarieven voor de eerste verbruiksschijven voor aardgas en elektriciteit in 2023 worden verlaagd in verband met het incidentele energiebelastingpakket.

Het tarief voor aardgas voor verwarming ter bevordering van het groeiproces van tuinbouwproducten wordt in 2023 verhoogd in de eerste tot en met vierde verbruiksschijf (zie tabel 9).

Met de verlaging van het tarief voor elektriciteit en de verhoging van het tarief voor aardgas geeft het kabinet invulling aan het coalitieakkoord.

Tabel 9: Integraal overzicht tarieven en tariefmutaties energiebelasting (in 2023 prijzen)

| Tarieven excl. btw | 2023 | 2024 | 2025 | 2026 | 2027 | 2028 | 2029 | 2030 |
|--|--------|--------|--------|--------|--------|--------|--------|--------|
| <i>Aardgas in eurocenten per m3</i> | | | | | | | | |
| Schijf 1: 0 – 170.000 m3 | 42,27 | 53,05 | 54,65 | 55,12 | 55,37 | 55,71 | 56,86 | 57,12 |
| Schijf 2: 170.000 – 1 mln m3 | 9,62 | 20,36 | 28,88 | 29,43 | 30,38 | 31,14 | 31,98 | 32,98 |
| Schijf 3: 1 mln – 10 mln m3 | 5,11 | 11,70 | 18,70 | 19,06 | 19,84 | 20,37 | 20,99 | 21,81 |
| Schijf 4: > 10 mln m3 | 3,92 | 4,45 | 4,87 | 4,64 | 4,63 | 4,63 | 4,79 | 4,90 |
| | | | | | | | | |
| <i>Elektriciteit in eurocenten per kWh</i> | | | | | | | | |
| Schijf 1: 0 – 10.000 kWh | 5,09 | 9,90 | 9,08 | 7,90 | 7,36 | 6,96 | 6,49 | 6,59 |
| Schijf 2: 10.000 – 50.000 kWh | 10,05 | 8,22 | 6,12 | 5,69 | 5,63 | 5,65 | 6,01 | 6,28 |
| Schijf 3: 50.000 – 10 mln kWh | 3,94 | 3,59 | 3,47 | 3,25 | 3,20 | 3,17 | 3,32 | 3,41 |
| Schijf 4: > 10 mln kWh | 0,11 | 0,17 | 0,30 | 0,28 | 0,27 | 0,27 | 0,27 | 0,27 |
| | | | | | | | | |
| Belastingvermindering (in €) | 777,66 | 481,06 | 474,10 | 449,62 | 439,67 | 431,88 | 428,08 | 423,45 |

Het kabinet stelt voor het tarief ODE voor alle verbruiksschijven aardgas, aardgas voor verwarming ter bevordering van het groeiproces van tuinbouwproducten en elektriciteit per 1 januari 2023 in de energiebelasting te integreren door het tarief op € 0 te stellen.

Met deze wijziging wordt de ODE functioneel afgeschaft. Met ingang van 2024 wordt de Wet ODE formeel afgeschaft door intrekking van de wet.

Tijdelijke verlaging van de energiebelasting in 2023

Het doel van de maatregel is om de stijging van de energierekening voor huishoudens ook in 2023 tijdelijk te verlagen door beperking van de belastingdruk op energieverbruik. De energiekosten zullen in 2023 net als in 2022 hoog liggen. Daarom stelt het kabinet voor om de demping van de prijsstijgingen voor huishoudens via de energiebelasting voort te zetten en te intensiveren in 2023. Dat houdt in dat de tarieven in de eerste verbruiksschijf van de energiebelasting verder dalen en de belastingvermindering verder stijgt ten opzichte van het niveau van 2022. Het belastingdeel van de energierekening van een huishouden met een gemiddeld verbruik neemt voornamelijk als gevolg van de verlaging van de energiebelasting per saldo af met circa € 588 in 2023 ten opzichte van 2021 (zie tabel 4). De verlaging van de energiebelasting is hiermee doeltreffend in het verlagen van de belastingdruk op energieverbruik en daarmee het beperken van de stijging van de energierekening van huishoudens. De doeltreffendheid wordt wel beperkt doordat het financiële voordeel per huishouden relatief beperkt is, zeker voor de meest kwetsbare groepen.

De maatregelen die betrekking hebben op verlaging van de energierekening in 2023 zijn gericht op de energierekening van álle huishoudens. Zouden de maatregelen erop zijn gericht de prijsstijgingen uitsluitend te dempen voor de financieel meest kwetsbare huishoudens, dan zouden ze niet de meest doelmatige maatregelen zijn. Gerichte ondersteuning van de financieel meest kwetsbare huishoudens geeft het kabinet door de energietoeslag te continueren in 2023.

Dat demping van prijsstijgingen via de energiebelasting ten goede komt aan álle huishoudens is van belang omdat de stijgende energieprijzen impact hebben op alle huishoudens, inclusief bijvoorbeeld de huishoudens met een modaal inkomen waarvoor de energietoeslag niet geldt. Het financieel voordeel van de maatregelen is groter naarmate het verbruik hoger is. Het verbruik is doorgaans hoger naarmate een woning minder energiezuinig of groter is. Hierdoor komt in absolute zin een groter deel van de demping van de prijsstijgingen terecht bij welgestelde huishoudens. Aangezien de stijging in energiekosten het hoogst is bij huishoudens met een hoog verbruik zijn de maatregelen doelmatig om de kostenstijging te beperken.

Voor het overgrote deel komt de demping van de prijsstijgingen ten goede aan huishoudens. Naast huishoudens profiteren bedrijven ook van het maatregelenpakket, wat afdoet aan de doelmatigheid van de maatregel. Dit volgt uit de systematiek van de energiebelasting. De verhoging van de belastingvermindering komt voor 94% ten goede aan huishoudens en voor 6% aan bedrijven. De verlaging van het tarief van de eerste verbruiksschijf voor aardgas komt voor 73% ten goede aan huishoudens en voor 27% aan bedrijven. De verlaging van het tarief van de eerste verbruiksschijf voor elektriciteit komt voor 77% ten goede aan huishoudens en voor 23% aan bedrijven.

De voorgestelde maatregelen zijn relatief eenvoudig. Dit zorgt voor aanvaardbare uitvoerings- en implementatiekosten voor de energieleveranciers, netbeheerders en Belastingdienst, en komt in zoverre de doelmatigheid ten goede.

Structurele tariefaanpassingen in de energiebelasting vanaf 2024

Het kabinet hecht ook aan de gestelde klimaatdoelen en voert daarom vanaf 2024 de in het coalitieakkoord opgenomen maatregelen in de energiebelasting. De maatregelen zijn erop gericht de prikkel te vergroten om het gasverbruik te verminderen en om elektrificatie aantrekkelijker te maken. Daartoe stelt het kabinet voor de energiebelasting en ODE te wijzigen. De wijzigingen hebben de volgende doelen:

- 1) het gebruik van aardgas ontmoedigen en de CO₂-uitstoot dientengevolge beperken;
- 2) het verbruik van elektriciteit aantrekkelijker maken ten opzichte van het verbruik van aardgas en daarmee elektrificatie bevorderen;
- 3) een sterkere vergroeningsprikkel creëren voor partijen die in de hogere verbruiksschijven vallen;
- 4) het dempen van de stijging van de gasprijs die ontstaat door de bijmengverplichting van groen gas – reeds per 1 januari 2023; en
- 5) het vereenvoudigen van het fiscale stelsel.

Teneinde deze beleidsdoelen uit het coalitieakkoord te realiseren worden tariefsaanpassingen in de energiebelasting doorgevoerd en wordt de belastingvermindering van de energiebelasting verhoogd per elektriciteitsaansluiting.

De maatregelen uit het coalitieakkoord zijn naar verwachting doeltreffend:

- 1) De prikkel om minder aardgas te verbruiken neemt toe door de tarieven op aardgas te verhogen. Een hoger tarief op aardgas maakt het aantrekkelijker om aardgas te besparen door bijvoorbeeld isolatie in de gebouwde omgeving en de investering in een (hybride) warmtepomp. Verder werken de maatregelen naar verwachting doeltreffend omdat ze voornamelijk voor het non-ETS in de middelste verbruiksschijven energiebesparing en de overstap naar duurzame investeringsopties stimuleren, waarbij geldt dat juist voor het non-ETS in tegenstelling tot het ETS weinig instrumenten beschikbaar zijn om de gewenste beleidsdoelen te behalen.
- 2) Op dit moment wordt aardgas per GJ minder zwaar belast dan elektriciteit, met uitzondering van de vierde schijf. De voorgestelde tariefsaanpassingen zorgen ervoor dat gas in de eerste schijf per GJ minimaal even zwaar wordt belast als elektriciteit in de eerste schijf. Hierdoor neemt de elektrificatieprikkel toe.
- 3) De energiebelasting wordt minder degressief doordat de tarieven worden verhoogd in de tweede tot en met vierde verbruiksschijf voor aardgas. Daardoor komen de tarieven in de tweede en derde verbruiksschijf voor aardgas dichterbij het tarief voor aardgas in de eerste verbruiksschijf. Het tarief in de vierde verbruiksschijf voor elektriciteit wordt verhoogd. Hierdoor komt dit tarief dichterbij de tarieven uit de tweede en derde verbruiksschijf voor elektriciteit.

- 4) De stijging van de gasprijs als gevolg van de bijmengverplichting van groen gas wordt structureel met ingang van 1 januari 2023 deels gedempt door het verhogen van de belastingvermindering.
- 5) De complexiteit van het belastingstelsel wordt verminderd door de ODE per 1 januari 2023 budgetneutraal te integreren in de energiebelasting en per 1 januari 2024 de Wet ODE af te schaffen. Daartoe worden de ODE-tarieven per 1 januari 2023 op nul gesteld, wordt de energiebelasting per die datum navenant verhoogd en komt de Wet ODE te vervallen per 1 januari 2024. Hierdoor zal de ODE vanaf 2025 niet meer te zien zijn op de energierekening.

Het beprijzen van broeikasgasemissies is een doelmatige manier om tot CO₂-reductie te komen. Door de beprijzing vindt de reductie plaats waar dit het meest efficiënt kan. Bedrijven, instellingen en huishoudens kunnen zelf bepalen op welke manier zij hun uitstoot verminderen. Met de verhoging van het tarief voor aardgas wordt de CO₂-uitstoot als gevolg van het gebruik van aardgas sterker beprijsd.

Door aardgas zwaarder te belasten neemt de doeltreffendheid van de beleidsmix toe op drie manieren gericht op het bereiken van de klimaatdoelen. Ten eerste verkleint het hogere tarief op aardgas en lagere tarief op elektriciteit de onrendabele top van duurzame alternatieven. Hierdoor zal een huishouden, bedrijf of instelling sneller maatregelen nemen om het gasverbruik te verminderen of over te stappen op duurzame alternatieven. Ten tweede heeft dit als gevolg dat een lager subsidiebedrag nodig is om burgers, bedrijven en instellingen aan te zetten tot CO₂-reductie. Ten derde worden ook normen effectiever. Zo geldt voor de industrie een investeringsverplichting voor maatregelen met een korte terugverdientijd. Door een hoger tarief voor aardgas en een lager tarief voor elektriciteit neemt de terugverdientijd af waardoor een hoger aantal verduurzamingsopties binnen de investeringsverplichting valt.

Het kabinet heeft drie varianten voor de vormgeving van de tariefsaanpassing in de hogere verbruiksschijven overwogen. Met de gekozen vormgeving (A+) voor de tariefsaanpassing in de hogere verbruiksschijven is de beprijzing met name gericht op de tweede en derde verbruiksschijf voor aardgas. Dat is noodzakelijk omdat de huidige beleidsmix een relatief geringe prikkel kent voor reductie van de uitstoot die gepaard gaat met het gasverbruik in de tweede en derde verbruiksschijf. Daarnaast is de gekozen vormgeving zo dat de energiebelasting per energie-inhoud (GJ) tussen elektriciteit en aardgas ten minste gelijk wordt getrokken. Daarmee is de gekozen vormgeving doelmatiger dan variant B wat betreft CO₂-reductie. Variant A is doelmatiger vormgegeven wat betreft de reductie in broeikasgasemissies. In variant A vindt echter geen tariefsverhoging plaats in de vierde verbruiksschijf aardgas en elektriciteit. Met de vormgeving conform variant A+ is ervoor gekozen om een deel van de lastenverzwaring in de vierde verbruiksschijf te laten plaatsvinden.

Als alternatief zouden de emissies kunnen worden belast in plaats van de input (aardgasverbruik). Dit gebeurt bij het ETS en de belastingen die op het ETS zijn gebaseerd, zoals de CO₂-heffing

industrie. Om dit te verbreden naar de sectoren die niet onder het ETS vallen, zijn de uitstootgegevens van deze sectoren nodig. Dit leidt echter tot zeer hoge uitvoeringskosten, omdat in dat geval alle emissies moeten worden gemeten. Tegelijkertijd is de correlatie tussen aardgasverbruik en de daarmee gepaard gaande CO₂-uitstoot groot. Onderhavig wetsvoorstel beoogt niet de broeikasgasuitstoot te ontmoedigen die het gevolg is van andere bronnen dan het verbranden van gas.

Het ontmoedigen van CO₂-uitstoot die gepaard gaat met aardgasverbruik via de energiebelasting zorgt voor aanvaardbare uitvoerings- en implementatiekosten voor de energieleveranciers, de netbeheerders en de Belastingdienst en komt in zoverre ten goede aan de doelmatigheid.

In de Klimaat- en Energieverkenning (KEV) maakt het PBL jaarlijks een inschatting van hoe onder andere de in CO₂-uitstoot aardgas- en elektriciteitsverbruik zich ontwikkelen voor de periode tot en met 2030. De KEV geeft daarmee een beeld van de effecten van de klimaatmaatregelen in onderlinge samenhang. Op de maatregelen die de belastingdruk op energieverbruik verlagen wordt gereflecteerd in het onderzoek naar fiscaal crisis- en stimuleringsbeleid zoals toegezegd voor 2023 in de Strategische Evaluatieagenda van het ministerie van Financiën.

4.23 Verhogen vliegbelasting

Overeenkomstig het coalitieakkoord stelt de regering voor om de vliegbelasting te verhogen met als doel om vanaf 2023 extra opbrengsten van € 400 miljoen te genereren. Gelijkijdig wordt het vliegen op korte afstanden ontmoedigd omdat de vliegbelasting relatief zwaarder drukt op tickets voor deze bestemmingen. Hiervoor wordt het tarief van de vliegbelasting met ingang van 1 januari 2023 verhoogd met € 17,95. Omdat het huidige tarief van € 7,947 jaarlijks wordt geïndexeerd, komt het nieuwe tarief inclusief indexatie en verhoging uit op € 26,43 per vertrekkende passagier. De structuur van de vliegbelasting blijft ongewijzigd.

Tijdens de behandeling van het wetsvoorstel Wet vliegbelasting in maart 2020, heeft de Tweede Kamer de motie Lodders¹⁰⁷ aangenomen, die de regering vraagt een dubbeling tussen een Europese en nationale vliegbelasting te voorkomen. De EU Green Deal¹⁰⁸ van de Europese Commissie bevat geen voorstel voor een Europese vliegbelasting, waardoor de verhoging van de vliegbelasting niet in strijd is met de genoemde motie. Het Fit-for-55 pakket¹⁰⁹ bevat wel een voorstel tot het belasten van kerosine in de luchtvaart in het kader van de herziening van de Richtlijn energiebelastingen¹¹⁰. Het kabinet steunt dat voorstel en zal, als dat voorstel wordt aangenomen, de motie Lodders bij de implementatie opnieuw bekijken.

¹⁰⁷ Kamerstukken II 2019/20, 35205, nr. 23.

¹⁰⁸ Delivering the European Green Deal | European Commission (https://ec.europa.eu/info/strategy/priorities-2019-2024/european-green-deal/delivering-european-green-deal_en#documents).

¹⁰⁹ Mededeling van de Commissie aan het Europees Parlement, de Raad, het Europees Economisch en Sociaal Comité en het Comité van de Regio's "Fit for 55": het EU-klimaatstreefdoel voor 2030 bereiken op weg naar klimaatneutraliteit (COM/2021/550 final).

¹¹⁰ Kamerstukken II 2020/21, 22112, nr. 3187

Doeltreffendheid, doelmatigheid en evaluatie

De maatregel heeft als doel om de kosten van vliegen te verhogen om zo een verhoging van de budgettaire opbrengst te realiseren. De raming van de opbrengsten is afhankelijk van het aantal passagiers dat gaat vliegen. Dit aantal is een onzekere factor, mede gezien de gevolgen van de COVID-pandemie en de actuele capaciteitsrestricties op Schiphol. Een hoger tarief per passagier heeft als neveneffect dat de vliegbelasting relatief zwaarder drukt op tickets voor korte afstanden. Als deze kosten (gedeeltelijk) aan de passagier worden doorberekend, worden alternatieve vervoersmiddelen financieel aantrekkelijker. De maatregel is hiermee doeltreffend en doelmatig. De evaluatie van de verhoging van de vliegbelasting loopt mee met de reguliere evaluatie van de vliegbelasting die gepland staat voor 2025.¹¹¹ Daarbij zal in ieder geval worden ingegaan op de opbrengst en de effecten op het vliegverkeer in vergelijking met de omringende landen.

4.24 Verhogen tabaksaccijns

Overeenkomstig het coalitieakkoord stelt het kabinet voor de tabaksaccijns zodanig te verhogen dat de gemiddelde verkoopprijs voor een pakje sigaretten van twintig stuks in 2024 op ongeveer € 10 uitkomt. Dit gebeurt in twee gelijke, opvolgende stappen.

Het tarief van accijns op rooktabak (vooral shag) per kilogram wordt met ingang van dezelfde datum in absolute zin gelijk verhoogd als het tarief van de accijns van 1000 sigaretten. De accijns op sigaren wordt eveneens verhoogd.

Doeltreffendheid, doelmatigheid en evaluatie

De maatregel heeft als doel om bij te dragen aan een rookvrije generatie in 2040 en is doeltreffend indien de prijzen voor tabaksproducten stijgen en daardoor de vraag naar deze producten afneemt.

Het verhogen van de tabaksaccijns is een bewezen effectieve maatregel om roken te verminderen (zie onder andere IBO Gezonde leefstijl¹¹²). Daarentegen kunnen substantiële verhogingen leiden tot grenseffecten die de doelmatigheid van de verhoging kunnen beperken. Het kabinet kan bedrijven niet voorschrijven of en in welke mate zij de accijnsverhoging laten terugkomen in de consumentenprijs. De verwachting is dat zij de verhoging grotendeels doorberekenen, omdat de accijns al een groot onderdeel is van de totale verkoopprijs. De maatregel is naar verwachting doelmatig. Naast de verwachte gedragseffecten leidt een verhoging van de tabaksaccijns tot extra opbrengsten. Tegelijk blijven de extra lasten bij de verhoging voor ondernemers en de Douane beperkt.

Net als bij de verhoging van de tabaksaccijns in 2020 zullen de grenseffecten van deze verhoging worden gemonitord. In 2024 en in 2025 voert de Douane een Empty Pack Survey uit waarbij het aandeel niet-Nederlandse veraccijnsde pakjes sigaretten wordt gemonitord. Daarbij wordt ook gekeken naar de wijzigingen in het aandeel namaaksigaretten en *illicit whites* (wel legaal geproduceerd maar geen legale afzetmarkt).

¹¹¹ Kamerstukken II 2018/19, 35205, nr. 3, p. 15.

¹¹² Kamerstukken II 2016/17, 32793, nr. 240.

4.25 Verlengen verlaagde accijnstarieven op ongelode benzine, diesel en LPG

Per 1 april 2022 heeft het kabinet de accijnstarieven voor ongelode benzine, diesel en LPG fors verlaagd om de stijging van de energieprijzen te dempen. De maatregel is vastgelegd in de Wet aanvullende fiscale koopkrachtmaatregelen 2022 en heeft een tijdelijk karakter. De maatregel geldt tot eind 2022. De reden hiervoor is de volatiliteit in de energiemarkt. Hierdoor was het ten tijde van het invoeren van de maatregel in het voorjaar van 2022 ingewikkeld te voorspellen hoe de prijzen zich zouden ontwikkelen na 2022.

Inmiddels is duidelijk geworden dat de energieprijzen langere tijd hoog blijven. Dit heeft nog altijd zijn weerslag op de brandstofprijzen. Huishoudens voelen de verhoogde brandstofprijzen aan de pomp direct in hun portemonnee. Daarom stelt het kabinet voor om de verlaagde accijnstarieven zoals die van toepassing zijn sinds 1 april 2022 te verlengen tot en met 30 juni 2023. De verlaging bedraagt per liter voor ongelode benzine 17,3 cent, diesel 11,1 cent en voor LPG 4,1 cent. Daartoe worden de wettelijke voorgeschreven jaarlijkse indexatie en de in de Wet fiscale maatregelen Klimaatakkoord opgenomen verhoging van het accijnstarief voor diesel uitgesteld tot 1 juli 2023.

Voor de periode 1 juli tot en met 31 december 2023 stelt het kabinet voor de hoge brandstofprijzen incidenteel gedeeltelijk te blijven dempen. Daardoor blijven huishoudens ondersteund. Per 1 juli 2023 worden de tarieven vermeerderd met het bedrag van de – uitgestelde – indexatie die zou hebben plaatsgevonden per 1 januari 2023 zonder verlaging van de accijnstarieven. Voorts wordt per 1 juli 2023 de – uitgestelde – verhoging van het accijnstarief voor diesel doorgevoerd. De hoge brandstofprijzen worden in de tweede helft van 2023 gedempt doordat de genoemde verlaging die geldt sinds 1 april 2022 voor de helft van de oorspronkelijke verlaging in stand blijft. De accijnstarieven per liter bedragen daardoor per 1 juli 2023 voor ongelode benzine 78,91 cent, voor diesel 51,63 cent en voor LPG 18,82 cent. De maatvoering voor de eerste en tweede helft van 2023 is opgenomen in tabel 10.

De wettelijk verschuldigde additionele heffing over de veraccijnsde voorraad bij de verhogingen per 1 juli 2023 en 1 januari 2024 worden buiten toepassing gelaten.

Tabel 10: Maatvoering brandstofaccijns in cent/liter

| Brandstof | Tarieven per 1-1-2022 | Tarieven per 1-4-2022 | Tarieven per 1-1-2023 | Tarieven per 1-7-2023 |
|-----------|-----------------------|------------------------------------|-------------------------------------|--------------------------------------|
| Benzine | 82,4 | 65,1 (incl. verlaging van 17,3) | 65,1 (incl. verlaging van 22,46) | 78,91* (incl. verlaging van 8,65) |
| Diesel | 52,8 | 41,7 (incl. verlaging van 11,1) | 41,7 (incl. verlaging van 15,48) | 51,63* (incl. verlaging van 5,55) |
| LPG | 19,43 | 15,35 | 15,35 | 18,62* |

| | | | | |
|--|--|------------------------------|-------------------------------|-------------------------------|
| | | (incl. verlaging van 4,1) | (incl. verlaging van 5,31) | (incl. verlaging van 2,04) |
|--|--|------------------------------|-------------------------------|-------------------------------|

*Tarief is inclusief indexatie en voor wat betreft de accijns op diesel inclusief verhoging van 1 cent per liter conform Wet fiscale maatregelen Klimaatakkoord

Financieel voordeel huishoudens

Het financieel voordeel van een accijnsverlaging voor een huishouden hangt af van diverse factoren zoals het aantal auto's per huishouden, het type auto (onder andere brandstofsoort en zuinigheid) en het jaarkilometrage. Circa 80% van alle personenauto's rijdt op benzine en het gemiddeld jaarkilometrage is 12.800 kilometer per jaar. Hoe hoger het jaarkilometrage, hoe hoger het financieel voordeel.

Relatie met het klimaatbeleid

De brandstofaccijns vormen een belangrijke prijsprikkel om zuinig om te gaan met brandstof. De prikkel om brandstof te besparen en over te stappen naar duurzamere energiebronnen wordt door de voortzetting van de verlaging van de accijnstarieven op ongelode benzine, diesel en LPG weliswaar tijdelijk kleiner, maar hier staat het gegeven tegenover dat de brandstofprijzen nog steeds uitzonderlijk hoog zijn. Er is daardoor nog steeds sprake van een prijsprikkel om zuinig om te gaan met brandstof. Voorts is in het licht van de klimaattransitie van belang op te merken dat de rentabiliteit op de investeringen in deze transitie langjarig worden berekend. De tijdelijke verlaging heeft daar beperkte invloed op. Voor het bereiken van de klimaatdoelen van 2030 is het evenwel van belang dat de brandstofaccijnstarieven op termijn weer stijgen.

Doeltreffendheid, doelmatigheid en evaluatie

De verlaging van de accijnstarieven op ongelode benzine, diesel en LPG heeft als doel huishoudens tegemoet te komen in de stijgende brandstofprijzen. De verlaging is doeltreffend indien de prijs aan de pomp daadwerkelijk lager is dan wanneer de accijnstarieven niet tijdelijk zouden zijn verlaagd. Of dit doel wordt bereikt, hangt af van de mate waarin verkopers van brandstoffen de verlaging in hun verkoopprijzen doorberekenen. De overheid kan dit niet verplichten. Op basis van een analyse van de ontwikkeling van de pompprijs in het voorjaar 2022 en de accijnsverlaging per 1 april 2022 is de verwachting dat het voordeel van de accijnsverlaging wordt doorgegeven aan de consument.

De maatregel is primair gericht op de brandstofrekening van automobilisten. Dit neemt niet weg dat de accijnsverlaging ook terechtkomt bij andere gebruikers van deze brandstoffen, zoals transport- en andere bedrijven. Dat doet enigszins af aan de doelmatigheid van de maatregel.

De verlaging van de accijnstarieven dempt een deel van de totale stijging van brandstofprijzen. Of een absolute daling van de prijzen plaatsvindt, is afhankelijk van de verdere ontwikkeling van brandstofprijzen zelf. Op dit moment worden de grenseffecten gemonitord van de accijnstarievenverlaging per 1 april 2022. In mei 2022 is de Tweede Kamer geïnformeerd dat de

resultaten van dit onderzoek voor Prinsjesdag worden opgeleverd.¹¹³ Inmiddels is duidelijk dat iets meer tijd nodig is voor dit onderzoek. Het onderzoek wordt naar verwachting in oktober naar de Tweede Kamer verstuurd.

Het kabinet is in de motie Stoffer¹¹⁴ verzocht om de effecten van de wet aanvullende koopkrachtmaatregelen zo nauwkeurig mogelijk te monitoren en de Tweede Kamer daarover te informeren. De Tweede Kamer wordt op korte termijn geïnformeerd over de lopende uitvoering van de motie.

4.26 Verhogen verbruiksbelasting van alcoholvrije dranken

Overeenkomstig het coalitieakkoord stelt het kabinet voor om de verbruiksbelasting van alcoholvrije dranken te verhogen resulterend in een extra budgettaire opbrengst van € 300 miljoen. Hiervoor wordt in de Wet verbruiksbelasting van alcoholvrije dranken (Wvad) met ingang van 1 januari 2023 het tarief per hectoliter alcoholvrije drank verhoogd met € 11,37 naar € 20,20.

Eveneens overeenkomstig het coalitieakkoord stelt het kabinet voor mineraalwater met ingang van 1 januari 2024 van de verbruiksbelasting van alcoholvrije dranken uit te zonderen. Dit volgt een jaar later omdat de Douane deze systeemaanpassing vanaf deze datum kan uitvoeren. Om de extra budgettaire opbrengst van € 300 miljoen te kunnen borgen, wordt daarom per dezelfde datum het tarief per hectoliter alcoholvrije drank verhoogd met € 2,47 naar € 22,67.

Het laagste tarief in de bieraccijns (voor de lichte bieren) komt overeen met het tarief van de verbruiksbelasting van alcoholvrije dranken. Om ervoor te zorgen dat voor lichte bieren minimaal eenzelfde tarief blijft gelden als voor frisdrank, zal het laagste accijnstarief op bier met ingang van 2023 en 2024 met dezelfde bedragen worden verhoogd als het tarief op alcoholvrije dranken. Dit betreft een klein aandeel van de totale bierconsumptie.

Doeltreffendheid, doelmatigheid en evaluatie

De maatregel heeft als doel een hogere belastingdruk op frisdrank en lichte bieren en daarmee een hogere budgettaire opbrengst.

Door een hoger tarief op frisdrank en lichte bieren worden deze dranken relatief duurder (ervan uitgaande dat de tariefsaanpassingen in de verkoopprijzen worden doorberekend). Met het uitzonderen van mineraalwater van de verbruiksbelasting wordt dit gezonde alternatief voor frisdrank relatief goedkoper. De verwachting is dat het drinkgedrag zal worden aangepast doordat men voor gezondere alternatieven gaat kiezen. De maatregel is daarmee naar verwachting doeltreffend en doelmatig.

De evaluatie van de verhoging van de verbruiksbelasting van alcoholvrije dranken staat gepland voor 2026.

¹¹³ Kamerstukken II 2021/22, 35927, nr. 128.

¹¹⁴ Kamerstukken II 2021/22, 36088, nr. 17.

4.27 Uitzonderen toeslagpartnerbegrip en medebewonerschap huurtoeslag bij particuliere opvang ontheemde Oekraïners

Het kabinet heeft veel bewondering voor particulieren die personen in hun woning opvangen die vanwege het gewapende conflict uit Oekraïne zijn gevlucht (ontheemde Oekraïners). Zoals aangegeven in de verzamelbrief opvang Oekraïne van 6 april 2022¹¹⁵ is de regering van oordeel dat een particulier door het tijdelijke verblijf van een ontheemde Oekraïner geen nadelige gevolgen mag ondervinden met betrekking tot zijn toeslagen. Met de voorliggende voorgestelde wijziging wil de regering voorkomen dat gasthuishoudens minder of geen toeslag¹¹⁶ ontvangen als gevolg van het (tijdelijk) opvangen van Oekraïense ontheemden. Vooruitlopend op inwerkingtreding van deze wijziging past Belastingdienst/Toeslagen bij wijzigingen in huishoudsamenstelling door het opvangen van ontheemden uit Oekraïne de toeslag van gasthuishoudens hier niet op aan.¹¹⁷ Deze maatregel is onderdeel van een groter geheel van maatregelen omtrent de Oekraïne-crisis en toeslagen, zoals voorgesteld in de brief van 15 juni 2022.¹¹⁸ Er wordt daarom ook een wetsvoorstel voorbereid door de Minister van Sociale zaken en Werkgelegenheid (SZW) om ontheemde Oekraïners aanspraak te geven op kinderopvangtoeslag. Daarnaast wordt in dat wetsvoorstel de bepaling uit de Wet kinderopvang afgeschaft dat een ouder geen aanspraak heeft op kinderopvangtoeslag als de toeslagpartner zich buiten de Europese Unie (EU), Europese Economische Ruimte (EER) of Zwitserland bevindt (mits aan de overige geldende voorwaarden wordt voldaan). Ook wordt door de Minister voor Volkshuisvesting en Ruimtelijke Ordening (VRO) een wetsvoorstel ingediend om ontheemde Oekraïners aanspraak te geven op huurtoeslag.

Onder andere het gezamenlijke huishoudinkomen bepaalt de hoogte van toeslagen. In algemene zin geldt: hoe lager het inkomen, hoe hoger de hoogte van de toeslag waar een huishouden voor in aanmerking komt. Het inkomen dat bepalend is voor de hoogte van de toeslagen is afhankelijk van de optelsom van het individuele inkomensgegevens van de relevante leden van het huishouden, voor de huurtoeslag inclusief eventuele medebewoners. Het recht op en de hoogte van een toeslag is dus sterk afhankelijk van de samenstelling van het huishouden, hun inkomen en vermogen. Onder een huishouden vallen bij de huurtoeslag de aanvrager, toeslagpartner en medebewoners. Voor de andere toeslagen geldt dat het relevante huishouden bestaat uit de aanvrager en de (eventuele) toeslagpartner. Uitbreiding van een huishouden met een toeslagpartner of een medebewoner kan een negatief effect hebben op de toeslag die een burger ontvangt.

Een mogelijk gevolg van het in huis opvangen van een ontheemde Oekraïner is dat deze Oekraïense ontheemde wordt aangemerkt als onderdeel van het huishouden. Door de wijze waarop het toeslagenstelsel, en specifiek het toeslagpartnerbegrip en medebewonerschap, is ingericht wordt dan impliciet de aanname gedaan dat de Oekraïense ontheemde tijdelijk gaat

¹¹⁵ Kamerstukken II 2021/22, 36045, nr. 2905.

¹¹⁶ Huurtoeslag, zorgtoeslag, kindgebonden budget en kinderopvangtoeslag.

¹¹⁷ Kamerstukken II 2021/22, 36045, nr. 2905.

¹¹⁸ Kamerstukken II, 2021/22, 36045, nr. 2899.

bijdragen aan de zorgkosten, woonlasten en kosten voor het eventueel inwonende kind. Als deze Oekraïense ontheemde inkomen of vermogen heeft, betekent dit dat verondersteld wordt dat deze ontheemde diens inkomen of vermogen gaat inzetten voor de kosten van het gehele huishouden. De regering acht het niet wenselijk dat deze groep zou moeten bijdragen aan de kosten die het gasthuishouden heeft. Dit zou namelijk als effect kunnen hebben dat het gasthuishouden minder recht op toeslagen krijgt of dat het recht volledig kan vervallen. Dit kan weer leiden tot terugvorderingen van al ontvangen voorschotten.

Effect van opvang op kinderopvangtoeslag, zorgtoeslag, huurtoeslag en kindgebonden budget vanwege partnerbegrip

Vanwege het toeslagpartnerbegrip wordt een alleenstaande meerderjarige ouder aangemerkt als toeslagpartner als deze met een kind van die ouder ingeschreven staat in de basisregistratie personen (BRP) bij een alleenstaande (toeslagpartnerbegrip voor samengestelde gezinnen).¹¹⁹ Dit heeft dus gevolgen als een ontheemde Oekraïense alleenstaande meerderjarige ouder met een kind van die ouder opgevangen wordt door een Nederlandse alleenstaande. Andersom heeft het ook gevolgen als een alleenstaande ontheemde Oekraïner opgevangen wordt bij een Nederlandse alleenstaande ouder. Een toeslagpartnerschap heeft gevolgen voor het recht op en de hoogte van kinderopvangtoeslag, zorgtoeslag, huurtoeslag en het kindgebonden budget voor degene die opvang verleent. Zo kan het recht op kinderopvangtoeslag vervallen als een van de twee toeslagpartners niet werkt. Ook kan de hoogte van de toeslagen lager uitvallen, omdat ook het eventuele inkomen van de opgevangen ontheemde gaat meetellen voor het bepalen van de toeslag. Daarnaast vervalt ook de alleenstaande ouderkop in het kindgebonden budget.

Effect op huurtoeslag vanwege medebewonerschap

Het recht op en de hoogte van huurtoeslag is naast afhankelijk van het inkomen en vermogen van de aanvrager van de huurtoeslag en diens toeslagpartner ook afhankelijk van het inkomen en vermogen van eventuele medebewoners. Een medebewoner is degene die op hetzelfde woonadres staat ingeschreven in de BRP als de aanvrager van de huurtoeslag. Een medebewoner is niet de toeslagpartner of (het gezin van) de onderhuurder. Het hebben van een medebewoner kan een negatief effect hebben op de hoogte van en het recht op de huurtoeslag, vanwege een mogelijk hoger gezamenlijk inkomen of vermogen. Een Oekraïense ontheemde kan een medebewoner voor de huurtoeslag worden als deze zich in de BRP op hetzelfde woonadres inschrijft als het gasthuishouden waar hij verblijft. De opvang van een ontheemde Oekraïner kan dan negatieve gevolgen hebben voor de hoogte van en het recht op huurtoeslag voor het gasthuishouden.

Uitzondering voor tijdelijke beschermden

Het kabinet stelt voor dat het toeslagpartnerbegrip voor samengestelde gezinnen of het medebewonerschap in de huurtoeslag niet van toepassing is voor degenen die op grond van het

¹¹⁹ Artikel 3, tweede lid, onderdeel e, van de Algemene wet inkomensafhankelijke regelingen (Awir), zie ook: Kamerstukken II 2021/22, 31066, nr. 897.

Uitvoeringsbesluit (EU) 2022/382¹²⁰ onder de Richtlijn 2001/55/EG¹²¹ vallen. De Staatssecretaris van Justitie en Veiligheid heeft de Kamer op 18 juli 2022¹²² geïnformeerd over de categorieën personen die in Nederland onder de reikwijdte van de Richtlijn 2001/55/EG vallen. De duur van deze uitzondering geldt zolang de Richtlijn 2001/55/EG bescherming verleent aan ontheemde Oekraïners. Deze maatregel heeft terugwerkende kracht tot en met 24 februari 2022. Dit is namelijk de datum van de inval van Rusland in Oekraïne en het Uitvoeringsbesluit (EU) 2022/382 is in beginsel van toepassing op personen die sinds 24 februari 2022 ontheemd zijn geraakt. De duur van de tijdelijke bescherming is vooralsnog bepaald op een periode tot 4 maart 2023. Deze periode kan in totaal maximaal drie jaar duren indien de werking van de Richtlijn 2001/55/EG wordt verlengd. Het wetsartikel met deze uitzondering vervalt op een bij koninklijk besluit te bepalen tijdstip, waarbij aangesloten wordt bij de duur van de bescherming aan ontheemde Oekraïners door de Richtlijn 2001/55/EG.

Het doel van deze maatregel is om negatieve inkomenseffecten te voorkomen bij de gasthuishoudens die ontheemde Oekraïners opvangen. Vanwege de uitzonderlijke situatie, waarbij opvang in Nederland de opvang in de regio is, kiest het kabinet ervoor om de groep ontheemde Oekraïners die valt onder de Richtlijn 2001/55/EG van het toeslagpartnerschap en medebewonerschap uit te zonderen. De uitzondering geldt voor toeslagpartnerbegrippen die automatisch ontstaan bij opvang van deze specifieke groep door inschrijving in de BRP op hetzelfde woonadres als het gasthuishouden. De uitzondering geldt niet voor een ontheemde Oekraïner die op een andere manier toeslagpartner wordt, zoals door een huwelijk aan te gaan met iemand uit het gasthuishouden of door samen een kind te krijgen. Bij deze gevallen kan ervan worden uitgegaan dat het toeslagpartnerschap niet door de tijdelijke opvang is ontstaan en is het aannemelijk dat wel wordt bijgedragen aan de kosten van het (gast)huishouden. Ook geldt de uitzondering niet als de aanvrager van de toeslag zelf ook als ontheemde Oekraïner is aangemerkt. Of hiervan sprake is, wordt bepaald aan de hand van de verblijfscode van de ontheemde Oekraïners in de BRP.

Doeltreffendheid, doelmatigheid en evaluatie

De maatregel heeft als doel het voorkomen dat gasthuishoudens minder of geen toeslag¹²³ ontvangen als gevolg van het tijdelijk opvangen van Oekraïense ontheemden. De maatregel is naar verwachting doeltreffend en doelmatig. Na inwerkingtreding van deze wetswijziging ondervinden gasthuishoudens geen negatieve effecten meer op hun toeslag van het opvangen van Oekraïense ontheemden. De uitzondering geldt voor toeslagpartnerbegrippen die automatisch ontstaan bij opvang van deze specifieke groep door inschrijving in de BRP op hetzelfde woonadres als het gasthuishouden. De maatregel geldt alleen voor degenen die op grond van het Uitvoeringsbesluit (EU) 2022/382 onder de Richtlijn 2001/55/EG vallen. Deze groep Oekraïense

¹²⁰ Uitvoeringsbesluit (EU) 2022/382 van de Raad van 4 maart 2022 tot vaststelling van het bestaan van een massale toestroom van ontheemden uit Oekraïne in de zin van artikel 5 van Richtlijn 2001/55/EG, en tot invoering van tijdelijke bescherming naar aanleiding daarvan (PbEU 2022, L 71).

¹²¹ Richtlijn 2001/55/EG van de Raad van 20 juli 2001 betreffende minimumnormen voor het verlenen van tijdelijke bescherming in geval van massale toestroom van ontheemden en maatregelen ter bevordering van een evenwicht tussen de inspanning van de lidstaten voor de opvang en het dragen van de consequenties van de opvang van deze personen (PbEG 2001, L212/12).

¹²² Kamerstukken II 2021/22, 19637, nr. 2945.

¹²³ Huurtoeslag, zorgtoeslag, kindgebonden budget en kinderopvangtoeslag.

ontheemden heeft een eigen code in de BRP (code 46), waardoor zij voor Toeslagen automatisch te onderscheiden zijn. De uitzondering op het toeslagpartnerbegrip en medebewonerschap voor de huurtoeslag is in de tijd beperkt tot de geldingsduur van Richtlijn 2001/55/EG die bescherming verleent aan ontheemde Oekraïners. Deze periode kan maximaal drie jaar bedragen. Door de beperkte geldingsduur is niet voorzien in een evaluatie.

4.28 Uitzonderen toeslagpartnerbegrip voor personen die wegens huiselijk geweld naar de opvang zijn gevlucht

Voor het recht op toeslag is het mede relevant of men alleenstaand is of een (toeslag)partner heeft. Echtgenoten worden aangemerkt als toeslagpartner.¹²⁴ Dit geldt ook als ze niet (meer) op hetzelfde woonadres zijn ingeschreven in de BRP.

Dit leidt in de ogen van het kabinet tot ongewenste uitkomsten in de situatie dat een getrouwd persoon, vanwege huiselijk geweld opgevangen wordt in een erkende opvang (opvang).¹²⁵ Op het gebied van toeslagen kunnen er voor de persoon in de opvang twee knelpunten ontstaan. Ten eerste betreft dit de bankrekening waarop toeslagen worden overgemaakt. Als de achtergebleven partner (degene die niet in de opvang zit) de aanvrager van de toeslagen is en de toeslagen nog worden overgemaakt op diens rekening, heeft degene in de opvang geen (zelfstandige) aanspraak op toeslagen, zoals het kindgebonden budget en de zorgtoeslag. Dit terwijl de partner in de opvang veelal wel de kosten voor de eigen zorgverzekering en (als de kinderen bij de ouder in de opvang wonen) de kosten van de kinderen zal dragen. Het tweede knelpunt betreft de aanspraak op toeslagen die recht doet aan de feitelijke situatie van de persoon in de noodopvang. Door het toeslagpartnerschap bestaat er geen recht op de verhoging van het kindgebonden budget voor alleenstaande ouders van maximaal € 3.285 op jaarbasis (alleenstaande ouderkop)¹²⁶ als de kinderen bij de ouder in de opvang wonen, ook als deze ouder wel de aanvrager is van het kindgebonden budget. Dit omdat de ouder, wegens huwelijkse staat, nog gezien wordt als toeslagpartner. Ook is er mogelijk geen recht op kinderopvangtoeslag als de achtergebleven partner niet werkt en de ouder in de opvang wel aan de voorwaarden voldoet en kinderopvang nodig heeft om te participeren op de arbeidsmarkt.

Deze twee knelpunten beperken de mogelijkheden voor deze kwetsbare groep - die zich in de opvang bevindt - om financieel op eigen benen te kunnen staan. Dit kan bovendien leiden tot problematische schulden. Aan het toeslagpartnerschap komt pas een einde als gehuwden die op verschillende adressen wonen, een verzoek tot echtscheiding of scheiding van tafel en bed indienen bij de rechtbank. Het daadwerkelijk indienen van een dergelijk verzoek kan enige tijd duren, bijvoorbeeld vanwege emotionele redenen of omdat de achtergebleven partner in eerste instantie geen medewerking verleent.

¹²⁴ Artikel 3, eerste lid, Awir en artikel 5a, eerste lid, onderdeel a, en derde tot en met zevende lid, AWR.

¹²⁵ Het gaat hier om een instelling die door het college van burgemeester en wethouders is aangewezen om opvang te verzorgen voor personen waarbij een risico bestaat voor hun veiligheid als gevolg van huiselijk geweld.

¹²⁶ Bedrag van 2022.

Het kabinet acht dit onwenselijk en stelt daarom voor dat een getrouwd persoon die in de opvang verblijft op verzoek niet meer als toeslagpartner wordt aangemerkt voor de duur van het verblijf aldaar. Om toepassing van deze uitzondering kan verzocht worden door degene die in de opvang verblijft, eventueel met behulp van de in de opvang aanwezig hulpverlening. De Kamer is eerder geïnformeerd over dit knelpunt in de brief van 17 juni 2022¹²⁷ en vloeit voort uit de voortzetting van de inventarisatie naar aanleiding van de motie Lodders/van Weyenberg¹²⁸ en het coalitieakkoord, waarbij wordt ingezet op verbeteringen in het huidige toeslagenstelsel. Voor inwerkingtreding zal onder andere naar opvangorganisaties worden gecommuniceerd over deze nieuwe mogelijkheid.

Voor deze groep wordt een uitzondering gemaakt voor het zijn van toeslagpartner omdat er sprake is van een evident schrijnende situatie die vanwege het verblijf in een erkende opvang op objectieve wijze kan worden vastgesteld. Deze situatie is evident schrijnend omdat deze personen in een opvang moeten verblijven vanwege het ontbreken van een (veilig) netwerk of doordat zij vanwege veiligheidsredenen in een voor de partner onvindbare locatie moet verblijven. Wanneer een persoon op een andere locatie kan verblijven dan de opvang is die situatie minder goed objectief vast te stellen als evident schrijnend. Of er sprake is van een verblijf in de opvang kan worden bepaald aan de hand van een verklaring van de opvang of de inschrijving in de BRP op het adres van de opvang. De toegang tot dit soort opvanglocaties wordt door de opvang alleen verleend aan personen waarbij evident sprake is van ernstige problematiek.

De voorgestelde maatregel is een vervroegde manier om bij degene die in de opvang verblijft en bij wie de echtscheidingsprocedure nog niet is opgestart het toeslagpartnerschap te beëindigen. Hierdoor kan degene die in de opvang verblijft sneller financieel op eigen benen staan. Degene die in de opvang verblijft, hoeft namelijk niet te wachten totdat de scheidingsprocedure in werking is gezet om zelfstandig recht op toeslagen te krijgen. De inschatting om een verzoek in te dienen om niet meer aangemerkt te worden als toeslagpartner wordt gelaten aan de persoon die in de opvang verblijft. Hierbij kan deze persoon eventueel worden bijgestaan door een professional.

De voorgestelde maatregel geldt alleen op het gebied van toeslagen en niet voor het fiscaal partnerschap in de inkomstenbelasting. Op het gebied van de toeslagen bestaat namelijk een direct belang om niet meer als toeslagpartner aangemerkt te worden om (meer) toeslagen aan te vragen voor te maken kosten. Voor wat betreft de inkomstenbelasting bestaat over het algemeen minder urgentie vanwege het belastingtijdvak van een jaar waarover ook pas na verloop van het tijdvak aangifte gedaan kan worden. Een belastingplichtige heeft dus meer tijd om een verzoek tot echtscheiding of scheiding van tafel en bed in te dienen bij de rechtbank.

Deze maatregel leidt ertoe dat degene die in de opvang verblijft (meer) toeslagen kan aanvragen en ontvangen op de eigen bankrekening.

¹²⁷ Kamerstukken II 2021/22, 31066, nr. 1053.

¹²⁸ Kamerstukken II 2020/21, 31066, nr. 898.

De duur van de uitzondering op het toeslagpartnerschap is beperkt tot de duur van het verblijf in de opvang. Zodra men de opvang verlaat, is niet meer sprake van een op objectieve wijze vast te stellen evident schrijnende situatie waarvoor een uitzondering op toeslagpartnerschap op zijn plaats is. Deze situatie verschilt in wezen niet van de situatie waarin echtgenoten vooruitlopend op het starten van de scheidingsprocedure niet langer op hetzelfde adres wonen maar waarbij geen gebruik wordt gemaakt van opvang. Branchevereniging Valente geeft verder aan dat voor de meeste personen geldt dat zij ook toe zijn aan het indienen van een verzoek tot echtscheiding wanneer zij de opvang verlaten en niet terugkeren naar hun partner.

Op het moment dat de opvang wordt verlaten, herleeft vanaf dat moment het toeslagpartnerschap met de echtgenoot. Dit gebeurt niet met terugwerkende kracht. Dit voorkomt dat er toeslagen zouden moeten worden teruggevorderd over de periode dat de uitzondering op het toeslagpartnerschap van toepassing was gedurende het verblijf in de opvang. Nadat de opvang is verlaten, zullen de toeslagen, inclusief de toeslagen van de partner die niet in de opvang heeft verbleven, opnieuw berekend en beoordeeld worden. Dit gebeurt automatisch via de BRP, zodat degene die de opvang verlaat geen wijziging hoeft door te geven. Het gevolg van het verlaten van de opvang zal ook worden gecommuniceerd met de opvangorganisaties en de website van de Belastingdienst/Toeslagen, zodat er zo min mogelijk onverwachte verrassingen zullen zijn.

Doeltreffendheid, doelmatigheid en evaluatie

De maatregel heeft als doel dat een getrouwd persoon die gevlucht is vanwege huiselijk geweld en in een daarvoor bestemde opvang verblijft, zelfstandige aanspraak kan maken op toeslagen. Deze aanspraak op toeslagen doet recht aan de feitelijke situatie van de persoon in de opvang. Dit doel kan alleen bereikt worden door een wetswijziging, omdat de werking van de huidige wet in dit geval een schrijnend gevolg heeft en de groep die in de opvang verblijft vanwege huiselijk geweld te groot is voor eventueel individueel maatwerk. Naar verwachting is deze maatregel doeltreffend en doelmatig. Getrouwde personen die in een opvang verblijven vanwege huiselijk geweld worden op verzoek vervroegd niet meer als toeslagpartner aangemerkt en krijgen daarmee zelfstandig recht op toeslagen. Door dit recht op toeslagen heeft de persoon in de opvang voldoende inkomen om toegang te hebben tot wonen, medische zorg en te zorgen voor een kind. Ook kan hierdoor de zorg voor een kind gecombineerd worden met arbeid. De maatregel geldt alleen voor de duur van het verblijf in de opvang en op verzoek. De maatregel geldt dus alleen voor de evident schrijnende gevallen die in de opvang verblijven. Het feit dat de maatregel van toepassing is op verzoek leidt ertoe dat niet automatisch op iedereen die in een opvang vanwege huiselijk geweld opgevangen wordt de uitzondering op het toeslagpartnerschap van toepassing is. In zo'n geval zou de maatregel ook van toepassing zijn voor personen die een aantal dagen in de opvang verblijven en daarna terugkeren naar hun (toeslag)partner, dit is onwenselijk. Branchevereniging Valente geeft aan dat voor de meeste personen geldt dat zij toe zijn aan het indienen van een verzoek tot (echt)scheiding wanneer zij de opvang verlaten en niet terugkeren naar hun partner. Deze maatregel wordt samen met de branchevereniging gemonitord.

Wat betreft de koopkrachtmaatregelen voor 2023 wordt er voor Caribisch Nederland een tweetal fiscale maatregelen doorgevoerd. In de eerste plaats is dat het continueren van de per 1 april 2022 doorgevoerde accijnsverlaging op benzine. In de tweede plaats betreft dat het beleidsmatig verhogen van de belastingvrije som met 500 USD.

Net als in Europees Nederland, heeft het kabinet in Caribisch Nederland op 1 april 2022 de accijns op benzine tijdelijk verlaagd als tegemoetkoming aan huishoudens en het bedrijfsleven aldaar voor de sterk gestegen brandstofkosten.¹²⁹ In Caribisch Nederland bedraagt de tijdelijke verlaging 16 USD cent per liter. Deze tijdelijke verlaging is vastgelegd in de Wet aanvullende fiscale koopkrachtmaatregelen 2022. Nu blijkt dat de brandstofkosten aanhoudend hoog blijven en de koopkracht van huishoudens in Caribisch Nederland onder grote druk blijft staan, wenst het kabinet de tijdelijke verlaging benzineaccijns Caribisch Nederland te verlengen tot en met 30 juni 2023 met de bedragen zoals die per 1 april 2022 ingevolge de Wet aanvullende fiscale koopkrachtmaatregelen 2022 van toepassing zijn. Per 1 juli 2023 wenst het kabinet de tijdelijke verlaging benzineaccijns Caribisch Nederland te halveren. Inhoudende dat de tijdelijke verlaging in Caribisch Nederland dan 8 USD cent per liter bedraagt. Op 1 januari 2024 worden door het kabinet de accijnstarieven hersteld naar het niveau van 31 maart 2022.

Voorgesteld wordt om de belastingvrije som in de loon- en inkomstenbelasting in Caribisch Nederland met USD 500 te verhogen. Dit levert belastingplichtigen met een inkomen dat (minstens) op het niveau ligt van de belastingvrije som een jaarlijks (belasting)voordeel op van $USD\ 500 \times 30,4\%$ (tarief) = circa USD 150. Dit is een generieke koopkrachtondersteuning die mede verband houdt met de voorziene verhoging van het wettelijk minimumloon op Bonaire, Sint Eustatius en Saba. Om te voorkomen dat de verhoging van het minimumloon voor een deel tot additionele belastingheffing leidt, wordt voorgesteld, de belastingvrije som met USD 500 te verhogen. Naast deze beleidsmatige verhogingen zal de belastingvrije som per 1 januari 2023 ook nog stijgen door de jaarlijkse, in de Wet inkomstenbelasting BES vastgelegde, inflatiecorrectie. Op dit moment is nog niet bekend welke omvang die inflatiecorrectie zal hebben.

Doeltreffendheid, doelmatigheid en evaluatie

De tijdelijke verlaging benzineaccijns is een tegemoetkoming aan huishoudens en het bedrijfsleven voor de sterk gestegen brandstofkosten. De tijdelijke verlaging is doeltreffend indien het de prijs aan de pomp doet dalen dan wel minder hard doet stijgen. Of dit doel wordt bereikt, hangt af van de mate waarin de verlenging van de verlaging in de verkoopprijzen van verkopers van brandstoffen doorberekend wordt. Omdat in Caribisch Nederland de benzineprijzen door de openbare lichamen Bonaire, Sint Eustatius en Saba periodiek worden vastgesteld, zal het laatste veelal wel het geval zijn.

De verhoging van de belastingvrije som in Caribisch Nederland met USD 500 leidt tot een lastenverlichting van $30,4\% \times USD\ 500 =$ circa USD 150 op jaarbasis voor inwoners van Caribisch Nederland die loon- of inkomstenbelasting betalen. Dat geldt voor alle belastingplichtigen met een

¹²⁹ Diesel en LPG worden in Caribisch Nederland niet belast met accijns.

inkomen dat hoger is dan de belastingvrije som. In Caribisch Nederland wordt op elk van de drie eilanden tevens een beleidsmatige verhoging van het minimumloon overwogen. Om te voorkomen dat het positieve effect op de inkomens van belastingplichtigen met een minimumloon deels wordt beperkt doordat zij 30,4% belasting moeten gaan betalen over (een deel van) die stijging, wordt voorgesteld de belastingvrije som op jaarbasis met USD 500 per persoon te verhogen. Die stijging werkt ook door in de loonbelasting, waardoor deze maatregel vanaf 1 januari 2023 direct een positief effect heeft op het (netto) inkomen van werknemers.

5. Budgettaire aspecten

Het pakket Belastingplan 2023 bestaat uit zeven wetsvoorstellen. Een volledig overzicht van het lastenbeeld is opgenomen in de Miljoenennota 2023. In deze paragraaf wordt een overzicht gegeven van de budgettaire effecten van het pakket Belastingplan 2023 en een uitsplitsing van de maatregelen in het wetsvoorstel Belastingplan 2023. De budgettaire effecten per maatregel van de andere zes wetsvoorstellen uit het pakket Belastingplan 2023 worden toegelicht in de desbetreffende memories van toelichting.

Verder worden de ramingen per maatregel nader toegelicht in de bijlage Ramingstoelichtingen. Het CPB heeft de ramingen van de budgettaire effecten van de fiscale maatregelen uit het pakket Belastingplan 2023 gecertificeerd. Met deze certificering wordt de kwaliteit en objectiviteit van de ramingen van fiscale maatregelen zo veel mogelijk geborgd, in navolging van het advies van de studiegroep Begrotingsruimte.¹³⁰ Het CPB heeft het resultaat van de certificering op zijn website geplaatst. De publicatie van de ramingstoelichtingen en de certificering draagt bij aan het vergroten van de transparantie en validiteit. In tabel 11 hieronder worden de budgettaire effecten van het pakket Belastingplan 2023 weergegeven.

Tabel 11: Overzicht van de budgettaire effecten van het Belastingplan 2023

| Pakket belastingplan in € mln. (+ = saldo verbeterend/lastenverzwarend) | 2022 | 2023 | 2024 | 2025 | Structureel |
|--|-------|-------|------|------|-------------|
| Belastingplan 2023 | -1 | -4437 | 1585 | 3299 | 3607 |
| Wetsvoorstel Herstel box 3 | -2830 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| Wetsvoorstel Overbruggingswet box 3 | 0 | -385 | -385 | -385 | 0 |
| Wetsvoorstel minimum CO2-prijs industrie | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| Wetsvoorstel bevoegde autoriteit uitvoering mechanisme voor koolstofcorrectie aan de grens | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| Wetsvoorstel delegatiebepaling geen invorderingsrente in specifieke gevallen | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| Wetsvoorstel tot wijziging van de Algemene Ouderdomswet en enkele andere wetten in verband met het afschaffen van de inkomensondersteuning voor AOW'ers alsmede tot wijziging van de Wet op het kindgebonden tot intensivering van het kindgebonden budget in verband met koopkrachtondersteuning. | 496 | 151 | 0 | 0 | 0 |

¹³⁰ Kamerstukken II 2015/16, 34300, nr. 74

De budgettaire effecten van het Belastingplan 2023 per maatregel zijn weergegeven in tabel 10. Onder tabel 10 is een korte toelichting van de budgettaire effecten van alle afzonderlijke maatregelen opgenomen.

Tabel 12: Budgettaire effecten van het wetsvoorstel Belastingplan 2023 per maatregel

| Maatregelen in € mln. (+ = saldo verbeterend/lastenverzwarend) | 2022 | 2023 | 2024 | 2025 | Structureel |
|--|------|-------|------|------|-------------|
| Verhogen onbelaste reiskostenvergoeding | 0 | -218 | -327 | -327 | -327 |
| Afschaffen oudedagreserve | 0 | 115 | 115 | 115 | 115 |
| Verlagen zelfstandigenaftrek | 0 | 252 | 504 | 756 | 648 |
| Afschaffen middelingsregeling | 0 | 58 | 117 | 175 | 175 |
| Actualiseren leegwaardratio | 0 | 201 | 201 | 201 | 201 |
| Aanpassen culturele multiplier voor partners | 0 | -6 | 0 | 0 | 0 |
| Afbouwen inkomensafhankelijke combinatiekorting | 0 | 0 | 0 | 62 | 1772 |
| Afbouwen algemene heffingskorting | 0 | 0 | 0 | 352 | 352 |
| Repareren overgangsrecht scholingsaftrek | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| Oudedagsverplichting aanwenden ter verkrijging van een lijfrente | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| Introduceren twee schijven box 2 | 0 | 0 | 71 | 71 | 71 |
| Vervallen uitzondering op gebruikelijkloonregeling innovatieve start-ups | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| Beperken 30%-regeling | 0 | 0 | 26 | 44 | 88 |
| Verlagen schijfgrens vennootschapsbelasting | 0 | 1309 | 1309 | 1309 | 1309 |
| Verhogen lage tarief vennootschapsbelasting | 0 | 1525 | 1527 | 1528 | 1549 |
| Afschaffen en verlagen schenkvrijstelling eigen woning | 0 | 7 | 7 | 15 | 164 |
| Verhogen algemene tarief overdrachtsbelasting van 8% naar 10,4% | 0 | 1081 | 1081 | 1081 | 1081 |
| Algemene btw-tarief op lachgaspatronen | -1 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| Btw-nultarief op de levering en installatie van zonnepanelen | 0 | -31 | -31 | -31 | -31 |
| Aanscherpen CO2-heffing industrie | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| Schuif EB 1 ^e schijf gas en elektriciteit | 0 | 0 | -299 | -384 | -731 |
| Minder degressief maken EB tariefstructuur | 0 | 0 | 250 | 500 | 500 |
| Verlagen EB-tarieven 2e en 3e schijf elektriciteit | 0 | 0 | -288 | -500 | -500 |
| Verhogen belastingvermindering compensatie bijmengverplichtiging groen gas ¹³¹ | 0 | -225 | -225 | -225 | -225 |
| Interactie EB tariefmaatregelen BP2023 en uitstel afbouw salderingsregeling met 2 jaar | 0 | 7 | -14 | 5 | 0 |
| Verlaging energiebelasting | 0 | -4760 | 0 | 0 | 0 |
| Uitstellen schuif energiebelasting op elektriciteit naar gas naar 2024 | 0 | 246 | 0 | 0 | 0 |
| Verhogen vliegbelasting | 0 | 354 | 416 | 416 | 416 |
| Verhogen verbruiksbelasting van alcoholvrije dranken | 0 | 303 | 304 | 304 | 304 |
| Verhogen tabaksaccijns | 0 | 148 | 395 | 493 | 493 |
| Uitzondering toeslagpartnerbegrip en medebewonerschap huurtoeslag bij particuliere opvang ontheemde Oekraïners | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 |

¹³¹ Het betreft hier het inboeken van additionele budgettaire gevolgen als gevolg van het meenemen van de interactie-effecten tussen het uitstellen van de afbouw van de salderingsregeling met 2 jaar en de nieuwe integrale EB-tarieven in schijf 1 en 2 elektriciteit. Met deze interactie-effecten kon namelijk nog geen rekening worden gehouden bij indiening van de NvW van het wetsvoorstel 'Wijziging Elektriciteitswet 1998 en WBM' op 1 juli 2022, aangezien de nieuwe integrale EB-tarieven in schijf 1 en 2 elektriciteit destijds nog niet bekend waren voor de relevante jaren 2023 t/m 2025.

| | | | | | |
|--|-----------|--------------|-------------|-------------|-------------|
| Uitzondering toeslagpartnerbegrip voor personen die wegens huiselijk geweld naar de opvang zijn gevlucht | 0 | -2 | -4 | -4 | -4 |
| Afbouwen vrijstelling bpm bestelauto's ondernemers | 0 | 0 | 0 | 510 | -111 |
| Motorrijtuigenbelasting verhogen voor bestelauto's ondernemer | 0 | 0 | 0 | 80 | 176 |
| Verlengen verlaging accijns op brandstof | 0 | -1204 | 0 | 0 | 0 |
| Brandstofaccijnzen buitenwerking stellen artikel 84a | 0 | 9 | -14 | 0 | 0 |
| Terugdraaien doorwerking verhoging minimumloon op grenzen arbeidskorting | 0 | 118 | 53 | 8 | -102 |
| Coalitieakkoord: verhoging arbeidskorting | 0 | -3211 | -3211 | -3211 | -3401 |
| Coalitieakkoord: steiler afbouwen arbeidskorting | 0 | 438 | 438 | 438 | 438 |
| Arbidskorting verhogen en steilere afbouw | 0 | -526 | -526 | -526 | -526 |
| Coalitieakkoord: verlaging tarief eerste schijf met 0,01% | 0 | -45 | -45 | 156 | 156 |
| Verlaging tarief eerste schijf met 0,11% | 0 | -460 | -460 | -460 | -791 |
| Maatregelen koopkrachtpakket Europees Nederland vertalen naar Caribisch Nederland | 0 | -4 | -2 | -2 | -2 |
| Verhogen tarief box 3 naar 34% en heffingsvrij vermogen naar € 57.000 | 0 | 84 | 217 | 350 | 350 |
| Totaal | -1 | -4437 | 1585 | 3299 | 3607 |

Verhogen onbelaste reiskostenvergoeding

De onbelaste vergoeding voor de kosten van vervoer die een werkgever kan geven voor alle zakelijke kilometers die een werknemer aflegt wordt verhoogd met € 0,02 in 2023 en met € 0,03 vanaf 2024. De kosten van de verhoging bedragen € 218 miljoen in 2023, en per 2024 structureel € 327 miljoen.

Uitfaseren oudedagsreserve

De structurele opbrengst van de maatregel bedraagt € 78 miljoen per jaar. Omdat de maatregel een naar voren halen in de tijd van belastinginkomsten inhoudt, bedraagt de lastenrelevante opbrengst € 115 miljoen per jaar, zijnde de netto contante waarde.

Verlagen zelfstandigenaftrek

Het budgettaire effect van de voorgestelde afbouw van de zelfstandigenaftrek is uitgerekend op basis van aangiftegegevens. Hierbij zijn de structurele kosten van de zelfstandigenaftrek als fiscale regeling leidend voor de berekening van het budgettaire effect. Het verlagen van de zelfstandigenaftrek naar € 900 leidt tot een opbrengst van € 648 miljoen structureel. De opbrengst piekt in de jaren 2026 en 2027, omdat de afbouw nu met grotere stappen gaat dan was voorzien in eerdere Belastingplannen. De opbouw van het budgettaire effect van de maatregel tot aan het jaar dat het effect structureel wordt, zijnde 2036, wordt in tabel 11 hieronder weergegeven.

Tabel 13: Budgettaire effect verlagen zelfstandigenaftrek in € mln.

| 2022 | 2023 | 2024 | 2025 | 2026 | 2027 | 2028 | 2029 | 2030 |
|------|------|------|------|------|------|-------------|-------------|------|
| 0 | 252 | 504 | 756 | 1006 | 996 | 889 | 859 | 829 |
| 2031 | 2032 | 2033 | 2034 | 2035 | 2036 | Structureel | Structureel | in |
| 798 | 768 | 738 | 708 | 678 | 648 | 648 | 648 | 2036 |

Afschaffen middelingsregeling

De middelingsregeling wordt per 1 januari 2023 afgeschaft. Afschaffing van deze regeling per 2023 betekent dat 2022-2024 het laatste middelingsstijdvak is waarvoor gemiddeld kan worden. Dit is namelijk het laatste tijdvak waarin een jaar vóór 2023 in de middeling betrokken wordt. Dit leidt tot een budgettaire opbrengst van € 58 miljoen in 2023, € 117 miljoen in 2024, en hierna structureel € 175 miljoen (per 2025).

Actualiseren leegwaarderatio

In het coalitieakkoord heeft het kabinet het voornemen uitgesproken om de leegwaarderatiotabel af te schaffen. Naar aanleiding van het rapport "De waarde van woningen in verhuurde staat" van het onderzoeksbureau SEO Economisch Onderzoek heeft het kabinet besloten om de leegwaarderatiotabel niet af te schaffen, maar te actualiseren per 2023. Ook wordt de reikwijdte van de tabel beperkt, zowel voor box 3 Wet IB 2001 als de erf- en schenkbelasting. Dit wordt bereikt door het uitsluiten van tijdelijke contracten van de toepassing van de leegwaarderatiotabel. De maatregelen leiden tezamen tot een budgettaire opbrengst van € 201 miljoen structureel vanaf 2023 per 2023. De uitsplitsing binnen de maatregel is als volgt. De maatregel levert € 194 miljoen per jaar op in box 3, € 2 miljoen per jaar in de schenkbelasting en € 5 miljoen per jaar in de erfbelasting.

Tabel 14: Budgettaire effect actualiseren leegwaarderatio uitgesplitst naar onderdeel in € mln.

| Onderdeel maatregel | 2023 | 2024 | 2025 | Structureel | Structureel in |
|--|------|------|------|-------------|----------------|
| Actualiseren leegwaarderatio box 3 | 194 | 194 | 194 | 194 | 2026 |
| Actualiseren leegwaarderatio schenkbelasting | 2 | 2 | 2 | 2 | 2026 |
| Actualiseren leegwaarde ratio erfbelasting | 5 | 5 | 5 | 5 | 2026 |

Aanpassen culturele multiplier voor partners

Per 1 januari 2023 wordt de wettekst voor de multiplier voor giften aan culturele algemeen nut beogende instellingen (ANBI's) in lijn gebracht met de uitvoeringspraktijk. Voor de gevallen waarbij in de periode 2017 – 2022 een lager dan uit de wet voortvloeiend bedrag aan culturele multiplier is toegepast, wordt eenmalig € 6 miljoen gereserveerd.

Afbouw inkomensafhankelijke combinatiekorting (IACK)

Vanaf 2025 worden nieuwgeboren kinderen niet meer meegeteld voor de IACK. Dat betekent dat ouders vanaf 2025 alleen IACK ontvangen als zij een kind hebben dat geboren is in 2024 of eerder en op 1 januari van het belastingjaar nog geen 12 jaar oud is. Op deze manier wordt de IACK gedurende een periode van 13 jaar afgebouwd conform de ingroeiperiode. De overige voorwaarden van de IACK blijven gedurende deze periode gelden. De opbrengst stijgt stapsgewijs gedurende de ingroeiperiode van 13 jaar, totdat de structurele opbrengst behaald wordt in 2037.

In dat jaar zal de IACK volledig zijn afschaft. Het budgettaire effect van de volledige afbouwperiode van 2025 tot 2037 wordt in de onderstaande tabel weergegeven.

Tabel 15: Budgettaire effect afbouw IACK tussen 2025 – 2037 in € mln.

| 2025 | 2026 | 2027 | 2028 | 2029 | 2030 | 2031 | 2032 | 2033 |
|------|------|------|------|------|------|------|------|------|
| 62 | 171 | 288 | 409 | 523 | 640 | 766 | 913 | 1065 |

| 2034 | 2035 | 2036 | 2037 | Structureel | Structureel in |
|------|------|------|------|-------------|----------------|
| 1234 | 1434 | 1661 | 1772 | 1772 | 2037 |

Afbouw algemene heffingskorting (AHK)

Per 2025 wordt de AHK niet langer uitsluitend afhankelijk van de hoogte van het inkomen uit werk en woning maar van het verzamelinkomen. Het verzamelinkomen bestaat uit het inkomen uit werk en woning (box 1), het inkomen uit aanmerkelijk belang (box 2) en het inkomen uit sparen en beleggen (box 3), verminderd met het daarin begrepen te conserveren inkomen. Het grootste deel van de opbrengst wordt gehaald bij belastingplichtigen met box 3 vermogen. Het budgettaire effect bedraagt een lastenrelevante opbrengst van € 352 miljoen per 2025.

Reparatie overgangsrecht scholingsaftrek

Met deze reparatie wordt het overgangsrecht in de scholingsaftrek hersteld met terugwerkende kracht tot 1 januari 2022. Deze reparatie heeft geen budgettaire effecten, omdat hiermee de beoogde situatie wordt gerealiseerd, namelijk het continueren van het bestaande overgangsrecht in zijn toenmalige vorm, én omdat bij de aangifteprogrammatuur 2022 wel van het continueren van het bestaande overgangsrecht is uitgegaan.

Oudedagsverplichting omzetten in een lijfrente

Momenteel kan de oudedagsverplichting (ODV) in een bv niet fiscaal geruisloos omgezet worden in een lijfrente als de belastingplichtigen ouder is dan de AOW-gerechtigde leeftijd plus vijf jaar. Dit blijkt in de praktijk te knellen, omdat dit mensen op gevorderde leeftijd dwingt een bv in stand te houden. De voorgestelde maatregel houdt in dat de ODV ook na vijf jaar na AOW-leeftijd nog fiscaal geruisloos omgezet kan worden in een lijfrente. Bij de omzetting van een ODV naar een lijfrente blijft de fiscale claim intact. Het maakt voor de inkomensheffing niet uit of de uitkering wordt gedaan door een bv of door een verzekeraar. De maatregel heeft dus geen budgettair effect.

Introduceren twee schijven in box 2

Inkomen uit aanmerkelijk belang wordt momenteel in box 2 van de inkomstenbelasting tegen een tarief van 26,9% belast. Per 1 januari 2024 worden twee tariefschijven in box 2 geïntroduceerd. De eerste schijf belast inkomen tot € 67.000 tegen een tarief van 24,5%, en de tweede schijf belast inkomen boven € 67.000 tegen een tarief van 31%. Dit levert een lastenrelevante opbrengst op van € 71 miljoen per 2024.

In de raming is rekening gehouden met de forse gedragseffecten die optreden bij tariefsaanpassingen in box 2. Ten eerste is er het effect dat fiscale partners het inkomen uit aanmerkelijk belang kunnen verdelen onder elkaar, waardoor voor hen feitelijk de grens van de eerste schijf bij € 134.000 ligt. Ten tweede is er het effect dat winstuitkeringen verdeeld zullen

worden over verschillende jaren. Met de veronderstelling dat winstuitkeringen gemiddeld over vijf jaren verdeeld zullen worden komt de grondslag in de lage schijf uit op 54% en in de hoge schijf op 46%. Daarmee komt het gemiddelde tarief uit op 27,5%. Dit is hoger dan het huidige tarief van 26,9%.

De maatregel leidt daarmee tot een structureel hogere belastingopbrengst. Het derde belangrijke gedragseffect is dat aanmerkelijkbelanghouders zullen anticiperen op de tariefsaanpassing per 2024 door ofwel winstuitkeringen naar voren te halen voor het deel dat vanaf 2024 in de hoge schijf terechtkomt, dan wel uit te stellen voor het deel dat vanaf 2024 in de lage schijf belandt. Ook hiermee is rekening gehouden in de raming. Per saldo zal een schuif van winstuitkeringen naar 2023 plaatsvinden, waardoor in 2023 een eenmalige hogere opbrengst verwacht wordt, gevolgd door een derving in de latere jaren. Het geheel aan verschuivingen van opbrengst over de jaren is, conform de begrotingsregels, omgerekend naar een vlakke budgettaire reeks met dezelfde netto contante waarde.

Vervallen uitzondering op gebruikelijkloonregeling innovatie start-ups

De kosten van de regeling zijn bij invoering in 2017 geraamd op structureel € 29 miljoen per jaar. In het Belastingplan 2022 is de geplande horizonbepaling van de maatregel per 1 januari 2022 met 1 jaar uitgesteld. Bij verlenging van de geldigheidsduur van een regeling waarop een horizonbepaling van toepassing is, worden de budgettaire effecten opnieuw onderzocht. Uit nader onderzoek bleek dat sinds de invoering zeer beperkt gebruik wordt gemaakt van de regeling. Het budgettaire effect van de maatregel is toen bijgesteld naar nihil. Het vervallen van de regeling met de nieuwe horizonbepaling per 1 januari 2023 heeft daarom geen budgettair effect.

Beperken 30%-regeling

Per 1 januari 2024 wordt de onbelaste vergoeding binnen de 30%-regeling jaarlijks gemaximeerd op 30% van het bedrag van de WNT-norm. Er wordt een overgangsregeling ingesteld op basis waarvan voor ingekomen werknemers bij wie de 30%-regeling over het laatste loontijdvak van 2022 is toegepast, geldt dat de aftopping van de 30%-regeling pas toepassing vindt per 1 januari 2026. Dit resulteert in een budgettaire opbrengst van € 26 miljoen in 2024, € 44 miljoen in 2025 en € 88 miljoen structureel per 2026.

Verlagen schijfgrens vennootschapsbelasting en verhogen lage tarief vennootschapsbelasting

De vennootschapsbelasting kent twee tarieven. Over de eerste € 395.000 winst wordt in 2022 15% belasting betaald en over het meerdere 25,8%. Per 2023 wordt de schijfgrens met het 15%-tarief verlaagd naar € 200.000. De structurele opbrengst per 2023 bedraagt € 1.309 miljoen.

Verder wordt voor winsten tot en met € 200.000 het tarief verhoogd van 15% naar 19%. Vanwege een interactie-effect met het afschaffen van het doelmatigheidsmarge in de gebruikelijkloonregeling loopt de budgettaire opbrengst geleidelijk op vanaf 2023. De structurele opbrengst hiervan bedraagt € 1.549 miljoen.

Afschaffing en verlaging schenkingsvrijstelling eigen woning

Afschaffing van de vrijstelling eigen woning levert structureel € 164 miljoen per jaar op. Deze opbrengsten zijn afkomstig uit de belastingheffing over toekomstige schenkingen en nalatenschappen waarbij wordt verondersteld dat het structurele niveau van de opbrengst na 20 jaar wordt bereikt. Dit vanwege het feit dat schenkingen die zonder de wetswijziging onder de vrijstelling eigen woning zouden plaatsvinden door de afschaffing en verlaging nu zullen worden uitgesteld. De verlaging van de vrijstelling in 2023 voorafgaand aan afschaffing per 2024 zorgt ervoor dat een deel van de opbrengst al vanaf 2023 wordt behaald. De opbouw van het budgettaire effect van de maatregel tot aan het jaar dat het effect structureel wordt, zijnde 2044, wordt in de tabel 14 weergegeven.

Tabel 16: Budgettaire effect afschaffing en verlaging schenkingsvrijstelling EW in € mln.

| 2023 | 2024 | 2025 | 2026 | 2027 | 2028 | 2029 | 2030 | 2031 |
|------|------|------|------|------|------|------|------|------|
| 7 | 7 | 15 | 24 | 32 | 40 | 48 | 56 | 65 |

| 2032 | 2033 | 2034 | 2035 | 2036 | 2037 | 2038 | 2039 | 2040 |
|------|------|------|------|------|------|------|------|------|
| 73 | 81 | 89 | 97 | 106 | 114 | 122 | 130 | 138 |

| 2041 | 2042 | 2043 | 2044 | Structureel | Structureel in |
|------|------|------|------|-------------|----------------|
| 147 | 155 | 156 | 164 | 164 | 2044 |

Verhoging algemene tarief overdrachtsbelasting van 8% naar 10,4%

Het verhogen van het algemene tarief met 2,4%-punt brengt met ingang van 2023 structureel € 1081 miljoen per jaar op. Op basis van gegevens van het kadaster slaat deze lastenverzwaring naar verwachting voor 1/3^e bij woningen en 2/3^e bij niet-woningen neer. Hierbij is rekening gehouden met gedragseffecten.

Algemene btw-tarief toepassen op lachgaspatronen

Uit de uitspraak van het Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden volgt dat het verlaagde btw-tarief van toepassing is op de verkoop van N₂O-capsules (lachgas) voor de bereiding van slagroom. Met deze reparatiewetgeving wordt vanaf 2023 een budgettaire derving voorkomen. Het totale budgettaire effect van de maatregel is een derving van € 1 miljoen in 2022, omdat de wetgeving dan nog niet van kracht is.

Btw-nultarief op de levering en installatie van zonnepanelen

Het verlagen van het btw-tarief op zonnepanelen van 21% naar 0% per 2023 leidt tot een budgettaire derving van € 31 miljoen. Van deze € 31 miljoen is € 20 miljoen afkomstig van het vervallen van de eenmalige forfaitaire btw-heffing die particulieren betalen over de levering aan het elektriciteitsnet in het jaar van installatie.

Hiernaast ontstaat er een derving van € 10 miljoen omdat een beperkt aantal woningcorporaties en andere verhuurders de btw op de kosten voor het installeren van zonnepanelen op woningen momenteel niet in aftrek kunnen brengen. De overige derving van € 1 miljoen ontstaat vanwege het beperkte aftrekrecht op zonnepanelen als dakbeddeking, waardoor de overheid nu nog btw hierop ontvangt.

Aanscherping CO₂-heffing industrie

De industrie heeft naar verwachting voldoende handelingsperspectief om ook de verhoogde emissiereductiedoelstelling voor 2030 te realiseren. Daarmee resulteert geen budgettair effect uit de aangescherpte CO₂-heffing industrie.

Samenhangende wijzigingen Wet belastingen op milieugrondslag en Wet opslag duurzame energie- en klimaattransitie

Met de voorgestelde wijzigingen in de Wet belastingen op milieugrondslag en de Wet opslag duurzame energie- en klimaattransitie (ODE) zorgt het kabinet ervoor dat:

- Het EB-tarief 1^e schijf gas in de periode 2024-2029 geleidelijk wordt verhoogd met in totaal 5,23 cent/m³ en het EB-tarief 1^e schijf elektriciteit in dezelfde periode geleidelijk wordt verlaagd met in totaal 5,23 cent/kWh. Hierdoor wordt het verbruik van elektriciteit ten opzichte van aardgas aantrekkelijker gemaakt. Deze schuif gaat gepaard met een budgettaire derving geleidelijk oplopend naar structureel € 731 miljoen per 2030;
- Voor de periode vanaf 2024 volgt een verbetering van de klimaatprikkel in de energiebelastingen door maatregelen uit het Coalitietakkoord. Deze prikkel wordt gerealiseerd door de energiebelasting (EB) minder degressief te maken door de tarieven in de hogere verbruiksschijven voor gas en elektriciteit te verhogen en het tarief in de tweede en derde verbruiksschijf van elektriciteit te verlagen. In 2024 gaat deze schuif gepaard met een budgettaire derving van per saldo € 38 miljoen. Vanaf 2025 verloopt de schuif budgetneutraal;
- Vanaf 2023 wordt de belastingvermindering per elektriciteitsaansluiting structureel verhoogd met € 27,32 (exclusief btw). Dit ter compensatie voor de bijmengverplichting voor groen gas, waardoor de kosten voor de consumptie van aardgas gaan stijgen. Deze maatregel leidt tot een budgettaire derving van structureel € 225 miljoen vanaf 2023;
- Tot slot worden de ODE-tarieven herijkt en geïntegreerd in de energiebelasting. De ODE vervalt per 1 januari 2024 als aparte heffing. Deze omzetting vindt budgetneutraal plaats.

Verlaging energiebelasting

De tijdelijke verlaging van de energiebelasting uit 2022 wordt ook in 2023 doorgezet en geïntensiveerd. In de energiebelasting worden huishoudens in 2023 tegemoetgekomen voor de forse stijging van de energierekening via lagere tarieven in de eerste schijf aardgas (-6,31 ct/m³ excl. btw) en elektriciteit (-7,06 ct/kWh excl. btw) en een verhoging van de belastingvermindering (+ € 284,39 excl. btw). De budgettaire derving van dit incidentele compensatiepakket voor de energiebelasting in 2023 bedraagt ca. € 4,76 miljard. Verder wordt de geplande schuif in de energiebelasting tussen gas en elektriciteit in het Coalitieakkoord met een jaar uitgesteld, hetgeen in 2023 leidt tot een incidentele budgettaire opbrengst van € 246 miljoen.

Verhoging vliegbelasting

Op dit moment is de vliegbelasting € 7,947 per ticket. Conform het Coalitieakkoord wordt de

vliegbelasting verhoogd zodat de budgettaire opbrengst met ongeveer € 354 miljoen in 2023 oploopt naar € 416 miljoen vanaf 2025. Het tarief van de vliegbelasting wordt met ingang van 1 januari 2023 verhoogd met € 17,95. Omdat het huidige tarief van € 7,947 per ticket ook jaarlijks wordt geïndexeerd, komt het nieuwe tarief in 2023 uit op € 26,43 per ticket.

Verhoging tabaksaccijns

De accijns op sigaretten, rooktabak en sigaren worden in 2 stappen verhoogd. De eerste stap is per 1 april 2023, en de tweede per 1 april 2024.

Verlengen verlaagde accijnstarieven op ongelode benzine, diesel en LPG

De budgettaire derving van de maatregel bedraagt € 1204 miljoen (prijzen 2023). De wettelijk verschuldigde additionele heffing over de veraccijnsde voorraad wordt bij de accijnsverhogingen per 1 juli 2023 en per 1 januari 2024 buiten toepassing gelaten. Hiervoor was al een derving van € 31 miljoen opgenomen bij de Wet aanvullende fiscale koopkrachtmaatregelen voor het jaar 2023. Deze derving schuift nu voor een deel op naar juli 2023 (dus binnen hetzelfde jaar € +31 miljoen en € -22 miljoen = € +9 miljoen) en voor een deel op naar januari 2024 (-14 miljoen).

Tabel 17: Verlaagde accijnstarieven

| Onderdeel maatregel | 2023 | 2024 | 2025 | Structureel |
|--|-------|-------|------|-------------|
| Verlenging verlaagde accijnstarieven op ongelode benzine, diesel en LPG 2023 | -1204 | 0 | 0 | 0 |
| Buitenwerking stellen artikel 84a van de WA | 10,5 | -15,5 | 0 | 0 |

Verhoging verbruiksbelasting van alcoholvrije dranken

In het Coalitieakkoord is een taakstellende budgettaire opbrengst van € 300 miljoen opgenomen door het aanscherpen van de verbruiksbelasting van alcoholvrije dranken. De verbruiksbelasting van alcoholvrije dranken wordt per 1 januari 2023 verhoogd van € 8,83 per hectoliter naar € 20,20 per hectoliter. Daarnaast worden per 1 januari 2024 mineraalwaters uitgezonderd. Het tarief wordt in 2024 verhoogd naar € 22,67. Tot slot wordt het minimumtarief bij de bieraccijns naar hetzelfde tarief verhoogd. De verhoging van het minimumtarief bij de bieraccijns heeft een budgettaire opbrengst van € 3 miljoen in 2023 en € 4 miljoen per 2024. Dit komt bovenop de taakstellende opbrengst van € 300 miljoen.

Uitzondering toeslagpartnerbegrip en medebewonerschap huurtoeslag bij particuliere opvang ontheemde Oekraïners

Vanwege de beperkte omvang van de beoogde doelgroep ontheemde Oekraïners, en de beperkte beoogde duur van de uitzondering volgens de Richtlijn 2001/55/EG heeft de maatregel geen budgettair effect.

Uitzondering toeslagpartnerbegrip voor personen die wegens huiselijk geweld naar de opvang zijn gevlucht

Per 2023 wordt er een uitzondering gemaakt op het toeslagpartnerbegrip. Dit maakt het mogelijk dat een getrouwd persoon die in de opvang verblijft op verzoek niet meer als toeslagpartner wordt aangemerkt voor de duur van het verblijf aldaar. Als gevolg van de wetwijziging wordt het voor een persoon in de noodopvang mogelijk om zelfstandig recht op zorgtoeslag, kindgebonden budget en kinderopvangtoeslag te krijgen. Indien deze persoon nog getrouwd is en geen verzoek tot echtscheiding heeft ingediend. Dit resulteert in een budgettaire derving van € 2 miljoen in 2023, en € 4 miljoen structureel per 2024.

Beëindigen vrijstelling bpm bestelauto's ondernemers, aanpassing grondslag bpm bestelauto's en verhoging van het tarief in de motorrijtuigenbelasting voor bestelauto's ondernemers

De totale bpm-opbrengst stijgt als gevolg van de afschaffing van de vrijstelling voor ondernemers in 2025. Deze opbrengst wordt als gevolg van toename van het aandeel van emissievrije bestelauto's in het wagenpark ieder jaar minder. Daarnaast eroderen de opbrengsten uit de accijnzen door snellere ingroei van emissievrije bestelauto's en nemen de inkomsten uit de motorrijtuigenbelasting en energiebelasting toe. De toename van de motorrijtuigenbelasting is het gevolg van het zware batterijpakket in elektrische bestelauto's, waardoor deze relatief zwaarder zijn dan vergelijkbare bestelauto's met een verbrandingsmotor.

De motorrijtuigenbelasting voor dieselbestelauto's van een ondernemer bedraagt in 2022 gemiddeld € 520. De tarieven worden in 2025 verhoogd met 15%. Dit komt bovenop de verlaging van de tarieven in 2025 met 4,34% uit de Wet fiscale maatregelen Klimaatakkoord¹³², waardoor de tarieven in 2025 in totaal met 10,01% verhoogd zullen worden. In 2026 worden de tarieven vervolgens nog eens met 6,96% verhoogd. De uitgebreide opbouw van het budgettaire effect van de maatregel wordt in tabel 16 hieronder weergegeven.

Tabel 18: Budgettaire effect afschaffen bpm-vrijstelling bestelauto's ondernemer uitgesplitst naar onderdeel in € mln.

| Onderdeel maatregel | 2025 | 2026 | 2027 | 2028 | 2029 |
|---|------|------|------|------|------|
| Afschaffen bpm-vrijstelling bestelauto's ondernemer | 510 | 407 | 341 | 246 | 154 |
| Motorrijtuigenbelasting verhogen voor bestelauto's ondernemer | 80 | 140 | 144 | 149 | 153 |

| 2030 | Structureel |
|------|-------------|
| 70 | -111 |
| 154 | 176 |

Terugdraaien doorwerking verhoging minimumloon op grenzen arbeidskorting

De relatief beperkte budgettaire effecten van deze maatregel verhullen dat er een grote schuif (meer dan € 700 miljoen) plaatsvindt van werkenden met een bovenmodaal inkomen

¹³² In het Wet fiscale maatregelen Klimaatakkoord worden de tarieven in 2023 verhoogd met 4,75%, in 2024 verhoogd met 4,54% en in 2025 verlaagd met 4,34%. Daarnaast worden de tarieven standaard elk jaar geïndexeerd.

(afbouwtraject arbeidskorting) naar werkenden met een beneden modaal inkomen (opbouwtraject arbeidskorting). In de structurele situatie is onder andere rekening gehouden met het afschaffen van de IACK, wat invloed heeft op de verzilvering van de arbeidskorting.

Wijzigingen arbeidskorting

De meeste belastingplichtigen met arbeidskorting hebben een arbeidsinkomen tussen het 2^e en het 3^e knikpunt. De verhoging van deze knikpunten zorgt derhalve voor het grootste budgettaire effect. Het afbouwpercentage wordt zodanig verhoogd dat het punt waarop de arbeidskorting nihil is, niet beleidsmatig verandert. Alle werkenden met arbeidskorting profiteren dus van de maatregelen.

Wijzigingen tarief eerste schijf (TES)

De aanpassing van het tarief eerste schijf is een combinatie van automatische compensatie voor meevallende zorgpremies en beleidsmatige aanpassingen. Onderdeel hiervan zijn een beleidsmatige verlaging van het tarief eerste schijf van 0,17%-punt per 2023 (kosten € 705 miljoen) en een verdere verlaging van 0,08%-punt in 2028 (kosten € 331 miljoen) die zijn afgesproken tijdens de augustusbesluitvorming. Het verkorten van de eerste schijf zorgt voor een opbrengst van € 234 miljoen doordat belastingplichtigen als gevolg van deze maatregel bij een lager inkomen het toptarief in de inkomstenbelasting gaan betalen.

Inkomensbeleid Caribisch Nederland

Voor Europees Nederland zijn er enkele maatregelen genomen om de koopkracht te verbeteren. Enkele van deze maatregelen worden ook ingevoerd in Caribisch Nederland. Dit resulteert in een budgettaire derving van € 3,5 miljoen in 2023, € 1,8 miljoen in 2024 en € 1,8 miljoen structureel per 2025..

Verhogen tarief box 3 naar 34% en heffingvrije vermogen naar € 57.000

Met deze maatregel wordt het tarief in box 3 in drie stappen van 1% in 2023, 2024 en 2025 verhoogd van 31% naar 34%. Ook wordt de grens van het heffingvrije vermogen verhoogd naar € 57.000. Dit resulteert in een budgettaire opbrengst van € 84 miljoen in 2023, € 217 miljoen in 2024, en een structurele opbrengst per 2025 van € 350 miljoen.

6. Grenseffecten

Verhogen vliegbelasting

Door de verhoging van de vliegbelasting wordt een beperkte invloed op de grenseffecten verwacht voor passagiers die vliegen vanuit Nederland. Door de verhoging wordt het mogelijk aantrekkelijker om te vliegen vanuit het buitenland, te reizen over land of om niet meer te reizen. Voor transferpassagiers zijn de grenseffecten als gevolg van de verhoging nihil.

Verhogen tabaksaccijns

Grenseffecten zullen mogelijk groter worden aangezien Nederland nu al hogere tabaksprijzen kent dan zijn buurlanden en dit verschil door de maatregel nog zal toenemen. Deze grenseffecten

kunnen nadelig van invloed zijn op de doeltreffendheid, omdat bij een groter prijsverschil met buurlanden het in absolute zin meer loont om tabaksproducten over de grens aan te schaffen.

Verlengen verlaagde accijnstarieven op ongelode benzine, diesel en LPG

De maatregel heeft impact op de grenseffecten, omdat de verschillen in tarieven met buurlanden wijzigen. De daadwerkelijke invloed op de grenseffecten is afhankelijk van de maatregelen die onze buurlanden nemen. Ten tijde van indiening van onderhavig wetsvoorstel is niet bekend of, en zo ja welke maatregelen, buurlanden nemen. In tabel 19 staat de informatie die in augustus 2022 bekend was over het accijnsbeleid voor het jaar 2022 in Nederland, België en Duitsland.

Tabel 19: Meest actuele informatie accijnsbeleid 2022 Nederland, België en Duitsland

| | EU | Nederland | | België | | Duitsland | |
|-------------------------------|---------|--------------------|-------|-----------------------|-----------------------|-------------------|-------|
| | Minimum | april t/m december | Nieuw | 19 maart t/m december | Nieuw | juni t/m augustus | Nieuw |
| Brandstof | | Oud | Nieuw | Oud | Nieuw | Oud | Nieuw |
| Ongelode benzine (cent/liter) | 35,9 | 82,4 | 65,1 | 60 | 45,6 | 65,5 | 35,9 |
| Diesel (cent/liter) | 33 | 52,8 | 41,7 | 60 | 45,6 | 47,04 | 33 |
| LPG (cent/kilogram) | 12,5 | 35,99 | 28,43 | 0 <i>derogatie</i> | 0 <i>derogatie</i> | 36,39 | 12,5 |

De grenseffecten van de verlaging van de accijnstarieven per 1 april 2022 worden geëvalueerd. Dit onderzoek wordt naar verwachting in oktober van dit jaar naar de Tweede Kamer verstuurd.

Verhogen verbruiksbelasting van alcoholvrije dranken

Grenseffecten zullen mogelijk groter worden door de verhoging van de verbruiksbelasting. Op dit moment ligt de prijsindex van alcoholvrije dranken al iets hoger in Nederland dan in België en Duitsland.¹³³ Door de verhoging wordt het mogelijk aantrekkelijker om alcoholvrije dranken in het buitenland te kopen.

7. EU-aspecten

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

Algemene btw-tarief op lachgaspatronen

Het uitgangspunt van de BTW-richtlijn 2006 is dat goederenleveringen en diensten belast zijn tegen het algemene btw-tarief. Toepassing van het algemene btw-tarief op de levering van lachgas(patronen) is daarmee in overeenstemming.

¹³³ Eurostat: Purchasing power parities (PPPs), price level indices and real expenditures for ESA 2010 aggregates, nonalcoholic beverages.

Btw-nultarief op de levering en installatie van zonnepanelen

Door de inwerkingtreding van de tarievenrichtlijn per 6 april 2022 krijgen EU-lidstaten meer flexibiliteit bij het vaststellen van verlaagde btw-tarieven. De voorgestelde introductie van een btw-nultarief op de levering en installatie van zonnepanelen op of in de onmiddellijke nabijheid van woningen is in lijn met de op grond van de tarievenrichtlijn aangepaste BTW-richtlijn 2006.

Tabel 20: Transponeringstabel

| BTW-richtlijn 2006 | Wet op de Omzetbelasting 1968 |
|---------------------------|--------------------------------------|
| Bijlage III, 10 quater | Tabel II, posten a.10 en b.7 |

Verlenging verlaagde accijns op ongelode benzine, diesel en LPG

Uit de Richtlijn energiebelastingen¹³⁴ volgt dat de lidstaten belasting (accijns) moeten heffen over energieproducten die worden gebruikt als motorbrandstof. Deze accijns mag niet liggen onder de in de richtlijn voorgeschreven minimumbelastingniveaus. De door het kabinet voorgestelde accijnstarieven blijven na verlaging boven de minimumbelastingniveaus, waardoor aan de eisen van de richtlijn wordt voldaan.

8. Doenvermogen

Per maatregel is een inschatting gemaakt van de "doenlijkheid". Het gaat er dan om in hoeverre een maatregel (direct) kan leiden tot (problematische) belasting van het doenvermogen van de betreffende burgers en/of ondernemers.

Secundaire effecten van maatregelen zijn effecten die het doenvermogen kunnen beïnvloeden, bijvoorbeeld via inkomenseffecten. Zo kan de verhoging van tabaksaccijns een inkomenseffect hebben dat als secundair effect kan worden beschouwd. Secundaire effecten worden hieronder bij de inschatting van de doenlijkheid van maatregelen buiten beschouwing gelaten.

Op basis hiervan krijgt elke maatregel één van de volgende vier oordelen gegeven.

- Oordeel 1: doenlijkheid niet relevant of onveranderd; wanneer de maatregel ten opzichte van de huidige situatie geen extra acties vergt van mensen, enkel grote ondernemingen raakt, of een technische wijziging betreft
- Oordeel 2: kleiner beroep op het doenvermogen van belastingplichtigen; wanneer de maatregel ertoe leidt dat burgers en/of MKB ondernemers minder acties hoeven nemen, bijvoorbeeld wanneer een regeling die mensen voorheen zelf moesten toepassen nu automatisch wordt toegepast.
- Oordeel 3: groter beroep op het doenvermogen van belastingplichtigen, geen aandachtspunt; Wanneer de maatregel ertoe leidt dat burgers en/of MKB ondernemers meer acties moeten nemen, maar zij deze naar verwachting correct zullen uitvoeren.
- Oordeel 4: groter beroep op het doenvermogen van belastingplichtigen, *wel* aandachtspunt; wanneer de maatregel ertoe leidt dat burgers en/of MKB ondernemers

¹³⁴ Richtlijn 2003/96/EG van de Raad van 27 oktober 2003 tot herstructurering van de communautaire regeling voor de belasting van energieproducten en elektriciteit (PbEU, L283/51).

meer acties moeten nemen, en zij deze naar verwachting niet (altijd) goed kunnen/zullen uitvoeren. Bij dit oordeel wordt ook een uitgebreidere doenvermogenscan doorlopen.

Bij de meeste maatregelen is de doenlijkheid onveranderd en/of niet relevant. Bij zes maatregelen – (i) Uitfaseren Fiscale oudedagsreserve; (ii) Afschaffen middelingsregeling; (iii) Uitfaseren IACK; (iv) Afschaffen schenkingsvrijstelling eigen woning; (v) Belasten verhuurd vastgoed box 3; (vi) Invoering BTW-nultarief op zonnepanelen – wordt het doenvermogen naar verwachting minder belast, omdat belastingplichtigen minder actie hoeven te ondernemen.

Bij twee maatregelen – (i) 30%-regeling beperken tot Balkenende norm; (ii) Afschaffen gebruikelijkloonregeling start-ups; is de inschatting dat hierdoor wel een groter beroep wordt gedaan op het doenvermogen van de doelgroep, maar dat zij naar verwachting goed in staat zal zijn om de benodigde acties uit te voeren.

Bij één maatregel (Aanpassing partnerschap in geval vrouwen- of mannenopvang) is de inschatting dat er een groter beroep wordt gedaan op het doenvermogen van de doelgroep, en dat dit een aandachtspunt is dat goed zal moeten gemonitord. Bij deze maatregel is ook een uitvoeriger doenvermogenscan doorlopen.

Tabel 21: Doenlijkheid per maatregel

| Maatregel | Oordeel |
|--|---------|
| Verlagen schijfgrens en verhogen laag tarief vennootschapsbelasting | 1 |
| Introduceren twee schijven 24,5% en 31% | 1 |
| Verhogen onbelaste reiskostenvergoeding | 1 |
| Verhoging algemene tarief overdrachtsbelasting van 8% naar 10,4% | 1 |
| Pakket lastenverlichting middeninkomens | 1 |
| Aanscherpen CO ₂ -heffing industrie | 1 |
| Samenhangende wijzigingen Wet belastingen op milieugrondslag en Wet opslag duurzame energie- en klimaattransitie | 1 |
| Verhogen vliegbelasting | 1 |
| Verhogen tabaksaccijns | 1 |
| Verlenging verlaagde accijns op ongelode benzine, diesel en LPG | 1 |
| Verhogen verbruiksbelasting van alcoholvrije dranken | 1 |
| Afbouwen AHK met verzamelinkomen | 1 |
| Oudedagsverplichting aanwenden ter verkrijging van een lijfrente | 1 |
| Uitzonderen toeslagpartnerbegrip en medebewonerschap huurtoeslag bij particuliere opvang ontheemde Oekraïners | 1 |
| Wijzigen artikel 8.9 Wet IB 2001 in verband met afbouw uitbetaalbaarheid AHK, AK en IACK | 1 |
| Inkomens beleid Caribisch Nederland | 1 |
| Algemene btw-tarief op lachgaspatronen | 1 |
| Aanpassen culturele multiplier voor partners | 1 |
| Beëindigen vrijstelling bpm bestelauto's ondernemers | 1 |
| Uitfaseren oudedagsreserve | 2 |
| Afschaffen middelingsregeling | 2 |
| Afbouwen IACK | 2 |
| Afschaffen en verlagen van de schenkingsvrijstelling eigen woning | 2 |
| Actualiseren leegwaarderatio | 2 |
| Btw-nultarief op de levering en installatie van zonnepanelen | 2 |
| Beperken 30%-regeling | 3 |
| Verlagen zelfstandigenaftrek | 3 |
| Vervallen uitzondering op gebruikelijkloonregeling innovatieve start-ups | 3 |

| | |
|---|---|
| Uitzonderen toeslagpartnerbegrip voor personen die wegens huiselijk geweld naar de opvang zijn gevlucht | 4 |
|---|---|

* NB: De maatregelen in de tabel staan gesorteerd op doenlijkheid. Voor het vervolg van de doenlijkheid paragraaf is deze volgorde ook aangehouden.

Verlagen schijfgrens en verhogen laag tarief vennootschapsbelasting

Deze maatregel wordt automatisch toegepast en vergt geen extra acties van belastingplichtigen.

Introduceren twee schijven 24,5% en 31% per 2024

De tarieven worden automatisch toegepast wanneer de belastingplichtige aangifte doet.

Verhogen onbelaste reiskostenvergoeding

De onbelaste reiskostenvergoeding van maximaal € 0,19 per kilometer wordt per 1 januari 2023 en per 1 januari 2024 verhoogd. Dit kan dus tot twee keer wijziging van de administratie van de werkgever leiden, maar vergt geen extra acties van werknemers t.o.v. de huidige situatie. Er zijn nauwelijks gevolgen voor burgers.

Verhoging algemene tarief overdrachtsbelasting van 8% naar 10,4%

Omdat het een parameteraanpassing betreft, is de verwachting dat deze maatregel doenlijk zal zijn voor de burger (in de hoedanigheid als verkrijger) en de ondernemer (in hoedanigheid van verkrijger of notaris). Omdat tariefswijzigingen, zoals voorgenomen bij de overdrachtsbelasting, in principe automatisch worden toegepast, hoeven belastingplichtigen hierbij geen extra acties nemen, en wordt het doenvermogen niet extra belast. Bij de overdrachtsbelasting geldt bovendien dat het in de meeste gevallen de notaris is, en niet de belastingplichtige verkrijger zelf, die de aangifte voor de belastingplichtige verzorgt en namens de belastingplichtige de overdrachtsbelasting betaalt. De decimaal in het tarief (de 0,4%) leidt voor de burger wel tot een iets complexere berekening. Met name in gevallen waarin de verkrijging niet via de notaris loopt.

Pakket lastenverlichting middeninkomens

Tarieven en heffingskortingen worden automatisch toegepast wanneer de belastingplichtige aangifte doet.

Aanscherpen CO₂-heffing industrie

De CO₂-heffing industrie is van toepassing op grote installaties bij grote ondernemingen. Naar verwachting zal geen sprake zijn van daadwerkelijke heffing door voldoende handelingsperspectief.

Samenhangende wijzigingen Wet belastingen op milieugrondslag en Wet opslag duurzame energie- en klimaattransitie

Deze aanpassingen worden automatisch toegepast voor belastingplichtigen door energieleveranciers en vergen geen extra acties. Hierbij komt dat energieleveranciers grote ondernemingen zijn waardoor doenlijkheid minder een zorgpunt is.

Verhogen vliegbelasting

Voor het doenvermogen van de burger heeft deze maatregel geen gevolgen, aangezien de vliegbelasting in de ticketprijs is verwerkt. Van de burger wordt, naast het betalen van het aankoopbedrag, geen afzonderlijke handeling gevraagd. Voor de exploitanten van luchthavens betreft het een tariefsaanpassing. Aangezien dit grote ondernemingen zijn, is de doenlijkheid van deze maatregel geen zorgpunt.

Verhogen tabaksaccijns

Voor het doenvermogen van de burger en tabaksverkooppunten heeft deze maatregel op administratief vlak geen gevolgen, aangezien zij de producten inclusief accijns kopen. Van de burger en het tabaksverkooppunt wordt, naast het betalen van het aankoopbedrag, geen afzonderlijke handeling gevraagd. De accijnsverhoging zal ertoe leiden dat mensen die (blijven) roken uiteindelijk meer geld kwijt zijn. Daar staat tegenover dat bij mensen die minder gaan roken of helemaal stoppen met roken, het besteedbaar inkomen weer kan toenemen, respectievelijk toeneemt. Afhankelijk hiervan kan deze maatregel, vooral bij financieel kwetsbare groepen, leiden tot meer of juist minder financiële stress en kan daarmee ook hun doenvermogen negatief of juist positief beïnvloeden. Zulke tweede-orde effecten zijn echter lastig in te schatten en vallen buiten de focus van de doenvermogenscan. Voor tabaksfabrikanten of importeurs betreffen het tariefsaanpassingen. Aangezien dit veelal grote ondernemingen zijn, is de doenlijkheid van deze maatregelen geen zorgpunt.

Verlenging verlaagde accijns op ongelode benzine, diesel en LPG

Voor de doenlijkheid voor burgers heeft deze maatregel geen gevolgen omdat de maatregel van hen geen extra handeling vraagt. De accijns is in de consumentenprijs verwerkt. Voor de oliemaatschappijen betreft de maatregel een continuering van het geldende accijnstarief. Bij grote ondernemingen met professionele fiscale ondersteuning is doenvermogen geen aandachtspunt. Zodoende is deze maatregel doenlijk.

Verhogen verbruiksbelasting van alcoholvrije dranken

Voor de doenlijkheid voor de burger heeft deze maatregel geen gevolgen, aangezien zij veelal niet aan de administratieve verplichtingen behoeven te voldoen. Vergunninghouders krijgen te maken met tariefsaanpassingen. Aangezien dit veelal grote ondernemingen betreft, is deze maatregel naar verwachting doenlijk. Zodra (mineraal)water en spuitwater niet meer worden beschouwd als Wvad, hoeven producenten van of handelaren voor het produceren of verhandelen van dat water niet meer aan de verplichtingen te voldoen die volgen uit de Wvad.

Afbouwen AHK met verzamelinkomen

Deze maatregel wordt automatisch toegepast en vergt in principe geen extra acties van belastingplichtigen. Voor belastingplichtigen met verschillende bronnen van inkomen en voorheffingen, waaronder de loonheffing, geldt ook zonder deze maatregel dat vaak pas bij de aangifte inkomstenbelasting de uiteindelijke optelsom van het belastbaar inkomen en de daarbij

behorende belastingdruk wordt berekend. Daarnaast worden bij fiscaal partners bij de aangifte verschillende inkomensdelen toegerekend. De voorgestelde afbouw van de AHK op basis van het verzamelinkomen is een extra component in deze berekening voor belastingplichtigen met box 2 en box 3 inkomen, net zoals bijvoorbeeld de ouderkorting. De maatregel vraagt dan ook niet zozeer om extra handelingen in het proces van aangifte doen. Wel kan het complexer zijn om, bijvoorbeeld lopende het kalenderjaar, een inschatting te maken van de marginale druk bij bepaalde keuzes.

Oudedagsverplichting aanwenden ter verkrijging van een lijfrente

Het betreft vooral een technische wijziging en vergt geen extra acties van belastingplichtigen. De oudedagsvoorziening kan al aangewend worden voor een lijfrente. Wat nu wijzigt is dat dit ook kan meer dan vijf jaar na de AOW-gerechtigde leeftijd.

Uitzonderen toeslagpartnerbegrip en medebewonerschap huurtoeslag bij particuliere opvang ontheemde Oekraïners

Deze maatregel wordt automatisch toegepast en vergt geen extra acties van burgers.

Wijzigen artikel 8.9 Wet IB 2001 in verband met afbouw uitbetaalbaarheid AHK, AK en IACK

Dit is een technische wijziging en heeft geen effecten voor burgers en ondernemers.

Inkomensbeleid Caribisch Nederland

Voor het doenvermogen van de burger heeft deze maatregel geen gevolgen. De tijdelijke verlaging benzineaccijns is in beginsel reeds in de prijs aan de pomp verwerkt. Voor verkopers van brandstoffen betreft de maatregel een continuering van het geldende tarief. Belastingplichtigen hoeven zelf geen actie te ondernemen om gebruik te kunnen maken van het uit deze voorgestelde maatregel voortvloeiende belastingvoordeel. De verhoging van de belastingvrije som wordt verdisconteerd in de tarieven van de loon- en inkomstenbelasting in Caribisch Nederland en zullen door inhoudingsplichtigen en de Belastingdienst / Caribisch Nederland automatisch worden verwerkt en toegepast.

Algemene btw-tarief op lachgaspatronen

Deze maatregel vergt geen extra acties van burgers ten opzichte van de huidige situatie.

Beëindigen vrijstelling bpm bestelauto's ondernemers

Met het beëindigen van de vrijstelling voor de bestelauto ondernemer verschuift de belastingplicht van de tenaamgestelde naar de inschrijver van de bestelauto in het kentekenregister. Vanaf 1 januari 2025 is daarmee niet meer degene die de bestelauto op naam stelt belasting verschuldigd, maar moet de inschrijver, meestal de importeur of dealer, de bpm voldoen. Deze systematiek geldt nu ook voor de personenauto's. Gelet op het voorgaande levert de maatregel geen doenlijke risico's op.

Aanpassen culturele multiplier voor partners

Uit juridische analyse blijkt dat de multiplier voor giften aan culturele ANBI's bij fiscale partners onjuist wordt toegepast. Voorstel is de wettekst in lijn te brengen met de huidige praktijk. Dit leidt niet tot extra acties voor burgers

Uitfaseren Fiscale oudedagsreserve

De voorgestelde uitfasering van de oudedagsreserve vergt geen extra acties van ondernemers ten opzichte van de huidige situatie. Een doenvermogenscan hoeft niet te worden toegepast.

Afschaffen middelingsregeling

Burgers moeten in de huidige situatie zelf een verzoek doen voor middeling. Doordat de regeling wordt afgeschaft wordt er minder gevraagd van het doenvermogen.

Uitfaseren IACK

De IACK is een relatief eenvoudige maatregel. De voorwaarden voor de IACK zijn duidelijk en relatief makkelijk na te gaan. Voor het overgrote deel van de ouders die recht hebben op de IACK wordt deze jaarlijks automatisch toegekend. Veel ouders met recht op IACK ontvangen maandelijks al een bedrag via de voorlopige aanslag inkomstenbelasting. Het beroep op het doenvermogen van de ouders is hierdoor beperkt. Door het afschaffen van de IACK wordt dat beperkte beroep op het doenvermogen niet meer gedaan bij ouders die dan geen recht hebben op de IACK. Door het overgangsrecht gaat het hier specifiek om ouders van uitsluitend (een of meer) kinderen die geboren zijn op of na 1 januari 2025. Zij hoeven niet meer na te gaan of wordt voldaan aan alle voorwaarden voor het recht op de IACK. Een extra verlichting is er voor co-ouders van uitsluitend (een of meer) kinderen die geboren zijn op of na 1 januari 2025 aangezien die niet meer na hoeven te gaan of de zorg over het kind in voldoende mate is verdeeld over beide co-ouders.

Afschaffen en verlagen van de schenkingsvrijstelling eigen woning

De afschaffing van de vrijstelling EW leidt ertoe dat de burgers die het aangaat minder actie hoeven te ondernemen. Er bestaat dan immers geen vrijstelling EW meer waarop zij actief een beroep moeten doen.

Actualiseren leegwaarderatio

Zoals opgemerkt, wordt er – met de verplichting om aan te geven of er sprake is van een tijdelijk huurcontract - een beperkt beroep gedaan op het doenvermogen van de belastingplichtigen die na de aanpassingen een beroep willen doen op de regeling leegwaarderatio

Btw-nultarief op de levering en installatie van zonnepanelen

Deze maatregel zorgt ervoor dat een kleiner/geen beroep meer wordt gedaan op het doenvermogen van de meer dan 200.000 particuliere zonnepaneelhouders, aangezien zij niet meer aan administratieve verplichtingen hoeven te voldoen om btw terug te vragen. Leveranciers/installateurs van zonnepanelen krijgen te maken met een aanpassing in het tarief die afhankelijk is

van de plaats waar de zonnepanelen worden geïnstalleerd. De woonfunctie van een pand kan worden nagegaan in de Basisregistratie Adressen en Gebouwen (BAG). De doenlijkheid voor leveranciers/installateurs is daarom geen aandachtspunt.

Verlagen zelfstandigenaftrek

De zelfstandigenaftrek wordt automatisch toegepast, waarbij de verlaging geen extra acties vergt van belastingplichtigen. Wel kan deze verlaging doorwerken in het verzamelinkomen voor toeslagen en daarmee implicaties hebben voor de doenlijkheid. Zelfstandigen die toeslagen ontvangen zullen de wijziging in het verzamelinkomen zelf tijdig moeten doorgeven. Dit proces kan doenlijker gemaakt worden door deze doelgroep actief te informeren hierover.

Beperken 30%-regeling

Het betreft een beperkte groep van 4.400 ingekomen werknemers en hun inhoudingsplichtigen die met de maatregel te maken krijgt. De maatregel is begrijpelijk voor deze groep en in te passen in het normale proces van inhouding en afdracht van loonheffingen. De inhoudingsplichtige moet monitoren of het (jaar)maximum niet wordt overschreden en de 30%-regeling op juiste wijze verwerken in de aangifte loonbelasting.

Vervallen uitzondering op gebruikelijkloonregeling innovatieve start-ups

Door de gebruikelijkloonregeling voor innovatieve start-ups kan het gebruikelijk loon zonder overleg met de Belastingdienst op het minimumloon worden gesteld. De regeling mag maximaal drie jaar worden toegepast, waarna de normale regels voor de bepaling van het gebruikelijke loon weer gelden. Na afschaffing moet devan de regeling is het voor belastingplichtige aanmerkelijkbelanghouders niet meer mogelijk om zonder overleg weer in overleg met de Belastingdienst om een lager gebruikelijk loon dan genoemd in artikel 12a LB vast te stellen. De regeling wordt momenteel echter door een zeer beperkt aantal start-ups gebruikt. Aanmerkelijkbelanghouders die in 2022 al gebruik maken van de regeling kunnen op grond van het voorgestelde overgangsrecht de regeling blijven toepassen onder de voorwaarden van de huidige regeling.

Uitzonderen toeslagpartnerbegrip voor personen die wegens huiselijk geweld naar de opvang zijn gevlucht

Deze maatregel doet een beroep op het doenvermogen van een persoon die verblijft in de opvang. Er moet namelijk een verzoek ingediend worden om niet meer als toeslagpartner te worden aangemerkt en daarna kunnen toeslagen aangevraagd worden. Het doenvermogen van deze personen kan echter beperkt zijn, vanwege stress en veranderde omstandigheden, zoals een verhuizing en een mogelijke echtscheiding. Het beperkte doenvermogen wordt zoveel mogelijk opgevangen door de hulp van een professional in de opvang die hulp en advies kan geven bij het indienen van het verzoek en het aanvragen van toeslagen. Deze maatregel wordt daarnaast samen met de branchevereniging gemonitord. Mochten er veel problemen aan het licht komen, zou de maatregel of de uitvoering ervan aangepast kunnen worden.

9. Gevolgen voor burgers en bedrijfsleven

Er zijn enkele maatregelen die gevolgen hebben voor de administratieve lasten. Alle maatregelen die niet afzonderlijk worden behandeld hebben geen of slechts zeer beperkte structurele gevolgen voor de administratieve lasten voor burgers en bedrijven.

Uitfaseren fiscale oudedagsreserve

De voorgestelde uitfasering van de fiscale oudedagsreserve leidt tot een (geringe) vermindering van de administratieve lasten. Jaarlijks voegen gemiddeld 80.000 ondernemers een bedrag toe aan de oudedagsreserve. Uitgaande van een half uur overleg, advisering en administratie per ondernemer betekent dit een administratieve last van € 1,6 miljoen. Door de maatregel vervalt deze administratieve last meteen bij invoering per 2023. Structureel, nadat de oudedagsreserve volledig is uitgefaseerd, vervallen ook de administratieve lasten bij onttrekking uit de oudedagsreserve. Daarbij gaat het om jaarlijks 26.000 ondernemers, corresponderend met een administratieve last van € 0,5 miljoen. Structureel bedraagt de besparing in de administratieve lasten € 2,1 miljoen.

Verhogen algemene tarief overdrachtsbelasting van 8% naar 10,4%

De verhoging van het algemene tarief is een parameteraanpassing. Deze parameteraanpassing zal eenmalig in de systemen van de Koninklijke Notariële Beroepsorganisatie (KNB) en de notarissen worden verwerkt. Het voorstel leidt daarom tot een incidentele verhoging van de administratieve lasten als direct gevolg van de wijziging. Het leidt niet tot een structurele verhoging van de administratieve lasten voor burgers en het bedrijfsleven.

Btw-nultarief op de levering en installatie van zonnepanelen

De introductie van een btw-nultarief op de levering en installatie van zonnepanelen op of in de onmiddellijke nabijheid van woningen brengt een structurele lastenverlichting met zich mee voor particuliere zonnepaneelhouders. Deze maatregel leidt voor hen namelijk tot een verandering in het aangifteproces. Een particulier die zonnepanelen installeert op zijn (bestaande¹³⁵) woning ervaart door de introductie van het btw-nultarief in combinatie met de registratiedrempel voor kleine ondernemers niet langer btw-druk of -verplichtingen. De introductie van een nultarief op de levering en installatie van zonnepanelen op of in de onmiddellijke nabijheid van woningen brengt een structurele administratieve-lastenverlichting met zich mee voor zonnepaneelhouders van naar verwachting € 20 miljoen per jaar.

Ook voor het bedrijfsleven heeft deze maatregel naar verwachting gevolgen.

Leveranciers/installateurs van zonnepanelen op of in de onmiddellijke nabijheid van woningen zullen naast het algemene tarief van 21% een btw-nultarief moeten toepassen. Het btw-nultarief brengt geen wijziging in hun btw-afrekpositie. De bewijslast voor het correct toepassen van het btw-nultarief ligt bij de ondernemer die dat tarief toepast. De leveranciers en installatiebedrijven (maar ook administratieve dienstverleners die deze service aanbieden) kunnen een (voor de sector

¹³⁵ Voor zover het gaat om zonnepanelen als dakbedekking.

als geheel geringe¹³⁶) omzetzaling ervaren omdat zij niet langer (tegen betaling) de administratieve afhandeling van de btw op zonnepanelen of zonnepanelen als dakbedekking met de Belastingdienst hoeven te regelen. Als ondernemers in de laatste schakel btw in rekening gebracht krijgen van hun leveranciers (omdat deze leveranciers onwetend zijn over de plaatsing van de zonnepanelen), maar zelf wel het nultarief kunnen toepassen, ontvangen zij geen of minder btw van hun afnemers. Deze ondernemers kunnen dan structureel in een positie komen te verkeren dat zij recht hebben op btw-teruggave. In dat geval kan deze maatregel nadelig uitwerken voor hun kasliquiditeit. Daarbij kan overigens de opmerking worden gemaakt dat voor ondernemers de mogelijkheid bestaat om te kiezen voor btw-maandaangifte. Het gevolg daarvan is dat zij de terug te krijgen btw sneller ontvangen zodat een nadeel in de kasliquiditeit wordt gedempt.

Beëindigen vrijstelling bpm bestelauto's ondernemers, aanpassing grondslag bpm bestelauto's en verhoging van het tarief in de motorrijtuigenbelasting voor bestelauto's ondernemers

Met het afschaffen van de vrijstelling voor de bestelauto ondernemer verschuift de belastingplicht van de tenaamgestelde naar de inschrijver van de bestelauto in het kentekenregister. Vanaf 1 januari 2025 is daarmee niet meer degene die de bestelauto op naam stelt belasting verschuldigd, maar moet de inschrijver, meestal de importeur of dealer, de bpm voldoen. Deze systematiek geldt nu ook voor de personenauto's. Gelet op het voorgaande levert de maatregel geen noemenswaardige administratieve lasten op.

Verhoging vliegbelasting

De structuur van de vliegbelasting blijft ongewijzigd. Hierdoor zullen de gevolgen voor de administratieve lasten voor ondernemingen beperkt zijn. Voor burgers heeft deze maatregel geen administratieve gevolgen, aangezien de vliegbelasting in de ticketprijs is verwerkt.

Verhogen verbruiksbelasting van alcoholvrije dranken

De aanpassingen van de verbruiksbelasting van alcoholvrije dranken en van de accijns op lichte bieren hebben geen administratieve gevolgen voor burgers en beperkte gevolgen voor de administratieve lasten van bedrijven. Deze administratieve lasten zien enkel op de tariefsaanpassingen voor beide belastingen en op het feit dat met ingang van 2024 over mineraalwater geen verbruiksbelasting van alcoholvrije dranken meer verschuldigd is. Producenten van of handelaren in (uitsluitend) mineraalwater hoeven voor het produceren of verhandelen van mineraalwater niet langer een vergunning te hebben voor een inrichting en zij hoeven niet meer te voldoen aan verplichtingen die volgen uit de Wvad. Een inrichting is een plaats waar alcoholvrije dranken onder schorsing van belasting geproduceerd, opgeslagen, ontvangen en verzonden mogen worden.

¹³⁶ Voor individuele ondernemers in de sector die hun bedrijf hebben gemaakt van het tegen vergoeding voor zonnepaneelhouders terugvragen van btw kan de omzetzaling oplopen tot 100%.

Verhogen tabaksaccijns

De structuur van de tabaksaccijns blijft – naast de tariefverhoging – ongewijzigd. Hierdoor zullen de gevolgen voor de administratieve lasten voor ondernemingen beperkt zijn. Voor burgers heeft deze maatregel geen gevolgen, aangezien de tabaksaccijns in de verkoopprijs is verwerkt.

Afschaffen middelingsregeling

De middelingsregeling vergt bij toepassing relatief veel inspanning van burgers, die zelf initiatief moeten nemen om gebruik te maken van de regeling. Afschaffing van de middelingsregeling leidt tot een structurele administratieve lastenverlichting van € 1 miljoen.

Beperken 30%-regeling

Het beperken van de 30%-regeling leidt incidenteel en structureel tot een beperkte verhoging van de administratieve lasten voor werkgevers. Wanneer een werkgever ingekomen werknemers in dienst heeft die door de voorgestelde beperking van de 30%-regeling geraakt worden, zal de werkgever ze daarvan op de hoogte moeten stellen en deze wijziging moeten verwerken in de systemen voor de loonadministratie. De administratieve lasten nemen hierdoor incidenteel toe met € 0,23 miljoen. De structurele administratieve lasten nemen toe met € 0,14 miljoen.

Verhogen onbelaste reiskostenvergoeding

Het verhogen van de onbelaste reiskostenvergoeding leidt incidenteel tot een verhoging van de administratieve lasten voor werkgevers. Werkgevers moeten kennisnemen van de verhoging en vervolgens besluiten over het wel of niet verhogen van de maximale onbelaste reiskostenvergoeding en dit communiceren naar werknemers. Bij verhoging dient het nieuwe bedrag per kilometer vastgelegd te worden en moet de werkgever zijn aanvullende kosten berekenen. Deze dienen vervolgens verwerkt te worden in de systemen voor administratie. De administratieve lasten nemen als gevolg van deze handelingen incidenteel toe met € 17,2 miljoen. Indien werkgevers naar aanleiding van de verhoging van de onbelaste reiskostenvergoeding hun mobiliteitsbeleid en vormgeving van de werkkostenregeling binnen hun onderneming willen herzien, kan dat tot extra administratieve lasten leiden.

Voor zelfstandigen die een bedrag per kilometer in aftrek nemen en burgers die gebruikmaken van de aftrek specifieke zorgkosten voor reiskosten bij ziekenbezoek, de kilometervergoeding voor weekenduitgaven gehandicapten of de giftenaftrek voor vrijwilligers bij afzien van reiskostenvergoeding verandert er niets in de administratieve lasten. Zij kunnen voortaan in plaats van € 0,19 per kilometer een iets hoger bedrag in aftrek nemen op dezelfde wijze als zij eerder toepasten.

Alle maatregelen uit dit wetsvoorstel zijn voorgelegd aan het Adviescollege Toetsing Regeldruk (ATR). Het ATR heeft formeel advies gegeven op de voorgestelde maatregelen 'Btw-nultarief op de levering en installatie van zonnepanelen', 'Wijziging verbruiksbelasting van alcoholvrije dranken', 'verhogen maximale onbelaste reiskosten vergoeding', en het 'afschaffen fiscale oudedagsreserve'. Aan de formele adviezen over de voorgenoemde maatregelen is opvolging gegeven, hetgeen is afgestemd met het ATR. Voor maatregelen welke uit de Augustusbesluitvorming zijn voortgevloeid

zijn op het moment van schrijven geen adviezen van het ATR ontvangen in verband met de lopende adviestertermijn. Nadere toelichting over de adviezen van het ATR op deze maatregelen zal in het nader Rapport worden gegeven. In het geval de overige hier afzonderlijk beschreven maatregelen zijn er wel (geringe) gevolgen voor de regeldruk, maar acht het ATR deze toereikend in beeld gebracht.

10. Uitvoeringsgevolgen Belastingdienst, Douane en Toeslagen

De maatregelen van dit wetsvoorstel zijn door de Belastingdienst beoordeeld met de Uitvoeringstoets. Voor alle maatregelen geldt dat de Belastingdienst die uitvoerbaar acht per de voorgestelde data van inwerkingtreding. De gevolgen voor de uitvoering zijn beschreven in de uitvoeringstoetsen die als bijlagen zijn bijgevoegd. Een aantal maatregelen uit dit wetsvoorstel leidt tot uitvoeringskosten bij de Belastingdienst. Deze maatregelen zijn opgenomen in de hierna opgenomen tabel. De uitvoeringskosten worden gedekt op begroting IX.

Tabel 22: Uitvoeringskosten (bedragen x € 1.000).

| Maatregelen | 2022 | 2023 | 2024 | 2025 | 2026 | 2027 |
|--|------------|------------|-------------|-------------|--------------|-------------|
| Uitfaseren oudedagsreserve | 160 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| Afschaffen middelingsregeling* | 0 | 0 | 0 | 270 | -110 | -200 |
| Actualiseren leegwaardratio | 0 | 50 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| Uitfaseren IACK** | 0 | 0 | 10 | 20 | 0 | 0 |
| Afbouw algemene heffingskorting | 0 | 0 | 160 | 0 | 0 | 0 |
| Introduceren twee schijven box 2 | 0 | 160 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| Beperken 30%-regeling | 0 | 60 | 1460 | 310 | 29450 | 2310 |
| Verlagen schijfgrens en verhogen laag tarief vennootschapsbelasting | 20 | 120 | 120 | 120 | 0 | 0 |
| Afschaffing en verlaging van de schenkingsvrijstelling eigen woning | 10 | 20 | 0 | 0 | 0 | -200 |
| Verhogen algemene tarief overdrachtsbelasting van 8% naar 10,4% | 0 | 540 | 540 | 540 | 540 | 540 |
| Btw-nultarief op de levering en installatie van zonnepanelen | 160 | -730 | -1590 | -1590 | -1630 | -1590 |
| Uitzondering toeslagpartnerbegrip voor personen die wegens huiselijk geweld naar de opvang zijn gevlucht | 210 | 390 | 390 | 390 | 390 | 390 |
| Vrijstelling BPM bestelauto naar 0% in 2025 | 0 | 0 | 910 | 1200 | 1450 | 1490 |
| Totaal | 560 | 610 | 2000 | 1260 | 28780 | 2740 |

* De uitvoeringskosten voor de maatregel afschaffen middelingsregeling betreffen -240 in 2028, -270 in 2029 en -290 vanaf 2030.

** De uitvoeringskosten voor de maatregel uitfaseren IACK betreffen 20 in 2036 en 40 in 2037.

Tabel 23: Overzicht uitvoeringskosten Belastingdienst, Toeslagen en Douane (bedragen x € 1.000).

| Maatregelen | 2022 | 2023 | 2024 | 2025 | 2026 | 2027 |
|-------------------------|---------------|---------------|---------------|---------------|----------|----------|
| Wet rechtsherstel box 3 | 19.430 | 21.430 | 8.880 | 1.950 | 0 | 0 |
| Overbruggingswet box 3 | 1.460 | 3.020 | 31.340 | 29.290 | 0 | 0 |
| Totaal | 20.890 | 24.450 | 40.220 | 31.240 | 0 | 0 |

11. Advies en consultatie

Actualiseren leegwaarderatio

SEO¹³⁷ heeft onderzoek gedaan naar de waarde van woningen in verhuurde staat. Het rapport van SEO beschrijft de evaluatie en mogelijke actualisatie van de leegwaarderatio. Uit genoemd onderzoek van SEO blijkt dat doeltreffendheid en doelmatigheid van de leegwaarderatio nog beter kunnen door naast huurbescherming ook een vast huurcontract als vereiste op te nemen. Bij een tijdelijk huurcontract krijgt de eigenaar immers op korte termijn het volle en onbezwaarde eigendom over de woning, zodat er vrijwel geen sprake is van een waardedrukkend effect van de verhuurde toestand. Naar aanleiding van genoemd onderzoek wordt voorgesteld om de reikwijdte van de leegwaarderatio, zowel voor de Wet IB 2001 als de SW 1956, te beperken, door tijdelijke contracten uit te sluiten van de toepassing van de leegwaarderatio.

Oudedagsverplichting aanwenden ter verkrijging van een lijfrente

Er zijn verschillende signalen geweest van belastingplichtigen en van de Belastingdienst die hebben geleid tot deze voorgestelde aanpassing.

Verhogen algemene tarief overdrachtsbelasting van 8% naar 10,4%

In 2022 heeft er informeel overleg plaatsgevonden met medewerkers van de KNB. In die gesprekken is aangegeven dat deze parameterwijziging voor het notariaat uitvoerbaar is, mits het percentage uiterlijk op 1 december van het jaar voorafgaand aan de inwerkingtreding bekend is.

Btw-nultarief op de levering en installatie van zonnepanelen

Over het voorstel om een btw-nultarief te introduceren op de levering en installatie van zonnepanelen op of in de onmiddellijke nabijheid van woningen heeft overleg plaatsgevonden met Aedes, VNO-NCW en Bouwend Nederland, Holland Solar en Techniek Nederland. Het overleg strekte ertoe meer inzicht te krijgen in de praktijk bij woningcorporaties, zonnepaneel-installateurs en zonnepaneel-leveranciers en de diversiteit aan producten. Daarnaast is gesproken over de uitvoerbaarheid van het voorstel voor het bedrijfsleven. Via internet heeft een consultatie plaatsgevonden van het conceptwetsvoorstel met concepttoelichting. In reacties op de Internetconsultatie zijn met name vragen gesteld over de reikwijdte van het nultarief (bijvoorbeeld of ook verhuur van zonnepanelen en de levering van isolatie, warmtepompen, windmolens en

¹³⁷ SEO (2022): De waarde van woningen in verhuurde staat, actualisatie en evaluatie van de leegwaarderatio. Kamerstukken II 2021/22, 32140, nr. 132.

dergelijke onder het nultarief vallen), over hoe om te gaan met bepaalde specifieke gevallen (zoals nieuwbouw) en over administratieverplichtingen (hoe moet een leverancier aantonen dat panelen in de onmiddellijke nabijheid van woningen worden gelegd?). Een en ander heeft ertoe geleid dat de voorgestelde wettekst en de toelichting bij het voorstel op punten is uitgebreid en verduidelijkt. Een belangrijke inhoudelijke wijziging die naar aankleding van de gesprekken met de branche en de reacties op de Internetconsultatie is doorgevoerd, is dat ook de levering en installatie van zonnepanelen als dakbedekking op of in de onmiddellijke nabijheid van woningen in het huidige wetsvoorstel onder een btw-nultarief worden gebracht.

Raad voor de Rechtspraak

Tevens is over het pakket Belastingplan 2023 advies gevraagd aan de Raad voor de Rechtspraak. De Raad heeft aangegeven dat in algemene zin het volgende kan worden opgemerkt. Een aantal voorgestelde wetswijzigingen zal naar verwachting leiden tot een (beperkte) mutatie van de werklast voor de gerechten. Deze zal naar de inschatting van de Raad op basis van de ter beschikking gestelde stukken niet substantieel zijn, noch in toe- noch in afnemende zin. Wel heeft de Raad bij een aantal onderwerpen, waarover nog politieke besluitvorming moest plaatsvinden ten tijde van de aanvraag van het advies, aangegeven mogelijk nog met een aanvullende inschatting van de werklast te komen.

II. ARTIKELSGEWIJZE TOELICHTING

Artikel I

Artikel I, onderdelen A en B, artikel II, onderdeel A, artikel III, onderdeel B, artikel VI, artikel IX, onderdelen E en F, artikel X, onderdeel B, artikel XI, onderdeel A, artikel XII, artikel LI en artikel LIII (artikelen 2.10 en 2.10a van de Wet inkomstenbelasting 2001 en artikelen 20a en 20b van de Wet op de loonbelasting 1964)

Met de in de artikelen I, onderdelen A en B, II, onderdeel A, III, onderdeel B, VI en de artikelen IX, onderdelen E en F, X, onderdeel B, XI, onderdeel A, en XII voorgestelde wijzigingen worden de tarieftabellen van de inkomstenbelasting en de loonbelasting voor de jaren 2023 tot en met 2025 en 2028 conform het coalitieakkoord en de augustusbesluitvorming aangepast. Deze wijzigingen zijn nader toegelicht in het algemeen deel van deze memorie. Bij de per 1 januari 2023 voorgestelde bedragen is reeds rekening gehouden met de inflatiecorrectie van artikel 10.1 Wet IB 2001 die per 1 januari 2023 wordt toegepast. Met artikel LI wordt geregeld dat de artikelen III, onderdelen A en B, IV, onderdelen A en B, XX en XXI van het Belastingplan 2021, die dezelfde tarieftabellen wijzigen, vervallen. De beleidsmatige aanpassingen in genoemde artikelen van het Belastingplan 2021 zijn overgenomen in de hiervoor genoemde artikelen van onderhavig wetsvoorstel. Met artikel LIII wordt geregeld dat na het aanbrengen van de beleidsmatige wijzigingen per 1 januari 2024, 2025 en 2028 ook de bedragen in de derde kolom van die tarieftabellen overeenkomstig worden gewijzigd. Dat laatste vindt plaats via de zogenoemde bijstellingsregeling.

Artikel I, onderdeel C, artikel II, onderdeel C en artikel III, onderdeel C (artikel 2.13 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

Met de voorgestelde wijzigingen van artikel 2.13 Wet IB 2001 wordt het belastingtarief voor het belastbare inkomen uit sparen en beleggen met ingang van 1 januari 2023 op 32% vastgesteld en vervolgens per jaar met een procentpunt verhoogd. In 2024 is dan een tarief van 33% en in 2025 een tarief van 34% van toepassing.

Artikel I, onderdelen D, E, Z en AA (artikelen 3.15, 3.17, 6.17 en 6.36 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

Zoals in het algemeen deel van deze memorie is toegelicht wordt voorgesteld per 1 januari 2023 de gerichte vrijstelling voor reiskostenvergoedingen van maximaal € 0,19 per kilometer in de loonbelasting te verhogen tot € 0,21 per kilometer. Dit wordt in artikel IX, onderdelen C en H, uitgewerkt. In samenhang met dit voorstel worden de in artikel I opgenomen aanpassingen van aftrekbare bedragen in de inkomstenbelasting voorgesteld. De in artikel I, onderdelen D en E, opgenomen wijzigingen in de artikelen 3.15 en 3.17 Wet IB 2001 brengen met zich dat per 1 januari 2023 de aftrekbare kosten en lasten die verband houden met een tot het privévermogen van de ondernemer of resultaatgenieter behorend of door hem in privé gehuurd vervoermiddel worden beperkt tot € 0,21 per kilometer in plaats van € 0,19 per kilometer. De in artikel I, onderdelen Z en AA, opgenomen wijzigingen in de artikelen 6.17, zesde lid, onderdeel a, en 6.36, tweede lid,

Wet IB 2001 hebben tot gevolg dat per 1 januari 2023 het in die bepalingen opgenomen forfaitaire bedrag van € 0,19 per kilometer wordt verhoogd tot € 0,21 per kilometer. Het betreft in artikel 6.17, zesde lid, onderdeel a, Wet IB 2001 de kosten voor ziekenbezoek per auto (anders dan per taxi) en in artikel 6.36, tweede lid, Wet IB 2001 de giftenaftrek van de als vrijwilliger daadwerkelijk gemaakte kosten voor vervoer per auto (anders dan per taxi) en ter zake waarvan de vrijwilliger afziet van een vergoeding of waarvoor geen vergoedingsregeling is getroffen. Voor alle duidelijkheid wordt opgemerkt dat voor de weekenduitgaven voor gehandicapten de verhoging tot € 0,21 per kilometer per 1 januari 2023 wordt gerealiseerd door aanpassing van artikel 40 van de Uitvoeringsregeling inkomstenbelasting 2001 op grond van artikel 6.26 Wet IB 2001.

Artikel I, onderdeel F (Artikel 3.18 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

In verband met het voorstel om met ingang van 1 januari 2023 de oudedagsreserve uit te faseren, wordt voorgesteld de definitie van pensioengevend loon in artikel 3.18, vierde lid, onderdeel d, Wet IB 2001 daaraan aan te passen. Op grond van een overgangsbepaling, het voorgestelde artikel 10a.29, tweede lid, Wet IB 2001 blijft – kort gezegd – voor belastingplichtigen die reeds een oudedagsreserve op hun balans hebben staan de definitie feitelijk ongewijzigd.

Artikel I, onderdeel G (artikel 3.53 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

In verband met het voorstel om met ingang van 1 januari 2023 de oudedagsreserve uit te faseren, wordt in artikel 3.53 Wet IB 2001 de oudedagsreserve als fiscale reserve geschrapt. Daartoe wordt voorgesteld artikel 3.53, eerste lid, onderdeel c, Wet IB 2001 te laten vervallen. Omdat de bestaande reeds opgebouwde oudedagsreserve in de zin van het voorgestelde artikel 10a.29, eerste lid, Wet IB 2001, dat wil zeggen een op 31 december 2022 bestaande oudedagsreserve dan wel, bij gebroken boekjaren, een op het einde van het laatste boekjaar dat is aangevangen vóór 1 januari 2023 bestaande oudedagsreserve (hierna: bestaande oudedagsreserve), nog wel op grond van dat artikel op basis van de huidige regels kan worden afgewikkeld, komt de bestaande oudedagsreserve, zolang deze nog niet volledig is afgewikkeld, nog wel als fiscale reserve op de balans voor.

Artikel I, onderdeel H (artikel 3.59 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

In verband met het voorstel om met ingang van 1 januari 2023 de oudedagsreserve uit te faseren, wordt voorgesteld artikel 3.59, derde lid, Wet IB 2001 te laten vervallen, maar voor bestaande oudedagsreserves inhoudelijk over te nemen in het voorgestelde artikel 10a.29, derde lid, Wet IB 2001. Dat betekent – kort gezegd - dat doorschuiving van een bestaande oudedagsreserve naar de langstlevende echtgenoot of gewezen echtgenoot bij staking door huwelijksontbinding mogelijk blijft.

Artikel I, onderdeel I (artikel 3.62 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

In verband met het voorstel om met ingang van 1 januari 2023 de oudedagsreserve uit te faseren, wordt voorgesteld artikel 3.62, derde lid, Wet IB 2001 te laten vervallen, maar voor bestaande oudedagsreserves inhoudelijk over te nemen in het voorgestelde artikel 10a.29, vierde

lid, Wet IB 2001. Dat betekent – kort gezegd - dat doorschuiving van een bestaande oudedagsreserve naar de partner bij staking door overlijden mogelijk blijft.

Artikel I, onderdeel J (artikel 3.63 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

In verband met het voorstel om met ingang van 1 januari 2023 de oudedagsreserve uit te faseren, wordt voorgesteld artikel 3.63, zevende lid, Wet IB 2001 te laten vervallen, maar voor bestaande oudedagsreserves inhoudelijk over te nemen in het voorgestelde artikel 10a.29, vijfde lid, Wet IB 2001. Dat betekent – kort gezegd - dat doorschuiving van een bestaande oudedagsreserve naar de partner die mede-ondernemer of werknemer is mogelijk blijft.

Artikel I, onderdeel K (artikel 3.65 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

In verband met het voorstel om met ingang van 1 januari 2023 de oudedagsreserve uit te faseren, wordt voorgesteld artikel 3.65, tweede lid, Wet IB 2001 te laten vervallen. Op grond van deze bepaling geldt de niet-stakingsfictie bij omzetting van een onderneming in de vorm van een door een naamloze vennootschap of besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid (nv/bv) gedreven onderneming niet voor de oudedagsreserve. Deze bepaling blijft op grond van het voorgestelde artikel 10a.29, zesde lid, Wet IB 2001 wel gelden voor bestaande oudedagsreserves.

Artikel I, onderdeel L (paragraaf 3.2.3 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

Zoals in het algemeen deel van deze memorie is toegelicht, wordt voorgesteld de mogelijkheid om fiscaal gefaciliteerd een oudedagsreserve op te bouwen met ingang van 1 januari 2023 af te schaffen, waarbij de op 31 december 2022 bestaande reeds opgebouwde oudedagsreserve nog wel op basis van de op 31 december 2022 geldende regels kan worden afgewikkeld. Met betrekking tot niet met het kalenderjaar samenvallende boekjaren (de zogenoemde gebroken boekjaren) geldt dit voorstel met ingang van het eerste boekjaar dat aanvangt na 1 januari 2023. In dat kader vervalt de paragraaf waarin de oudedagsreserve wordt geregeld, paragraaf 3.2.3 Wet IB 2001, ofwel de artikelen 3.67 tot en met 3.73 Wet IB 2001. Omdat de bestaande oudedagsreserve nog wel op basis van de huidige regels kan worden afgewikkeld, blijft paragraaf 3.2.3 Wet IB 2001, zoals die paragraaf luidde op 31 december 2022, op grond van het voorgestelde artikel 10a.29, eerste lid, Wet IB 2001 van belang voor de afwikkeling van de oudedagsreserve. Voor gebroken boekjaren geldt dat, in afwijking van artikel 3.66, tweede lid, Wet IB 2001, in het laatste boekjaar dat is aangevangen vóór 1 januari 2023 toevoeging aan de oudedagsreserve nog mogelijk is (zie het voorgestelde artikel LIX, eerste lid, onderdeel a, van het onderhavige wetsvoorstel (inwerkingtredebepaling)).

Het voorgaande betekent ook dat wordt voorgesteld artikel 3.69, eerste lid, onderdeel b, Wet IB 2001 te laten vervallen. In verband met het voorstel om geen oudedagsreservedotaties meer toe te staan, wordt het niet passend geacht in geval van aanwezigheid van een oudedagsreservelijfrenteverplichting in een nv/bv bij geruisloze terugkeer uit die nv/bv een oudedagsreserve-inhaaltoevoeging toe te staan. Anders zou ook een nieuwe oudedagsreserve kunnen worden opgebouwd met enkel de extra dotatie (inclusief het opgerente deel van de lijfrenteverplichting).

Artikel I, onderdeel M, artikel II, onderdeel F, artikel III, onderdeel D, artikelen IV, V en artikel LI (artikel 3.76 van de Wet inkomstenbelasting 2001 en de artikelen III, onderdeel C, IV, onderdeel C, en V tot en met XVI van het Belastingplan 2021)

Met de in de artikelen I, onderdeel M, II, onderdeel F, III, onderdeel D, IV en V voorgestelde wijzigingen van artikel 3.76 Wet IB 2001 wordt geregeld dat vanaf 1 januari 2023 de zelfstandigenaftrek van € 6.310 (in 2022) tot en met 2027 wordt verlaagd (inclusief de eerdere afbouw van de zelfstandigenaftrek op basis van het Belastingplan 2021) met € 1.280 per jaar in 2023, 2024 en 2025, in 2026 met € 1.270, naar € 900 in 2027. In samenhang daarmee wordt met artikel LI voorgesteld de artikelen III, onderdeel C, IV, onderdeel C, en V tot en met XVI van het Belastingplan 2021, waarin het eerdere afbouwtraject is opgenomen, te laten vervallen.

Artikel I, onderdeel N (artikel 3.79 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

In verband met het voorstel om met ingang van 1 januari 2023 de oudedagsreserve uit te faseren, wordt voorgesteld het in artikel 3.79, eerste lid, onderdeel b, Wet IB 2001 opgenomen onderdeel van de stakingsaftrek te laten vervallen. Het betreft de stakingsaftrek die geldt voor de ondernemer die in het kalenderjaar winst behaalt door een afneming van de oudedagsreserve na een geruisloze doorschuiving of omzetting als bedoeld in artikel 3.59, tweede lid, artikel 3.62, artikel 3.63, respectievelijk artikel 3.65 Wet IB 2001, waarbij zonder die geruisloze doorschuiving of omzetting sprake zou zijn van het staken van een gehele onderneming. Deze stakingsaftrek blijft op grond het voorgestelde artikel 10a.29, zevende lid, Wet IB 2001 nog wel gelden met betrekking tot een bestaande oudedagsreserve.

Artikel I, onderdeel O (artikel 3.95 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

In verband met het voorstel om artikel 3.59, derde lid, Wet IB 2001 te laten vervallen, wordt de artikelverwijzing in artikel 3.95, eerste lid, Wet IB 2001 aangepast. Daarnaast wordt voorgesteld de verwijzing in artikel 3.95, eerste lid, Wet IB 2001 naar de oudedagsreserve in verband met de overeenkomstige toepassing van artikel 3.18, vierde lid, onderdeel d, van die wet te verwijderen. De wijzigingen van artikel 3.95 Wet IB 2001 houden verband met het voorstel om de oudedagsreserve uit te faseren en hebben geen inhoudelijke betekenis.

Artikel I, onderdeel P (artikel 3.124 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

In verband met het voorstel om met ingang van 1 januari 2023 de oudedagsreserve uit te faseren, wordt voorgesteld artikel 3.128 Wet IB 2001 inzake de omzetting van een oudedagsreserve in een lijfrente te laten vervallen. In samenhang daarmee wordt voorgesteld dat in artikel 3.124, eerste lid, onderdeel a, Wet IB 2001 de verwijzing naar het in artikel 3.128 Wet IB 2001 genoemde bedrag vervalst. In het voorgestelde artikel 10a.29, achtste en twaalfde lid, Wet IB 2001 wordt geregeld dat deze bepalingen feitelijk ongewijzigd blijven gelden voor de afwikkeling van bestaande oudedagsreserves.

Artikel I, onderdeel Q (artikel 3.126 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

In verband met het voorstel om met ingang van 1 januari 2023 de oudedagsreserve uit te faseren, wordt voorgesteld om de verwijzing naar de afnemingen van de oudedagsreserve in artikel 3.126, eerste lid, onderdeel a, onder 2°, Wet IB 2001 te laten vervallen. In het voorgestelde artikel 10a.29, negende lid, Wet IB 2001 wordt geregeld dat de werking van artikel 3.126, eerste lid, onderdeel a, onder 2°, Wet IB 2001 in feite ongewijzigd blijft met betrekking tot bestaande oudedagsreserves. Dat betekent dat het bedrag waarvoor een lijfrenteverplichting als tegenprestatie voor de overdracht van een (gedeelte van een) onderneming kan worden bedongen bij de persoon of het lichaam, bedoeld in artikel 3.126, eerste lid, onderdeel a, onder 2°, Wet IB 2001, naast de met of bij de overdracht behaalde winst, ook het bedrag van de afnemingen van een bestaande oudedagsreserve omvat volgens artikel 3.70 Wet IB 2001, zoals dat luidde op 31 december 2022, in het jaar van de overdracht van de onderneming.

Artikel I, onderdeel R (artikel 3.127 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

In verband met het voorstel om met ingang van 1 januari 2023 de oudedagsreserve uit te faseren, wordt voorgesteld artikel 3.127, eerste en derde lid, onderdeel a, Wet IB 2001 aan te passen en artikel 3.127, vierde lid, onderdeel b, Wet IB 2001 te laten vervallen. Genoemd artikel 3.127 regelt voor welk bedrag premies voor lijfrenten in aanmerking kunnen worden genomen en daarbij zijn ook mutaties van de oudedagsreserve relevant.

Op basis van het voorgestelde artikel 10a.29, tiende en elfde lid, Wet IB 2001 geldt voor de jaren 2023 en 2024¹³⁸ voor een belastingplichtige met een bestaande oudedagsreserve, voor zover het de koppeling met de oudedagsreserve betreft, nog de tekst van artikel 3.127 Wet IB 2001, zoals dat luidde op 31 december 2022.

Voor de jaren 2025 en verder wordt in artikel 10a.29, tiende lid, Wet IB 2001 in verband met de nog mogelijke afnemings van de bestaande oudedagsreserve op basis van het voorgestelde artikel 10a.29 Wet IB 2001, geregeld dat in afwijking van (de aangepaste tekst van) artikel 3.127, derde lid, onderdeel a, Wet IB 2001 voor een belastingplichtige met een bestaande oudedagsreserve in plaats van het in genoemd onderdeel a bedoelde tot de premiegrondslag behorende bedrag het bedrag van de winst uit onderneming vóór afnemings van die oudedagsreserve en vóór de ondernemersaftrek geldt.

Artikel I, onderdeel S (artikel 3.128 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

In verband met het voorstel om met ingang van 1 januari 2023 de oudedagsreserve uit te faseren, wordt voorgesteld artikel 3.128 Wet IB 2001 te laten vervallen. Dit artikel geeft de voorwaarden waaronder een oudedagsreserve kan worden omgezet in een lijfrente. Bestaande oudedagsreserves in de zin van het voorgestelde artikel 10a.29, eerste lid, Wet IB 2001 kunnen echter nog onder diezelfde voorwaarden worden omgezet in een lijfrente. Dit wordt geregeld in het voorgestelde artikel 10a.29, twaalfde lid, Wet IB 2001, in samenhang met het achtste lid van dat artikel.

¹³⁸ In verband met gebroken boekjaren.

Artikel I, onderdeel T (artikel 3.129 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

In verband met het voorstel om met ingang van 1 januari 2023 de oudedagsreserve uit te faseren, wordt voorgesteld om de oudedagsreserve uit artikel 3.129 Wet IB 2001 te elimineren door artikel 3.129, derde lid, onderdeel b, Wet IB 2001 te laten vervallen evenals de in artikel 3.129, derde lid, onderdeel c, Wet IB 2001 opgenomen verwijzing naar de bedragen die op grond van artikel 3.128 Wet IB 2001 in de voorafgaande kalenderjaren in aanmerking zijn genomen. Artikel 3.129 Wet IB 2001 regelt kort gezegd voor welk bedrag een ondernemer lijfrentepremies in aanmerking kan nemen bij de omzetting van stakingswinst in een lijfrente en daarbij zijn ook een reeds opgebouwde oudedagsreserve en eerder afgetrokken premies bij (gedeeltelijke) omzetting van die reserve in een lijfrente relevant. De betreffende bepalingen blijven op grond van het voorgestelde artikel 10a.29, dertiende lid, Wet IB 2001, in samenhang met het twaalfde lid van dat artikel, nog wel gelden voor de afwikkeling van bestaande oudedagsreserves.

Artikel I, onderdeel U (artikel 3.130 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

In samenhang met het voorstel artikel 3.128 Wet IB 2001 te laten vervallen, wordt voorgesteld de verwijzing naar deze bepaling in artikel 3.130, tweede lid, Wet IB 2001 te laten vervallen. Voor bestaande oudedagsreserves wordt deze bepaling opgenomen in het voorgestelde artikel 10a.29, veertiende lid, Wet IB 2001, in samenhang met het twaalfde lid van dat artikel.

Artikel I, onderdeel V (artikel 3.131 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

In samenhang met het voorstel artikel 3.128 Wet IB 2001 te laten vervallen, wordt voorgesteld de verwijzing naar deze bepaling in artikel 3.131, derde lid, Wet IB 2001 te laten vervallen. Voor bestaande oudedagsreserves wordt deze bepaling opgenomen in het voorgestelde artikel 10a.29, vijftiende lid, Wet IB 2001, in samenhang met het twaalfde lid van dat artikel.

Artikel I, onderdelen W en JJ, artikel VIII, onderdeel B, en artikel XIV (afdeling 3.14 en artikel 10a.28 van de Wet inkomstenbelasting 2001, artikel 49 van de Zorgverzekeringswet en artikel 58 van de Wet financiering sociale verzekeringen)

Ingevolge artikel I, onderdeel W, vervalt afdeling 3.14 Wet IB 2001 (de middelingsregeling), met de daarin opgenomen artikelen 3.154 en 3.155 Wet IB 2001, per 1 januari 2023. Op grond van het in artikel I, onderdeel JJ, voorgestelde artikel 10a.28 Wet IB 2001 blijft het wel mogelijk om met toepassing van de tekst van de middelingsregeling zoals die luidde op 31 december 2022 een middelingsverzoek in te dienen over een middelingsstijdvak waartoe het kalenderjaar 2022 of een daaraan voorafgaand kalenderjaar behoort. Dit betekent dat het laatst mogelijke middelingsstijdvak waarover een middelingsverzoek kan worden ingediend bestaat uit de kalenderjaren 2022, 2023 en 2024.

Daarnaast wordt voorgesteld wijzigingen aan te brengen in artikel 49, derde lid, Zvw en artikel 58, eerste lid, Wfsv. Met deze wijzigingen wordt bewerkstelligd dat voor de heffing van de inkomensafhankelijke bijdrage Zvw en voor de heffing van de premie volksverzekeringen, waarbij op grond van de genoemde bepalingen de middelingsregeling niet van overeenkomstige toepassing is, ook de overgangsregeling voor de middelingsregeling niet van overeenkomstige toepassing is.

Artikel I, onderdeel X (artikel 5.5 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

Met de voorgestelde wijziging van artikel 5.5 wordt met ingang van 1 januari 2023 het heffingvrije vermogen verhoogd van momenteel € 50.650 naar € 57.000 (voor fiscale partners € 114.000). Dit bedrag wordt in beginsel jaarlijks geïndexeerd aan de hand van de tabelcorrectiefactor, bedoeld in artikel 10.1 Wet IB 2001. Door in de inwerkingtredingsbepaling van dit wetsvoorstel te regelen dat de verhoging van het heffingvrije vermogen pas plaatsvindt nadat artikel 10.1 Wet IB 2001 bij het begin van het kalenderjaar 2023 is toegepast wordt bewerkstelligd dat de indexatie van het bedrag van € 57.000 voor het eerst per 1 januari 2024 plaatsvindt.

Artikel I, onderdeel Y (artikel 5.20 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

In artikel 5.20, derde lid Wet IB 2001 wordt geregeld dat de waarde van een verhuurde woning wordt vastgesteld met inachtneming van het bij algemene maatregel van bestuur vastgestelde percentage (leegwaarderatio) van de volgens hoofdstuk IV van de Wet waardering onroerende zaken voor die woning vastgestelde waarde (de WOZ-waarde). Zoals in het algemeen deel van deze memorie is toegelicht, wordt voorgesteld om verhuurde woningen waarbij sprake is van een voor bepaalde tijd aangegane huurovereenkomst als bedoeld in artikel 271 van Boek 7 van het Burgerlijk Wetboek uit te sluiten van de toepassing van die leegwaarderatio. Voor een woning (eengezinswoning, appartement) is die termijn niet langer dan 2 jaar, voor een kamer niet langer dan 5 jaar. Bij een tijdelijk huurcontract krijgt de eigenaar immers op korte termijn het volle en onbezwaarde eigendom over de woning, zodat er vrijwel geen sprake is van een waarde drukkend effect van de verhuurde toestand.

Artikel I, onderdeel BB (artikel 6.39a van de Wet inkomstenbelasting 2001)

Zoals in het algemeen deel van deze memorie is toegelicht, wordt voorgesteld artikel 6.39a Wet IB 2001 te wijzigen voor partners door middel van de invoeging van een nieuw tweede lid. Artikel 6.39a Wet IB 2001 houdt in dat giften aan culturele ANBI's voor de giftenaftrek in de inkomstenbelasting worden verhoogd met 25% waarbij een maximale verhoging geldt van € 1.250 (zogenoemde multiplier). De maximale aftrek wordt dus behaald als een belastingplichtige een gift doet aan een culturele ANBI van € 5.000. Op grond van het nieuwe tweede lid wordt bij partners de verhoging met 25% toegepast op de samengevoegde giften van die partners aan culturele ANBI's waarbij de verhoging voor de belastingplichtige en zijn partner gezamenlijk op ten hoogste € 1.250 wordt gesteld. Op grond van genoemd tweede lid geldt dit voor de belastingplichtige die gedurende het gehele kalenderjaar een partner heeft gehad of die op grond van artikel 2.17, zevende lid, eerste zin, Wet IB 2001 geacht wordt het gehele kalenderjaar een partner te hebben gehad. In verband met de invoeging van een nieuw tweede lid wordt het huidige tweede lid vernummerd tot derde lid. Tevens wordt de verwijzing in laatstgenoemd lid, dat ziet op de verhoging van het in artikel 6.39, eerste en tweede lid, Wet IB 2001 bedoelde maximum met de voor de culturele giften geldende verhoging, aangevuld met een verwijzing naar het voorgestelde artikel 6.39a, tweede lid, Wet IB 2001.

Artikel I, onderdelen CC en FF, en artikel L (artikelen 8.9 en 10.6a van de Wet inkomstenbelasting 2001 en artikel IB van het Belastingplan 2018)

Met de voorgestelde wijziging van artikel 8.9 Wet IB 2001 wordt de tekst zodanig aangepast dat deze beter past bij de vanaf 1 januari 2023 beoogde situatie waarbij de uitbetaalbaarheid van de algemene heffingskorting, arbeidskorting en inkomensafhankelijke combinatiekorting volledig is afgebouwd conform artikel 10.6a Wet IB 2001. Een uitzondering hierop blijft gelden voor belastingplichtigen die zijn geboren vóór 1 januari 1963, aan wie met ingang van 1 januari 2023 echter uitsluitend het bedrag van de voor de belastingplichtige geldende algemene heffingskorting, met inachtneming van de voor het overige gelijkblijvende voorwaarden, kan worden uitbetaald en – conform de beoogde afbouw op grond van artikel 10.6a Wet IB 2001 - derhalve niet meer een deel van de arbeidskorting en de inkomensafhankelijke combinatiekorting.

Door de wijziging van artikel 8.9 Wet IB 2001 kan artikel 10.6a Wet IB 2001 per 1 januari 2023 komen te vervallen, hetgeen eveneens met dit wetsvoorstel wordt bewerkstelligd. Gevolg is dat artikel IB van het Belastingplan 2018, dat regelt dat artikel 10.6a Wet IB 2001 per 1 januari 2024 komt te vervallen, vóór die datum dient te vervallen, hetgeen tevens met dit wetsvoorstel wordt bewerkstelligd.

Artikel I, onderdeel DD en artikel IX, onderdeel G (artikel 8.11 van de Wet inkomstenbelasting 2001 en artikel 22a van de Wet op de loonbelasting 1964)

De voorgestelde wijzigingen van artikel 8.11 Wet IB 2001 en artikel 22a Wet LB 1964 bewerkstelligen, zoals is toegelicht in het algemeen deel van de memorie, dat het maximale bedrag van de arbeidskorting, na toepassing van de inflatiecorrectie van artikel 10.1 Wet IB 2001 per 1 januari 2023, met ingang van 1 januari 2023 bij het eerste knikpunt wordt verhoogd met € 384, bij het tweede knikpunt wordt verhoogd met € 473, en bij het derde knikpunt wordt verhoogd met € 523. Daarnaast wordt met deze wijzigingen bewerkstelligd dat het afbouwpercentage van de arbeidskorting wordt verhoogd van 5,86% naar 6,51%.

Artikel I, onderdeel EE (artikel 10.2b van de Wet inkomstenbelasting 2001)

In verband met het voorstel om met ingang van 1 januari 2023 de oudedagsreserve uit te faseren, wordt voorgesteld artikel 10.2b, eerste lid, Wet IB 2001 te laten vervallen. In dit artikel is de indexatie geregeld van het in artikel 3.68, eerste lid, Wet IB 2001 opgenomen maximaal per kalenderjaar aan de oudedagsreserve te doteren bedrag. In verband daarmee worden het tweede en derde lid van genoemd artikel 10.2b vernummerd tot het eerste en tweede lid van dat artikel.

Artikel I, onderdeel GG (artikel 10.7 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

De voorgestelde wijzigingen van artikel 10.7 Wet IB 2001, bewerkstelligen, zoals nader is toegelicht in het algemeen deel van deze memorie, dat de percentages voor de indexatie van de inkomensgrenzen en percentages van de arbeidskorting worden verlaagd, waardoor de verhoging van het WML niet doorwerkt naar de indexatie van de grenzen en percentages van de

arbeidskorting. Opgemerkt wordt dat de indexatie per 1 januari plaatsvindt na aanpassing van artikel 10.7 Wet IB 2001 en aanpassing van het WML¹³⁹.

Artikel I, onderdeel HH (artikel 10a.16 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

Artikel 10a.16 Wet IB bevat overgangsrecht voor de situatie waarin een prestatiebeurs zoals die is toegekend tot en met studiejaar 2014/2015 definitief niet wordt omgezet in een gift. De fiscale aftrek voor scholingsuitgaven is met ingang van 1 januari 2022 afgeschaft. Met de voorgestelde wijziging wordt geregeld dat de relevante bepalingen in afdeling 6.7 Wet IB 2001, zoals die golden op 31 december 2021, met terugwerkende kracht tot en met 1 januari 2022 wel van toepassing blijven op dit overgangsrecht. Ten aanzien van het overgangsrecht wordt hiermee bewerkstelligd dat het overgangsrecht inhoudelijk niet wordt gewijzigd ten opzichte van de situatie op 31 december 2021.

Artikel I, onderdeel II (artikel 10a.18 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

Artikel 10a.18 Wet IB 2001 voorziet in een overgangsbepaling voor de uitfasering van pensioen in eigen beheer. Op grond van artikel 10a.18, vierde lid, Wet IB 2001 wordt het bedrag van een ODV dat met toepassing van artikel 38p, eerste lid, Wet LB 1964 wordt aangewend ter verkrijging van een lijfrente als bedoeld in artikel 3.125 Wet IB 2001 of een lijfrenterekening of lijfrentebeleggingsrecht als bedoeld in artikel 3.126a Wet IB 2001 aangemerkt als in aanmerking genomen uitgave voor inkomensvoorziening. Voorgesteld wordt om in deze verwijzing ook het voorgestelde artikel 38p, vijfde lid, Wet LB 1964 op te nemen zodat ook het bedrag van een ODV dat met toepassing van het voorgestelde artikel 38p, vijfde lid, Wet LB 1964 wordt aangewend ter verkrijging van een lijfrente als bedoeld in artikel 3.125 Wet IB 2001 of een lijfrenterekening of lijfrentebeleggingsrecht als bedoeld in artikel 3.126a Wet IB 2001 wordt aangemerkt als in aanmerking genomen uitgave voor inkomensvoorziening.

Daarnaast wordt voorgesteld een lid toe te voegen aan artikel 10a.18 Wet IB 2001 waarin wordt geregeld dat onder door de Minister van Financiën te stellen voorwaarden een lijfrente als bedoeld in artikel 3.125 Wet IB 2001 later mag ingaan of een lijfrenterekening of lijfrentebeleggingsrecht als bedoeld in artikel 3.126a Wet IB 2001 later mag worden uitgekeerd dan in het kalenderjaar waarin de gerechtigde tot die ODV een leeftijd heeft bereikt die vijf jaar hoger is dan de AOW-gerechtigde leeftijd, indien hierbij gebruik wordt gemaakt van het bepaalde in het voorgestelde artikel 38p, vijfde lid, Wet LB 1964. Voorgesteld wordt om aan deze maatregel terugwerkende kracht te verlenen tot en met 1 april 2017. Dat is het eerste tijdstip waarop een ODV kon ontstaan.

Artikel I, onderdeel KK (artikel 10a.29 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

Zoals in het algemeen deel van deze memorie is toegelicht, wordt voorgesteld om met ingang van 1 januari 2023 de oudedagsreserve uit te faseren en geen fiscaal gefaciliteerde dotaties aan de oudedagsreserve meer toe te staan. Indien de belastingplichtige een gebroken boekjaar hanteert, geldt dit (in afwijking van artikel 3.66, tweede lid, Wet IB 2001) met ingang van het eerste boekjaar dat aanvangt na 1 januari 2023. In dat kader vervalt paragraaf 3.2.3,

¹³⁹De verhoging van het WML met ingang van 1 januari 2023 wordt geregeld bij algemene maatregel van bestuur.

ofwel de artikelen 3.67 tot en met 3.73, Wet IB 2001. Op basis van de voorgestelde overgangsbepaling, artikel 10a.29 Wet IB 2001, kan de op 31 december 2022 reeds opgebouwde oudedagsreserve in de toekomst nog wel op basis van de regels die op 31 december 2022 gelden voor het afnemen van de oudedagsreserve worden afgewikkeld. Indien de belastingplichtige een gebroken boekjaar hanteert, geldt dit voor de op het einde van het laatste boekjaar dat is aangevangen vóór 1 januari 2023 reeds opgebouwde oudedagsreserve. Op grond van het voorgestelde artikel 10a.29, eerste lid, Wet IB 2001, blijven derhalve de artikelen 3.70, 3.71, 3.72, tweede en derde lid, en 3.73, tweede lid, onderdeel c, en derde lid, zoals deze luiden op 31 december 2022, van toepassing op die bestaande oudedagsreserves. Indien een belastingplichtige meerdere ondernemingen heeft, waarvan er één wordt gestaakt, mag de eventuele afnemings van de oudedagsreserve bij de gestaakte onderneming op grond van het voorgestelde artikel 10a.29, eerste lid, juncto artikel 3.72, derde lid, Wet IB 2001 zoals dat luidde op 31 december 2022 worden toegevoegd aan de oudedagsreserve van de andere onderneming onder de voorwaarden van genoemd artikel 3.72, derde lid.

Ook in het voorgestelde artikel 10a.29, tweede tot en met vijftiende lid, Wet IB 2001 (hiervoor in de artikelsgewijze toelichting op artikel I, onderdelen H tot en met L en onderdelen N en P tot en met V, reeds aangehaald) zijn bepalingen opgenomen die ervoor zorgen dat de bestaande oudedagsreserve nog op basis van de huidige regels kan worden afgewikkeld.

Het gaat om de volgende bepalingen:

| Huidige bepaling | Nieuwe bepaling |
|--|--------------------------------|
| artikel 3.18, vierde lid, onderdeel d | artikel 10a.29, tweede lid |
| artikel 3.59, derde lid | artikel 10a.29, derde lid |
| artikel 3.62, derde lid | artikel 10a.29, vierde lid |
| artikel 3.63, zevende lid | artikel 10a.29, vijfde lid |
| artikel 3.65, tweede lid | artikel 10a.29, zesde lid |
| artikel 3.79, eerste lid | artikel 10a.29, zevende lid |
| artikel 3.124, eerste lid, onderdeel a | artikel 10a.29, achtste lid |
| artikel 3.126, eerste lid, onderdeel a, onder 2° | artikel 10a.29, negende lid |
| artikel 3.127, derde lid, onderdeel a | artikel 10a.29, tiende lid |
| artikel 3.127, vierde lid, onderdeel a | artikel 10a.29, elfde lid |
| artikel 3.128 | artikel 10a.29, twaalfde lid |
| artikel 3.129, derde lid | artikel 10a.29, dertiende lid |
| artikel 3.130, tweede lid | artikel 10a.29, veertiende lid |
| artikel 3.131, derde lid | artikel 10a.29, vijftiende lid |

Als gevolg van het voorstel tot uitfasering van de oudedagsreserve zullen geen toevoegingen aan en afnemingen van de oudedagsreserve op basis van paragraaf 3.2.3 Wet IB 2001 meer mogelijk zijn, maar alleen afnemingen op basis van het voorgestelde artikel 10a.29 Wet IB 2001. In artikel I, onderdeel F, wordt voorgesteld de definitie van pensioengevend loon in artikel 3.18, vierde lid, onderdeel d, Wet IB 2001 daaraan aan te passen, waarbij op grond van het voorgestelde artikel 10a.29, tweede lid, Wet IB 2001 voor bestaande situaties tot en met 2026 de definitie feitelijk ongewijzigd blijft en ook toevoegingen aan de oudedagsreserve behelst, en met ingang van 1 januari 2027 alleen nog rekening houdt met afnames van de oudedagsreserve. De

reden is dat in genoemd onderdeel d wordt gekeken naar "het derde kalenderjaar voorafgaande aan het dienstjaar" (waarbij onder dienstjaar wordt verstaan het jaar, bedoeld in artikel 3.18, vierde lid, onderdeel c, Wet IB 2001), en in combinatie met de mogelijkheid van een gebroken boekjaar derhalve vanaf het dienstjaar 2027 geen rekening meer wordt gehouden met toevoegingen aan de oudedagsreserve.

In het voorgestelde artikel 10a.29, derde lid, Wet IB 2001 is geregeld dat artikel 3.59, derde lid, Wet IB 2001, welke bepaling ingevolge het voorgestelde artikel I, onderdeel H, vervalt, van toepassing blijft op een bestaande oudedagsreserve als bedoeld in het voorgestelde artikel 10a.29, eerste lid, Wet IB 2001. Daartoe is de bepaling van genoemd artikel 3.59, derde lid, inhoudelijk overgenomen in genoemd artikel 10a.29, derde lid. Het voorgaande betekent dat een bestaande oudedagsreserve, in het kader van de ontbinding van een huwelijksgemeenschap, bedoeld in artikel 3.59, eerste lid, Wet IB 2001 en een fiscaal geruisloze doorschuiving als bedoeld in artikel 3.59, tweede lid, Wet IB 2001, fiscaal geruisloos kan worden doorgeschoven naar de langstlevende echtgenoot of gewezen echtgenoot die de onderneming rechtstreeks voortzet of mede voortzet voor zijn gedeelte, waarbij deze geruisloze doorschuiving ten hoogste kan plaatsvinden voor het bedrag van het ondernemingsvermogen (in de zin van artikel 3.71 Wet IB 2001, zoals dat luidde op 31 december 2022) waarmee de langstlevende echtgenoot of gewezen echtgenoot die onderneming voortzet.

In het voorgestelde artikel 10a.29, vierde lid, Wet IB 2001 is geregeld dat artikel 3.62, derde lid, Wet IB 2001, welke bepaling ingevolge het voorgestelde artikel I, onderdeel I, vervalt, van toepassing blijft op een bestaande oudedagsreserve als bedoeld in het voorgestelde artikel 10a.29, eerste lid, Wet IB 2001. Daartoe is de bepaling van genoemd artikel 3.62, derde lid, inhoudelijk overgenomen in genoemd artikel 10a.29, vierde lid. Het voorgaande betekent dat een bestaande oudedagsreserve, in het kader van een staking van een onderneming door het overlijden van de belastingplichtige en een fiscaal geruisloze doorschuiving als bedoeld in artikel 3.62, eerste en tweede lid, Wet IB 2001, fiscaal geruisloos kan worden doorgeschoven naar de partner, die de onderneming rechtstreeks voortzet of mede voortzet, voor zover deze oudedagsreserve niet uitgaat boven het ondernemingsvermogen (in de zin van artikel 3.71 Wet IB 2001, zoals dat luidde op 31 december 2022) waarmee de partner die onderneming voortzet.

In het voorgestelde artikel 10a.29, vijfde lid, Wet IB 2001 is geregeld dat artikel 3.63, zevende lid, Wet IB 2001, welke bepaling ingevolge het voorgestelde artikel I, onderdeel J, vervalt, van toepassing blijft op een bestaande oudedagsreserve als bedoeld in het voorgestelde artikel 10a.29, eerste lid, Wet IB 2001. Daartoe is de bepaling van genoemd artikel 3.63, zevende lid, inhoudelijk overgenomen in genoemd artikel 10a.29, vijfde lid. Het voorgaande betekent dat een bestaande oudedagsreserve, in het kader van een fiscaal geruisloze doorschuiving van een onderneming als bedoeld in artikel 3.63, vierde of vijfde lid, Wet IB 2001, fiscaal geruisloos kan worden doorgeschoven naar de partner (die mede-ondernemer of werknemer is), die de onderneming voortzet of mede voortzet, voor zover deze oudedagsreserve niet uitgaat boven het ondernemingsvermogen (in de zin van artikel 3.71 Wet IB 2001, zoals dat luidde op 31 december 2022) waarmee de partner die onderneming voortzet of mede voortzet.

In het voorgestelde artikel 10a.29, zesde lid, Wet IB 2001 is geregeld dat artikel 3.65, tweede lid, Wet IB 2001, welke bepaling ingevolge het voorgestelde artikel I, onderdeel K, vervalt,

van toepassing blijft op een bestaande oudedagsreserve als bedoeld in het voorgestelde artikel 10a.29, eerste lid, Wet IB 2001. Daartoe is de bepaling van genoemd artikel 3.65, tweede lid, inhoudelijk overgenomen in genoemd artikel 10a.29, zesde lid. Dat betekent dat een bestaande oudedagsreserve niet kan worden doorgeschoven naar een nv of bv waarmee een onderneming na omzetting wordt voortgezet.

Door middel van het voorgestelde artikel 10a.29, zevende lid, Wet IB 2001 wordt geregeld dat de in artikel 3.79, eerste lid, onderdeel b, Wet IB 2001 opgenomen stakingsaftrek blijft gelden met betrekking tot een bestaande oudedagsreserve als bedoeld in het voorgestelde artikel 10a.29, eerste lid, Wet IB 2001. Deze stakingsaftrek geldt voor de ondernemer die als ondernemer in het kalenderjaar winst behaalt door een afnemering van de oudedagsreserve na een geruisloze doorschuiving of omzetting als bedoeld in artikel 3.59, tweede lid, artikel 3.62, artikel 3.63, onderscheidenlijk artikel 3.65 Wet IB 2001, waarbij zonder die geruisloze doorschuiving of omzetting sprake zou zijn van het staken van een gehele onderneming.

In samenhang met het voorstel om artikel 3.128 Wet IB 2001 (omzetting oudedagsreserve in lijfrente) te laten vervallen, wordt voorgesteld dat in artikel 3.124, eerste lid, onderdeel a, Wet IB 2001 de verwijzing naar het in artikel 3.128 Wet IB 2001 genoemde bedrag vervalt. In het voorgestelde artikel 10a.29, achtste lid, Wet IB 2001 wordt ten behoeve van bestaande oudedagsreserves geregeld dat in aanvulling op artikel 3.124, eerste lid, onderdeel a, Wet IB 2001 ook tot de bedragen, bedoeld in dat onderdeel, behoort het bedrag, bedoeld in het voorgestelde artikel 10a.29, twaalfde lid, Wet IB 2001. Genoemd twaalfde lid komt overeen met artikel 3.128 Wet IB 2001, zoals dat luidde op 31 december 2022.

Vanwege het voorstel om artikel 3.70 Wet IB 2001, inzake de afnemeringen van een oudedagsreserve, te laten vervallen, vervalt in artikel 3.126, eerste lid, onderdeel a, onder 2°, Wet IB 2001 de verwijzing naar artikel 3.70 Wet IB 2001. Genoemd artikel 3.126, eerste lid, onderdeel a, onder 2°, bepaalt kort gezegd dat de overdrager van een onderneming een stakings- en oudedagsreservelijfrente kan bedingen bij de overnemer van die onderneming als tegenprestatie voor de overdracht tot maximaal het bedrag van de met of bij die overdracht behaalde winst en de afnemeringen van de oudedagsreserve volgens artikel 3.70 Wet IB 2001 in het jaar van overdracht. In het voorgestelde artikel 10a.29, negende lid, Wet IB 2001 wordt geregeld dat het genoemde maximum blijft gelden voor een ondernemer met een bestaande oudedagsreserve die zijn onderneming (of een deel daarvan) overdraagt.

Op basis van het voorgestelde artikel 10a.29, tiende en elfde lid, Wet IB 2001 geldt voor de jaren 2023 en 2024¹⁴⁰ voor een belastingplichtige met een bestaande oudedagsreserve als bedoeld in artikel 10a.29, eerste lid, Wet IB 2001, voor zover het de koppeling met de oudedagsreserve betreft, nog de tekst van artikel 3.127 Wet IB 2001, zoals dat luidde op 31 december 2022 (de bepaling inzake in aanmerking te nemen premies voor lijfrenten).

Voor de jaren 2025 en verder wordt in het voorgestelde artikel 10a.29, tiende lid, Wet IB 2001 in verband met de nog mogelijke afnemering van de bestaande oudedagsreserve op basis van het voorgestelde artikel 10a.29, eerste lid, Wet IB 2001, geregeld dat in afwijking van (de in het voorgestelde artikel I, onderdeel R, aangepaste tekst van) artikel 3.127, derde lid, onderdeel a, Wet IB 2001 voor een belastingplichtige met een oudedagsreserve als bedoeld in het voorgestelde

¹⁴⁰ In verband met gebroken boekjaren.

artikel 10a.29, eerste lid, Wet IB 2001 in plaats van het in genoemd onderdeel a bedoelde tot de premiegrondslag behorende bedrag het bedrag van de winst uit onderneming vóór afnemings van die oudedagsreserve en vóór de ondernemersaftrek geldt.

In het voorgestelde artikel 10a.29, twaalfde lid, Wet IB 2001 is ten behoeve van de afwikkeling van bestaande oudedagsreserves in de zin van het voorgestelde artikel 10a.29, eerste lid, Wet IB 2001, de bepaling van artikel 3.128 Wet IB 2001 inhoudelijk overgenomen, welke bepaling ingevolge het voorgestelde artikel I, onderdeel S, vervalt. In genoemd twaalfde lid wordt geregeld dat een belastingplichtige met een bestaande oudedagsreserve vanwege de omzetting van die oudedagsreserve in een lijfrente, premies voor lijfrenten als bedoeld in artikel 3.124, eerste lid, onderdeel a, Wet IB 2001, in samenhang met het voorgestelde artikel 10a.29, achtste lid, Wet IB 2001, in aanmerking kan (blijven) nemen tot een gezamenlijk bedrag van ten hoogste het bedrag van de afnemings in het kalenderjaar van die reserve volgens artikel 3.70, eerste lid, onderdeel a, Wet IB 2001, zoals dat luidde op 31 december 2022.

In verband met het voorstel om in artikel 3.129, derde lid, Wet IB 2001 de bepalingen die betrekking hebben op de oudedagsreserve te laten vervallen, wordt in het voorgestelde artikel 10a.29, dertiende lid, Wet IB 2001 ten behoeve van bestaande oudedagsreserves als bedoeld in het voorgestelde artikel 10a.29, eerste lid, Wet IB 2001, geregeld dat tot het in artikel 3.129, derde lid, Wet IB 2001 bedoelde bedrag aan reeds opgebouwde voorzieningen, die in aftrek komen op het maximale bedrag waarvoor een ondernemer stakingswinst kan omzetten in een lijfrente, ook behoren:

- a. het bedrag van de bestaande oudedagsreserve bij de aanvang van het kalenderjaar waarin de onderneming, of een gedeelte daarvan, wordt gestaakt; en
- b. de bedragen die op grond van het voorgestelde artikel 10a.29, twaalfde lid, Wet IB 2001 (dat overeenkomt met artikel 3.128 Wet IB 2001, zoals dat luidde op 31 december 2022) en artikel 3.128 Wet IB 2001, zoals dat luidde op 31 december 2022, in de aan dat kalenderjaar voorafgaande kalenderjaren in aanmerking zijn genomen.

In samenhang met het voorstel artikel 3.128 Wet IB 2001 (omzetting oudedagsreserve in lijfrente) te laten vervallen, wordt voorgesteld de verwijzing naar deze bepaling in artikel 3.130, tweede lid, Wet IB 2001 te laten vervallen. Omdat het wel de bedoeling is dat de bestaande reeds opgebouwde oudedagsreserve nog op basis van de huidige regels kan worden afgewikkeld, wordt in het voorgestelde artikel 10a.29, veertiende lid, Wet IB 2001 geregeld dat in aanvulling op artikel 3.130, tweede lid, Wet IB 2001 een belastingplichtige ook premies als bedoeld in het voorgestelde artikel 10a.29, twaalfde lid, Wet IB 2001 (dat overeenkomt met artikel 3.128 Wet IB 2001, zoals dat luidde op 31 december 2022), die binnen zes maanden na afloop van het kalenderjaar door hem zijn betaald of verrekend, naar bij de aangifte gemaakte keuze nog kan aanmerken als premies die zijn betaald of verrekend in het kalenderjaar.

Eveneens in samenhang met het voorstel artikel 3.128 Wet IB 2001 te laten vervallen, wordt voorgesteld de verwijzing naar deze bepaling in artikel 3.131, derde lid, Wet IB 2001 te laten vervallen. Omdat het wel de bedoeling is dat de bestaande reeds opgebouwde oudedagsreserve nog op basis van de huidige regels kan worden afgewikkeld, wordt in het voorgestelde artikel 10a.29, vijftiende lid, Wet IB 2001 geregeld dat in afwijking van artikel 3.131, derde lid, Wet IB 2001, bij aanwezigheid van een oudedagsreserve als bedoeld in artikel 10a.29,

eerste lid, Wet IB 2001 in de onderneming van degene door het overlijden van wie een onderneming is gestaakt, artikel 3.131, eerste lid, Wet IB 2001 niet van toepassing is voor zover de premies, bedoeld in artikel 3.131, eerste lid, Wet IB 2001, meer bedragen dan op grond van het voorgestelde artikel 10a.29, twaalfde lid, Wet IB 2001 (dat overeenkomt met artikel 3.128 Wet IB 2001, zoals dat luidde op 31 december 2022) en artikel 3.129 Wet IB 2001 is toegestaan.

Artikel II

Artikel II, onderdeel B (artikel 2.12 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

Voorgesteld wordt het huidige vlakke box 2-tarief te vervangen door een progressief tarief. Voor inkomsten uit aanmerkelijk belang tot en met € 67.000 bedraagt het tarief op grond van de voorgestelde tarieftabel in 2024 24,5% en voor het meerdere 31%.

Artikel II, onderdelen D, E, H en I (artikelen 3.15, 3.17, 6.17 en 6.36 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

Voorgesteld wordt de gerichte vrijstelling voor reiskostenvergoedingen in de loonbelasting per 1 januari 2024 verder te verhogen tot € 0,22 per kilometer. Dit wordt in artikel X, onderdelen A en C, uitgewerkt. In samenhang met dit voorstel worden de in artikel II, onderdelen D, E, H en I, opgenomen aanpassingen van aftrekbare bedragen in de inkomstenbelasting voorgesteld. Voor de toelichting op de in artikel II opgenomen wijzigingen van de artikelen 3.15, 3.17, 6.17 en 6.36 Wet IB 2001 wordt mutatis mutandis verwezen naar de toelichting op de in artikel I opgenomen wijzigingen van deze artikelen.

Artikel II, onderdeel G (artikel 4.53 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

In artikel 4.53, eerste lid, Wet IB 2001 is geregeld dat een verlies uit aanmerkelijk belang dat niet verrekend kan worden omdat er geen sprake meer is van een aanmerkelijk belang, op verzoek kan worden omgezet in een belastingkorting voor box 1. Deze belastingkorting bedraagt momenteel (in aansluiting op het box 2-tarief in 2022) 26,9% maal het nog niet verrekende verlies. Voorgesteld wordt om met ingang van 1 januari 2024 de genoemde belastingkorting het percentage te koppelen aan het basistarief uit het voorgestelde artikel 2.12 Wet IB 2001. Dat tarief bedraagt op grond van het voorgestelde artikel 2.12 Wet IB 2001 in 2024 24,5%. De belastingkorting is een tegemoetkoming voor situaties waarin de belastingplichtige niet langer een aanmerkelijk belang houdt, maar nog wel een verlies uit aanmerkelijk belang resteert. Deze faciliteit biedt voor dit verlies een tegemoetkoming door het als korting te verrekenen met de belasting over het inkomen uit box 1 en vormt daarmee een uitzondering op het boxenstelsel waarbij geen verrekening over de boxen heen mogelijk is. Om deze reden is gekozen om de belastingkorting te berekenen op basis van het tarief van de eerste schijf van box 2.

Artikel II, onderdeel J (artikel 10.1 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

Met de voorgestelde toevoeging aan artikel 10.1 Wet IB 2001 wordt geregeld dat het bedrag van de grens van de box 2-tariefschijven jaarlijks wordt geïndexeerd met de tabelcorrectiefactor zoals die geldt voor het betreffende jaar. Omdat in de voorgestelde tarieftabel

reeds het voor 2024 beoogde grensbedrag is opgenomen, wordt met de voorgestelde tekst van artikel 10.1, eerste lid, Wet IB 2001 bewerkstelligd dat die indexatie eerst per 1 januari 2025 plaatsvindt.

Artikel III

Artikel III, onderdeel F (artikel 8.10 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

In artikel III, onderdeel F wordt voorgesteld per 1 januari 2025 de afbouw van de algemene heffingskorting (AHK) afhankelijk te maken van het verzamelinkomen in plaats van het inkomen uit werk en woning. Hiermee wordt bewerkstelligd dat de hoogte van de AHK afhankelijk wordt van het inkomen uit werk en woning (box 1), het inkomen uit aanmerkelijk belang (box 2) en het inkomen uit sparen en beleggen (box 3) verminderd met het daarin begrepen te conserveren inkomen. Doordat bij de bepaling van het verzamelinkomen het te conserveren inkomen in mindering wordt gebracht kan goedkeuring drie uit het Besluit heffingskortingen, die regelt dat het inkomen uit werk en woning voor het bepalen van de hoogte van de AHK wordt verminderd met het daarin begrepen te conserveren inkomen, komen te vervallen.

Artikel III, onderdelen A, E, G, H, en I en artikel VII (artikelen 2.7, 8.2, 8.14a, 10.1 en 10a.30 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

In artikel III, onderdelen A, E, G, H en I, wordt voorgesteld per 1 januari 2025 de artikelen 2.7, 8.2 en 10.1 Wet IB 2001 aan te passen, artikel 8.14a Wet IB 2001 te laten vervallen en een artikel 10a.30 in de Wet IB 2001 op te nemen. Hiermee wordt bewerkstelligd dat het recht op de IACK uit artikel 8.14a Wet IB 2001 wordt afgeschaft voor ouders van uitsluitend (een of meer) kinderen die geboren zijn na 31 december 2024. Recht op de IACK kan vanaf 2025 dus alleen bestaan als bij een alleenstaande ouder of minstverdienende partner sprake is van een combinatie van arbeid en zorg voor een of meer kinderen die bij aanvang van het kalenderjaar jonger zijn dan 12 jaar en die geboren zijn vóór 1 januari 2025 en ook wordt voldaan aan de overige voorwaarden. Dit betekent dat de IACK per 1 januari 2037 volledig kan worden afgeschaft. Dit wordt bewerkstelligd door de tekst van het voorgestelde artikel 10a.30 Wet IB 2001, waarin het hiervoor beschreven overgangsrecht is opgenomen. Als gevolg van deze vormgeving van het overgangsrecht kan ingevolge artikel VII het voorgestelde artikel 10a.30 Wet IB 2001 per 1 januari 2037 vervallen.

Met de voorgestelde wijzigingen van de artikelen 2.7, 8.2 en 10.1 Wet IB 2001 worden per 1 januari 2025 ook de verwijzingen naar de IACK verwijderd.

Artikel VIII

Artikel VIII, onderdeel A (artikel 43 van de Zorgverzekeringswet)

Voorgesteld wordt dat met ingang van 1 januari 2023 niet meer fiscaal gefaciliteerd een oudedagsreserve kan worden opgebouwd en de bestaande reeds opgebouwde oudedagsreserve nog wel op basis van de huidige regels kan worden afgewikkeld. In dat kader wordt voorgesteld de in paragraaf 3.2.3 Wet IB 2001 (Oudedagsreserve) opgenomen bepaling inzake afnemingen van

de oudedagsreserve, artikel 3.70 Wet IB 2001, te laten vervallen, maar deze bepaling op grond van een overgangsbepaling (het voorgestelde artikel 10a.29, eerste lid, Wet IB 2001) nog wel te laten gelden voor de afwikkeling van de oudedagsreserve. Daarom wordt in artikel 43, tweede lid, onderdeel b, van de Zorgverzekeringswet aan "artikel 3.70, tweede lid, van die wet" (die wet betreft de Wet IB 2001) respectievelijk "artikel 3.70, eerste lid, aanhef en onderdeel a, van die wet" toegevoegd ", zoals dat luidde op 31 december 2022".

Artikel IX

Artikel IX, onderdeel A (artikel 4 van de Wet op de loonbelasting 1964)

Als gevolg van de voorgestelde vernummering van enkele leden van artikel 12a Wet LB 1964 dient de verwijzing in artikel 4 van die wet overeenkomstig te worden gewijzigd.

Artikel IX, onderdeel B (artikel 12a van de Wet op de loonbelasting 1964)

De wijzigingen in het voorgestelde artikel IX, onderdeel B, hangen samen met de horizonbepaling op grond waarvan met ingang van 1 januari 2023 de tegemoetkoming voor het gebruikelijke loon van start-ups met een zogenoemde S&O-startersverklaring vervalt. De toelichting op deze wijziging van artikel 12a Wet LB 1964 is opgenomen bij de toelichting op artikel XI.

Artikel IX, onderdeel C en H (artikelen 13a en 31a van de Wet op de loonbelasting 1964)

Voorgesteld wordt per 1 januari 2023 de gerichte vrijstelling voor reiskostenvergoedingen van maximaal € 0,19 per kilometer in de loonbelasting te verhogen tot € 0,21 per kilometer. Daartoe wordt voorgesteld in de artikelen 13a, vierde lid, onderdeel b, en 31a, tweede lid, onderdeel a, onder 2° en 3°, en zesde lid, Wet LB 1964 € 0,19 per kilometer te vervangen door € 0,21 per kilometer.

Artikel IX, onderdeel D (artikel 18ga van de Wet op de loonbelasting 1964)

In verband met het voorstel om artikel 10.2b, eerste lid, Wet IB 2001 te laten vervallen en het tweede en derde lid van dat artikel te vernummeren tot eerste en tweede lid, wordt voorgesteld in artikel 18ga, tweede lid, Wet LB 1964 de verwijzing naar artikel 10.2b, derde lid, Wet IB 2001 te vervangen door een verwijzing naar artikel 10.2b, tweede lid, Wet IB 2001. Daarmee is geen inhoudelijke wijziging beoogd.

Artikel IX, onderdeel H (artikel 31a van de Wet op de loonbelasting 1964)

In het voorgestelde artikel 31a, zeventiende lid, eerste zin, Wet LB 1964 is opgenomen dat er voor extraterritoriale werknemers (artikel 10e, tweede lid, onderdeel a, UBLB 1965) per kalenderjaar een keuze dient te worden gemaakt voor het vergoeden van ETK op declaratiebasis dan wel op basis van de 30%-regeling. Ter zake van het eerste loontijdvak van ieder kalenderjaar waarin ETK worden vergoed aan een werknemer die als ingekomen werknemer dan wel als uitgezonden werknemer in de zin van artikel 31a, achtste lid, onderscheidenlijk negende lid, Wet LB 1964 kwalificeert, dient door de inhoudingsplichtige een keuze te worden gemaakt voor het

vergoeden van ETK op declaratiebasis dan wel op basis van de 30%-regeling. De keuze wordt kenbaar gemaakt door voor het betreffende loontijdvak op basis van artikel 31a Wet LB 1964 de werkelijk gemaakte ETK te vergoeden dan wel de 30%-regeling toe te passen. De keuze geldt op basis van het voorgestelde artikel 31a, zeventiende lid, tweede zin, Wet LB 1964 voor het gehele kalenderjaar zolang de werknemer aan de voorwaarden voor toepassing van de 30%-regeling blijft voldoen. Als gekozen is voor toepassing van de 30%-regeling en de betreffende werknemer gedurende het kalenderjaar niet langer aan de voorwaarden van artikel 31a, achtste lid, onderscheidenlijk negende lid, Wet LB 1964 voldoet, kunnen in de resterende periode van het kalenderjaar – indien aan de daarvoor geldende voorwaarden wordt voldaan – wel de werkelijk gemaakte ETK op grond van artikel 31a Wet LB 1964 worden vergoed.

Omdat het kunnen toepassen van de 30%-regeling mede afhankelijk is van het hebben van een zogenoemde 30%-beschikking (artikel 10ei UBLB 1965) en deze beschikking bij aanvang van de tewerkstelling als ingekomen werknemer afhankelijk van het moment van de aanvraag terugwerkende kracht kan krijgen tot en met de aanvang van de tewerkstelling, is in het voorgestelde artikel 31a, achttiende lid, Wet LB 1964 voor de situatie dat binnen vier maanden na aanvang van de tewerkstelling als ingekomen werknemer een aanvraag voor de beschikking wordt ingediend, opgenomen dat de keuze van de inhoudingsplichtige om de werkelijk gemaakte ETK te vergoeden dan wel de 30%-regeling toe te passen in afwijking in zoverre van artikel 31, zeventiende lid, eerste zin, Wet LB 1964 voor het eerst dient te worden gemaakt ter zake van het eerste loontijdvak na afloop van de eerste vier maanden na aanvang van de tewerkstelling. De keuze voor het in het kalenderjaar waarin voornoemde termijn van vier maanden eindigt toepassen van de 30%-regeling of het in aanmerking nemen van de werkelijk gemaakte ETK hoeft dus pas te worden gemaakt ter zake van het eerste loontijdvak na afloop van de genoemde vier maanden waarin de werknemer voldoet aan de voorwaarden van de 30%-regeling en de inhoudingsplichtige de ETK op grond van artikel 31a Wet LB 1964 vergoedt. Ook deze keuze geldt ingevolge het voorgestelde artikel 31a, achttiende lid, tweede zin, Wet LB 1964 voor het gehele resterende kalenderjaar zolang de werknemer aan de voorwaarden voor toepassing van de 30%-regeling blijft voldoen. Ook in dit geval kunnen als niet langer aan de voorwaarden voor toepassing van de 30%-regeling wordt voldaan de werkelijk gemaakte ETK – indien aan de daarvoor geldende voorwaarden wordt voldaan – worden vergoed.

Ter illustratie zijn hieronder enkele voorbeelden opgenomen inzake de toepassing van het voorgestelde artikel 31a, zeventiende en achttiende lid, Wet LB 1964.

Voorbeeld 1

Een ingekomen werknemer start per 1 december 2023. Op 10 december dient hij samen met de inhoudingsplichtige een verzoek in om toepassing van de 30%-regeling (artikel 10ei, eerste lid, UBLB 1965). De inhoudingsplichtige kiest ervoor om vanaf december in afwachting van de beschikking de 30%-regeling toe te passen.¹⁴¹ Op 10 februari 2024 geeft de inspecteur een goedkeurende beschikking af. Deze beschikking werkt terug tot en met de aanvang van de tewerkstelling op 1 december 2023 (artikel 10ei,

¹⁴¹ Dit is mogelijk op basis van onderdeel 2, vraag en antwoord 38, van het Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 23 augustus 2013, nr. DGB 2013/70M (Stcrt. 2013, 25663).

tweede lid, UBLB 1965). Voor de eerste vier maanden van de tewerkstelling staat het de inhoudingsplichtige vrij om de werkelijke ETK te vergoeden dan wel de 30%-regeling toe te passen. In het kalenderjaar 2023 waarin slechts één maand valt die onderdeel uitmaakt van de eerste vier maanden van de tewerkstelling hoeft dan ook geen keuze te worden gemaakt. Op basis van het voorgestelde artikel 31a, achttiende lid, Wet LB 1964 dient de inhoudingsplichtige over het loontijdvak april voor de maanden april tot en met december 2024 een keuze te maken om al dan niet de 30%-regeling toe te passen. Indien hij hiervoor kiest kunnen in deze loontijdvakken van het kalenderjaar geen daadwerkelijk gemaakte ETK in aanmerking worden genomen. Pas in het eerste loontijdvak van het daaropvolgende kalenderjaar heeft de inhoudingsplichtige een nieuw keuzemoment. Die keuze is bepalend voor alle loontijdvakken van dat kalenderjaar.

Voorbeeld 2

Een ingekomen werknemer start per 1 januari 2023. Het gehele kalenderjaar ontvangt hij van de inhoudingsplichtige een vergoeding voor ETK. Op 20 mei dient hij samen met de inhoudingsplichtige een verzoek in om toepassing van de 30%-regeling (artikel 10ei, eerste lid, UBLB 1965). In afwachting van een goedkeurende beschikking van de inspecteur worden in de loontijdvakken januari tot en met mei de daadwerkelijk gemaakte ETK in aanmerking genomen. Vanaf het loontijdvak juni wordt de 30%-regeling toegepast. In juli geeft de inspecteur een goedkeurende beschikking af. Omdat de beschikking niet binnen vier maanden na aanvang van de tewerkstelling als ingekomen werknemer is aangevraagd, heeft de beschikking geen terugwerkende kracht tot en met de aanvang van de tewerkstelling maar is deze op basis van artikel 10ei, tweede lid, UBLB 1965 van toepassing met ingang van 1 juni, de eerste dag van de maand volgende op de maand waarin het verzoek is gedaan. Op basis van het voorgestelde artikel 31a, zeventiende lid, Wet LB 1964 dient de inhoudingsplichtige over het loontijdvak juni voor de maanden juni tot en met december van dat kalenderjaar een keuze te maken om al dan niet de 30%-regeling toe te passen. Omdat hij kiest voor toepassing van de 30%-regeling kunnen in de resterende loontijdvakken van het kalenderjaar geen daadwerkelijk gemaakte ETK in aanmerking worden genomen. Pas in het eerste loontijdvak van het daaropvolgende kalenderjaar heeft de inhoudingsplichtige een nieuw keuzemoment. Die keuze is bepalend voor alle loontijdvakken van dat kalenderjaar.

Voorbeeld 3

Een 29-jarige ingekomen werknemer met mastertitel kwalificeert in 2023 voor toepassing van de 30%-regeling. De 30%-regeling wordt het gehele kalenderjaar toegepast. Op 14 augustus wordt deze werknemer 30 jaar. Voor de beoordeling van de voorwaarde van specifieke deskundigheid dient hierdoor met ingang van 1 september voor het resterende deel van het kalenderjaar te worden getoetst aan het hogere looncriterium van artikel 10eb, eerste lid, UBLB 1965¹⁴². Na afloop van het kalenderjaar wordt geconstateerd dat deze werknemer in de periode vanaf september niet voldeed aan dit looncriterium. Dat betekent dat hij met ingang van 1 september niet meer kwalificeert voor toepassing van de 30%-regeling. In dat geval is het voorgestelde artikel 30a, zeventiende lid, Wet LB 1964 vanaf 1 september niet langer van toepassing en is de keuze die in januari 2023 voor het gehele kalenderjaar is gemaakt voor toepassing van de 30%-regeling niet meer bepalend voor de periode vanaf september. In de loontijdvakken september tot en met december kan deze ingekomen werknemer wel nog in aanmerking komen voor een onbelaste vergoeding van de daadwerkelijk gemaakte ETK.

De keuze geldt per kalenderjaar en per inhoudingsplichtige. Indien de extraterritoriale werknemer gedurende het kalenderjaar wisselt van inhoudingsplichtige dient de nieuwe

¹⁴² Onderdeel 2, vraag en antwoord 30, van het Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 23 augustus 2013 (Stcrt. 2013, 25663).

inhoudingsplichtige – indien nog steeds aan de voorwaarden voor toepassing van de 30%-regeling wordt voldaan – zelf op grond van artikel 31a, zeventiende lid of achttiende lid, Wet LB 1964 een keuze te maken voor toepassing van de 30%-regeling of het op declaratiebasis vergoeden van de werkelijke ETK voor de resterende looptijd van het kalenderjaar. Indien sprake is van een samenhangende groep inhoudingsplichtigen als bedoeld in artikel 27e Wet LB 1964 en de nieuwe inhoudingsplichtige op grond van artikel 10ej UBLB 1965 die geacht wordt dezelfde inhoudingsplichtige te zijn als de voorgaande inhoudingsplichtige is er geen sprake van een nieuwe keuzemogelijkheid gedurende het kalenderjaar. Wel kan de nieuwe inhoudingsplichtige voor het kalenderjaar volgend op de wisseling en de kalenderjaren erna per kalenderjaar een eigen keuze maken.

Artikel IX, onderdeel J (artikel 38p van de Wet op de loonbelasting 1964)

Artikel 38p Wet LB 1964 voorziet in een aantal voorwaarden voor de afwikkeling van de ODV. Op grond van artikel 38p, eerste en tweede lid, Wet LB 1964 is het mogelijk om een ODV - zo lang er nog geen termijnen zijn ingegaan - fiscaal geruisloos om te zetten in een lijfrente als bedoeld in artikel 3.125 Wet IB 2001 of een lijfrenterekening of lijfrentebeleggingsrecht als bedoeld in artikel 3.126a Wet IB 2001. Voorgesteld wordt om aan artikel 38p Wet LB 1964 een lid toe te voegen waarin wordt geregeld dat onder door de Minister van Financiën te stellen voorwaarden een ODV ook na ingang van de termijnen uit deze ODV nog geruisloos kan worden aangewend ter verkrijging van een lijfrente, een lijfrenterekening of een lijfrentebeleggingsrecht. Voorgesteld wordt om aan deze maatregel terugwerkende kracht te verlenen tot en met 1 april 2017. Dat is het eerste tijdstip waarop een ODV kon ontstaan.

Artikel X

Artikel X, onderdelen A en C (artikelen 13a en 31a van de Wet op de loonbelasting 1964)

Zoals in het algemeen deel van deze memorie is toegelicht wordt voorgesteld per 1 januari 2024 de gerichte vrijstelling voor reiskostenvergoedingen in de loonbelasting verder te verhogen tot € 0,22 per kilometer. Dit wordt in artikel X, onderdelen A en C uitgewerkt. Voor de toelichting op de in artikel X opgenomen wijzigingen in de artikelen 13a, vierde lid, onderdeel b, en 31a, tweede lid, onderdeel a, 2° en 3°, en zesde lid, Wet LB 1964 wordt mutatis mutandis verwezen naar de toelichting op de in artikel IX opgenomen wijzigingen van deze artikelen.

Artikel X, onderdeel C (artikel 31a van de Wet op de loonbelasting 1964)

In artikel 31a, achtste lid, Wet LB 1964 is de zogenoemde 30%-regeling voor ingekomen werknemers opgenomen. Zoals in het algemeen deel van deze memorie is toegelicht wordt voorgesteld met ingang van 1 januari 2024 de onbelaste vergoeding binnen deze regeling voor ingekomen werknemers op jaarbasis te beperken tot maximaal 30% van het in artikel 2.3 WNT opgenomen bedrag van € 216.000 (2022). Daarbij wordt tevens voorgesteld het op basis van de aftopping maximaal in aanmerking te nemen bedrag (30% van het bedrag van de WNT-norm) te herleiden als een werknemer slechts een deel van het kalenderjaar kwalificeert voor toepassing van de 30%-regeling dan wel de werknemer wel kwalificeert maar ervoor gekozen wordt om de

regeling niet toe te passen bijvoorbeeld vanwege het toepassen van de gerichte vrijstelling voor werkelijke ETK.¹⁴³ Voorgesteld wordt het voorgaande op te nemen in artikel 31a, achtste lid, tweede en derde zin, Wet LB 1964. De toets of 30% van de grondslag voor de 30%-regeling¹⁴⁴ het maximum van 30% van € 216.000 (2022)¹⁴⁵ niet overschrijdt vindt plaats op jaarbasis¹⁴⁶ en dus niet per loontijdvak. Ter illustratie zijn hieronder enkele voorbeelden opgenomen van de aftopping en de toepassing van de herleidingsregel.¹⁴⁷

Voorbeeld 4

Een ingekomen werknemer kwalificeert het gehele kalenderjaar 2024 voor toepassing van de 30%-regeling. De inhoudingsplichtige kiest in januari 2024 ingevolge artikel 31a, zeventiende lid, Wet LB 1964 voor het kalenderjaar 2024 voor toepassing van de 30%-regeling. De grondslag voor toepassing van de 30%-regeling (artikel 10ea, eerste lid, onderdeel a, UBLB 1965) bedraagt in 2024 € 250.000. Op basis van artikel 31a, achtste lid, eerste zin, Wet LB 1964 en artikel 10ea UBLB 1965 bedraagt de 30%-vergoeding maximaal 30% van € 250.000 = € 75.000. Op basis van het voorgestelde artikel 31a, achtste lid, tweede zin, Wet LB 1964 wordt de vergoeding echter gemaximeerd op 30% van € 216.000 = € 64.800. Door de aftopping van de onbelaste vergoeding binnen de 30%-regeling op 30% van het bedrag van de WNT-norm is een bedrag van € 10.200 niet aan te merken als gericht vrijgesteld.

Voorbeeld 5

Een ingekomen werknemer start per 15 juni 2024 en kwalificeert de rest van het kalenderjaar voor toepassing van de 30%-regeling. De inhoudingsplichtige kiest in november 2024 ingevolge artikel 31a, achttiende lid, Wet LB 1964 voor de maanden november tot en met december 2024 voor toepassing van de 30%-regeling. In de eerste vier maanden van de tewerkstelling, dit is de periode van 15 juni tot en met oktober¹⁴⁸, staat het de inhoudingsplichtige vrij gebruik te maken van de 30%-regeling dan wel de werkelijke ETK te vergoeden. De 30%-regeling wordt de gehele periode vanaf 15 juni 2024 toegepast. De grondslag voor toepassing van de 30%-regeling (artikel 10ea, eerste lid, onderdeel a, UBLB 1965) bedraagt in de periode 15 juni-31 december 2024 € 150.000. Op basis van artikel 31a, achtste lid, eerste zin, Wet LB 1964 en artikel 10ea UBLB 1965 bedraagt de 30%-vergoeding maximaal 30% van € 150.000 = € 45.000. Omdat er sprake is van het slechts gedurende een deel van het kalenderjaar kwalificeren als ingekomen werknemer wordt het maximaal in aanmerking te nemen bedrag van 30% van € 216.000 = € 64.800 naar tijdsgelang herleid tot een maximumbedrag voor de periode 15 juni-31 december. Op basis van het voorgestelde artikel 31a, achtste lid, derde zin, Wet LB 1964 in combinatie met artikel 25, eerste lid, Wet LB 1964 wordt de vergoeding gemaximeerd op $(10 \text{ dagen} + 6 \times 65/3 \text{ dagen})/260$ ¹⁴⁹ van € 64.800 = € 34.893. Door de aftopping van de onbelaste vergoeding binnen de 30%-regeling op 30% van het bedrag van de WNT-norm is een bedrag van $(€ 45.000 -/ - € 34.893 =)$ € 10.107 niet aan te merken als gericht vrijgesteld.

¹⁴³ Samenloop van beide regelingen binnen een kalenderjaar kan ingevolge het voorgestelde artikel 31a, zeventiende en achttiende lid, Wet LB 1964 aan de orde zijn in het eerste jaar van tewerkstelling en in latere jaren indien de mogelijkheid van toepassing van de 30%-regeling gedurende het jaar – anders dan door vertrek uit Nederland als ingekomen werknemer – eindigt.

¹⁴⁴ De grondslag is opgenomen in artikel 10ea, eerste lid, onderdeel a, UBLB 1965 en betreft het loon uit tegenwoordige dienstbetrekking ter zake van het verblijf buiten het land van herkomst dat is genoten tijdens de looptijd van de bewijsregel en waarover met toepassing van de artikelen 20a, 20b, 26 en 26b Wet LB 1964 belasting wordt geheven, voor zover de ingekomen of uitgezonden werknemer ter zake geen recht heeft op voorkoming van dubbele belasting vermeerderd met de vergoeding voor ETK.

¹⁴⁵ Of het lagere maximum bij het naar tijdsgelang herleiden vanwege het niet het gehele kalenderjaar toepassen van de 30%-regeling.

¹⁴⁶ Bij het naar tijdsgelang herleiden betreft dit de totale periode in dat kalenderjaar waarin de 30%-regeling is toegepast.

¹⁴⁷ In deze voorbeelden is uitgegaan van de in 2022 geldende WNT-norm. Het bedrag van de WNT-norm is echter gekoppeld aan de ontwikkeling van de contractuele loonkosten voor de overheid en zal daardoor in 2024 vermoedelijk op een hoger bedrag worden vastgesteld.

¹⁴⁸ De termijn loopt tot 15 oktober, maar bij een loontijdvak van een maand betekent dit dat de gehele maand oktober nog een vrije keuze geldt.

¹⁴⁹ De 30%-regeling mag voor 10 werkdagen + 6 maanden worden toegepast. Een maand wordt op 65/3 werkdagen gesteld en een jaar op 260 werkdagen.

Als deze inhoudingsplichtige ervoor gekozen zou hebben in de maanden juni en juli de werkelijke ETK te vergoeden en de 30%-regeling toe te passen vanaf augustus, dan zou het maximaal in aanmerking te nemen bedrag van 30% van € 216.000 = € 64.800 naar tijdsgelang worden herleid tot een maximumbedrag voor de periode 1 augustus-31 december. Op basis van het voorgestelde artikel 31a, achtste lid, derde zin, Wet LB 1964 in combinatie met artikel 25, eerste lid, Wet LB 1964 zou de vergoeding dan worden gemaximeerd op $(5 \times 65/3 \text{ dagen})/260^{150}$ van € 64.800 = € 27.000.

In het voorgestelde artikel 31a, achtste lid, vierde zin, Wet LB 1964 is een delegatiebepaling opgenomen, op grond waarvan om eventueel oneigenlijk gebruik te voorkomen nadere regels kunnen worden gesteld voor de situatie dat een ingekomen werknemer voor meerdere met elkaar verbonden inhoudingsplichtigen werkzaamheden verricht.

Het blijft, zoals in het algemeen deel van deze memorie is aangegeven, mogelijk om (naast de 30%-vergoeding zelf) internationale schoolgelden onbelast te vergoeden. Verder blijft het mogelijk om in plaats van toepassing van de 30%-regeling de ETK op declaratiebasis te vergoeden, ook als men binnen de 30%-regeling met aftopping te maken zou krijgen.

De voorgestelde wijziging van artikel 31a, zeventiende lid, eerste zin, Wet LB 1964 betreft de aanpassing van een verwijzing naar artikel 31a, achtste lid, Wet LB 1964 vanwege het toevoegen van enkele zinnen aan het genoemde achtste lid.

Zoals in het algemeen deel van deze memorie is toegelicht wordt een overgangsregeling voorgesteld op basis waarvan voor ingekomen werknemers bij wie de 30%-regeling over het laatste loontijdvak van 2022 is toegepast, geldt dat de aftopping van de 30%-regeling pas toepassing vindt vanaf 1 januari 2026. Zie artikel XIII.

Artikel XI

Artikel IX, onderdelen B, I en K en artikel XI, onderdeel B (artikelen 12a, 35o en 39k)

Artikel 35o, eerste lid, Wet LB 1964 bevat een horizonbepaling op grond waarvan met ingang van 1 januari 2023 de tegemoetkoming voor het gebruikelijke loon van start-ups met een zogenoemde S&O-startersverklaring vervalt. Het betreft de tegemoetkoming voor het gebruikelijke loon die is opgenomen in het huidige artikel 12a, derde, vierde en tiende lid, Wet LB 1964. Zoals in het algemeen deel van deze memorie is toegelicht, wordt voorgesteld laatstgenoemde regeling te laten vervallen als gevolg van de evaluatie van die regeling en dient in dat geval tevens de aan die regeling gekoppelde horizonbepaling per 1 januari 2023 te vervallen.

Het voorgestelde artikel 39k Wet LB 1964 bevat een overgangsbepaling voor het geval dat een aanmerkelijkbelanghouder voor 1 januari 2023 al gebruikmaakt(e) van de tegemoetkoming. De voorwaarden voor de tegemoetkoming zoals die op 31 december 2022 gelden, blijven in dat geval gelden voor de resterende duur waarin de aanmerkelijkbelanghouder nog gebruik kan maken van de tegemoetkoming. Concreet zijn dit de kalenderjaren 2023 en 2024, afhankelijk van

¹⁵⁰ De 30%-regeling mag voor 5 maanden worden toegepast. Een maand wordt op 65/3 werkdagen gesteld en een jaar op 260 werkdagen.

in welk kalenderjaar de regeling voor het eerst door de belastingplichtige is toegepast. Voorgesteld wordt daarom om het overgangsrecht met ingang van 1 januari 2025 te laten vervallen.

Artikel XIII

Artikel XIII (overgangsbepaling aftopping 30%-regeling)

Het voorgestelde artikel XIII bevat een overgangsbepaling voor het aftoppen van de 30%-regeling zoals is opgenomen in het voorgestelde artikel 31a, achtste lid, tweede en derde zin, Wet LB 1964. Op basis van deze overgangsbepaling geldt voor een ingekomen werknemer met een 30%-beschikking waarbij de 30%-regeling over het laatste loontijdvak van 2022 is toegepast, dat artikel 31a, achtste lid, tweede, derde en vierde zin, Wet LB 1964 buiten toepassing blijft tot en met uiterlijk 31 december 2025. Dit betekent dat de aftopping van het als onbelaste vergoeding in aanmerking te nemen bedrag binnen 30%-regeling voor deze groep werknemers voor het eerst aan de orde komt vanaf 1 januari 2026. Uit de slotzin van artikel XIII volgt dat dit niet geldt voor werknemers die na 31 december 2022 enige tijd niet meer als ingekomen werknemer worden aangemerkt, bijvoorbeeld omdat hun tewerkstelling in Nederland eindigt, en op enig moment vóór 1 januari 2026 weer wel als zodanig worden aangemerkt. Wanneer deze werknemers op het latere tijdstip weer als ingekomen werknemer worden aangemerkt, geldt voor hen dat aftopping van de 30%-regeling vanaf dat moment toepassing vindt en niet pas vanaf 1 januari 2026.

Artikel XV

Artikel XV, onderdeel A (artikel 8 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)

In verband met het voorstel om met ingang van 1 januari 2023 de oudedagsreserve uit te faseren, wordt voorgesteld artikel 8, tweede lid, onderdeel b, Wet Vpb 1969 te laten vervallen, onder verlettering van onderdeel c tot b. In genoemd artikel 8, tweede lid, onderdeel b wordt artikel 3.53 Wet IB 2001 uitgesloten van de winstbepaling voor de vennootschapsbelasting voor zover het de oudedagsreserve betreft. Omdat de oudedagsreserve in artikel 3.53 Wet IB 2001 vervalt, heeft het vervallen van artikel 8, tweede lid, onderdeel b, Wet Vpb 1969 geen inhoudelijke betekenis.

Artikel XV, onderdeel B (artikel 22 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)

De voorgestelde tarieftabel in artikel 22 Wet Vpb 1969 behelst twee wijzigingen ten opzichte van de bestaande tarieftabel. Ten eerste wordt het lage vennootschapsbelastingtarief verhoogd van 15% naar 19% en ten tweede wordt de schijfgrens verlaagd van € 395.000 naar € 200.000. Beide wijzigingen treden in werking met ingang van 1 januari 2023. Hierdoor betalen belastingplichtigen voor de vennootschapsbelasting 19% belasting over de eerste € 200.000 aan belastbaar (Nederlands) bedrag, en over het meerdere betalen zij het hoge vennootschapsbelastingtarief van 25,8%. Bijkomend gevolg van de voorgestelde maatregel is dat de prikkel om activiteiten (louter) vanwege de huidige tariefstructuur onder te brengen in meerdere vennootschapsbelastingplichtige lichamen of fiscale eenheden wordt verminderd.

Artikel XVI

Artikel XVI, onderdeel A (artikel 21 van de Successiewet 1956)

In artikel 21, achtste lid, SW 1956 wordt geregeld dat de waarde van een verhuurde woning wordt vastgesteld met inachtneming van het bij algemene maatregel van bestuur vastgestelde percentage (zogenoemde leegwaarderatio) van de volgens hoofdstuk IV van de Wet waardering onroerende zaken voor die woning vastgestelde waarde (bekendstaand als de WOZ-waarde). Zoals in het algemeen deel van deze memorie is toegelicht, wordt voorgesteld om verhuurde woningen waarbij sprake is van tijdelijke huurcontracten uit te sluiten van de toepassing van die zogenoemde leegwaarderatio.

Artikel XVI, onderdeel B (artikel 33 van de Successiewet 1956)

Zoals in het algemeen deel van deze memorie is toegelicht, wordt voorgesteld de vrijstelling EW per 1 januari 2023 te verlagen tot € 28.947. Het verlaagde bedrag is gelijk aan de voor één kalenderjaar verhoogde vrijstelling voor 2023 voor schenkingen van ouders aan hun kinderen tussen 18 en 40 jaar die niet aan bestedingsvoorwaarden is gebonden. Zoals in het algemeen deel van deze memorie is toegelicht, betekent een dergelijke verlaging dat de vrijstelling EW in de relatie ouders/kinderen tussen 18 en 40 jaar per 1 januari 2023 de facto wordt afgeschaft, op verzoek van de Belastingdienst wordt deze vrijstelling ook in de relatie ouders/kinderen nog een jaar in de wettekst gehandhaafd.

Artikel XVI, onderdeel C (artikel 33a van de Successiewet 1956)

Artikel 33a, tweede lid, SW 1956 voorziet in een spreidingsmogelijkheid van drie jaar: een in het eerste jaar onbenut deel van de vrijstelling EW kan in de daaropvolgende twee kalenderjaren alsnog worden benut. Voorgesteld wordt deze spreidingsmogelijkheid per 1 januari 2023 af te schaffen. Voor schenkingen EW waarvoor een verkrijger de voor 2021 of voor 2022 geldende vrijstelling EW nog niet geheel heeft benut, wordt de spreidingsmogelijkheid in artikel XVIII, eerste lid, beperkt tot uiterlijk 2023.

Artikel 33a, derde lid, SW 1956 voorziet in een verlenging van de termijn voor het opleggen van de aanslag met twee jaar. Voor schenkingen EW die in 2023 of eerdere kalenderjaren hebben plaatsgevonden wordt overgangsrecht getroffen in artikel XVIII, tweede lid.

Artikel XVI, onderdeel D (artikel 82a van de Successiewet 1956)

Artikel 82a SW 1956 regelt de samenloop van de met ingang van 1 januari 2017 in artikel 33, onderdelen 5° en 7°, SW 1956 opgenomen verhoogde vrijstelling met de vóór 1 januari 2017 bestaande verhoogde vrijstellingen van het toenmalige artikel 33 SW 1956. Door de voorgestelde verlaging en de materiële afschaffing in de relatie ouders/kinderen tussen 18 en 40 jaar van de vrijstelling EW per 1 januari 2023, is artikel 82a, eerste lid, SW 1956 deels achterhaald en wordt voorgesteld de wettekst op dat punt aan te passen en in samenhang daarmee eveneens een redactionele aanpassing aan te brengen in artikel 82a, tweede lid, SW 1956.

Artikel XVII

Artikel XVII, onderdeel A (artikel 12 van de Successiewet 1956)

Vanwege de voorgestelde afschaffing van de vrijstelling EW in de artikelen 33 en 33a SW 1956 per 1 januari 2024 wordt voorgesteld ook de in artikel 12, derde lid, SW 1956 opgenomen verwijzing naar artikel 33, onderdeel 7°, SW 1956, op grond waarvan schenkingen EW van de in artikel 12 SW 1956 opgenomen 180-dagenfictie worden uitgezonderd, per die datum te schrappen. Op grond van het voorgestelde artikel XIX blijft deze verwijzing in artikel 12 SW 1956 nog tot en met 30 juni 2024 van toepassing op schenkingen EW die zijn gedaan uiterlijk 31 december 2023.

Artikel XVII, onderdelen B en C (artikel 33 en 33a van de Successiewet 1956)

Zoals in het algemeen deel van deze memorie is toegelicht, wordt voorgesteld de vrijstelling EW per 1 januari 2024 af te schaffen. Het voorstel om artikel 33 SW 1956 aan te passen en artikel 33a SW 1956 te laten vervallen, strekt daartoe.

Artikel XVII, onderdeel D (artikel 82a van de Successiewet 1956)

Artikel 82a, derde lid, SW 1956 regelt de samenloop van de met ingang van 1 januari 2017 in artikel 33, onderdeel 7°, SW 1956 opgenomen vrijstelling EW met de verhoogde vrijstelling voor van dezelfde schenker of diens partner ontvangen schenkingen als bedoeld in artikel 33a SW 1956 zoals dat op 31 december 2014 luidde. Als gevolg van de voorgestelde afschaffing van de vrijstelling EW per 1 januari 2024 verliest artikel 82a, derde lid, SW 1956 op dat moment zijn betekenis en kan die bepaling daarom per 1 januari 2024 vervallen.

Artikel XVIII

Artikel XVIII (Overgangsrecht gespreide schenking en verlengde aanslagtermijn)

Ingevolge dit wetsvoorstel vervalt de in het huidige artikel 33a, tweede lid, SW 1956 opgenomen spreidingsmogelijkheid met ingang van 1 januari 2023. Op grond van de tekst van die bepaling blijft die bepaling dan nog wel van toepassing op situaties waarin de eerste schenking voor die datum heeft plaatsgevonden. Om dat te voorkomen wordt voor de volledigheid in het voorgestelde artikel XVIII, eerste lid, geregeld dat die bepaling met ingang van 1 januari 2024 niet meer kan worden toegepast. Dat betekent dat een verkrijger die in zijn aangifte ter zake van een schenking die is ontvangen in het kalenderjaar 2021 of 2022 een beroep heeft gedaan op de vrijstelling EW en per 1 januari 2023 de vrijstelling nog slechts gedeeltelijk heeft benut artikel 33a, tweede lid, SW 1956 zoals dat luidde op 31 december 2022 uitsluitend kan toepassen voor aanvullende schenkingen die uiterlijk 31 december 2023 zijn gedaan. Deze belastingplichtigen kunnen derhalve uiterlijk in het kalenderjaar 2023 het resterende deel van de vrijstelling EW, zoals die gold in 2021, onderscheidenlijk 2022, nog benutten.

Het voorgestelde artikel XVIII, tweede lid voorziet in overgangsrecht voor de verlengde aanslagtermijn voor gevallen waarin een beroep is gedaan op de vrijstelling EW. In deze gevallen wordt op basis van het huidige artikel 33a, derde lid, SW 1956 de termijn voor het opleggen van de aanslag met twee jaar verlengd. Dit houdt verband met de bestedingseis, op grond waarvan de

geschonken bedragen uiterlijk in het tweede kalenderjaar na het kalenderjaar waarin de eerste schenking is gedaan moeten worden besteed ten behoeve van de eigen woning. Ook na het vervallen van de vrijstelling EW blijft het wenselijk dat de verlengde aanslagtermijn van toepassing blijft op schenkingen die zijn gedaan voor het vervallen van die vrijstelling. Dit wordt bewerkstelligd met het voorgestelde artikel XVIII, tweede lid. Indien de verkrijger in de aangifte van een schenking die hij heeft ontvangen in het kalenderjaar 2023 - of een eerder kalenderjaar - een beroep op de vrijstelling EW heeft gedaan, geldt op grond van dit overgangsrecht dus een periode van vijf jaar voor het opleggen van de aanslag.

Artikel XIX

Artikel XIX (overgangsrecht aanslagtermijn)

Door het voorgestelde artikel XIX blijft de verwijzing in artikel 12 SW 1956 naar artikel 33, onderdeel 7°, SW 1956, op grond waarvan schenkingen EW van de in artikel 12 SW 1956 opgenomen 180 dagenfictie worden uitgezonderd, nog tot en met 30 juni 2024 van toepassing op schenkingen EW die zijn gedaan uiterlijk 31 december 2023. Voor een nadere toelichting bij dit artikel wordt verwezen naar de toelichting bij artikel XVII.

Artikel XX

Artikel XX (artikel 14 van de Wet op belastingen van rechtsverkeer)

Artikel XX voorziet in aanpassing van het algemene tarief van de overdrachtsbelasting. Voorgesteld wordt dat tarief te verhogen naar 10,4%, wat een verhoging van 2,4%-punt inhoudt.

Het algemene tarief van 10,4% is van toepassing op alle verkrijgingen die niet in aanmerking komen voor het verlaagde tarief van 2% en waarop geen vrijstelling van overdrachtsbelasting van toepassing is. Dit kunnen bijvoorbeeld de verkrijging van niet-woningen, woningen waarbij niet wordt voldaan aan de voorwaarden voor toepassing van de startersvrijstelling of het verlaagde tarief, de verkrijging van economische eigendom of aandelen bedoeld in artikel 4, eerste lid, onderdeel a, van de Wet op belastingen van rechtsverkeer en de verkrijging van aanhorigheden die tot de woning behoren, maar die niet gelijktijdig met de woning worden verkregen zijn. 'Niet-woningen' zijn bijvoorbeeld bedrijfsgebouwen, bedrijfsruimten, maar ook grond die bestemd is voor woningbouw, hotels, pensions, verpleeg- en zorginstellingen en afzonderlijke garageboxen. 'Woningen waarbij niet wordt voldaan aan de voorwaarden voor toepassing van de startersvrijstelling of het verlaagde tarief' zijn bijvoorbeeld tweede en volgende (vakantie)woningen, woningen die ouders kopen voor hun kind en woningen die worden verkregen door niet-natuurlijke personen, zoals rechtspersonen.

Volledigheidshalve wordt opgemerkt dat niet wordt voorgesteld het verlaagde tarief van 2% aan te passen.

Artikel XXI

Artikel XXI, onderdeel A (Tabel I behorende bij de Wet op de omzetbelasting 1968)

In tabel I behorende bij de Wet op de Omzetbelasting 1968 (Wet OB 1968) zijn goederen en diensten opgenomen, waarvan de leveringen op grond van artikel 9, tweede lid, onderdeel a, Wet OB 1968 zijn belast tegen het verlaagde btw-tarief. Het Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden heeft in zijn uitspraak van 1 juni 2021¹⁵¹ geoordeeld dat de levering van distikstofmonoxide/N₂O-patronen (hierna: lachgas)¹⁵² ter zake waarvan het aannemelijk wordt geacht dat het lachgas kennelijk bestemd is om te worden gebruikt voor de bereiding van eet- en drinkwaren en daarin geheel of ten dele opgaat, belast is tegen het verlaagde btw-tarief op grond van tabel I, post a.1, onder b, Wet OB 1968. Door de voorgestelde toevoeging aan de algemene aantekening bij tabel I is het algemene btw-tarief van toepassing op de levering van lachgas. Deze aanpassing strekt ertoe de levering van distikstofmonoxide tegen het algemene btw-tarief te belasten. Dit geldt ongeacht de aanwending van het lachgas, met dien verstande dat voorgesteld wordt dat één uitzondering toepassing vindt: op de levering van lachgas die valt onder post a.6 van tabel I Wet OB 1968 is het verlaagde btw-tarief van toepassing. Als gevolg van die uitzondering is het verlaagde btw-tarief onder meer¹⁵³ van toepassing op de levering van lachgas dat kwalificeert als geneesmiddel als bedoeld in artikel 1, eerste lid, onderdeel b, van de Geneesmiddelenwet waarvoor een handelsvergunning is verleend.

Artikel XXI, onderdeel B (tabel II behorende bij de Wet op de omzetbelasting 1968)

Voorgesteld wordt om twee posten (posten a.10 en b.7) op te nemen in tabel II, onderdeel, a, respectievelijk b, Wet OB 1968. Deze nieuwe posten hebben betrekking op het tegen het btw-nultarief leveren en installeren van zonnepanelen en zonnepanelen als op of in de onmiddellijke nabijheid van woningen. De voorgestelde posten omvatten een vijftal begrippen/onderdelen te weten 'levering' (nader toegelicht in onderdeel a), 'installatie' (nader toegelicht in onderdeel b), 'zonnepanelen' (nader toegelicht in onderdeel c) 'zonnepanelen als dakbedekking' (nader toegelicht in onderdeel d) en 'op of in de onmiddellijke nabijheid van woningen' (nader toegelicht in onderdeel e).

a. Levering

Met levering wordt bedoeld de levering in de zin van artikel 3 Wet OB 1968. Het is mogelijk dat zonnepanelen worden geleverd door een andere partij dan degene die deze installeert op een woning. Het is van belang om te bepalen of de zonnepanelen worden geleverd met de bestemming om te worden geïnstalleerd op of nabij een woning. Als dit niet vaststaat op het moment van de levering of de installatiedienst (als dit een afzonderlijke prestatie is), is het btw-nultarief niet van toepassing op die levering of dienst. De beoordeling of de zonnepanelen worden geleverd met de bestemming om te worden geïnstalleerd op of nabij een woning vindt dus uiterlijk

¹⁵¹ Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden 1 juni 2021, ECLI:NL:GHARL:2021:5432.

¹⁵² Zoals in het algemeen deel van deze memorie is benoemd is ervoor gekozen om in afwijking van het hofoordeel en de wettekst in deze toelichting een term te gebruiken die gangbaar is in het dagelijkse spraakgebruik voor de aanduiding van distikstofmonoxide (namelijk: lachgas).

¹⁵³ Op grond van post a.6 van tabel I Wet OB 1968 vallen geneesmiddelen waarvoor geen handelsvergunning is vereist ingevolge artikel 40, derde lid, onderdelen a tot en met g, van de Geneesmiddelenwet ook onder het verlaagde tarief.

plaats op het moment van de levering of het verrichten van de installatiedienst. Dit schept duidelijkheid voor alle betrokken partijen en volgt ook uit de systematiek van de Wet OB 1968. Als een nieuwbouwwoning wordt (op)geleverd, wordt de levering en installatie van zonnepanelen afgesplitst van de (op)levering van de nieuwbouwwoning, zodat het btw-nultarief op die afgesplitste prestatie(s) van toepassing is. Dit is alleen mogelijk voor zover sprake is van zonnepanelen die uitsluitend de functie hebben energie te winnen uit zonlicht (de zogenoemde niet-geïntegreerde zonnepanelen) en die bijvoorbeeld niet tevens als dakbedekking dienen (de zogenoemde zonnepanelen als dakbedekking). Zonnepanelen als dakbedekking maken een integrerend deel uit van het pand en kunnen daarom niet worden afgesplitst van de levering van het pand als zodanig. De koper kan in het laatste geval nog steeds de btw die drukt op deze zonnepanelen en die toerekenbaar is aan het tegen vergoeding leveren van energie op aangifte terugvragen. In dat geval is echter ook btw verschuldigd over de stroom die aan het energienet wordt geleverd. Als daarna gebruik wordt gemaakt van de kleineondernemingsregeling (KOR) is die btw alleen verschuldigd over het jaar waarin om teruggaaf wordt verzocht. Er wordt voor lopende projecten geen overgangsrecht opgenomen in de voorgestelde wetgeving zodat de algemene btw-uitgangspunten voor het tijdstip van verschuldigdheid van belasting uit artikel 13 Wet OB 1968 van toepassing zijn.

b. Installatie

Met installatie wordt bedoeld de dienst, in de zin van artikel 4 Wet OB 1968, die het plaatsen en aansluiten betreft van zonnepanelen op of in de onmiddellijke nabijheid van woningen. Onder installatie wordt dus niet alleen verstaan de bevestiging van zonnepanelen. De leveringen en diensten die direct noodzakelijk zijn voor het aanbrengen en functioneren van de zonnepanelen, zoals het aanleggen van kabels, het aanpassen (en de ombouw) van de meterkast in verband met de aanschaf van zonnepanelen, de levering van elektrakabels, omvormers, micro-omvormers, montagemateriaal, producten om de panelen aan het dak te bevestigen (zonnepaneelsteunen) en zogenoemde optimizers vallen onder (of gaan op in de) 'installatie' in de zin van deze post. Hier staat tegenover dat dienstverlening die niet (meer) ziet op de installatie van zonnepanelen (de dienstverlening die dus niet (meer) direct noodzakelijk is voor het aanbrengen en goed functioneren van de zonnepanelen als zodanig), zoals het installeren van een warmtepomp of een accupakket, niet valt onder het begrip 'installeren' en dus niet valt onder deze post.¹⁵⁴ Ook bijvoorbeeld de versteviging of verzwaring van een dak om zonnepanelen of zonnepanelen als dakbedekking op te leggen gaat niet op in de 'installatie' en valt niet onder het btw-nultarief.

c. Zonnepanelen

Onder zonnepanelen worden panelen verstaan die de functie hebben om door middel van fotonvoltaïsche cellen (ook wel PV-cellen of zonnecellen genoemd)¹⁵⁵ elektriciteit op te wekken uit zonlicht. (Het btw-nultarief gaat dus bijvoorbeeld niet gelden voor zonnecollectoren die zonlicht in warmte omzetten). De regeling is bedoeld voor zonnepanelen die worden aangeschaft ten behoeve

¹⁵⁴ Dit betekent ook dat het btw-nultarief niet geldt wanneer bijvoorbeeld een omvormer kapot gaat en (later) ter vervanging een nieuwe wordt geleverd. Het btw-nultarief geldt bijvoorbeeld ook niet voor onderhoudsdienstverrichting of softwarepakketten die worden aangeboden om de zonnepanelen te monitoren.

¹⁵⁵ Fotonvoltaïsche cellen zijn cellen die zonlicht omzetten in elektriciteit.

van de energievoorziening en die vanwege de netaansluiting ook kunnen leiden tot stroomleveringen aan het energiebedrijf.

d. Zonnepanelen als dakbedekking

Hieronder worden verstaan de (eerder gedefinieerde) zonnepanelen die tegelijkertijd als dakbedekking functioneren (zoals dakpannen of -panelen waarin fotovoltaïsche cellen zijn verwerkt) en die dus naast een energieopwekkende functie ook de functie hebben om een dak wind- en waterdicht te maken. Het integreren van zonnecellen (in dakmaterialen) terwijl de elektriciteit die daaruit wordt opgewekt niet, of naar redelijke maatstaven gemeten niet kan worden benut voor de energievoorziening van de woning voldoet niet om het btw-nultarief van toepassing te laten zijn (omdat deze producten niet conform de definitie van 'zonnepanelen' in hoofdzaak de functie hebben om door middel van fotovoltaïsche cellen elektriciteit op te wekken uit zonlicht).

Er bestaan inmiddels diverse (combi)producten, zoals PVT-panelen¹⁵⁶, zonneramen of zonwering met daarin zonnecellen verwerkt. Deze combiproducten met geïntegreerde zonnecellen kwalificeren niet als zonnepanelen of als zonnepanelen als dakbedekking en vallen derhalve niet onder het btw-nultarief.¹⁵⁷ Een uitgangspunt in de btw is dat op de levering van één goed of dienst niet twee tarieven kunnen worden toegepast. Toepassing van het nultarief beperkt tot de functie van energieopwekking ingeval van levering van bijvoorbeeld ramen met zonnecellen is daarom niet mogelijk. Er is voor gekozen om zonnepanelen als dakbedekking onder het btw-nultarief te brengen omdat dergelijke producten kwalificeren als "zonnepanelen" in de zin van de BTW-richtlijn 2006.¹⁵⁸ Het onder het btw-nultarief brengen van andere combi-producten (voor zover daar Unierechtelijk al ruimte voor zou bestaan) zou een afbakeningsprobleem opleveren voor de ondernemers die het btw-nultarief toepassen en voor de Belastingdienst en bovendien een aanzienlijke derving opleveren die zich naar de toekomst toe niet laat inschatten. Het opnemen van zonnecellen in (bouw)producten (zodat combi-producten ontstaan), die al dan niet onderdeel uitmaken of kunnen gaan maken van (de constructie van) een gebouw, heeft dus niet tot gevolg dat dit product voor het btw-nultarief in aanmerking komt.

e. Op of in de onmiddellijke nabijheid van woningen

De posten zijn alleen van toepassing als de zonnepanelen worden geleverd en geïnstalleerd op of in de onmiddellijke nabijheid van woningen. Ten aanzien van het begrip 'woningen' wordt aangesloten bij tabel I, post b. 8, Wet OB 1968 en meer precies bij de uitleg die daaraan is gegeven in het beleidsbesluit.¹⁵⁹ De definitie van 'woningen' sluit uit dat het btw-nultarief van toepassing is als zonnepanelen worden geplaatst op bijvoorbeeld een bedrijfsgebouw, maar ook als

¹⁵⁶ PVT-panelen zijn combipanelen die, naast fotovoltaïsche cellen voor de opwekking van elektriciteit, ook een thermisch deel hebben voor de opwekking van warmte.

¹⁵⁷ In die zin kan het btw-nultarief ook niet worden toegepast op voertuigen waarin zonnepanelen zijn geïntegreerd, overigens wordt in dat geval ook niet voldaan aan de eis dat zonnepanelen op of in de onmiddellijke nabijheid van woningen moeten worden geleverd en geïnstalleerd.

¹⁵⁸ Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PbEU 2006, L 347).

¹⁵⁹ Beleidsbesluit van 31 maart 2022 Omzetbelasting. Toelichting Tabel I, nr. 2022-6334 (Stcrt. 2022, 9114). Er wordt geen aansluiting gezocht bij de wettelijke eis dat de woningen langer dan twee jaar gelden in gebruik moeten zijn genomen (dat volgt ook niet uit de wettekst van de voorgestelde bepaling).

de panelen worden geplaatst op openbare en andere gebouwen die worden gebruikt voor activiteiten van algemeen belang. In afwijking van het hiervóór genoemde beleidsbesluit mag echter aangenomen worden dat sprake is van een woning in de zin van deze bepaling als het desbetreffende pand volgens de BAG mede een woonfunctie heeft of een vakantiewoning is en de zonnepanelen (ook) ten behoeve van die (woon)functie worden aangewend. Het is daarbij niet relevant of het pand is gesplitst in appartementsrechten of dat het woonpand een commercieel geëxploiteerde plint zonder woningen bevat.¹⁶⁰

Het gebruik van het woord 'op' sluit een btw-nultarief niet uit voor de zonnepanelen als dakbedekking die zagezegd 'in' het dak van de woning worden gemonteerd, mits sprake is van een zelfstandige levering van die zonnepanelen. De tekst 'in de onmiddellijke nabijheid van woningen' betekent dat het btw-nultarief ook van toepassing is als zonnepanelen worden geplaatst op een schuur, een garage, in de tuin of een uitbouw mits die tot de woning behoort. Het btw-nultarief kan ook gelden voor zonnepanelen en zonnepanelen als dakbedekking die een VvE op flatwoningen laat plaatsen of voor zonnepanelen die worden geïnstalleerd op woningen van consumenten die zich hebben verenigd in een postcoderoos.

Bij toepassing van het btw-nultarief door ondernemers die zonnepanelen leveren en/of installeren geldt de in het bestuursprocesrecht geldende vrije bewijsleer, zodat ondernemers vrij zijn in de wijze waarop zij aantonen dat de panelen worden geïnstalleerd op of in de onmiddellijke nabijheid van woningen. Als tegemoetkoming in de bewijslast kunnen ondernemers, om te verifiëren dat zij het btw-nultarief terecht toepassen (met name voor de vraag of sprake is van woningen), zich baseren op de gegevens uit de BAG. Als door de leverancier niet aannemelijk wordt gemaakt dat zonnepanelen of zonnepanelen als dakbedekking op of in de onmiddellijke nabijheid van woningen zullen worden geplaatst, is, conform de hoofdregel, op de levering het algemene tarief van 21% van toepassing.

Artikel XXI, onderdelen C en D (artikel 17d en artikel 20, tweede lid, onderdeel b van de Wet op de omzetbelasting 1968)

Aan artikel 17d en artikel 20, tweede lid, onderdeel b, Wet OB 1968 die respectievelijk zien op tariefstoepassing bij intracommunautaire verwerving en bij invoer wordt de nieuwe post voor zonnepanelen (het btw-nultarief voor zonnepanelen en zonnepanelen als dakbedekking) toegevoegd. Deze aanpassingen zorgen ervoor dat ook de intracommunautaire verwerving en invoer van zonnepanelen (al dan niet als dakbedekking) bestemd om te worden geïnstalleerd op of in de onmiddellijke nabijheid van woningen kunnen plaatsvinden tegen het btw-nultarief.

Artikel XXII

Artikel XXII, onderdelen A en G (artikel 1, vijfde lid, en artikel 12a, derde en vijfde lid van de Wet op de belasting van personenauto's en motorrijwielen 1992)

Artikel 1, vijfde lid, en artikel 12a derde en vijfde lid, Wet BPM 1992 regelen dat aanvullende bpm is verschuldigd als binnen drie jaar na de eerste inschrijving in het

¹⁶⁰ Het btw-nultarief is niet van toepassing als zonnepanelen worden geplaatst op een bedrijfspand dat geen woonfunctie heeft, ook niet als de zonnepanelen mede dienstbaar zijn aan omliggende woningen.

kentekenregister de CO₂-uitstoot hoger wordt door bijvoorbeeld motortuning of chiptuning. De betreffende artikelen zien nu alleen op personenauto's. De voorgestelde wijzigingen regelen dat die ook van toepassing zijn op bestelauto's.

Artikel XXII, onderdelen B, C en D (artikel 5, eerste lid, artikel 6, tweede lid, en artikel 8 van de Wet op de belasting van personenauto's en motorrijwielen 1992)

De aanpassingen in artikelen 5, 6 en 8 Wet BPM 1992 houden verband met en zijn een gevolg van het vervallen van artikelen 13a en 13b van die wet. De regels met betrekking tot bestelauto's kunnen eensluidend zijn met de regels voor personenauto's en motorrijwielen, met een enkele uitzondering. Door de aanpassingen blijft alleen nog bij degene op wiens naam een bestelauto als bedoeld in de artikelen 15 en 15a wordt of is gesteld – in afwijking van de hoofdregel dat de inschrijver de belastingplichtige is - belastingplichtige voor de betaling en aangifte. In alle andere gevallen is de inschrijver van de bestelauto in het kentekenregister belastingplichtig voor de betaling van de belasting en aangifteplichtig.

Artikel XXII, onderdeel E (artikel 9, derde lid, van de Wet op de belasting van personenauto's en motorrijwielen 1992)

Zoals toegelicht in het algemeen deel van deze memorie wordt de grondslag van het reguliere bpm-tarief voor een bestelauto omgezet van netto cataloguswaarde naar CO₂-uitstoot. Het huidige tarief voor bestelauto in artikel 9, derde lid, onderdeel a, Wet BPM 1992 dat gebaseerd is op de netto catalogusprijs komt te vervallen en er wordt een nieuw onderdeel c in dat derde lid geïntroduceerd, waarin het tarief gebaseerd is op een vast bedrag vermenigvuldigd met de CO₂-uitstoot van de bestelauto per gram per kilometer.

Artikel XXII, onderdeel F (artikel 10 van de Wet op de belasting van personenauto's en motorrijwielen 1992)

De afschrijvingstermijn voor bestelauto wordt verlengd van "vijf jaar of meer" naar "25 jaar of meer". Op basis van artikel 10, tweede lid, Wet BPM 1992 vormt voor de nieuwe situaties de werkelijke waarde van de binnenlandse referentieauto het uitgangspunt voor de vaststelling van de verschuldigde bpm.

Artikelen XXII, onderdeel H (artikelen 13a en 13b van de Wet op de belasting van personenauto's en motorrijwielen 1992)

Zoals toegelicht in het algemeen deel van deze memorie bevat dit onderdeel het voorstel om de vrijstelling voor een bestelauto van een ondernemer te beëindigen met ingang van 1 januari 2025.

Artikel XXII, onderdelen I, J en K (artikel 15, vierde lid, artikel 15a, achtste lid, en artikel 16aa, tweede lid, van de Wet op de belasting van personenauto's en motorrijwielen 1992)

Deze onderdelen faciliteren redactionele verbeteringen als gevolg van het vervallen van artikel 10, derde lid, van de Wet op de belasting van personenauto's en motorrijwielen 1992.

Artikel XXII, onderdeel L (artikel 16b van de Wet op de belasting van personenauto's en motorrijwielen 1992)

Artikel 16b Wet BPM 1992 regelt dat ook het nieuwe tarief voor de bestelauto jaarlijks op grond van de artikelen 10.1 en 10.2 Wet IB 2001 wordt aangepast.

Artikel XXII, onderdeel M (artikel 22 van de Wet op de belasting van personenauto's en motorrijwielen 1992)

Op de verleende vrijstellingen blijven de voorwaarden en beperkingen van de artikelen 13 en 13a Wet BPM 1992 zoals die luiden op 31 december 2024 van toepassing mits de bestelauto een datum eerste toelating heeft die is gelegen voor 1 januari 2025. Voorts regelt artikel 22 Wet BPM 1992 dat een ondernemer die een gebruikte bestelauto importeert met een datum eerste toelating vóór het vervallen van de vrijstelling voor ondernemers nog die vrijstelling kan toepassen. Daarmee wordt voorkomen dat een geïmporteerde bestelauto zwaarder wordt belast, dan een vergelijkbare binnenlandse bestelauto. Voor de bestelauto's waarvan de datum eerste toelating uiterlijk op 31 december 2024 is gelegen, blijft de aanspraak op 100% belastingvermindering gerespecteerd doordat artikel 10, derde lid, Wet BPM 1992 zoals dat luidde op 31 december 2024 op die bestelauto's van toepassing blijft.

Artikel XXIII

Artikel XXIII en artikel LII, onderdeel B (artikel 24b van de Wet op de motorrijtuigenbelasting 1994 en artikel XVII, onderdeel B van de Wet fiscale maatregelen Klimaatakkoord)

Voorgesteld wordt het tarief in de Wet op de motorrijtuigenbelasting 1994 voor een bestelauto van een ondernemer in de jaren 2025 en 2026 aan te passen. De tariefsaanpassingen hebben betrekking op zowel de vaste voet van de tabel (kolom II) als de gewichtstarieven per 100 kg (kolom III).

Artikel XXIV

Artikel XXIV (artikel 9 van de Wet op de belasting van personenauto's en motorrijwielen 1992)

De verschuldigde bpm voor een bestelauto wordt berekend ingevolge het voorgestelde artikel 9, derde lid, onderdeel c, van de Wet op de belasting van personenauto's en motorrijwielen 1992 door het tarief, een vast bedrag ter grootte van € 66,91 (prijspeil 2023), te vermenigvuldigen met het aantal gram CO₂-uitstoot per kilometer. Dit artikel XXIV borgt dat de tabelcorrectiefactor in 2024 wordt toegepast op dit vaste bedrag. Na de inwerkingtreding van artikel XXII voorziet artikel 16b van de Wet BPM 1992 in deze jaarlijkse bijstelling.

Artikel XXV

Artikel XXV (artikel 16b.17 van de Wet milieubeheer)

Zoals in het algemene deel van deze memorie is toegelicht, wordt voorgesteld de zogenoemde reductiefactor aan te passen. De reductiefactor is relevant voor de berekening van het aantal dispensatierechten voor de CO₂-heffing industrie in een jaar. Artikel XXV draagt zorg dat de aangepaste reductiefactor voor het jaar 2023 in artikel 16b.17 van de Wet Milieubeheer wordt opgenomen. Deze bedraagt 1,213. Dit getal wordt vervolgens per jaar verminderd met 0,078, om de reductiefactor voor dat jaar vast te stellen. Hieruit volgt de hierna in tabel PM opgenomen reeks:

Tabel 1: verloop reductiefactor 2023-2030 conform EU ETS benchmarks 2021-2025

| Jaar | 2023 | 2024 | 2025 | 2026 | 2027 | 2028 | 2029 | 2030 |
|----------------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|
| Reductiefactor | 1,213 | 1,135 | 1,057 | 0,979 | 0,901 | 0,823 | 0,745 | 0,667 |

Artikel XXVI

Artikel XXVI, onderdelen A tot en met C en artikelen XXVIII tot en met XXXIV (artikelen 59, 60 en 63 van de Wet belastingen op milieugrondslag)

Het wetsvoorstel wijzigt de energiebelastingtarieven voor aardgas, aardgas voor verwarming ter bevordering van het groeiproces van tuinbouwprojecten en elektriciteit, en verhoogt de vermindering voor de verschuldigde energiebelasting voor elektriciteit. De tarieven en belastingvermindering zijn opgenomen in de artikelen 59, 60 en 63 Wbm. Hieronder worden de aanpassingen weergegeven die met dit wetsvoorstel met ingang van 1 januari 2023 worden voorgesteld voor deze artikelen.

Voorafgaand aan de toelichting op de aanpassingen in de artikelen 59 en 63 Wbm worden volledigheidshalve enkele aanpassingen van de tarieven genoemd. Deze aanpassingen worden op grond van eerder vastgestelde wetgeving met ingang van 1 januari 2023 doorgevoerd in de artikelen 59 en 63 Wbm. De aanpassingen worden geregeld bij de Wet fiscale maatregelen Klimaatakkoord (artikel XXIV) en het Belastingplan 2022 (artikel XXIIA, onderdeel A). In onderstaande tabellen wordt weergegeven hoe de wijziging van de tarieven precies is vormgegeven.

Tabel 2: Artikel 59, eerste lid, onderdeel a, Wbm (aardgas)

| Tarief | Wet belasting op milieugrondslag | Wet fiscale maatregelen Klimaatakkoord | Tarief na Wet fiscale maatregelen Klimaatakkoord | Wijziging Belastingplan 2022 | Tarief na Belastingplan 2022 |
|----------|----------------------------------|--|--|------------------------------|------------------------------|
| Schijf 1 | € 0,36322 | + € 0,01 | € 0,37322 | | € 0,37322 |

Tabel 3: Artikel 59, eerste lid, onderdeel c, Wbm (elektriciteit)

| Tarief | Wet belasting op milieugrondslag | Wet fiscale maatregelen Klimaatakkoord | Tarief na Wet fiscale maatregelen Klimaatakkoord | Wijziging Belastingplan 2022 | Tarief na Belastingplan 2022 |
|----------|----------------------------------|--|--|------------------------------|------------------------------|
| Schijf 1 | € 0,03679 | - € 0,0035 | € 0,03329 | + € 0,05436 | € 0,08765 |
| Schijf 2 | € 0,04361 | | € 0,04361 | + € 0,00859 | € 0,05220 |

| | | | | | |
|----------|-----------|--|-----------|-------------|-----------|
| Schijf 3 | € 0,01189 | | € 0,01189 | + € 0,00201 | € 0,01390 |
|----------|-----------|--|-----------|-------------|-----------|

Tabel 4: Artikel 59, derde lid, Wbm (blokverwarming)

| Tarief | Wet belasting op milieugrondslag | Wet fiscale maatregelen Klimaatakkoord | Tarief na Wet fiscale maatregelen Klimaatakkoord | Wijziging Belastingplan 2022 | Tarief na Belastingplan 2022 |
|----------|----------------------------------|--|--|------------------------------|------------------------------|
| Schijf 1 | € 0,36322 | + € 0,01 | € 0,37322 | | € 0,37322 |

Tabel 5: Artikel 60, eerste lid, Wbm (tuinbouw)

| Tarief | Wet belasting op milieugrondslag | Wet fiscale maatregelen Klimaatakkoord | Tarief na Wet fiscale maatregelen Klimaatakkoord | Wijziging Belastingplan 2022 | Tarief na Belastingplan 2022 |
|----------|----------------------------------|--|--|------------------------------|------------------------------|
| Schijf 1 | € 0,05833 | + € 0,00161 | € 0,05994 | | € 0,05994 |

Verder regelt artikel XXIIA, onderdeel B, van het Belastingplan 2022 dat het bedrag aan belastingvermindering, genoemd in het huidige artikel 63, eerste lid, Wbm, wordt vervangen door € 462,62. Wanneer dit wetsvoorstel tot wet wordt verheven en in werking treedt worden vervolgens de wijzigingen bij het onderhavige voorstel doorgevoerd.

Het onderhavige wetsvoorstel regelt dat de nieuwe energiebelastingtarieven voor aardgas en elektriciteit worden opgenomen in artikel 59 Wbm.

Zie voor een toelichting op de wijzigingen paragraaf 4.22 van het algemeen deel van deze memorie.

Bij de jaarlijkse bijstellingsregeling zal de inflatiecorrectie ingevolge artikel 90 Wbm worden toegepast aan de hand van de tabelcorrectiefactor. Dat betekent dat de tarieven nog als gevolg van het toepassen van die inflatiecorrectie worden gewijzigd.

Het onderhavige wetsvoorstel regelt de verhoging van de tarieven voor aardgas voor verwarming ter bevordering van het groeiproces van tuinbouwprojecten in de eerste tot en met vierde schijf zoals die zijn opgenomen in artikel 60, eerste lid, Wbm. Zie voor een toelichting op de verhoging paragraaf 4.22 van het algemeen deel van deze memorie.

Bij de jaarlijkse bijstellingsregeling zal de inflatiecorrectie ingevolge artikel 90 Wbm worden toegepast aan de hand van de tabelcorrectiefactor. Dat betekent dat de tarieven nog als gevolg van het toepassen van die inflatiecorrectie worden gewijzigd.

Het onderhavige wetsvoorstel regelt in XXVI, onderdeel C, de verhoging van de vermindering van de verschuldigde energiebelasting voor elektriciteit die is opgenomen in artikel 63, eerste lid, Wbm. Zie voor een toelichting op deze verhoging paragraaf 4.22 het algemeen deel van deze memorie.

Artikel XXVI, onderdeel D en artikel XXVII (artikelen 77 en 90 van de Wet belastingen op milieugrondslag)

Zoals is beschreven in het algemeen deel van deze memorie wordt een tariefsverhoging in de vliegbelasting voorgesteld. Artikel XXVI, onderdeel D, regelt deze aanpassing van het per passagier geldende tarief, genoemd in artikel 77 Wbm. Aangezien bij de berekening van het voorgestelde nieuwe tarief al rekening is gehouden met de jaarlijkse indexatie van het huidige tarief, hoeft het nieuwe tarief in het eerste jaar, 2023, niet te worden geïndexeerd. Daartoe regelt artikel XXVII dat artikel 90 Wbm in dat jaar niet van toepassing is op artikel 77 Wbm.

Artikel XXXV

Artikelen XXXV en XXXVII (artikel 7 van de Wet op de accijns)

Zoals is toegelicht in het algemeen deel van deze memorie wordt in de Wet op de accijns (WA) het tarief voor licht bier aangepast, om te voorkomen dat de belasting op deze bieren lager uitkomt dan de belasting op alcoholvrije dranken. Bij artikel XXXV wordt daarom voorgesteld om met ingang van 1 januari 2023 de accijns per hectoliter bier met een extractgehalte van minder dan 7 procenten Plato in artikel 7, eerste lid, onderdeel a, WA te verhogen van € 8,83 naar € 20,20. Dit bedrag komt overeen met het voorgestelde tarief in de verbruiksbelasting van alcoholvrije dranken. Dat voorstel is opgenomen in artikel XXXIX van onderhavig wetsvoorstel.

Met ingang van 1 januari 2024 wordt als gevolg van de Wet implementatie richtlijnen accijns 2022 de maatstaf van heffing van de bieraccijns gewijzigd van procenten Plato naar alcoholgehalte, waarbij het minimumbedrag aan accijns overeenkomt met het tarief voor de verbruiksbelasting van alcoholvrije dranken. Bij artikel XL van onderhavig wetsvoorstel wordt voorgesteld het tarief in de verbruiksbelasting van alcoholvrije dranken met ingang van 1 januari 2024 verder te verhogen naar € 22,67. Bij artikel XXXVII wordt geregeld dat het minimumbedrag aan bieraccijns per hectoliter wederom aansluit bij dit tarief voor alcoholvrije dranken.

Artikel XXXVI

Artikelen XXXVI en XXXVIII (artikel 35 van de Wet op de accijns)

Conform het coalitieakkoord stelt het kabinet voor de tabaksaccijns zodanig te verhogen dat de gemiddelde verkoopprijs voor een pakje sigaretten van 20 stuks in 2024 op ongeveer € 10 uitkomt. Dit gebeurt in twee gelijke, opvolgende stappen. De eerste stap vindt plaats in 2023 en de tweede stap in 2024. Het tarief van accijns op rooktabak per kilogram wordt met ingang van dezelfde data net zoals het minimumbedrag aan accijns van 1000 stuks sigaretten telkens verhoogd met € 50,33. De accijns op sigaren wordt in 2023 en 2024 telkens met 1%-punt verhoogd. Op grond van artikel 36, zesde lid, WA mag de verhoging van de tabaksaccijns in 2023 niet eerder plaatsvinden dan met ingang van eerste dag van de vierde maand na de maand van publicatie. De reden voor deze termijn is dat zowel het bedrijfsleven als de Douane voor de invoering ongeveer drie maanden nodig heeft, onder meer in verband met het drukken van nieuwe accijnszegels. Aangezien wordt verwacht dat dit wetsvoorstel in december 2022 tot wet wordt verheven en gepubliceerd, is in dit geval 1 april 2023 de eerst mogelijke inwerkingtredingsdatum. Om te voorkomen dat belastingplichtigen en de Douane met twee tariefswijzigingen binnen een jaar kunnen worden geconfronteerd, zal ook artikel XXXVIII in werking treden met ingang van 1 april 2024.

Artikel XXXIX

Artikelen XXXIX en XL (artikelen 2, 6, 8 en 10 van de Wet op de verbruiksbelasting van alcoholvrije dranken)

Zoals toegelicht in het algemeen deel van deze memorie wordt voorgesteld de Wet op de verbruiksbelasting van alcoholvrije dranken (Wvad) als volgt aan te passen. Met ingang van 1 januari 2023 wordt het tarief per hectoliter met € 11,37 verhoogd naar € 20,20. Artikel XXXIX regelt deze voorgestelde aanpassing van het eerste lid van artikel 10 Wvad.

Met ingang van 1 januari 2024 maakt vervolgens mineraalwater niet langer deel uit van de belastinggrondslag van de verbruiksbelasting van alcoholvrije dranken. Het gaat hierbij om water, natuurlijk of kunstmatig mineraalwater en spuitwater, zonder toegevoegde suiker of andere zoetstoffen, noch gearomatiseerd. Dit komt overeen met water dat valt onder GN-code 2201. De uitzondering voor dergelijk water wordt geregeld door in artikel 6 Wvad water met GN-code 2201 niet langer onder de definitie van alcoholvrije dranken te laten vallen. Artikel XL, onderdeel B, regelt dit. Artikel XL, onderdeel A, regelt dat in artikel 2 Wvad de omschrijving van het begrip GN-code wordt opgenomen. Onder GN-code wordt verstaan de code, bedoeld in Verordening (EEG) nr. 2658/87 van de Raad van 23 juli 1987 met betrekking tot de tarief- en statistiek nomenclatuur en het gemeenschappelijk douanetarief (PbEG 1987, L 256) (Verordening (EEG) nr. 2658/87), zoals deze luidde op 1 januari 2022. Voor deze systematiek is gekozen om te voorkomen dat bij wijziging van de GN-codes in Verordening (EEG) nr. 2658/87 automatisch (en onbedoeld) wijziging zou kunnen optreden in de definitie van water in de Wvad. Door de precisering van de definitie van water in artikel 6 Wvad vervalt de noodzaak om het begrip mineraalwater nader te definiëren in artikel 8 Wvad. Artikel 8 Wvad kan daarom vervallen. Dit wordt geregeld bij artikel XL, onderdeel C. Om te voorkomen dat de budgettaire opbrengst door de kleinere belastinggrondslag gaat dalen, wordt bij artikel XL, onderdeel D, het tarief in artikel 10, eerste lid, Wvad verhoogd naar € 22,67.

Artikel XLI

Artikel XLI, onderdeel A (artikel 3a van de Algemene wet inkomensafhankelijke regelingen)

Op grond van artikel 3, eerste lid, Awir juncto artikel 5a, eerste lid, onderdeel a, en derde tot en met zevende lid, AWR worden echtgenoten aangemerkt als partner voor de inkomensafhankelijke regelingen (toeslagpartner). De enige uitzondering hierop is wanneer de echtgenoten in de BRP op verschillende woonadressen zijn ingeschreven en er een scheidingsprocedure is opgestart bij de rechter (artikel 5a, vierde lid, AWR). Het voorgestelde artikel 3a Awir regelt de mogelijkheid voor echtgenoten om op verzoek niet aangemerkt te worden als toeslagpartner, ondanks dat er (nog) geen scheidingsprocedure is gestart.

Deze uitzondering op het toeslagpartnerschap is bedoeld voor de situatie waarin één van de twee echtgenoten tijdelijk verblijft in een instelling die opvang biedt als bedoeld in de artikelen 1.1.1, 2.3.3 en 2.3.5 van de Wet maatschappelijke ondersteuning 2015 (opvang). Het gaat hier om een instelling die door het college van burgermeester en wethouders is aangewezen om opvang te verzorgen voor personen waarbij een risico bestaat voor hun veiligheid als gevolg van huiselijk geweld.

Als sprake is van een toeslagpartnerschap tussen twee personen op grond van artikel 3, eerste lid, Awir juncto artikel 5a, eerste lid en derde tot en met zevende lid, AWR, blijft het toeslagpartnerschap in beginsel voortbestaan als één van de twee toeslagpartners in een opvang verblijft. Op grond van het voorgestelde artikel 3a Awir kan degene die in de opvang verblijft verzoeken om niet meer als toeslagpartners te worden aangemerkt. Of sprake is van een verblijf in een opvang kan worden bepaald aan de hand van de inschrijving in de BRP of een verklaring van de opvang. De duur van deze uitzondering is beperkt tot de duur van het verblijf in de opvang. Bij vertrek uit de opvang vervalt deze uitzondering op het toeslagpartnerschap.

Om ook na het vertrek uit de opvang niet als toeslagpartners te worden aangemerkt, moet er voldaan worden aan artikel 5a, vierde lid, AWR (indienen van een verzoek tot echtscheiding of tot scheiding van tafel en bed én niet meer op hetzelfde woonadres in de BRP of een daarmee naar aard en strekking overeenkomende registratie buiten Nederland staan ingeschreven). Als hier niet aan wordt voldaan, herleeft het toeslagpartnerschap op het moment dat de opvang is verlaten.

Artikel XLI, onderdelen B en C (artikel 3b van de Algemene wet inkomensafhankelijke regelingen)

Twee meerderjarigen zijn op grond van artikel 3, tweede lid, onderdeel e, Awir elkaars partner in het geval dat zij op hetzelfde woonadres staan ingeschreven, een minderjarig kind van een van beiden ook op dat adres staat ingeschreven en er geen andere meerderjarige op het adres ingeschreven staat, tenzij sprake is van een (onder)huursituatie. Op grond van het voorgestelde artikel 3b Awir wordt een uitzondering gemaakt op artikel 3, tweede lid, onderdeel e, Awir. Degene die tijdelijke bescherming geniet als bedoeld in artikel 1 van de Vreemdelingenwet 2000 en als ontheemde persoon onder de reikwijdte van het Uitvoeringsbesluit (EU) 2022/382¹⁶¹ valt of een verlenging daarvan (ontheemde Oekraïner), wordt ingevolge het voorgestelde artikel 3b Awir niet als een partner aangemerkt. Het Uitvoeringsbesluit (EU) 2022/382 is gebaseerd op artikel 5 van de Richtlijn 2001/55/EG.¹⁶² In artikel 3.9a van het Voorschrift Vreemdelingen 2000 is nader bepaald welke personen precies onder de bescherming van de Richtlijn 2001/55/EG en het Uitvoeringsbesluit (EU) 2022/382 vallen. De verwijzing naar artikel 1 van de Vreemdelingenwet 2000 wordt gedaan om tot uitdrukking te brengen dat de toets of een persoon onder de bescherming van de Richtlijn 2001/55/EG valt, gedaan wordt namens de Staatssecretaris van Justitie en Veiligheid en niet door de Belastingdienst/Toeslagen.

De uitzondering geldt niet als de belanghebbende zelf ook deze tijdelijke bescherming geniet omdat deze belanghebbende als ontheemde persoon eveneens onder de reikwijdte valt van het Uitvoeringsbesluit (EU) 2022/382. Twee personen die als ontheemde Oekraïner onder de bescherming van de Richtlijn 2001/55/EG vallen, kunnen dus wel als elkaars partners worden aangemerkt.

¹⁶¹ Uitvoeringsbesluit (EU) 2022/382 van de Raad van 4 maart 2022 tot vaststelling van het bestaan van een massale toestroom van ontheemden uit Oekraïne in de zin van artikel 5 van Richtlijn 2001/55/EG, en tot invoering van tijdelijke bescherming naar aanleiding daarvan (PbEU 2022, L 71).

¹⁶² Richtlijn 2001/55/EG van de Raad van 20 juli 2001 betreffende minimumnormen voor het verlenen van tijdelijke bescherming in geval van massale toestroom van ontheemden en maatregelen ter bevordering van een evenwicht tussen de inspanning van de lidstaten voor de opvang en het dragen van de consequenties van de opvang van deze personen (PbEG 2001, L 212/12).

Als er op een andere wijze dan op grond van artikel 3, tweede lid, onderdeel e, Awir een partnerschap ontstaat, dan gaat die andere bepaling voor en wordt degene die als ontheemde Oekraïner onder de bescherming van de Richtlijn 2001/55/EG valt, wel als partner aangemerkt.

Personen die zijn ingeschreven op het woonadres van de belanghebbende worden op grond van artikel 2, eerste lid, onderdeel e, Awir aangemerkt als medebewoner. Uitzondering hierop zijn de partner van de belanghebbende (zie hiervoor) en de eventuele onderhuurder en leden van diens huishouden. Ontheemde personen die inwonen bij een (huur)toeslagontvanger en in de BRP zijn ingeschreven op dat woonadres, gelden op grond van de huidige wettekst als medebewoners.

Er wordt voorgesteld dat ontheemde personen - onder dezelfde voorwaarden als hiervoor toegelicht voor het partnerbegrip - worden uitgezonderd van de status van medebewoner. Als de belanghebbende ook als ontheemde Oekraïner onder de bescherming van de Richtlijn 2001/55/EG valt, geldt de uitzondering op het medebewonerbegrip niet en kunnen personen die ook als ontheemde Oekraïner zijn aangemerkt als medebewoner van deze belanghebbende aangemerkt worden. Zoals toegelicht in het algemeen deel van deze memorie werkt artikel XLI, onderdeel B, terug tot 24 februari 2022, omdat dit de datum is van de inval van Rusland in Oekraïne en het Uitvoeringsbesluit (EU) 2022/382 in beginsel van toepassing is op personen die sinds 24 februari 2022 ontheemd zijn geraakt.

Voorgesteld wordt dat artikel 3b Awir op een bij koninklijk besluit te bepalen tijdstip vervalft. Dat zal gebeuren zodra een ontheemde Oekraïner niet meer onder de bescherming van de Richtlijn 2001/55/EG valt. Indien noodzakelijk kan een korte overgangperiode worden toegepast. Het valt niet uit te sluiten dat er op het laatste moment wordt besloten om het Uitvoeringsbesluit (EU) 2022/382 niet te verlengen, zodat het niet mogelijk is om artikel 3b Awir op tijd te laten vervallen. Om te voorkomen dat deze maatregel doorloopt, terwijl het Uitvoeringsbesluit (EU) 2022/382 niet meer van toepassing is, kan deze bepaling ook met terugwerkende kracht worden ingetrokken.

Artikel XLII

Artikel XLII (artikel 30i van de Algemene wet inzake rijksbelastingen)

In verband met het voorstel om paragraaf 3.2.3 (Oudedagsreserve), inclusief artikel 3.69, Wet IB 2001 te laten vervallen, kan in artikel 30i, eerste lid, onderdeel b, AWR de zinsnede die betrekking heeft op genoemd artikel 3.69 vervallen.

Artikel XLIII

Artikel XLIII, onderdeel A (artikel 25 van de Invorderingswet 1990)

Op grond van artikel 25, achtste lid, IW 1990 kan de ontvanger uitstel van betaling verlenen van een belastingaanslag inkomstenbelasting ter zake van geconserveerd inkomen uit aanmerkelijk belang. Het uitstel wordt onder meer (gedeeltelijk) beëindigd ingeval de vennootschap waarin de belastingschuldige de aandelen of winstbewijzen houdt reserves uitkeert aan de belastingschuldige. Het uitstel wordt dan ingetrokken voor een bedrag ter grootte van de

uitgedeelde reserves op de aandelen of winstbewijzen die aan het uitstel ten grondslag liggen, vermenigvuldigd met het huidige box 2-tarief.

In verband met de invoering van het progressieve tarief in box 2 per 2024 wordt voorgesteld in artikel 25, achtste lid, onderdeel b, IW 1990 aan te sluiten bij deze twee schijven. Dit tarief bedraagt 24,5% voor de eerste € 67.000 aan inkomsten uit aanmerkelijk belang en 31% voor het meerdere. Concreet betekent dit dat de conserverende aanslag wordt ingevorderd voor een bedrag ter grootte van de dividenduitkering vermenigvuldigd met 24,5%, vermeerderd met 31% van de dividenduitkering zover dat meer bedraagt dan € 67.000, waarna de afboeking wordt verminderd met de hierover in Nederland verschuldigde dividend- of inkomstenbelasting en de daarover in het buitenland feitelijk geheven belasting.

Artikel XLIII, onderdeel B (artikel 26 van de Invorderingswet 1990)

Op grond van artikel 26, vijfde lid, onderdeel a, IW 1990 kan de ontvanger kwijtschelding van belasting verlenen indien uitstel van betaling wordt beëindigd (op grond van artikel 25, achtste lid, IW 1990) omdat aandelen of winstbewijzen worden vervreemd en de waarde in het economische verkeer van die aandelen of winstbewijzen is gedaald (anders dan door teruggaaf van gestort kapitaal, uitkering van reserves of overgang van rechten op andere aandelen of winstbewijzen). In lijn met de voorgestelde aanpassing van artikel 25 IW 1990 wordt voorgesteld in artikel 26, vijfde lid, onderdeel a, IW 1990 voor wat betreft het berekenen van het bedrag van de kwijtschelding vanaf 2024 aan te sluiten bij de twee schijven en de voorgestelde tarieven van artikel 2.12 Wet IB 2001.

Artikel XLIV

Artikel XLIV (artikel 24 van de Wet inkomstenbelasting BES)

Zoals in het algemeen deel van deze memorie is toegelicht wordt voorgesteld om de belastingvrije som in artikel 24, tweede lid, van de Wet inkomstenbelasting BES per 1 januari 2023 met USD 500 te verhogen. Daarnaast zal, zoals elk jaar het geval is, deze belastingvrije som op grond van artikel 25 van de Wet inkomstenbelasting BES worden aangepast aan de inflatie. Deze inflatiecorrectie zal ook per 1 januari 2023 plaatsvinden, nadat eerst de voorgestelde beleidsmatige verhoging met USD 500 heeft plaatsgevonden. De voorgestelde verhoging van de belastingvrije som in de Wet inkomstenbelasting BES werkt door in de Wet loonbelasting BES, zodat inhoudingsplichtigen met ingang van 1 januari 2023 direct rekening kunnen houden met het feit dat de belastingvrije som op jaarbasis met USD 500 (extra) is verhoogd.

Artikel XLV

Artikel XLV, onderdelen A, D en E en artikel LII, onderdeel A (artikel XI van de Wet fiscale maatregelen Klimaatakkoord en artikelen V, Va, Vb, VIII, IX en XIII van de Wet aanvullende fiscale koopkrachtmaatregelen 2022)

Ten eerste wordt, zoals uiteengezet in het algemeen deel van deze memorie, voorgesteld om de per 1 april 2022 verlaagde accijnstarieven op ongelode benzine, diesel en LPG ongewijzigd te handhaven tot en met 30 juni 2023. Op deze tarieven is een aantal maatregelen van invloed.

- Het betreft om te beginnen artikel V van de Wet aanvullende fiscale koopkrachtmaatregelen 2022, dat bepaalt dat de betreffende tarieven per 1 januari 2023 teruggaan naar het (hogere) niveau zoals dat voor 1 april 2022 van toepassing was.
- Daarnaast worden de accijnstarieven op grond van artikel 27a WA jaarlijks geïndexeerd aan het begin het kalenderjaar. Toepassing van deze regeling zou leiden tot hogere accijnstarieven per 1 januari 2023.
- De derde maatregel betreft de verhoging per 1 januari 2023 van het tarief voor halfzware olie (kerosine) en gasolie (diesel) die is geregeld in artikel XI van de Wet fiscale maatregelen Klimaatakkoord. Toepassing van dat artikel zou betekenen dat het accijnstarief voor kerosine én diesel in artikel 27, eerste lid, onderdeel b, WA per 1 januari 2023 wordt verhoogd met € 10 per 1.000 liter.

Om te voorkomen dat de accijnstarieven op ongelode benzine, diesel en LPG met ingang van 1 januari 2023 wijzigen, wordt een aantal wetswijzigingen voorgesteld.

In artikel LII van onderhavig wetsvoorstel wordt bepaald dat de genoemde tariefsverhoging uit de Wet fiscale maatregelen Klimaatakkoord per 1 januari 2023 alleen ziet op halfzware olie. Voor de goede orde wordt opgemerkt dat genoemde verhoging plaatsvindt nadat de indexatie plaats heeft gevonden van het te verhogen tarief bij aanvang van het kalenderjaar 2023. Bij onderhavig wetsvoorstel wordt namelijk niet voorgesteld de indexatie begin 2023 ingevolge artikel 27a WA voor dat tarief niet toe te passen.

Artikel XLV, onderdeel A, regelt door de wijziging van artikel V van de Wet aanvullende fiscale koopkrachtmaatregelen 2022 dat de in artikel 27a WA voorgeschreven indexatie begin 2023 geen toepassing vindt op de accijnstarieven op ongelode benzine, diesel en LPG.

Voorgesteld wordt om de accijnstarieven op ongelode benzine, diesel en LPG met ingang van 1 juli 2023 gedeeltelijk te verhogen, zoals toegelicht in het algemeen deel van deze memorie. De tarieven die gelden per 1 juli 2023 worden opgenomen in artikel 27 WA door het nieuwe artikel Va van de Wet fiscale koopkrachtmaatregelen 2022.

Voorts wordt in het nieuwe artikel Vb van de Wet fiscale koopkrachtmaatregelen 2022 voorgesteld om met ingang van 1 januari 2024 terug te gaan naar de accijnstarieven zoals die van toepassing waren zonder verlagingen en inclusief de hiervoor genoemde tariefsverhoging van € 10 per 1.000 liter voor gasolie. De tarieven die door artikel Vb worden opgenomen in artikel 27a WA worden begin 2024 geïndexeerd conform artikel 27a WA.

Voor de tariefsverhogingen per 1 juli 2023 en 1 januari 2024 wordt voorgesteld door middel van de wijziging van artikel VIII van de Wet fiscale koopkrachtmaatregelen 2022 bij artikel

XLV, onderdeel D, om de in artikel 84a WA bedoelde heffing over de voorraden minerale oliën niet toe te passen. Ten overvloede wordt opgemerkt dat artikel XIa van de Wet fiscale maatregelen klimaatakkoord al regelt dat artikel 84a WA ook niet wordt toegepast op de verhoging zoals voorzien bij artikel XI van die wet, ook na de wijzigingen bij artikel LII, onderdeel A, van het onderhavige voorstel.

Artikel XLV, onderdeel B en onderdeel C (artikel VIa en VII van de Wet aanvullende fiscale koopkrachtmaatregelen 2022)

Voorgesteld wordt om de tijdelijke verlaging benzineaccijns Caribisch Nederland te verlengen tot en met 30 juni 2023 met de bedragen zoals die per 1 april 2022 ingevolge de Wet aanvullende fiscale koopkrachtmaatregelen 2022 van toepassing zijn. Middels het nieuwe artikel VIa wordt voorts voorgesteld om de tijdelijke verlaging benzineaccijns Caribisch Nederland met ingang van 1 juli 2023 te halveren. Ten slotte, wordt voorgesteld om met ingang van 1 januari 2024 terug te gaan naar de tarieven zoals die zonder verlagingen van toepassing waren. Artikel VII van de Wet fiscale koopkrachtmaatregelen 2022 wordt dienovereenkomstig aangepast.

Artikel XLVI

Artikelen XLVI en XLVII (artikelen 7a en 13 van de Algemene kinderbijslagwet)

In artikel XLVI wordt, in verband met het per 1 januari 2025 laten vervallen van artikel 8.14a Wet IB 2001, voorgesteld om per 1 januari 2025 de verwijzing in artikel 7a, tweede lid, onderdeel b, van de Algemene kinderbijslagwet (AKW) naar het in artikel 8.14a, eerste lid, onderdeel a, Wet IB 2001 genoemde bedrag te vervangen door het bedrag zelf. Omdat dit bedrag de komende jaren tot aan inwerkingtreding in beginsel nog geïndexeerd dient te worden, regelt artikel XLVII dat het bedrag opgenomen in artikel XLVI vóór toepassing van dat artikel vervangen wordt door het bedrag, genoemd in artikel 8.14a, eerste lid, onderdeel a, van de Wet IB 2001, zoals dat luidde op 31 december 2024.

Daarnaast worden wijzigingen in artikel 13 AKW voorgesteld waarmee wordt bewerkstelligd dat het bedrag in artikel 7a, tweede lid, onderdeel b, AKW jaarlijks bij het begin van het kalenderjaar wordt geïndexeerd. Daarbij wordt het te vervangen bedrag vermenigvuldigd met de tabelcorrectiefactor van artikel 10.2 Wet IB 2001 en wordt vervolgens de nodig geachte afronding aangebracht.

Artikel XLVIII

Artikel XLVIII, onderdelen A en B (artikelen 2 en 3 van de Wet opslag duurzame energie- en klimaattransitie)

Het wetsvoorstel zet de ODE-tarieven op € 0 voor het jaar 2023. De tarieven zijn opgenomen in artikelen 2, eerste lid, en 3, eerste lid, Wet ODE. De onderdelen A en B regelen dat de tarieven in voornoemde artikelleden op € 0 worden gezet.

Artikel XLIX

Artikel XLIX (Wet opslag duurzame energie- en klimaattransitie)

Met dit artikel wordt de Wet opslag duurzame energie- en klimaattransitie per 1 januari 2024 ingetrokken aangezien deze wet geen betekenis meer heeft na de integratie van de tarieven uit deze wet in de Wbm.

Artikel LIV

Artikel LIV, LV, LVI en LVII (samenloopbepalingen uitfaseren fiscale oudedagsreserve)

Het voorgestelde artikel LIV regelt de samenloop met het bij geleidende brief van 14 november 2019 aanhangig gemaakte voorstel van wet van de leden Kathmann en Maatoug houdende wijziging van de Wet minimumloon en minimumvakantiebijslag en enige andere wetten in verband met de invoering van een uniform wettelijk minimumuurloon en enige andere wijzigingen (Wet invoering minimumuurloon) (Kamerstukken 35335). In het voorgestelde artikel LIV wordt geregeld dat indien het voorstel van wet Wet invoering minimumloon tot wet is of wordt verheven en artikel XVI, onderdeel A, van die wet later in werking treedt dan artikel I, onderdeel EE, van dit belastingplan, in artikel XVI, onderdeel A, van de Wet invoering minimumloon "artikel 10.2b, derde lid" wordt vervangen door "artikel 10.2b, tweede lid". In het onderhavige wetsvoorstel worden namelijk in verband met het vervallen van artikel 10.2b, eerste lid, Wet IB 2001, het tweede en derde lid van dat artikel vernummerd tot eerste en tweede lid.

De artikelen LV, LVI en LVII regelen de samenloop met het bij koninklijke boodschap van 29 maart 2022 ingediende voorstel van wet tot wijziging van de Pensioenwet, de Wet inkomstenbelasting 2001 en enige andere wetten in verband met herziening van het pensioenstelsel, standaardisering van het nabestaandenpensioen, aanpassing van de fiscale behandeling van pensioen en enige andere wijzigingen ten aanzien van pensioen (Wet toekomst pensioenen) (Kamerstukken 36067).

In het voorgestelde artikel LV wordt geregeld dat indien het voorstel van wet Wet toekomst pensioenen tot wet is of wordt verheven en artikel II, onderdeel R, van die wet eerder in werking treedt of is getreden dan artikel I, onderdeel L, van dit belastingplan, in artikel I van dit belastingplan een onderdeel EEa wordt ingevoegd op grond waarvan, in het in die wet opgenomen artikel 10.11, eerste lid, Wet IB 2001 (experimenteerbepaling pensioenregeling zelfstandigen), de verwijzing naar artikel 3.68 Wet IB 2001 vervalt, omdat in het onderhavige wetsvoorstel artikel 3.68 Wet IB 2001 vervalt.

In het voorgestelde artikel LVI, aanhef en onderdeel 1, wordt geregeld dat indien het voorstel van wet Wet toekomst pensioenen tot wet is of wordt verheven en artikel II, onderdelen C en R, van die wet later in werking treedt dan artikel I, onderdeel L, van dit belastingplan, artikel II, onderdeel C, van de Wet toekomst pensioenen vervalt. Genoemd artikel II, onderdeel C, betreft een aanpassing van artikel 3.68, vierde lid, Wet IB 2001 (wijziging opbouwpercentage oudedagsreserve), terwijl artikel 3.68 Wet IB 2001 in het onderhavige wetsvoorstel vervalt.

In het voorgestelde artikel LVI, aanhef en onderdeel 2, wordt geregeld dat indien het voorstel van wet Wet toekomst pensioenen tot wet is of wordt verheven en artikel II, onderdelen C

en R, van die wet later in werking treedt dan artikel I, onderdeel L, van dit belastingplan, in het in artikel II, onderdeel R, van de Wet toekomst pensioenen opgenomen artikel 10.11, eerste lid, Wet IB 2001 de verwijzing naar artikel 3.68 Wet IB 2001 vervalt. In het onderhavige wetsvoorstel vervalt immers artikel 3.68 Wet IB 2001.

Het voorgestelde artikel LVII, aanhef en onderdeel a, regelt de wijze van vernumming in artikel 10.2b Wet IB 2001 voor de samenloop tussen het voorstel van wet Wet toekomst pensioenen en het onderhavige wetsvoorstel. In het voorgestelde artikel LVII, aanhef en onderdeel a, wordt geregeld dat indien het voorstel van wet Wet toekomst pensioenen tot wet is of wordt verheven en artikel II, onderdeel Q, van die wet (waarin onder andere een aanvulling met twee leden van artikel 10.2b Wet IB 2001 is opgenomen) eerder in werking treedt of is getreden dan artikel I, onderdeel EE, van dit belastingplan (waarbij artikel 10.2b, eerste lid, Wet IB 2001 vervalt, onder vernumming van het tweede en derde lid tot eerste en tweede lid), in artikel I, onderdeel EE, van dit belastingplan "het tweede en derde lid tot eerste en tweede lid" wordt vervangen door "het tweede tot en met vijfde lid tot eerste tot en met vierde lid".

In het voorgestelde artikel LVII, aanhef en onderdeel b, onder 1, wordt geregeld dat indien het voorstel van wet Wet toekomst pensioenen tot wet is of wordt verheven en artikel II, onderdeel Q, van die wet later in werking treedt dan artikel I, onderdeel EE, van dit belastingplan, artikel II, onderdeel Q, subonderdeel 2, van de Wet toekomst pensioenen vervalt. Daarin wordt een verwijzing in artikel 10.2b, eerste lid, Wet IB 2001 aangepast, welk lid op basis van het onderhavige wetsvoorstel vervalt.

Daarnaast wordt in het voorgestelde artikel LVII, aanhef en onderdeel b, onder 2, geregeld dat indien het voorstel van wet Wet toekomst pensioenen tot wet is of wordt verheven en artikel II, onderdeel Q, van die wet later in werking treedt dan artikel I, onderdeel EE, van dit belastingplan, artikel II, onderdeel Q, van de Wet toekomst pensioenen wordt gewijzigd door in subonderdeel 3 het daarin opgenomen artikel 10.2b, vierde en vijfde lid, Wet IB 2001 te vernummen tot derde en vierde lid van dat artikel, omdat in het onderhavige wetsvoorstel artikel 10.2b, eerste lid, Wet IB 2001 vervalt.

Artikel LIX

Artikel LIX (inwerkingtreding)

Dit artikel regelt de inwerkingtreding. Met ingang van 1 januari 2023 worden, als het boekjaar van een ondernemer voor de inkomstenbelasting samenvalt met het kalenderjaar, geen dotaties aan de oudedagsreserve meer toegestaan. In de situatie van een gebroken boekjaar kan, in afwijking van artikel 3.66, tweede lid, Wet IB 2001, niet meer worden gedoteerd aan de oudedagsreserve met ingang van het eerste boekjaar dat aanvangt op of na 1 januari 2023. De bepalingen inzake het uitfaseren van de oudedagsreserve, te weten artikel I, onderdelen F, G, H, I, J, K, L, N, P, Q, R, S, T, U, V en KK, en artikel XLII, vinden voor het eerst toepassing met betrekking tot boekjaren die aanvangen op of na 1 januari 2023.

Voor andere bepalingen waarin een inwerkingtreding met terugwerkende kracht van toepassing is of van een latere datum is voorzien, wordt dat toegelicht bij de toelichting op de betreffende onderdelen.

De minister van Financiën,

De Staatssecretaris van Financiën,

De Staatssecretaris van Financiën,